



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

Processo nº

Solução de Consulta nº

26 - Cosit

Data

9 de setembro de 2008

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO APÓS O DESEMBARÇO ADUANEIRO NAS OPERAÇÕES CURSADAS DENTRO DO REGIME ADUANEIRO DE ENTREPÓSITO INDUSTRIAL SOB CONTROLE INFORMATIZADO (RECOF).

Considera-se erro de expedição, conforme se infere do disposto no inciso I do art. 71 do Regulamento Aduaneiro, quando há destinação incorreta da mercadoria corretamente descrita nos documentos de transporte.

Na hipótese de constatação de falta de mercadoria, verificada no curso da verificação da carga pelo importador, os tributos correspondentes devem ser pagos com os acréscimos legais cabíveis, considerando a data de registro da declaração de admissão no regime. Neste caso, a denúncia espontânea da infração excluirá a aplicação da multa de cinquenta por cento, incidente sobre o imposto de importação devido, pelo extravio de mercadoria, inclusive o apurado em ato de vistoria aduaneira. Por outro lado, caso o importador comprove que não houve falta de mercadoria ou que a natureza da mercadoria embarcada não deve ser considerada falsa declaração de conteúdo e sendo, conseqüentemente, deferido o pleito de retificação da declaração, não caberá, respectivamente, a exigência dos tributos correspondentes ou a aplicação da pena de perdimento.

Na hipótese de constatação de acréscimo ou de divergência quanto à natureza da mercadoria, assim entendida aquela associada à sua identificação ou classificação fiscal, a eventual diferença de tributos

incidentes será apurada por ocasião da extinção do regime, desde que não seja caracterizada falsa declaração de conteúdo e seja aceito o pedido de retificação da declaração de admissão no regime.

Na hipótese de constatação de falta, acréscimo ou divergência quanto à natureza da mercadoria, o beneficiário do Recof está autorizado a utilizar as mercadorias importadas, antes da retificação da respectiva declaração, desde que registre corretamente as entradas das mercadorias em seu estoque, na forma estabelecida na legislação específica, não seja caracterizada falsa declaração de conteúdo e, de qualquer forma, seja factível a retificação da declaração.

Dispositivos legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional); Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966; Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento Aduaneiro); IN SRF nº 680, de 2 de dezembro de 2006; IN RFB nº 757, de 25 de julho de 2007.

Relatório

Trata-se de consulta formulada à esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) pela ***** sobre a aplicação, nas operações cursadas dentro do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado (Recof), do art. 45 da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de dezembro de 2006, o qual dispõe sobre a retificação da declaração de importação após o desembaraço aduaneiro, qualquer que tenha sido o canal de conferência aduaneira ou o regime tributário pleiteado.

2. Inicialmente, a consulente tece um histórico da evolução das normas do Recof, iniciado pela Instrução Normativa SRF nº 35, de 2 de abril de 1998, referentes aos procedimentos a serem tomados decorrentes da constatação de faltas, acréscimos e divergências quanto à natureza da mercadoria, verificadas pelo beneficiário do regime, para fins da retificação da declaração de admissão.

3. Comenta que, com a unificação da legislação do Recof pela IN nº 417, de 27 de abril de 2004, os preceitos para a verificação da mercadoria, presentes em outras instruções normativas antecessoras, foram mantidos em seu art. 26, e que, com exceção dos casos decorrentes de erro de expedição, as empresas continuaram a recolher os tributos por excesso ou falta de mercadoria, previamente à solicitação de retificação da declaração, por entenderem que eles eram devidos.

4. Acrescenta que já a nova regra para a retificação da declaração, disciplinada pela IN SRF nº 680, de 2006, que revogou, dentre outros, o art. 26 da IN SRF nº 417, de 2004,

foi silente, em seu art. 45, quanto ao tratamento a ser dispensado para o Recof, quando o beneficiário depara-se com uma discrepância entre a mercadoria declarada com a efetivamente recebida. Além disso, explana que, sobre a definição de erro de expedição, a norma do Recof anteriormente vigente o definia com exatidão, e que não há, na atual norma que disciplina o regime, qualquer menção a respeito. Igualmente, argumenta que não está explicitado no art. 45 se o beneficiário do Recof poderá utilizar a mercadoria independentemente de ter sido providenciada a retificação da declaração de admissão.

5. Por fim, a consulente indaga se está correto o seu entendimento de que os princípios que norteavam a retificação de declaração continuam a orientar as empresas, quando elas se depararem com divergências no recebimento de mercadorias, nos seguintes termos:

a) erro de expedição seria aquele decorrente de divergência de conteúdo da mercadoria relativamente ao que consta do conhecimento de transporte ou na lista de material embarcado (**packing list**), não detectável sem a retirada das mercadorias de sua unidade de carga, volumes ou embalagens;

b) na constatação da falta de mercadoria, que não seja decorrente de erro de expedição, a solicitação da retificação da declaração de admissão no regime (DA), por seu beneficiário, seria precedida do recolhimento dos tributos suspensos, incidentes sobre a quantidade faltante, cujo termo inicial para recolhimento dos acréscimos moratórios será a data do registro da declaração de admissão. O beneficiário deveria, ainda, registrar a quantidade efetivamente recebida nos seus controles de estoque. Além disso, a denúncia espontânea excluiria a aplicação da penalidade prevista no art. 628, inciso III, alínea “d”, do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento Aduaneiro (RA/2002), por ser esta de natureza tributária;

c) na constatação de excesso de mercadoria ou de divergência quanto à natureza da mercadoria, assim entendida aquela associada à sua identificação ou classificação fiscal, decorrente de erro de expedição, deveria a beneficiária solicitar a retificação da correspondente DA e registrar a quantidade efetivamente recebida nos seus controles de estoque, sendo que, eventuais diferenças de tributos seriam apuradas por ocasião da extinção do regime; e

d) tanto na falta, quanto no excesso, o beneficiário poderia utilizar a mercadoria, independentemente da retificação da DA, desde que registre as quantidades efetivamente recebidas nos seus registros de estoque.

Fundamentos

6. O Recof é o regime aduaneiro especial que permite a empresa importar, com ou sem cobertura cambial, e com suspensão do pagamento de tributos, sob controle aduaneiro informatizado, mercadorias que, depois de submetidas à operação de industrialização, sejam destinadas a exportação. Atualmente está disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 757, de 25 de julho de 2007, a qual revogou a IN SRF nº 417, de 2004, que, por sua vez, veio unificar a legislação que tratava especificamente de alguns segmentos beneficiários do regime, revogando expressamente, entre outras, a IN SRF nº 80, de 11 de outubro de 2001, que dispunha, de uma forma geral, sobre o Recof; a IN SRF nº 189, de 9 de agosto de 2002, que

dispunha sobre o Recof para a indústria aeronáutica; e a IN SRF n.º 254, de 11 de dezembro de 2002, que dispunha sobre o Recof para a indústria automotiva.

Da definição de “erro de expedição”

7. A consulente questiona se está correto seu entendimento sobre o conceito de erro de expedição. Segundo ela, erro de expedição seria aquele decorrente de divergência de conteúdo da mercadoria relativamente ao que consta do conhecimento de transporte ou na lista de material embarcado (**packing list**), não detectável sem a retirada das mercadorias de sua unidade de carga, volumes ou embalagens.

8. A IN SRF n.º 680, de 2006, apresenta o referido termo no § 5º do art. 45 e no inciso V do art. 63, Seção referente ao Cancelamento da Declaração, sendo um caso em que sua comprovação torna possível o cancelamento de declaração de importação (DI), de ofício ou com base em requerimento fundamentado do importador. O art. 63 dispõe, em seu inciso V, que o cancelamento de DI poderá ser autorizado quando ficar comprovado erro de expedição, ficando condicionado à apresentação da mercadoria para despacho ou devolução. Os dispositivos mencionados assim dispõem:

Art. 45. A retificação da declaração após o desembarço aduaneiro, qualquer que tenha sido o canal de conferência aduaneira ou o regime tributário pleiteado, será realizada:

I - de ofício, na unidade da SRF onde for apurada, em ato de procedimento fiscal, a incorreção; ou

II - mediante solicitação do importador, formalizada em processo e instruída com provas de suas alegações e, se for o caso, do pagamento dos tributos, direitos comerciais, acréscimos moratórios e multas, inclusive as relativas a infrações administrativas ao controle das importações, devidos, e do atendimento de eventuais controles específicos sobre a mercadoria, de competência de outros órgãos ou agências da administração pública federal.

(...)

§ 5º Ressalvadas as diferenças decorrentes de erro de expedição, as faltas ou acréscimos de mercadoria e as divergências que não tenham sido objeto de solicitação de retificação da declaração pelo importador, que venham a ser apurados em procedimento fiscal serão objeto, conforme o caso, de lançamento de ofício dos tributos incidentes e penalidades cabíveis ou de aplicação da pena de perdimento.

(...)

Art. 63. O cancelamento de DI poderá ser autorizado pelo chefe da unidade da SRF responsável pelo despacho aduaneiro com base em requerimento fundamentado do importador, ou de ofício, por meio de função própria, no Siscomex, quando:

(...)

V - ficar comprovado erro de expedição;

(...)

§ 1º O cancelamento de que trata este artigo fica condicionado à apresentação da mercadoria para despacho ou devolução ao exterior, excetuadas as hipóteses dos incisos I, II e VII do caput.

9. Por sua vez, claro está que o disposto no inciso V do art. 63 acima citado engloba uma hipótese de não incidência do imposto de importação, prevista no art. 71 do RA/2002, ou seja, aquela em que a mercadoria, corretamente descrita nos documentos de transporte, chega ao País por erro inequívoco ou comprovado de expedição, e é redestinada ou devolvida ao exterior, inclusive após o desembaraço aduaneiro. Não poderia, dessa forma, os termos presentes nos dois dispositivos em comento, sejam como pré-requisito para cancelamento da DI, ou pré-requisito para não incidência do imposto de importação, terem definições diferentes. O art. 71 do RA/2002 assim dispõe:

Art. 71. O imposto não incide sobre:

I - mercadoria estrangeira que, corretamente descrita nos documentos de transporte, chegar ao País por erro inequívoco ou comprovado de expedição, e que for redestinada ou devolvida para o exterior;

(...)

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput:

(...)

II - considera-se erro inequívoco de expedição, aquele que, por sua evidência, demonstre destinação incorreta da mercadoria.

(...)

§ 2º A mercadoria a que se refere o inciso I do caput poderá ser redestinada ou devolvida ao exterior, inclusive após o respectivo desembaraço aduaneiro, observada a regulamentação do Ministério da Fazenda.

10. Toma-se, portanto, o conceito de erro de expedição do § 5º do art. 45 da IN SRF nº 680, de 2006, como sendo o mesmo conceito de erro de expedição previsto no inciso II do § 1º do art. 71 do RA/2002. Ou seja, erro de expedição é aquele em que há destinação incorreta da mercadoria (se o erro inequívoco de expedição é aquele que, por sua evidência, demonstre destinação incorreta de mercadoria, o erro comprovado de expedição é aquele que, por não ser evidente, necessita de provas específicas que comprovem a destinação incorreta da mercadoria).

11. Além de todo o exposto acima, que busca demonstrar que o erro de expedição diz respeito a destinação incorreta de mercadoria, a definição apresentada pela consultante para erro de expedição, coincide, na verdade, com o conceito de falsa declaração de conteúdo, conforme disposto no § 3º do art. 618 do RA/2002, *in verbis*:

Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

XII - estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;

(...)

§ 3º Considera-se falsa declaração de conteúdo, nos termos do inciso XII, aquela constante de documento emitido pelo exportador estrangeiro, ou pelo transportador, anteriormente ao despacho aduaneiro.

11.1. Como os documentos citados pela consulente (conhecimento de transporte e **packing list**) são emitidos pelo exportador, anteriormente ao despacho aduaneiro, provado está que não se trata de erro de expedição, e sim de falsa declaração de conteúdo, sujeito à pena de perdimento, por configurar dano ao Erário.

11.2. Sobre o assunto, cabe ainda acrescentar que o art. 21 da IN nº 757, de 2007, dá a possibilidade ao importador de requerer, previamente ao registro da DI, a verificação da mercadoria para dirimir dúvidas relativas à quantificação ou quanto ao tratamento tributário ou aduaneiro, inclusive no que se refere à sua perfeita identificação com vistas à classificação fiscal e à descrição detalhada, nos seguintes termos:

Art. 21. A admissão no regime de mercadoria importada, com ou sem cobertura cambial, terá por base DI específica formulada pelo importador no Siscomex.

(...)

§ 3º O importador poderá requerer, previamente ao registro da DI, a verificação das mercadorias efetivamente recebidas do exterior, para dirimir dúvidas relativas à quantificação ou quanto ao tratamento tributário ou aduaneiro, inclusive no que se refere à sua perfeita identificação com vistas à classificação fiscal e à descrição detalhada, nos termos do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006.

Da constatação de faltas, acréscimos ou divergências quanto à natureza da mercadoria.

12. O art. 492 do RA/2002, dispõe sobre a retificação da declaração de importação, delegando à esta Secretaria, o estabelecimento das formas para sua aplicação, *in verbis*:

Art. 492. A retificação da declaração de importação, mediante alteração das informações prestadas, ou inclusão de outras, será feita pelo importador ou pela autoridade aduaneira, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

13. Assim, o art. 45 da IN SRF nº 680, de 2006, regula as formas para a retificação da DI após o desembaraço aduaneiro, determinando, entre outras coisas, que ela poderá ser realizada mediante solicitação do importador e, se for o caso, do pagamento dos tributos e acréscimos legais. No entanto, não especifica, conforme já destacado pela consulente, como proceder para cada caso em particular, na hipótese de constatação de falta, acréscimo ou divergência quanto à natureza da mercadoria, no curso da verificação da carga pelo beneficiário do Recof, conforme se comprova da leitura do artigo, *in verbis*:

Art. 45. A retificação da declaração após o desembaraço aduaneiro, qualquer que tenha sido o canal de conferência aduaneira ou o regime tributário pleiteado, será realizada:

I - de ofício, na unidade da SRF onde for apurada, em ato de procedimento fiscal, a incorreção; ou

II - mediante solicitação do importador, formalizada em processo e instruída com provas de suas alegações e, se for o caso, do pagamento dos tributos, direitos comerciais, acréscimos moratórios e multas, inclusive as relativas a infrações administrativas ao controle das importações, devidos, e do atendimento de eventuais controles específicos sobre a mercadoria, de competência de outros órgãos ou agências da administração pública federal.

§ 1º Na hipótese a que se refere o inciso II, quando a retificação pleiteada implicar em recolhimento complementar do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o processo deverá ser instruído também com o comprovante do recolhimento ou de exoneração do pagamento da diferença desse imposto.

§ 2º Na análise de pedidos de retificação que se refiram à quantidade ou à natureza da mercadoria importada deverão ser observados, no mínimo, os seguintes aspectos:

I - a compatibilidade com o peso e a quantidade de volumes informados nos documentos de transporte; e

II - o pleito deve ser instruído com a nota fiscal de entrada no estabelecimento importador da mercadoria a que se refere, emitida ou corrigida, nos termos da legislação de regência, com a quantidade e a natureza corretas.

§ 3º Na situação prevista no § 2º, poderá ser aceito como elemento de convicção, pela autoridade fiscal, documento emitido por terceiro que tenha manuseado ou conferido a mercadoria, no exercício de atribuição ou responsabilidade que lhe foi conferida pela legislação, no País ou no exterior.

§ 4º Do indeferimento do pleito de retificação caberá recurso, interposto no prazo de trinta dias, dirigido ao chefe da unidade da SRF onde foi proferida a decisão, nos termos dos artigos 56 a 65 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º Ressalvadas as diferenças decorrentes de erro de expedição, as faltas ou acréscimos de mercadoria e as divergências que não tenham sido objeto de solicitação de retificação da declaração pelo importador, que venham a ser apurados em procedimento fiscal serão objeto, conforme o caso, de lançamento de ofício dos tributos incidentes e penalidades cabíveis ou de aplicação da pena de perdimento.

§ 6º As divergências constatadas pelo importador, entre as mercadorias efetivamente recebidas e as desembaraçadas, deverão ser registradas por esse no livro Registro de Utilização de Documentos

Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6, nos termos do artigo 392 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002.

§ 7º A retificação a que se refere o caput independe do procedimento de revisão aduaneira de toda a declaração de importação que, caso necessário, poderá ser proposta à unidade da SRF com jurisdição para fins de fiscalização dos tributos incidentes no comércio exterior, sobre o domicílio do importador.

§ 8º A Coana ou a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) poderão editar instruções complementares ao disposto neste artigo.

14. Inconteste que a IN SRF nº 680, de 2006, não tratou em particular dos procedimentos que devem ser tomados nesses casos. Nestes termos, feita uma interpretação sistemática da legislação, conclui-se que a constatação de falta de mercadoria enseja o pagamento dos tributos e dos acréscimos legais especificados no inciso II do **caput** do art. 45. O Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, define, no parágrafo único do art. 60, que cabe ao responsável pelo dano ou avaria e extravio (falta de mercadoria) indenizar a Fazenda Nacional do valor dos tributos que deixarem de ser recolhidos, *in verbis*:

Art.60 - Considerar-se-á, para efeitos fiscais:

I - dano ou avaria - qualquer prejuízo que sofrer a mercadoria ou seu envoltório;

II - extravio - toda e qualquer falta de mercadoria.

Parágrafo único. O dano ou avaria e o extravio serão apurados em processo, na forma e condições que prescrever o regulamento, cabendo ao responsável, assim reconhecido pela autoridade aduaneira, indenizar a Fazenda Nacional do valor dos tributos que, em consequência, deixarem de ser recolhidos

14.1. O responsável, no caso, é o beneficiário do regime, como se pode depreender da leitura do parágrafo único do art. 375 do RA/2002, que condiciona a empresa beneficiária a fiel depositária, nos seguintes termos:

Art. 375. (...)

Parágrafo único. A partir do desembaraço aduaneiro para admissão no regime, a empresa beneficiária responderá pela custódia e guarda das mercadorias na condição de fiel depositária.

14.2. O art. 593 do RA/2002 trata da responsabilidade do depositário quanto à matéria, *in verbis*:

Art. 593. O depositário responde por avaria ou por extravio de mercadoria sob sua custódia, bem assim por danos causados em operação de carga ou de descarga realizada por seus prepostos.

Parágrafo único. Presume-se a responsabilidade do depositário no caso de volumes recebidos sem ressalva ou sem protesto.

15. Outro ponto que deve ser ressaltado é a celeridade com que ocorre a conferência aduaneira no Recof, onde as mercadorias admitidas nesse regime não estão sujeitas ao mesmo grau de análise fiscal que aquelas submetidas ao regime comum de importação, por exemplo,

pois a DA terá preferência para o canal verde da seleção parametrizada e conseqüente desembaraço aduaneiro automático. Com isso, na maioria das vezes, não é possível aplicar o instituto da vistoria aduaneira, por meio do qual, a pedido ou de ofício, poder-se-ia apurar possíveis extravios e apontar o respectivo responsável, uma vez que não será efetuada vistoria após a saída da mercadoria do recinto de despacho, nos termos do § 3º do art. 581 do RA/2002. Dessa forma, o importador assume inteira responsabilidade sobre essa questão, devendo, quando constatada a falta de mercadoria, recolher os tributos suspensos em relação aos bens cuja falta foi apurada. Esse entendimento é ratificado pelos diversos termos da autorização dada às empresas que operam no Recof. Para exemplificar, podemos citar o Ato Declaratório SRF nº 55, de 23 de junho de 1999, que dispõe em seu item 9 da seguinte forma:

9. A autorizada assumirá a condição de fiel depositário das mercadorias admitidas no RECOF e responderá, perante a Fazenda Nacional, pelos tributos e demais encargos exigíveis, nos casos de dano, extravio ou acréscimo, segundo o disposto no artigo 60 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e seu regulamento.

16. Ainda que o beneficiário do regime alegue que a falta da mercadoria foi decorrente de furto ou roubo, tal evento não pode ser caracterizado como de caso fortuito ou de força maior, conforme disposto no art. 595 do RA/2002, capaz de excluir sua responsabilidade tributária. A respeito de tal matéria, foi emitido o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 12, de 31 de março de 2004, que assim dispõe:

Artigo único. O roubo ou o furto de mercadoria importada não se caracteriza como evento de caso fortuito ou de força maior, para efeito de exclusão de responsabilidade, nos termos do art. 595 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento Aduaneiro, com as alterações do Decreto nº 4.765, de 24 de junho de 2003, tendo em vista não atender, cumulativamente, as condições de ausência de imputabilidade, de inevitabilidade e de irresistibilidade.

17. Conclui-se que a falta de mercadoria, independente do evento que lhe deu origem (extravio, furto ou roubo), enseja o pagamento dos tributos suspensos e demais encargos exigíveis.

17.1. Por oportuno, cabe ainda destacar o disposto nos §§ 2º a 4º do art. 45 da IN SRF nº 680, de 2006, alberga a possibilidade de o importador comprovar que não houve falta de mercadoria ou que a natureza da mercadoria embarcada não deve ser considerada falsa declaração de conteúdo. Nesse sentido, uma vez aceita a retificação da declaração de importação por aplicação dos comandos aqui destacados, não caberá a exigência dos tributos suspensos por aplicação do Recof ou a aplicação da pena de perdimento, respectivamente.

18. Por sua vez, os tributos e acréscimos legais a serem pagos serão calculados da data do registro da declaração de admissão no regime, conforme dispõe o art. 266 do RA/2002, que trata das disposições preliminares dos regimes aduaneiros especiais, *in verbis*:

Art. 266. No caso de descumprimento dos regimes aduaneiros especiais de que trata este Título, o beneficiário ficará sujeito ao pagamento dos impostos incidentes, com acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, calculados da data do registro da declaração de admissão no regime ou do registro de exportação, sem prejuízo da aplicação de penalidades específicas.

18.1 Entende-se que a falta de mercadoria é caso de descumprimento do regime, visto que tal mercadoria não será submetida à operação de industrialização, nem posteriormente destinadas à exportação.

19. Já com relação aos casos em que se constata acréscimo ou divergência quanto à natureza da mercadoria, assim entendida aquela associada à sua identificação ou classificação fiscal, decorrente de erro de expedição, entende a consulente que o beneficiário deve solicitar a retificação da correspondente DA e registrar a quantidade efetivamente recebida nos seus controles de estoque, sendo que, eventuais diferenças de tributos, devem ser apuradas por ocasião da extinção do regime.

20. Preliminarmente, ressaltamos que só é possível retificação de declaração nos casos que não seja caracterizada falsa declaração de conteúdo, conforme disposto no § 3º do art. 618 do RA/2002. A falsa declaração de conteúdo enseja a aplicação da pena de perdimento, por configurar dano ao Erário, não sendo possível retificar tal declaração.

21. Outro ponto a ser observado no entendimento da consulente é quanto a colocação da expressão “decorrente de erro de expedição”. Conforme item 10, erro de expedição é “aquele em que há destinação incorreta da mercadoria” (inciso II do § 1º do art. 71 do RA/2002). De acordo com o inciso V do art. 63 da IN SRF nº 680, de 2006, trata-se de caso de cancelamento de declaração e não de retificação.

22. Feitas as ressalvas acima, podemos agora analisar os demais pontos levantados pela consulente. O art. 26 da IN SRF nº 417, de 2004, disciplinava tal situação, na forma abaixo disposta:

Art. 26.

(...)

§ 2º Na hipótese de constatação de acréscimo ou de divergência quanto à natureza da mercadoria, assim entendida aquela associada a sua identificação ou classificação fiscal, a eventual diferença de tributos incidentes será apurada por ocasião da extinção do regime.

23. Entende-se que apesar de tal artigo ter sido revogado pela IN SRF nº 680, de 2006, o procedimento ainda é aplicável. Essa conclusão é obtida mediante leitura do art. 372 do RA/2002, *in verbis*:

Art. 372. O regime de entreposto industrial sob controle aduaneiro informatizado (Recof) é o que permite a empresa importar, com ou sem cobertura cambial, e com suspensão do pagamento de tributos, sob controle aduaneiro informatizado, mercadorias que, depois de submetidas a operação de industrialização, sejam destinadas a exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 89).

23.1. Conforme disposto acima, o Recof permite a empresa importar mercadorias com suspensão do pagamento dos tributos. Assim sendo, no caso de deferimento de pedido de retificação de declaração que se refira à acréscimo ou divergência quanto a natureza da mercadoria importada, está claro que ela encontra-se amparada pelo regime, e portanto, estará com o pagamento dos tributos suspenso.

24. A consulente também questiona se o beneficiário do regime deveria registrar a quantidade efetivamente recebida no seu estoque. O art. 377 do RA/2002 assim dispõe sobre a exigência dos tributos suspensos:

Art. 377. Findo o prazo fixado para a permanência da mercadoria no regime, serão exigidos, em relação ao estoque, os tributos suspensos, com os acréscimos legais cabíveis (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 90, § 2º).

24.1 Conforme disposto acima, para o cálculo dos valores devidos (tributos suspensos e acréscimos legais cabíveis) é utilizada a quantidade de mercadorias existente em estoque. Assim, para que esse cálculo seja realizado de forma correta, é indispensável que seja registrado em estoque a quantidade efetivamente recebida.

Da denúncia espontânea.

25. A consulente também questiona se a denúncia espontânea exclui a aplicação da penalidade prevista na alínea “d” do inciso III do art. 628 do RA/2002, por ser esta de natureza tributária. A referida penalidade está assim regulamentada, *in verbis*:

Art. 628. Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 106):

(...)

III - de cinquenta por cento:

(...)

d) pelo extravio de mercadoria, inclusive o apurado em ato de vistoria aduaneira;

(...)

26. Já o instituto da denúncia espontânea está previsto no art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, e regulamentada por meio do art. 612 do RA/2002, nos seguintes termos:

Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

*I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;
ou*

II - após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

§ 2º A denúncia espontânea exclui somente as penalidades de natureza tributária (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 3º Depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior não mais se tem por espontânea a denúncia de infração imputável ao transportador.

27. Em resumo, os dispositivos citados determinam que se o contribuinte efetuar espontaneamente a denúncia de infração por ele praticada, acompanhada, quando for o caso, do pagamento dos tributos devidos e dos acréscimos legais, estará excluída a imposição de penalidade por ele cometida, desde que esta tenha natureza tributária.

28. A multa transcrita no item 25 acima incide sobre o valor do imposto de importação que deixou de ser recolhido não havendo punição, por exemplo, na hipótese de ser de zero por cento a alíquota do imposto de bem extraviado, por não haver imposto devido. Nestes termos, pode-se inferir que a multa regulamentada na alínea “d” do inciso III do art. 628 do RA/2002 é eminentemente de natureza tributária.

29. Assim, após o desembaraço aduaneiro, entende-se que o contribuinte readquire a espontaneidade, ressalvado quando tenha sido dado início a qualquer procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração, podendo desta forma, utilizar-se do instituto da denúncia espontânea, não cabendo, de tal modo, a aplicação da multa prevista na alínea “d” do inciso III do art. 628 do RA/2002 pela falta de mercadorias na hipótese em análise.

Da utilização da mercadoria antes da retificação da DI.

30. Por fim, com relação ao ponto em que o beneficiário do Recof pode ou não utilizar a mercadoria, “**independentemente**” da retificação da DI, desde que registre as quantidades efetivamente recebidas em seu controle de estoque, não se verifica, no art. 45 da IN SRF nº 680, de 2006, obrigação da apresentação da mercadoria importada para análise dos pedidos de retificação da DI, nem vedação expressa para a utilização dela antes da retificação da declaração. O que se verifica, no § 6º do art. 45, é a exigência do registro das divergências constatadas, pelo importador, *in verbis*:

§ 6º As divergências constatadas pelo importador, entre as mercadorias efetivamente recebidas e as desembaraçadas, deverão ser registradas por esse no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6, nos termos do artigo 392 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002.

30.1. Dessa forma, nada impossibilita o importador a utilizar as mercadorias importadas antes da retificação da declaração.

31. Tal entendimento foi ratificado pela IN RFB nº 757, de 2007, conforme disposto no § 3º do seu art. 25:

§ 3º Na hipótese prevista neste artigo, o importador fica autorizado a utilizar as mercadorias importadas antes da retificação da respectiva declaração, desde que registre corretamente as entradas das mercadorias em seu estoque, na forma estabelecida pelo ato a que se refere o art. 52.

31.1. Bom observar, no entanto, que o beneficiário do Recof poderá utilizar a mercadoria antes da retificação da respectiva declaração, o que é diferente de “independentemente da retificação da DA”, conforme sugerido pela consulente.

31.2. Ressalta-se por fim que deve ser factível a retificação da declaração de admissão, ou seja, para os casos caracterizados como falsa declaração de conteúdo, por exemplo, não é possível a retificação da DA uma vez que as mercadorias estariam sujeitas à pena de perdimento. Além disso, não haveria também tal possibilidade em qualquer outra hipótese de aplicação da pena de perdimento.

Conclusão

32. Diante do exposto, conclui-se que:

a) considera-se erro de expedição, conforme se infere do disposto no inciso I do art. 71 do RA/2002, quando há destinação incorreta da mercadoria corretamente descrita nos documentos de transporte;

b) na hipótese de constatação de falta de mercadoria, verificada no curso da verificação da carga pelo importador, os tributos correspondentes devem ser pagos com os acréscimos legais cabíveis, considerando a data de registro da declaração de admissão no regime. Neste caso, na forma do art. 612 do RA/2002, a denúncia espontânea da infração excluirá a aplicação da multa cominada no art. 628, inciso III, alínea “d”, do RA/2002;

c) o disposto nos §§ 2º a 4º do art. 45 da IN SRF nº 680, de 2006, alberga a possibilidade de o importador comprovar que não houve falta de mercadoria ou que a natureza da mercadoria embarcada não deve ser considerada falsa declaração de conteúdo. Nesse sentido, uma vez aceita a retificação da declaração de importação por aplicação dos comandos aqui destacados, não caberá a exigência dos tributos suspensos por aplicação do Recof ou a aplicação da pena de perdimento, respectivamente;

c) na hipótese de constatação de acréscimo ou de divergência quanto à natureza da mercadoria, assim entendida aquela associada à sua identificação ou classificação fiscal, desde que não seja caracterizada falsa declaração de conteúdo e seja aceito o pedido de retificação da DA, a eventual diferença de tributos incidentes será apurada por ocasião da extinção do regime; e

d) na hipótese de constatação de falta, acréscimo ou divergência quanto à natureza da mercadoria, o beneficiário do Recof poderá utilizar as mercadorias importadas antes da retificação da respectiva declaração, desde que registre corretamente as entradas das mercadorias em seu estoque, na forma estabelecida na legislação específica, e sem prejuízo de observância da conclusão constante da letra “c” acima, ou seja, considerando-se, ainda, que não seja caracterizada falsa declaração de conteúdo e, de qualquer forma, seja factível a retificação da declaração.

A consideração superior.

LISSANDRO WILL SILVA SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
(Portaria Cosit n.º 2, de 15.02.2008, art. 5.º, inciso V)

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

FAUSTO VIEIRA COUTINHO
Chefe da Dicex
De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

HÉLDER SILVA CHAVES
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Encaminhe-se o presente processo à
*****para dar ciência à interessada e demais providências cabíveis.

ADALTO LACERDA DA SILVA
Coordenador-Geral da Cosit