



---

## Solução de Consulta nº 38 - Cosit

**Data** 30 de janeiro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NORMA SECUNDÁRIA SANCIONATÓRIA. MULTA DO INCISO III DO ART. 711 DO REGULAMENTO ADUANEIRO. ASPECTO MATERIAL. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

O aspecto material da multa do inciso III do art. 711 do Regulamento Aduaneiro é omitir ou prestar de forma inexata informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial.

Inexiste obrigatoriedade de se comprovar a ocorrência de dano ao controle aduaneiro, pois tal restrição é estranha à regra-matriz de incidência da multa. A responsabilidade aduaneira-tributária é objetiva, não tendo de se comprovar culpa ou dolo.

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta formulada quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

**Dispositivos Legais:** arts. 113, 115 e 136 do CTN; art. 84 da MP nº 2.158-35, de 2001; art. 69 da Lei nº 10.833, de 2003; art. 711 do Regulamento Aduaneiro; art. 18, VII e VIII da IN RFB 1396/13.

## **Relatório**

1. A consulente, pessoa jurídica de direito privado supra qualificada, formula consulta relativa à aplicação da multa prevista no artigo 711, inciso III, do Decreto nº 6.759/09 (redação do artigo 84 da Medida Provisória 2.158-35/01 e do artigo 69, § 1º, da Lei nº 10.833/01).
2. Relata que foi autuada com base no artigo 711, inciso III, do Decreto nº 6.759/09, em razão de equívoco formal no preenchimento da Declaração de Importação-DI, consubstanciado em erro na prestação das informações no momento do desembaraço aduaneiro, culminando na

imposição de multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria, exação tempestivamente recolhida sem interposição de impugnação.

3. Da consulta extrai-se:

“(…)

*A questão posta para esclarecimento diz respeito a imposição de multa em razão de simples equívoco no preenchimento da Declaração de Importação. Erro sanável e que não causa prejuízo ao Estado.*

*A mera imprecisão no preenchimento do campo relativo ao peso bruto, número do MIC — DTA ou número de despacho não teve a eficácia lesiva que estimou o órgão fiscalizador ao aplicar multa à Requerente, posto que o equívoco não causou qualquer prejuízo ao erário.*

*Para a aplicação das multas em questão seria necessário restar comprovada a ocorrência de qualquer uma das hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, entre elas a demonstração de ter o contribuinte agido com dolo, fraude ou simulação no preenchimento da Declaração de Importação, uma vez que a finalidade da sanção é coibir que os vícios sejam provocados pelo importador com intuito de burlar o controle aduaneiro.*

*Se não causa prejuízo ao Fisco, um simples erro na informação não justifica a aplicação de multa pelas autoridades aduaneiras. Ainda, cabe ressaltar que não fora disponibilizado à Requerente oportunidade para regularização do equívoco antes da imposição da penalidade.*

4. Com o desiderato de respaldar o seu entendimento, a consulente colacionou decisões judiciais que afastam a imposição da referida multa, resumidamente, sob o fundamento de ausência de prejuízo e de intuito de ludibriar o Fisco.

5. Ao fim, indaga:

*“1) O mero equívoco no preenchimento da Declaração de importação é capaz de gerar multa com base no artigo 711, inciso III do Decreto 6.759/09 - Regulamento Aduaneiro e Artigo 84º da Medida Provisória 2.158-35/01?*

*2) No caso de equívoco no preenchimento da Declaração de Importação no momento do desembarço aduaneiro deve ser oportunizado momento para sua regularização?*

*3) A legislação aduaneira possibilita a notificação do importador/exportador para regularização de equívoco no preenchimento da Declaração de Importação sem que seja aplicada multa?*

*4) A aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias pode ser configurada como desproporcional quando tratamos de mero equívoco no preenchimento da Declaração de Importação?”*

6. É o relatório:

## Fundamentos

7. Satisfeitos os **requisitos de admissibilidade** previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada. Cabe, contudo, mencionar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela Consulente, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

8. O tema afeto à natureza da responsabilidade do sujeito passivo – se subjetiva ou objetiva-, bem como à (des)necessidade de comprovação de ocorrência de efetivo prejuízo, no que refere à imposição da multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria, disposta no artigo 711 do Regulamento Aduaneiro (conjugação do art. 84, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e do art. 69, § 1º da Lei nº 10.833/2003), já foi objeto de manifestação por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) por intermédio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 26, de 13 de setembro de 2013.

9. A seguir, reproduz-se trecho da SCI Cosit nº 26/2013 que interessa à presente Solução de Consulta:

“(…)

*6. A multa aqui analisada decorre de descumprimento de duplo poder de polícia da RFB em matéria aduaneira: (i) do poder de controle de fronteiras e do comércio exterior; (ii) do dever instrumental decorrente de tributos incidentes no comércio exterior.*

*6.1. Poder de polícia, segundo conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello, é (...) a atividade da Administração Pública, expressa em atos normativos ou concretos, de condicionar, com fundamento em sua supremacia geral e na forma da lei, a liberdade e a propriedade dos indivíduos, mediante ação ora fiscalizadora, ora preventiva, ora repressiva, impondo coercitivamente aos particulares um dever de abstenção (“non facere”) a fim de conformar lhes os comportamentos aos interesses sociais consagrados no sistema normativo<sup>1</sup>*

*6.2. O poder de polícia decorre da competência legislativa e/ou administrativa do ente administrativo sobre o tema. No primeiro caso, a competência da RFB, órgão integrante do Ministério da Fazenda, encontra-se no art. 237 da Constituição Federal (CF): “A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.” No caso, é a atuação da RFB como órgão de controle do comércio exterior, conforme competência contida no inciso XVII do art. 1º da Portaria MF nº 203, de 2012 – Regimento Interno: “dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiros, inclusive no que diz respeito a alfandegamento de áreas e recintos.”*

<sup>1</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 29ª ed. SP: Malheiros, 2011, p.853.

6.3. O segundo decorre da cobrança de tributos federais, o que inclui a quase totalidade dos incidentes sobre o comércio exterior (com exceção do ICMS). Para tal cobrança, existem os deveres instrumentais que os sujeitos passivos devem fazer (ou não fazer) em prol da cobrança e fiscalização de tributos. São as chamadas obrigações acessórias, cuja finalidade está no § 2º do art. 113 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN): “tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Seu fato gerador, segundo o art. 115 do CTN, é “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.” Contudo, deve-se observar que os tributos incidentes no comércio exterior não são um fim em si mesmo, ou seja, não têm o objetivo primário de arrecadação para a Fazenda Pública, mas sim forma de intervenção na economia mediante regulação do comércio exterior. É a função extrafiscal dos tributos.

6.4. Esse arrazoado tem por objetivo chegar à conclusão dos motivos da existência desses deveres instrumentais. Eles são obrigações dos particulares em prol do poder de polícia estatal de regulação e do comércio exterior e de cobrança tributária que, nesse caso, serve também para a regulação do comércio exterior. E o descumprimento desses deveres pode gerar uma sanção. Ou conforme o § 3º do art. 113 do CTN: “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade”.

7. As normas jurídicas podem ser primárias ou secundárias. As primárias prescritivas são aquelas que prescrevem a conduta esperada do cidadão. Nesse caso, é a obrigação de não fazer em detrimento da Administração Pública ou de fazer (os deveres instrumentais). As normas primárias sancionatórias seriam aquelas que descrevem, em abstrato, a sanção para o descumprimento da conduta contida na norma primária prescritiva, ou nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi, “a norma primária sancionadora, como a norma secundária, tem por pressuposto o não cumprimento de deveres ou obrigações”<sup>2</sup> E as normas secundárias são exatamente aquelas que executam tais sanções, ou seja, que dão coatividade às normas prescritivas da conduta esperada.

8. Uma norma primária sancionadora possui como hipótese normativa a ocorrência de uma infração a uma regra jurídica. Ocorrendo a infração no mundo fenomênico, surge o suposto da regra-matriz, qual seja, a sanção. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

*O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência. É a não prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária.*

(...)

*A relação sancionatória vem mencionada no prescritor da regra, onde podemos colher todos os elementos necessários e suficientes para sua identificação, num caso concreto<sup>3</sup>.*

<sup>2</sup> DE SANTI. Eurico Marcos Diniz. Lançamento tributário. 3ª ed. SP: Saraiva, 2010, p.38.

<sup>3</sup> CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. SP: Saraiva, 2010. p. 583 e 606.

9. Com tal pressuposto teórico, pode-se analisar a regra-matriz da multa em tela que, como visto, é uma norma primária sancionadora. Essa norma depende da conjugação das significações de duas regras jurídicas: art. 84 da MP n.º 2.15835, de 2001, e art. 69 da Lei n.º 10.833, de 2002:

(...)

9.1. O Decreto n.º 6.759, de 2009 – Regulamento Aduaneiro (RA) juntou de forma precisa ambos os dispositivos num único artigo. Sua análise ficou mais didática e fiel para extrair a significação da norma. Por isso, passa-se a fazer menção na presente solução apenas ao dispositivo regulamentador. Transcreve-se o dispositivo:

(...)

9.2. Conforme disposto anteriormente, verifica-se que se trata de norma primária sancionadora. É de se verificar a regra-matriz da multa. Como ocorre com os tributos, ela possui no antecedente os aspectos material, espacial e temporal, e no conseqüente os aspectos quantitativo e pessoal.

9.2.1. A multa possui diversos aspectos materiais em seus incisos, sendo importante para a presente análise a contida no inciso III: “omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado”. A norma primária prescritiva (ou melhor dizendo, a conduta esperada), também restou clara: prestar a informação de natureza administrativo-tributária necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro. É da infração à prestação de tais informações (que são necessárias ao exercício do poder de polícia de controle aduaneiro) que surge a hipótese de incidência. O aspecto temporal é no momento do exercício do poder de polícia e o espacial, em sentido lato, pode ser no território aduaneiro.

9.2.2. No conseqüente, encontra-se como sujeito ativo a União e o passivo o importador ou beneficiário de regime aduaneiro. No aspecto quantitativo, a base de cálculo é o valor aduaneiro da mercadoria, e a alíquota é 1% para cada informação, não podendo ser inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais) por informação, nem a soma de todas as multas de uma declaração de importação ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias.

(...)

13.2. Verificar no caso concreto se aquela informação constante do anexo único é ou não necessária vai de encontro à atuação vinculante da autoridade fiscal quando da feitura da norma concreta (auto de infração), ou seja, quando da aplicação da norma sancionatória. **O que importa é verificar a ocorrência dessa infração, independentemente de dolo ou culpa do sujeito passivo ( art. 136 do CTN). Esperada determinada conduta do agente, se ele proceder de maneira contrária, podendo fazê-lo de maneira correta, ele é sancionado, independentemente de ter ou não incorrido em culpa ou dolo.**

13.3. Em suma, a omissão na declaração de qualquer informação constante do anexo único da atual instrução Normativa n.º 680, de 2006, ou a sua feitura de maneira incorreta ou incompleta, enseja a aplicação da multa do art. 711, III, do RA.

(...)

**15.1 A consulente propôs que a multa não seria aplicada pelo fato de que não teria ocorrido prejuízo ao controle aduaneiro. Tal interpretação é incorreta. Isso pelo que já foi exaustivamente tratado: não cabe na atuação concreta do poder de polícia a verificação se ocorreu ou não tal prejuízo (que, repita-se, mesmo que não pudesse trazer prejuízo ao controle naquele caso, poderia ter trazido em outra situação ou mesmo ao controle cambial ou comercial). Ocorrendo a infração, aplica-se a multa. (...)**” (Grifou-se)

10. Do exposto, em resposta ao primeiro questionamento da Consulente, conclui-se que o art. 711 do RA/2009 (que conjuga o art. 84, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e o art. 69, § 1º da Lei nº 10.833/2003), de cunho claramente punitivo, ao impor penalidade equivalente a um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria nos casos em que “o importador (...) omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial”, tem por escopo punir infrações no preenchimento da declaração de importação, sendo irrelevante, no caso, perquirir a existência de dolo e/ou eventual ocorrência de prejuízo ao Fisco.

10.1. É de se observar que as respeitáveis decisões judiciais colacionadas pela consulente, por não dizerem respeito à sistemática do art. 19, § 4º da Lei nº 10.522/2002, limitam-se às partes envolvidas nos respectivos processos judiciais, não havendo falar em ampliação da eficácia subjetiva das referidas decisões.

11. Quanto ao segundo e ao terceiro questionamentos formulados pela consulente, impõe-se afirmar que nos termos do art. 18, VII da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, é ineficaz a consulta quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação. Nesse rumo são ineficazes os questionamentos acerca da existência ou não de oportunidade de momento para a regularização de equívoco no preenchimento da Declaração de Importação no curso do despacho aduaneiro e acerca da possibilidade de notificação do importador para que regularize o equívoco sem a aplicação da multa. Isto porque os questionamentos foram apresentados em 2017 e as respectivas respostas podem ser extraídas da leitura dos artigos 42 a 44 da Instrução Normativa RFB nº 680, de 02 de outubro de 2006, que disciplina o despacho aduaneiro de importação, <disponível em  
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15618>>  
a seguir reproduzidos (grifos acrescidos):

*“Formalização de Exigências e Retificação da DI*

*Art. 42. As exigências formalizadas pela fiscalização aduaneira e o seu atendimento pelo importador, **no curso do despacho aduaneiro**, deverão ser registrados no Siscomex.*

(...)

*Art. 43. **Interrompido o despacho, para o atendimento de exigência, inicia-se a contagem do prazo a que se refere o parágrafo único do artigo 574 do Decreto nº 4.543, de 2002, para caracterização do abandono da mercadoria.***

*Art. 44. **A retificação de informações prestadas na declaração, ou a inclusão de outras, no curso do despacho aduaneiro, ainda que por exigência da fiscalização aduaneira, será feita, pelo importador, no Siscomex.***

*§ 1º A retificação da declaração somente será efetivada após a sua aceitação, no Siscomex, pela fiscalização aduaneira, exceto no que se refere aos dados relativos à operação cambial.*

(...)

**§ 3º Em qualquer caso, a retificação da declaração não elide a aplicação das penalidades fiscais e sanções administrativas cabíveis.**

12. Apesar da ineficácia dos questionamentos, nota-se, da leitura dos artigos, que uma vez formalizada exigência, pela fiscalização, no curso do despacho aduaneiro de importação, este é interrompido e o importador dispõe, a partir de então, do prazo de 60 dias para providenciar a regularização/retificação da DI, sob pena de a mercadoria ser considerada abandonada, nos termos do art. 642, §1º, II, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), que revogou o Decreto nº 4.543/2002, mencionado no art. 43 da IN RFB nº 680/2006. Além disso, há expressa previsão no art. 44, §3º da IN RFB nº 680/2006 de que **a retificação da DI não elide a aplicação de penalidades fiscais e sanções administrativas cabíveis.**

13. É oportuno informar à consultante que a Receita Federal do Brasil disponibiliza, em seu sítio na rede mundial de computadores, o Manual de Importação, publicado em 28 de novembro de 2014 <disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao>>, que tem como objetivo orientar os importadores nas atividades relativas ao despacho de importação.

## Conclusão

14. Por todo o exposto, conclui-se:

14.1 Para a aplicação da multa prevista no inciso III do art. 711 do Regulamento Aduaneiro (que conjuga o art. 84, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e o art. 69, § 1º da Lei nº 10.833/2003) inexistente a obrigatoriedade de se comprovar culpa ou dolo, tampouco, ocorrência de efetivo prejuízo ao Fisco, bastando, tão somente, que se verifique a omissão ou a incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

14.2. Com base no art. 18, VII da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, declara-se a ineficácia dos questionamentos acerca da existência ou não de oportunidade de momento para a regularização de equívoco no preenchimento da Declaração de Importação no curso do despacho aduaneiro e acerca da possibilidade de notificação do importador para que regularize o equívoco sem a aplicação da multa, vez que as respostas podem ser extraídas da simples leitura dos artigos 42 a 44 da Instrução Normativa RFB nº 680, de 02 de outubro de 2006, que disciplina o despacho aduaneiro de importação.

À consideração do Sr. Chefe da Disit – 9ª RF.

assinado digitalmente  
**ADOLPHO COLOMBO COSTA PINTO**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – DISIT – 9ª RF

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação – Copen

Assinado digitalmente  
**MARCO ANTONIO FERREIRA POSSETTI**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit-9ª RF

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente  
**MIRZA MENDES REIS**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Copen

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente  
**FERNANDO MOMBELLI**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit