



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1694816 - SC (2017/0115337-9)

RELATOR : MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE
RECORRENTE : VETOR INDUSTRIA E COMERCIO DE AUTOMOTIVOS EIRELI
ADVOGADOS : CELSO ALMEIDA DA SILVA - SC023796
MAIKO ROBERTO MAIER E OUTRO(S) - SC031939
KIM AUGUSTO ZANONI - SC036370
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

Direito tributário. Recurso especial. Declaração de importação. Erro na classificação fiscal da mercadoria importada (NCM diverso). Recolhimento dos tributos, globalmente considerados, em quantia superior ao efetivamente devido. Multa indevida. Reconhecimento. Recurso provido.

I. Caso em exame

1. Recurso especial interposto pela empresa contribuinte contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que manteve a sentença de improcedência e, por consequência, a higidez da multa imposta pela fiscalização aduaneira decorrente de erro constante na Declaração de Importação quanto à classificação da mercadoria.
2. Compreenderam as instâncias ordinárias que o fato de o valor total dos tributos, após a reclassificação fiscal, perfazer um débito inferior ao originalmente recolhido pelo autor, não exime sua responsabilidade pela conduta de prestar declaração inexata ao Fisco, por si só geradora da multa em questão.
3. A parte recorrente defende que a aplicação de multa, de ofício, pela Fiscalização apresentou-se completamente ilícita, pois não houve supressão de tributo, mas, ao contrário, pagamento a maior.

II. Questão em discussão

4. A controvérsia posta no presente recurso especial centra-se em saber se foi adequada, ou não, a imposição, pela fiscalização aduaneira, de multa à empresa importadora que, ao proceder à Declaração de Importação, classificou erroneamente a mercadoria (*em NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul – diversa da que veio a ser retificada pela administração*), a ensejar o recolhimento de Imposto de Importação (II), de PIS-Importação e de COFINS-Importação e de Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) em alíquotas diversas, **porém, em valores superiores aos que efetivamente devidos** (*considerados os tributos globalmente*).

III. Razões de decidir

5. As obrigações tributárias acessórias constituem deveres formais impostos pela legislação tributária, sem conteúdo econômico e permanentes (*por não se exaurir com o seu cumprimento*), destinadas a viabilizar, ao ente competente para instituir tributos, as condições materiais necessárias ao exercício do controle e fiscalização, voltado à correta arrecadação destes.

5.1 Ainda que a obrigação acessória subsista independentemente da existência de obrigação tributária principal (*compreendida esta, de modo abrangente, como qualquer prestação pecuniária decorrente da legislação tributária, incluindo-se, assim, não apenas o débito tributário, mas também as multas impostas*), ela se destina a viabilizar, em tese, o cumprimento desta (ainda que esta, como dito, não venha a se perfectibilizar), do que sobressai nítido seu viés instrumental. É dizer, a obrigação acessória subsiste, independentemente da obrigação principal; mas só existe em função desta.

6. Evidenciado, nesses termos, o caráter instrumental da obrigação acessória, voltada a auxiliar a administração tributária no exercício do controle e da fiscalização, a viabilizar a correta arrecadação de tributos, a análise a respeito de seu descumprimento, com as consequências legais daí advindas (notadamente, a imposição de penalidade), deve, necessariamente, considerar o atingimento ou não de suas finalidades precípuas.

7. Na hipótese, a Declaração, tal como levada a efeito pela contribuinte, não embaraçou, em nenhuma extensão, o exercício da atividade fiscalizatória e, principalmente, não culminou no recolhimento a menor dos tributos incidentes na operação de importação em exame – *f inabilidade última e fundamental da Administração fiscal e da lei de regência ao instituir as obrigações acessórias* –, inexistindo qualquer prejuízo ao ente tributante.

8. Independentemente do fato de os tributos incidentes possuírem fatos geradores diversos, devendo-se considerá-los individualmente, referem-se, indiscutivelmente, à mesma operação de importação de mercadorias, *objeto de uma única Declaração de Importação*. Desse modo, a Administração aduaneira, ao determinar a retificação da Declaração de Importação e conferir a regularidade dos valores recolhidos pela contribuinte, não poderia desconsiderar o fato de que estes, na verdade, excederam ao valor devido (retificado), sobretudo para impor sanção pecuniária ao contribuinte. Descabida, assim, a tese defensiva expendida pela Fazenda Nacional acerca de uma suposta "pretensão de compensar tributos administrados pela Receita Federal, ao arrepio da lei".

9. Refoge, *in totum*, da razoabilidade e da proporcionalidade – preceitos balizadores da atuação administrativa – admitir possa o contribuinte, a despeito de recolher os tributos atinentes à mesma Declaração de Importação em valor superior ao efetivamente devido, remanescer em débito e, ainda, ser penalizado em multa.

IV. Dispositivo e tese

10. Recurso especial provido para julgar procedente a subjacente ação, determinando-se a anulação da multa, de ofício, imposta para a liberação da DI n. 15/1005797, assim como para condenar a União Federal a proceder à repetição do indébito, com os consectários legais.

Tese de julgamento: *a imposição de multa pela inobservância de um dever instrumental, especificamente o relacionado à prestação de informações eventualmente imprecisas pelo contribuinte, não dispensa a verificação, em concreto, do comprometimento ou do embaraço, em qualquer extensão, da atividade fiscalizatória do ente que tributa e, principalmente, da correta arrecadação.*

Dispositivos relevantes citados: Lei n. 9.430/1996, art. 44, I; CTN, art. 113, § 2º; Decreto n. 6.759/2009, art. 711, I.

Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 728.999/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12/9/2006; STJ, AgRg no REsp 653.263/PR, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 22/5/2007.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Turma, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 05 de junho de 2025.

MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1694816 - SC (2017/0115337-9)

RELATOR : MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE
RECORRENTE : VETOR INDUSTRIA E COMERCIO DE AUTOMOTIVOS EIRELI
ADVOGADOS : CELSO ALMEIDA DA SILVA - SC023796
MAIKO ROBERTO MAIER E OUTRO(S) - SC031939
KIM AUGUSTO ZANONI - SC036370
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

Direito tributário. Recurso especial. Declaração de importação. Erro na classificação fiscal da mercadoria importada (NCM diverso). Recolhimento dos tributos, globalmente considerados, em quantia superior ao efetivamente devido. Multa indevida. Reconhecimento. Recurso provido.

I. Caso em exame

1. Recurso especial interposto pela empresa contribuinte contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que manteve a sentença de improcedência e, por consequência, a higidez da multa imposta pela fiscalização aduaneira decorrente de erro constante na Declaração de Importação quanto à classificação da mercadoria.
2. Compreenderam as instâncias ordinárias que o fato de o valor total dos tributos, após a reclassificação fiscal, perfazer um débito inferior ao originalmente recolhido pelo autor, não exime sua responsabilidade pela conduta de prestar declaração inexata ao Fisco, por si só geradora da multa em questão.
3. A parte recorrente defende que a aplicação de multa, de ofício, pela Fiscalização apresentou-se completamente ilícita, pois não houve supressão de tributo, mas, ao contrário, pagamento a maior.

II. Questão em discussão

4. A controvérsia posta no presente recurso especial centra-se em saber se foi adequada, ou não, a imposição, pela fiscalização aduaneira, de multa à empresa importadora que, ao proceder à Declaração de Importação, classificou erroneamente a mercadoria (*em NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul – diversa da que veio a ser retificada pela administração*), a ensejar o recolhimento de Imposto de Importação (II), de PIS-Importação e de COFINS-Importação e de Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) em alíquotas diversas, **porém, em valores superiores aos que efetivamente devidos** (considerados os tributos globalmente).

III. Razões de decidir

5. As obrigações tributárias acessórias constituem deveres formais impostos pela legislação tributária, sem conteúdo econômico e permanentes (*por não se exaurir com o seu cumprimento*), destinadas a viabilizar, ao ente competente para instituir tributos, as condições materiais necessárias ao exercício do controle e fiscalização, voltado à correta arrecadação destes.

5.1 Ainda que a obrigação acessória subsista independentemente da existência de obrigação tributária principal (*compreendida esta, de modo abrangente, como qualquer prestação pecuniária decorrente da legislação tributária, incluindo-se, assim, não apenas o débito tributário, mas também as multas impostas*), ela se destina a viabilizar, em tese, o cumprimento desta (ainda que esta, como dito, não venha a se perfectibilizar), do que sobressai nítido seu viés instrumental. É dizer, a obrigação acessória subsiste, independentemente da obrigação principal; mas só existe em função desta.

6. Evidenciado, nesses termos, o caráter instrumental da obrigação acessória, voltada a auxiliar a administração tributária no exercício do controle e da fiscalização, a viabilizar a correta arrecadação de tributos, a análise a respeito de seu descumprimento, com as consequências legais daí advindas (notadamente, a imposição de penalidade), deve, necessariamente, considerar o atingimento ou não de suas finalidades precípuas.

7. Na hipótese, a Declaração, tal como levada a efeito pela contribuinte, não embaraçou, em nenhuma extensão, o exercício da atividade fiscalizatória e, principalmente, não culminou no recolhimento a menor dos tributos incidentes na operação de importação em exame – *f inalidade última e fundamental da Administração fiscal e da lei de regência ao instituir as obrigações acessórias* –, inexistindo qualquer prejuízo ao ente tributante.

8. Independentemente do fato de os tributos incidentes possuírem fatos geradores diversos, devendo-se considerá-los individualmente, referem-se, indiscutivelmente, à mesma operação de importação de mercadorias, *objeto de uma única Declaração de Importação*. Desse modo, a Administração aduaneira, ao determinar a retificação da Declaração de Importação e conferir a regularidade dos valores recolhidos pela contribuinte, não poderia desconsiderar o fato de que estes, na verdade, excederam ao valor devido (retificado), sobretudo para impor sanção pecuniária ao contribuinte. Descabida, assim, a tese defensiva expendida pela Fazenda Nacional acerca de uma suposta "pretensão de compensar tributos administrados pela Receita Federal, ao arrepio da lei".

9. Refoge, *in totum*, da razoabilidade e da proporcionalidade – preceitos balizadores da atuação administrativa – admitir possa o contribuinte, a despeito de recolher os tributos atinentes à mesma Declaração de Importação em valor superior ao efetivamente devido, remanescer em débito e, ainda, ser penalizado em multa.

IV. Dispositivo e tese

10. Recurso especial provido para julgar procedente a subjacente ação, determinando-se a anulação da multa, de ofício, imposta para a liberação da DI n. 15/1005797, assim como para condenar a União Federal a proceder à repetição do indébito, com os consectários legais.

Tese de julgamento: *a imposição de multa pela inobservância de um dever instrumental, especificamente o relacionado à prestação de informações eventualmente imprecisas pelo contribuinte, não dispensa a verificação, em concreto, do comprometimento ou do embaraço, em qualquer extensão, da atividade fiscalizatória do ente que tributa e, principalmente, da correta arrecadação.*

Dispositivos relevantes citados: Lei n. 9.430/1996, art. 44, I; CTN, art. 113, § 2º; Decreto n. 6.759/2009, art. 711, I.

Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 728.999/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12/9/2006; STJ, AgRg no REsp 653.263/PR, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 22/5/2007.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso especial interposto por **Vetor Indústria e Comércio de Automotivos Eireli**, com fundamento na alínea *a* do permissivo constitucional, em contrariedade a acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Subjaz ao presente recurso especial ação ordinária promovida por Vetor Indústria e Comércio de Automotivos Eireli contra a Fazenda Nacional, tendo por objetivo a anulação de multa, de ofício, imposta para a liberação da Declaração de Importação n. 15/1005797-0, em 15/6/2015, assim como para condenar a União à repetição do respectivo indébito.

Para tanto, aduziu, em resumo, que a Declaração de Importação teve por objeto, entre outros produtos, *cubos de roda*, classificados originariamente pela empresa na NCM n. 8482.10.90. Porém, por ocasião da conferência aduaneira da importação, a Fiscalização procedeu à retificação da classificação fiscal da mercadoria para NCM n. 8708.50.99, com imposição de multa, de ofício (*de 37,5% sobre a diferença paga a menor, por conta da supressão de tributo*), com esteio no art. 44 da Lei n. 9.403/1996 e art. 711, I, do Regulamento Aduaneiro (multa pelo equívoco na classificação fiscal).

Sem embargo da classificação da mercadoria operada pela Fiscalização (*a qual aponta haver, inclusive, controvérsia na jurisprudência administrativa*), afirmou a demandante que a NCM n. 8482.10.90, a despeito de possuir alíquotas um pouco maiores de Imposto de Importação (II), de PIS-Importação e de COFINS-Importação, possui uma alíquota significativamente inferior de Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), gerando, na verdade, um crédito da empresa para com o Fisco, no valor de R\$ 3.293,95 (três mil, duzentos e noventa e três reais e noventa e cinco centavos).

Nesse quadro, defende a autora que a aplicação de multa, de ofício, pela Fiscalização apresentou-se completamente ilícita, pois não houve supressão de tributo, mas, ao contrário, pagamento a maior. Ressaltou, pois, que o lançamento realizado pela contribuinte, na realidade dos fatos, mostrou-se mais benéfico ao Fisco.

Por fim, afirmou ser contraditório o procedimento levado a efeito pela Fiscalização aduaneira, pois, *"para apurar o valor pago a menor, considera cada um dos tributos isoladamente; no momento de apurar o indébito, considera o valor global"* (e-STJ, fl. 5), fato que, no seu entender, desqualifica completamente a imposição da multa de ofício.

Em sua peça contestatória (e-STJ, fl. 51), a União defendeu a legalidade da multa imposta, fazendo referência, de início, ao teor do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/1996, que faz menção a *"imposto ou contribuição"*, no singular. Sustentou, ademais, que os tributos possuem diferentes fatos geradores, a ensejar a verificação

dos correlatos pagamentos individualmente. Salientou que os pagamentos efetuados indicam expressamente a quais tributos se referem, de forma inequívoca, não sendo possível, agora, buscar confundi-los em apenas um. Concluiu que a autora busca, na verdade, a compensação entre tributos administrados pela Receita Federal, ao arrepio da lei.

Em primeira instância, o Juízo da 3ª Vara Federal de Itajaí da Seção Judiciária de Santa Catarina julgou os pedidos improcedentes, sob a seguinte fundamentação (e-STJ, fls. 61-64) – sem grifos no original:

As exigências fiscais formuladas pela Fazenda Nacional comprovam tratar-se tão somente de reclassificação fiscal (erro de classificação do NCM) (OUT8, evento 1).

O despacho aduaneiro da DI nº 15/1005797-0, de 15/06/2015, foi interrompido com exigência fiscal, por intermédio da qual determinou-se a reclassificação da NCM dos itens importados de 8482.10.90 para 8708.50.99, e a retificação das alíquotas dos tributos para: II para 18%, PIS/PASEP para 2,62%, COFINS para 13,57% e IPI para 5%.

Infere-se que de acordo com a classificação original feita pela autora, ela recolheu os tributos com as seguintes alíquotas: II em 16%, PIS/PASEP em 2,1%, COFINS em 10,65%, e IPI em 12%.

Portanto, a única alíquota que após a reclassificação determinada pelo Fisco passou a ser inferior à alíquota originalmente incidente, foi a atinente ao IPI, que passou de 12% para 5%. Nos demais tributos, as alíquotas após a reclassificação foram todas superiores.

De fato, o erro na classificação dos itens importados pela autora gerou diferença de imposto, falta de recolhimento e declaração inexata dos impostos devidos em razão de sua transação comercial, ensejando a cominação da multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

A imposição da multa, deste modo, se deu em consonância com o princípio da legalidade. Além disso, considerou a previsão expressa do art. 136 do CTN, acerca da responsabilidade objetiva por infrações tributárias, o que torna despiciendo perscrutar a intenção do agente ao violar a regra tributária. Agiu a ré, portanto, dentro da legalidade, observando, inclusive, um dos princípios que permeiam o Direito Tributário, qual seja, o princípio da Tipicidade Tributária, por meio do qual o tributo somente será devido se o fato concreto se enquadrar exatamente na previsão da lei tributária.

Este princípio está intimamente ligado ao princípio da legalidade, sendo que este último abrange o primeiro.

Nesta esteira o entendimento de Roque Antonio Carrazza (p. 399, 2008), lecionando que “o principio da tipicidade tributária não passa de uma maneira especial de realização da legalidade tributária, que exige definição precisa dos fatos idôneos a, uma vez ocorridos, fazer nascer o dever de recolher tributos”.

O fato de o valor dos impostos recolhidos em razão da DI (II, IPI, COFINS e PIS), após a reclassificação fiscal, totalizarem um débito inferior ao originalmente recolhido pelo autor, não exime sua responsabilidade pela

conduta de prestar declaração inexata ao Fisco, por si só geradora da multa em questão.

Em conclusão, na espécie não há se questionar acerca da boa-fé do contribuinte, mas tão somente o enquadramento ao dispositivo legal, que prevê como fato gerador da multa as condutas de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A imposição da multa é objetiva.

[...]

Improcede, portanto, o pedido de anulação da multa cominada com base no art. 44, I, da Lei n. 9.430/96, já que prescrita dentro dos ditames legais.

Em contrariedade ao *decisum*, Vetor Indústria e Comércio de Automotivos Eireli contrapôs recurso de apelação (e-STJ, fls.81-85) ao qual o Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento, em acórdão assim ementado (e-STJ, fl. 106):

ADUANEIRO E TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. RECOLHIMENTO A MENOR DOS TRIBUTOS DEVIDOS. MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I, § 3º, DA LEI 9.430/96. APLICABILIDADE.

1. Caso no qual o erro na classificação fiscal da mercadoria importada gerou diferença de imposto e supressão de tributos, ensejando a cominação da multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

2. O fato de o valor total dos impostos recolhidos em razão da DI, após a reclassificação fiscal, totalizarem um débito inferior ao originalmente recolhido pelo autor, não exime sua responsabilidade pela conduta de prestar declaração inexata ao Fisco, por si só geradora da multa em questão.

Opostos embargos de declaração (e-STJ, fls. 115-116), estes foram rejeitados (e-STJ, fls. 124-127).

No recurso especial (e-STJ, fls. 135-140), Vetor Indústria e Comércio de Automotivos Eireli sustenta, em resumo, que o acórdão recorrido incorreu na violação do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

Em suas razões recursais, a recorrente reitera, na íntegra, a argumentação vertida em sua inicial, salientando-se, uma vez mais, a ilicitude da imposição de multa de ofício, na medida em que o lançamento realizado pela contribuinte não ensejou supressão de tributo, mas, ao contrário, um pagamento a maior em favor do Fisco.

A parte adversa apresentou contrarrazões às fls. 147-149 (e-STJ).

A Corte Regional negou seguimento ao recurso especial, por reputar incidente o óbice do enunciado n. 7 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça (e-STJ, fls. 152-153), o que ensejou a interposição de agravo nesta Corte Superior (e-STJ, fls. 173-178).

Às fls. 207-208 (e-STJ), o então relator, Ministro Mauro Campbell Marques, antevendo que a questão posta é exclusivamente de direito, conheceu do agravo para determinar sua autuação como recurso especial.

É o relatório.

VOTO

A controvérsia posta no presente recurso especial centra-se em saber se afigura adequada, ou não, a imposição, pela fiscalização aduaneira, de multa à empresa importadora que, ao proceder à Declaração de Importação, classificou erroneamente a mercadoria (*em NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul – diversa da que veio a ser retificada pela administração*), a ensejar o recolhimento de Imposto de Importação (II), de PIS-Importação e de COFINS-Importação e de Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) em alíquotas diversas, **porém, em valores maiores do que os efetivamente devidos**, considerados globalmente.

Segundo se extrai dos autos, os produtos importados pela recorrente (*cubos de rodas*) foram por ela classificados na NCM n. 8482.10.90 e, com base em tal classificação, recolheu os tributos correspondentes com as seguintes alíquotas: II, em 16%; PIS/PASEP-importação, em 2,1%; Cofins-importação, em 10,65% e IPI, em 12%.

Todavia, o despacho aduaneiro foi interrompido, com exigência fiscal por meio da qual se determinou a retificação da classificação para a NCM n. 8708.50.99, cujos tributos incidentes apresentam as seguintes alíquotas: II, em 18%; PIS/PASEP-importação, em 2,62%; Cofins-importação, em 13,57% e IPI, em 5%.

Ressai incontestado dos autos que, a despeito de a NCM n. 8708.50.99 (DI retificada) constar, em relação ao II, ao PIS/PASEP-importação e à Cofins-importação, alíquotas ligeiramente maiores daquelas constantes na NCM n. 8482.10.90 (DI original); nesta, a alíquota de IPI é substancialmente inferior à constante naquela, o que fez com que a contribuinte/importadora recolhesse os tributos (globalmente considerados) em importância superior ao que efetivamente era devida (segundo as alíquotas da DI retificada).

Nesse quadro, com esteio no art. 711, I, do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009), que estabelece a previsão de multa pelo equívoco na classificação fiscal, a fiscalização aduaneira impôs a sanção pecuniária prevista no inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 (multa de *"75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata"*).

É o que claramente se extrai da moldura fática delineada no acórdão recorrido, inclusive com remissão aos fundamentos da sentença, nestes termos (e-STJ, fls.102-104):

A sentença dirimiu a lide nos seguintes termos:

[...]

Consoante dispõe o artigo 44, I, da Lei 9.430/96:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

As exigências fiscais formuladas pela Fazenda Nacional comprovam tratar-se tão somente de reclassificação fiscal (erro de classificação do NCM) (OUT8, evento 1).

O despacho aduaneiro da DI nº 15/1005797-0, de 15/06/2015, foi interrompido com exigência fiscal, por intermédio da qual determinou-se a reclassificação da NCM dos itens importados de 8482.10.90 para 8708.50.99, e a retificação das alíquotas dos tributos para: II para 18%, PIS/PASEP para 2,62%, COFINS para 13,57% e IPI para 5%.

Inferre-se que de acordo com a classificação original feita pela autora, ela recolheu os tributos com as seguintes alíquotas: II em 16%, PIS /PASEP em 2,1%, COFINS em 10,65%, e IPI em 12%. Portanto, a única alíquota que após a reclassificação determinada pelo Fisco passou a ser inferior à alíquota originalmente incidente, foi a atinente ao IPI, que passou de 12% para 5%.

Nos demais tributos, as alíquotas após à reclassificação foram todas superiores. De fato, o erro na classificação dos itens importados pela autora gerou diferença de imposto, falta de recolhimento e declaração inexata dos impostos devidos em razão de sua transação comercial, ensejando a cominação da multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

A imposição da multa, deste modo, se deu em consonância com o princípio da legalidade. Além disso, considerou a previsão expressa do art. 136 do CTN, acerca da responsabilidade objetiva por infrações tributárias, o que torna despropositado perscrutar a intenção do agente ao violar a regra tributária.

O fato de o valor dos impostos recolhidos em razão da DI (II, IPI, COFINS e PIS), após a reclassificação fiscal, totalizarem um débito inferior ao originalmente recolhido pelo autor, não exime sua responsabilidade pela conduta de prestar declaração inexata ao Fisco, por si só geradora da multa em questão.

Em conclusão, na espécie não há se questionar acerca da boa-fé do contribuinte, mas tão somente o enquadramento ao dispositivo legal, que prevê como fato gerador da multa as condutas de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A imposição da multa é objetiva.

[...]

Por outro lado, como bem sopesado pelo julgador, verifica-se na documentação acostada aos autos que, com base na NCM declarada nos documentos instrutivos do despacho aduaneiro, apenas o IPI foi recolhido com alíquota mais elevada - sendo que todos os demais tributos (II, PIS /PASEP e COFINS) foram pagos a menor quando do registro da DI (Evento 1 EXTR6 e OUT8). Logo, devida a incidência da multa de 37,5% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, tendo como base de cálculo a diferença dos tributos pagos a menor (supressão de tributo) na ocorrência do fato gerador.

Como se constata, compreenderam as instâncias ordinárias que o fato de o valor total dos tributos, após a reclassificação fiscal, perfazer um débito inferior ao originalmente recolhido pelo autor, não exime sua responsabilidade pela conduta de prestar declaração inexata ao Fisco, por si só geradora da multa em questão (e-STJ, fl. 106).

Permissa venia, tal entendimento desvirtua, por completo, a finalidade precípua das obrigações tributárias acessórias – *de caráter eminentemente instrumental* –, **concebidas para auxiliar** a fiscalização e a correta arrecadação de tributos, além de desbordar da linha interpretativa adotada em alguns julgados desta Corte de Justiça (*ainda que longevos, a justificar, também por isso, o enfrentamento da matéria por este colegiado*), conforme se passará a demonstrar pontualmente.

Pois bem. Preceitua o § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional que a obrigação tributária acessória "decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo".

As obrigações tributárias acessórias constituem deveres formais impostos pela legislação tributária, **sem conteúdo econômico** e permanentes (*por não se exaurir com o seu cumprimento*), destinadas a viabilizar, ao ente competente para instituir tributos, as condições materiais necessárias ao exercício do controle e fiscalização, voltado à correta arrecadação destes.

Como bem assinala Paulo de Barros Carvalho, "*esses deveres são, entre muitos, o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária*" (*ut Curso de Direito Tributário*. 27ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 295-296).

Sobressai de tal definição, o caráter acessório (leia-se instrumental) de tais deveres formais.

A acessoriedade, contudo, não está atrelada ao conceito privatista que subordina a obrigação acessória à existência de uma obrigação principal (*compreendida esta, de modo abrangente, como qualquer prestação pecuniária*

decorrente da legislação tributária, incluindo-se, assim, não apenas o débito tributário, mas também as multas impostas).

De fato, mostra-se absolutamente possível a instituição, por lei, de uma obrigação acessória, ainda que, no mundo dos fatos, não se encontre perfectibilizado fato jurídico que se subsuma à hipótese de incidência, apto a eclodir a relação jurídico-tributária, que tem por objeto a dívida tributária, ou ausente qualquer prestação pecuniária decorrente da legislação tributária.

Ainda que a obrigação acessória subsista independentemente da existência de obrigação tributária principal, ela se destina a viabilizar, em tese, o cumprimento desta (ainda que esta, como dito, não venha a se perfectibilizar), do que sobressai nítido seu viés instrumental. **É dizer, a obrigação acessória subsiste, independentemente da obrigação principal, mas só existe em função desta.**

Nesse sentido, manifesta-se autorizada doutrina tributarista (sem destaque no original):

[...] O ser acessória, em direito privado, significa estar ligada a uma outra determinada obrigação. O caráter de acessoriedade manifesta-se entre uma determinada obrigação, dita principal, e uma outra, também determinada, dita acessória. No direito tributário não é assim, mas o caráter de acessoriedade não deixa de existir embora sob outro aspecto. **Realmente, em direito tributário as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações acessórias. São acessórias, pois, nesse sentido. Só existem em função das principais, embora não exista necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais** (Machado, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 127)

A obrigação acessória é uma normatividade auxiliar que torna possível a realização da principal. É acessória no sentido de que desempenha um papel auxiliar. Não se quer dizer com essa denominação que a obrigação acessória esteja subordinada ou mesmo dependente da principal. **A obrigação acessória visa a fiscalização de tributos, objetivando o pagamento destes (obrigação principal). Note-se que ela é fundamental para a efetivação do tributo** (Bastos, Celso Ribeiro. *in*: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva. 1998, vol. 2, p. 147-148)

Bem evidenciado, nesses termos, o caráter instrumental da obrigação acessória, voltada a auxiliar a administração tributária no exercício do controle e da fiscalização, a viabilizar a correta arrecadação de tributos, a análise a respeito de seu

descumprimento, com as consequências legais daí advindas (*notadamente, a imposição de penalidade*), deve, necessariamente, considerar o atingimento ou não de suas finalidades precípuas.

É dizer, a imposição de multa pela inobservância de um dever instrumental, especificamente o relacionado à prestação de informações eventualmente imprecisas pelo contribuinte, não dispensa a verificação, **em concreto**, do comprometimento ou do embaraço, em qualquer extensão, da atividade fiscalizatória do ente que tributa e, principalmente, do adequado cumprimento da obrigação principal.

A hipótese dos autos é emblemática, pois, a despeito do indiscutível equívoco perpetrado pela contribuinte, ao proceder, em sua Declaração de Importação, a classificação da mercadoria importada em NCM diversa daquela reputada adequada pela Administração aduaneira, procedeu ao recolhimento dos tributos, considerados globalmente, **em valores superiores ao que efetivamente devido**.

A declaração, tal como levada a efeito, não embaraçou, em nenhuma extensão, o exercício da atividade fiscalizatória e, principalmente, não culminou no recolhimento a menor dos tributos incidentes na operação de importação em exame – *finalidade última e fundamental da Administração fiscal e da lei de regência ao instituir as obrigações acessórias* –, inexistindo qualquer prejuízo ao ente tributante.

Todos os tributos incidentes na operação de importação em comento, **relacionados à mesma Declaração de Importação**, são da competência da União.

Independentemente do fato de os tributos incidentes possuírem fatos geradores diversos, devendo-se considerá-los individualmente, referem-se, indiscutivelmente, à mesma operação de importação de mercadorias, objeto de uma única Declaração de Importação.

A esse propósito, a Administração aduaneira, ao determinar a retificação da DI e conferir a regularidade dos valores recolhidos pela contribuinte, não poderia desconsiderar, **para efeito de cumprimento da obrigação tributária principal**, o fato de que estes, na verdade, excederam ao valor devido (retificado), sobretudo para impor sanção pecuniária ao contribuinte.

Descabida, assim, a tese defensiva expendida pela Fazenda Nacional acerca de uma suposta "pretensão de compensar tributos administrados pela Receita Federal, ao arrepio da lei".

Refoje, *in totum*, da razoabilidade e da proporcionalidade – *preceitos balizadores da atuação administrativa* – admitir possa o contribuinte, a despeito de recolher os tributos atinentes à mesma Declaração de Importação em valor superior ao efetivamente devido, remanescer em débito e, ainda, ser penalizado em multa.

Por sua vez, **para efeito de cumprimento da obrigação acessória – no caso, consistente na prestação de informações exatas, atinentes à mercadoria importada quanto a sua classificação** – é possível vislumbrar sua observância, pois, a despeito de

sua imprecisão, a declaração levada a efeito pela contribuinte não ensejou embaraço, em nenhuma extensão, na atividade fiscalizatória, tampouco comprometeu o recolhimento do tributo em valor adequado (*no caso, inclusive, superior ao devido*), a evidenciar o completo descabimento da sanção pecuniária imposta.

Como assinalado, não se pode aferir o cumprimento de uma obrigação acessória dissociado de sua finalidade precípua. Este dever instrumental não é um fim em si mesmo, sendo, pois, descabida a imposição de multa em razão de eventual inexatidão na declaração, sem nenhuma repercussão na fiscalização e, principalmente, na adequação da arrecadação dos tributos em questão.

A corroborar esta conclusão, não subsiste, ainda, o fundamento adotado na origem, segundo o qual, para a estipulação da multa do art. 44 da Lei n. 9.430/1996, seria suficiente, objetivamente, a mera inexatidão da declaração feita pela contribuinte, sendo, a esse fim, desnecessário aferir a intenção ou a boa-fé do declarante.

Tal entendimento, levado à risca pela Administração aduaneira, contrapõe-se ao Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal Brasileira n. 6, de dezembro de 2018, segundo o qual não constitui infração punível com multa prevista no art. 44 da Lei n. 9.430/1996 "a indicação indevida de destaque, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, o intuito doloso ou má fé por parte do declarante".

Na hipótese dos autos, registra-se ser indiscutível a boa-fé da parte declarante que, inclusive procedeu ao recolhimento dos tributos em valor superior ao devido, não havendo falar, também por isso, em prejuízo ao ente tributante, sob qualquer enfoque que se analise a questão.

Como anotado, a presente linha interpretativa encontra respaldo em alguns julgados desta Corte de Justiça, consideradas, naturalmente, as particularidades de cada qual, com destaque:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. REGULAMENTO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA. PRODUTO CORRETAMENTE DESCRITO.

1. "A legislação tributária é rigorosa quanto à observância das obrigações acessórias, impondo multa quando o importador classifica erroneamente a mercadoria na guia própria. **A par da legislação sancionadora (art. 44, I, da Lei 9.430/96 e art. 526, II, do Decreto 91.030/85), a própria receita preconiza a dispensa da multa, quando não tenha havido intenção de lesar o Fisco, estando a mercadoria corretamente descrita, com o só equívoco de sua classificação**" (REsp 660.682/PE, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 10.5.2006; REsp 728.999/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 12.9.2006).

2. Agravo regimental desprovido.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.

2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser".

A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.

4. À luz dessa premissa, é lícito afirmar-se que a declaração efetuada de forma incorreta não equivale à ausência de informação, restando incontroverso, na instância ordinária, que o contribuinte olvidou-se em discriminar os pagamentos efetuados às pessoas físicas e às pessoas jurídicas, sem, contudo, deixar de declarar as despesas efetuadas com os aludidos pagamentos.

5. Deveras, não obstante a irritualidade, não sobejou qualquer prejuízo para o Fisco, consoante reconhecido pelo mesmo, porquanto implementada a exação devida no seu *quantum* adequado.

6. *In casu*, "a conduta do autor que motivou a autuação do Fisco foi o lançamento, em sua declaração do imposto de renda, dos valores referentes aos honorários advocatícios pagos, no campo Livro-Caixa, quando o correto seria especificá-los, um a um, no campo Relação de Doações e Pagamentos Efetuados, de acordo com o previsto no artigo 13 e parágrafos 1º, a e b, e 2º, do Decreto-Lei nº 2.396/87. Da análise dos autos, verifica-se que o autor realmente lançou as despesas do ano-base de 1995, exercício 1996, no campo Livro-Caixa de sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física. Porém, deixou de discriminar os pagamentos efetuados a essas pessoas no campo próprio de sua Declaração de Ajuste do IRPF (fl. 101)" (fls. 122/123).

7. Desta sorte, assente na instância ordinária que o erro no preenchimento da declaração não implicou na alteração da base de cálculo do imposto de renda devido pelo contribuinte, nem resultou em prejuízos aos cofres públicos, depreende-se a ausência de razoabilidade na cobrança da multa de 20%, prevista no § 2º, do Decreto-Lei 2.396/87.

8. Aplicação analógica do entendimento perfilhado no seguinte precedente desta Corte:

"TRIBUTÁRIO.IMPORTAÇÃO. GUIA DE IMPORTAÇÃO. ERRO DE PREENCHIMENTO E POSTERIOR CORREÇÃO . MULTA INDEVIDA.

1. A legislação tributária é rigorosa quanto à observância das obrigações acessórias, impondo multa quando o importador classifica erroneamente a mercadoria na guia própria.

2. A par da legislação sancionadora (art. 44, I, da Lei 9.430/96 e art. 526, II, do Decreto 91.030/85), a própria receita preconiza a dispensa da multa, quando não tenha havido intenção de lesar o Fisco, estando a mercadoria corretamente descrita, com o só equívoco de sua classificação (Atos Declaratórios Normativos Cosit nºs 10 e 12 de 1997).

3. Recurso especial improvido."

(REsp 660682/PE, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 10.05.2006)

9. Recurso especial provido, invertendo-se os ônus sucumbenciais.

(REsp n. 728.999/PR, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12/9/2006, DJ de 26/10/2006, p. 229.)

Em arremate, na esteira dos fundamentos acima delineados, dou provimento ao presente recurso especial para julgar procedente a subjacente ação, determinando-se a anulação da multa, de ofício, imposta para a liberação da DI n. 15 /1005797, assim como para condenar a União Federal a proceder à repetição do indébito, com os consectários legais. Ficam os ônus sucumbenciais invertidos, nos moldes fixados na origem.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2017/0115337-9

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.694.816 / SC

Número Origem: 50119098420154047208

PAUTA: 03/06/2025

JULGADO: 03/06/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO BELLIZZE**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. NÍVIO DE FREITAS SILVA FILHO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : VETOR INDUSTRIA E COMERCIO DE AUTOMOTIVOS EIRELI

ADVOGADOS : CELSO ALMEIDA DA SILVA - SC023796

MAIKO ROBERTO MAIER E OUTRO(S) - SC031939

KIM AUGUSTO ZANONI - SC036370

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Procedimentos Fiscais

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator.

C5426151516518931818@ 2017/0115337-9 - REsp 1694816