

O TEMA N. 1.042 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A POSSIBILIDADE DE VINCULAÇÃO DO DESPACHO ADUANEIRO AO RECOLHIMENTO DE DIFERENÇA TRIBUTÁRIA

THE THEME 1.042 OF BRAZILIAN SUPREME FEDERAL COURT (STF) AND THE POSSIBILITY OF LINKING CUSTOMS CLEARANCE TO THE COLLECTION OF TAX DIFFERENCE

DOI: 10.19135/revista.consinter.00019.31

Recebido/Received 25/01/2024 – Aprovado/Approved 10/07/2024

*Flávio Couto Bernardes*¹ – <https://orcid.org/0000-0001-8180-0218>

*João Paulo Kalil Toledo*² – <https://orcid.org/0009-0004-7799-6675>

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo discutir as decisões da Suprema Corte brasileira em relação à cobrança indireta de tributos, prática conhecida como sanção política. As Súmulas n. 70, 547 e 323 do Supremo Tribunal Federal (STF) são destacadas, sobretudo em relação ao Tema n. 1.042. Utilizou-se a pesquisa teórica e o método hipotético-dedutivo, além da análise de conteúdo como estratégia de pesquisa. Este estudo analisa a nova tese do STF (Tema n. 1.042), que permite vincular o despacho aduaneiro ao recolhimento de diferenças tributárias. A decisão do STF, particularmente no caso de subfaturamento de mercadorias, parece confundir os conceitos de Direito Aduaneiro e Direito Tributário, levantando preocupações sobre a segurança jurídica para importadores e a possível revogação das Súmulas anteriores que coíbiam a sanção política, abrindo um precedente para a cobrança irrestrita de créditos tributários.

Palavras-chave: Tema n. 1.042; Segurança jurídica; Precedentes.

Abstract

This paper examines the Brazilian Supreme Court's rulings on indirect tax collection, known as political sanction by employing hypothetico-deductive method and theoretical research. It highlights Supreme Federal Court's Summaries No. 70, 547, and 323, especially in relation to Theme 1.042. This study scrutinizes the Supreme Court's new thesis (Theme 1.042), which allows linking customs clearance to the collection of tax differences. Using bibliographic and documentary research, the study

¹ Doutor (2006), Mestre (2000) e Bacharel (1994) em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais, Membro do corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e da Universidade Federal de Minas Gerais, Procurador do Município, Advogado, Belo Horizonte, Brasil, código postal 30130-180, e-mail flavio.bernardes@bernardesadvogados.adv.br, <https://orcid.org/0000-0001-8180-0218>.

² Advogado. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos (FDMC). Graduando em Ciências Contábeis na Faculdade de Administração Milton Campos. Membro da Comissão de Direito Tributário OAB/MG. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Centro de Estudos em Direito e Negócios (CEDIN), código postal 30.170-122, e-mail joaopaulo@kaliltoledo.com.br, <https://orcid.org/0009-0004-7799-6675>.

concludes that The Court's decision, particularly in under-invoicing cases, appears to blur the lines between Customs Law and Tax Law, raising concerns about legal certainty for importers and the potential revocation of previous Summaries that limited political sanctions, paving the way for unrestricted tax credit collection.

Keywords: Theme n. 1.042; Legal certainty; Precedents.

Sumário: 1. Introdução; 2. Autonomia do Direito Tributário (*ius tributandi*) x autonomia do Direito Aduaneiro (*ius puniendi*); 3. O procedimento da fiscalização aduaneira de entrada dos bens e nacionalização de uma mercadoria importada no Brasil; 4. Uma breve análise sobre o caso julgado pelo STF no tema n. 1.042; 4.1 O Precedente estabelecido no Tema n. 1.042: características, possibilidade do distinguishing e overruling; 4.2 Sobre a possibilidade de superação de precedente (overruling); 4.3 Sobre a possibilidade de diferenciação do precedente (distinguishing); 5. Conclusão; 6. Referências.

1 INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal – STF, ao longo de sua existência, enfrentou, em diversas oportunidades, situações que visavam coibir o fisco de fazer a cobrança dos tributos por forma indireta, ou seja, vincular a prática de um ato ou negócio jurídico ao recolhimento de determinado crédito de natureza tributária. Esta prática, também conhecida como sanção política, fora por diversas vezes rechaçada por meio de súmulas editadas pela Suprema Corte, dentre as quais se destacam de maneira contundente as de n. 70, 547 e 323, esta última citada, inclusive, no julgamento do Tema n. 1.042, objeto de análise do presente trabalho.

Este reexame da matéria no âmbito dos negócios jurídicos derivados de uma importação decorrem do cenário globalizado constatado nas últimas décadas, sendo que o Brasil deixou de ser um país exclusivamente fechado, voltado ao comércio interno, para se tornar um dos maiores comerciantes internacionais, colocando-se em posição de destaque para o mundo. Diante da complexidade das operações do comércio internacional, destacou-se o debate sobre o surgimento de um novo ramo da Ciência do Direito, intitulado Direito Aduaneiro, como forma de disciplinar as normas jurídicas que regulamentam os referidos negócios, que acarretam a entrada e saída de bens no território aduaneiro.

Tratam-se de regras jurídicas que buscam respaldar a soberania do Estado para atuar na regulamentação e na fiscalização das atividades de comércio exterior para a proteção dos seus interesses, impactando na seara do Direito Tributário, mas que não resultam em fatos geradores. Ao mesmo tempo, esta proteção não pode impactar na formalização de institutos que interfiram no livre comércio, sobretudo em países signatários da Organização Mundial do Comércio (OMC), como o Brasil, uma vez que este modelo convencional restringe esta prática, que acarretou significativa redução das chamadas barreiras alfandegárias de natureza tributária (diminuição gradativa das alíquotas do imposto de importação como critério de reciprocidade comercial entre os países signatários).

Por ser um ramo novo, na medida que o cenário da globalização tornou-se algo também muito recente no mundo, a normatização derivada da regulamentação aduaneira trouxe reflexos nos mecanismos de desenvolvimento dos negócios internacionais no âmbito de nossa jurisdição. Assim, algumas controvérsias foram levadas para o poder judiciário, dentre elas a que resultou na fixação da tese relativa ao Tema n. 1.042, pelo STF, em que se entendeu pela possibilidade de “vincular o

despacho aduaneiro ao recolhimento de diferença tributária apurada mediante arbitramento da autoridade fiscal”.

No entanto, em um olhar mais atento sobre a decisão em questão, apesar da especificidade do caso em concreto (subfaturamento de mercadoria que foi arbitrada pela autoridade fiscal de crédito plenamente exigível), o STF acabou por aparentemente contradizer as súmulas tributárias acima mencionadas (com matérias de idêntica origem e em plena era dos precedentes), que impediam a criação de obstáculos operacionais para cobrança indireta das obrigações tributárias. Criou, dessa forma, aparente confusão conceitual de dois ramos distintos sobre a possibilidade de retenção de mercadoria (Direito Aduaneiro e Direito Tributário), invocando enorme insegurança jurídica aos operadores do direito.

Com efeito, levantam-se novos questionamentos, como se as súmulas construídas ao longo dos anos, que visavam coibir a prática de sanção política, estariam revogadas e, assim, iriam romper com o precedente consolidado pelo STF. A partir deste enredo que se formula o problema da pesquisa, quanto à possibilidade de se reconhecer a validade jurídica de normas que prevêm a retenção de mercadorias como sanção política compatível com o direito aduaneiro, ainda que resultante de procedimento com reflexo tributário.

No aspecto metodológico, utilizou-se a pesquisa teórica no âmbito das Ciências Sociais. Optou-se pelo uso do raciocínio científico hipotético-dedutivo, partindo do pressuposto de que o Tema n. 1.042 do STF gerou insegurança jurídica. Como estratégia de pesquisa, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e documental – ou análise de conteúdo – através de dados primários e secundários, selecionando-se trabalhos acadêmicos, legislações, livros sobre a temática abordada, além da análise jurisprudencial.

Inicialmente, o artigo examinou a autonomia no Direito Tributário, enfatizando o ramo do Direito Aduaneiro. Após, verificou o procedimento da fiscalização aduaneira de entrada dos bens e nacionalização de uma mercadoria importada no território brasileiro para, então, analisar o Tema n. 1.042 do STF, com destaque das Súmulas n. 70, 547 e 323. Examinou-se, na conclusão, se o referido julgamento caracteriza-se como precedente impreciso e de ampla abrangência, permitindo considerável margem de discricionariedade aos julgadores em decisões subsequentes.

2 AUTONOMIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO (*IUS TRIBUTANDI*) X AUTONOMIA DO DIREITO ADUANEIRO (*IUS PUNIENDI*)

Apesar de inúmeros debates na doutrina, recentes estudos³ consolidam o entendimento de que o Direito Aduaneiro é um ramo autônomo, com regras e princípios específicos, que se diferenciam do Direito Tributário. Uma das razões em que se pode confirmar essa diferença é a disciplina de aplicação das sanções específicas, como a verificada na pena de perdimento, cuja origem não tem vínculo necessariamente com questões de natureza tributária. Desta forma, nem sempre quando se vai

³ Segundo André Parmo Folloni, o Direito Aduaneiro não se limita a um conjunto de disposições relacionadas ao controle de exigências fiscais, apresentando normas próprias que demandam uma interpretação específica e que não se esgotam nas disposições tributárias usuais (FOLLONI, André Parmo, *Temas atuais de Direito Aduaneiro e Normas Aduaneiras, Estrutura e Função*, São Paulo, Editora Lex, 2008).

tratar de uma questão do Direito Aduaneiro, tem-se a presença do fenômeno do Direito Tributário.

O Direito Aduaneiro tem como propósito regular situações de entrada e saída de bens em todo o território nacional, com o intuito de regular e controlar as operações comerciais, diferenciando-se do Direito Tributário, na medida em que este último visa a se preocupar na constituição e cobrança do crédito tributário, a partir da ocorrência do fato gerador, sempre respeitando as garantias constitucionais do contribuinte. Trevisan⁴ afirma que o direito aduaneiro transcende a perspectiva tributária, englobando não apenas as questões relacionadas à tributação, mas também as atividades de controle e fiscalização do comércio exterior. Essas responsabilidades incluem não apenas a cobrança de tributos, mas também o manejo de restrições não tarifárias e questões relacionadas a direitos antidumping.

Mesmo assim, ainda que se possa entender que didaticamente são dois ramos do direito autônomos, encontram-se intimamente interligados não apenas cientificamente, mas em função das situações fáticas cotidianas, ou seja, poderia se ter uma questão que envolva uma entrada de mercadoria em território nacional (Direito Aduaneiro) com uma discussão de base de cálculo de imposto controversa, em que o Poder Executivo divirja na quantificação do crédito tributário (Direito Tributário).

Sendo assim, quando estes dois institutos se interligarem enraizou-se a utilização da nomenclatura *Direito Tributário Aduaneiro*, que nada mais é, nas palavras da doutrina, como um “segmento do Direito Tributário que estuda os tributos niveladores vinculados a operações de comércio exterior, e os tributos devidos em função de operação interna necessária à importação”⁵.

Diante de tais premissas esclarecidas, bem como feitos alguns avanços na diferenciação dos institutos do Direito Tributário e do Direito Aduaneiro por parte da doutrina, entende-se que o julgamento proposto pela Supremo Tribunal Federal, afetado por meio de repercussão geral no Tema n. 1.042, tratou da especificidade de caso que versava de questão típica de Direito Tributário Aduaneiro, no qual o cerne da discussão refere-se à possibilidade de retenção da mercadoria no mercado interno (Direito Aduaneiro), diante de eventual divergência quanto à exigência de crédito tributário apurado pela Secretaria da Receita Federal – SRF (Direito Tributário), como será enfrentado nos capítulos seguintes.

3 O PROCEDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA DE ENTRADA DOS BENS E NACIONALIZAÇÃO DE UMA MERCADORIA IMPORTADA NO BRASIL

O procedimento aduaneiro é regulado por meio do Decreto n. 6.759/09, intitulado de Regulamento Aduaneiro. Neste tipo de procedimento, o despacho aduaneiro se inicia com o registro da declaração de importação no SISCOMEX, nos termos do art. 551 do referido decreto. Após o registro, a mercadoria que está sendo importada é selecionada para um canal de conferência dos produtos, nos termos do art.

⁴ TREVISAN, Rosalvo, *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*, Editora Lex, 2008, pp. 39.

⁵ TREVISAN, Rosalvo, “*Direito Aduaneiro e Direito Tributário*, Distinções Básicas” in TREVISAN, Rosalvo, *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*, São Paulo, Lex Editora, pp. 11-55, 2008.

21 da Instrução Normativa – IN da SRF n. 680/2006⁶, sendo que essa seleção para conferência da mercadoria importada não ocorre de forma aleatória, existindo inúmeras variantes que serão analisadas nos canais de conferências para a parametrização de uma mercadoria. Dentre as questões a serem avaliadas pela autoridade aduaneira, poderia se destacar, a título de exemplo, o valor da mercadoria importada, o país de origem, sua dimensão e até mesmo o quantitativo da operação.

Após ser concluída a conferência aduaneira⁷, poderá ocorrer duas consequências diferentes sobre o produto importado. Na primeira situação, não se verificando qualquer inconsistência entre a declaração de importação com o produto analisado, ele seguirá seu fluxo normal de ingresso no mercado nacional, sendo o produto entregue ao importador através do desembaraço aduaneiro.

Todavia, poderá ocorrer uma segunda situação, caso o agente fiscal verifique divergência ou irregularidade entre o produto e a declaração de importação na conferência aduaneira, em que este produto não será imediatamente desembaraçado, sendo esta informação registrada no Siscomex, conforme art. 42 da IN n. 680/2006.

Posteriormente, o importador será intimado por meio de dossiê eletrônico para prestar as informações e apresentar os documentos pertinentes ao produto importado, abrindo hipótese para dois caminhos, nos termos do art. 42 do citado ato administrativo normativo⁸: (a) o pagamento da diferença apurada e, conseqüentemente, a liberação da mercadoria (art. 42, §1º); ou (b) em caso de ocorrer uma discussão entre o sujeito passivo da obrigação tributária e o fisco, que resulte na apuração de exigência de crédito tributário, deverá essa diferença ser lançada pela autoridade aduaneira, através da lavratura de auto de infração, inaugurando-se a fase contenciosa, que deverá contemplar princípios e regras do Direito Tributário e do Direito Aduaneiro para sua cobrança (art. 42, § 2º).

Importante destacar que a divergência originada a partir da exigência do crédito tributário pertinente à diferença apurada pela autoridade fiscal possui natureza

⁶ Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

- I. Verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;
- II. Amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;
- III. Vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria;
- IV. Cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a apuração de elementos indiciários de fraude.

⁷ Art. 564. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

⁸ Art. 42. As exigências formalizadas pela fiscalização aduaneira e o seu atendimento pelo importador, no curso do despacho aduaneiro, deverão ser registradas no Siscomex.

§1º – Sem prejuízo do disposto no caput, na hipótese de a exigência referir-se a crédito tributário ou direito comercial, o importador poderá efetuar o pagamento correspondente, independentemente de formalização de processo administrativo fiscal.

§2º – Havendo manifestação de inconformidade, por parte do importador, em relação à exigência de que trata o § 1º, o crédito tributário ou direito comercial será constituído mediante lançamento em auto de infração, que será lavrado em até 8 (oito) dias.

jurídica estritamente deste ramo do conhecimento jurídico, não possuindo qualquer relação com as hipóteses de retenção previstas no art. 237 da Constituição Federal de 1988⁹, como casos de pena de perdimento e hipóteses de exigência de direitos antidumping, cuja natureza sancionatória não se vincula ao Direito Tributário.

4 UMA BREVE ANÁLISE SOBRE O CASO JULGADO PELO STF NO TEMA 1.042

O recorte metodológico derivado da distinção entre o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro, bem como os aspectos inerentes ao procedimento fiscalizatório aduaneiro, foram necessários para se contextualizar a abordagem pormenorizada do Recurso Extraordinário – RE n. 1.090.591/SC, afetado pela sistemática da repercussão geral sob o Tema n. 1.042, pelo STF. Neste julgamento não se aplicou a jurisprudência sumulada, construída em torno das sanções políticas¹⁰, entendendo que “é constitucional vincular o despacho aduaneiro o recolhimento de diferença tributária apurada mediante arbitramento autoridade fiscal”.

O caso se trata de uma retenção de mercadoria em virtude da identificação de suposto subfaturamento do valor aduaneiro do produto por ocasião do registro da declaração de importação, que resultaria na exigência da diferença de crédito tributário pelo fisco, impedindo o desembaraço até o efetivo recolhimento dos valores pelo importador (sujeito passivo tributário). Diante da discordância do procedimento administrativo adotado na fiscalização, este ajuizou uma ação declaratória para discutir sua validade, objetivando afastar a retenção do produto importado durante a conferência aduaneira.

A União Federal contestou, sustentando que a retenção de mercadoria era medida que se justificava, tendo como fundamento que a declaração de importação apresentava informações inconsistentes e foram selecionadas no canal vermelho de conferência aduaneira, sendo possível o desembaraço somente após a análise documental e a verificação do produto, acrescentando também em suas argumentações que o contribuinte deixou de atender às intimações e apresentar os documentos que comprovassem as informações declaradas.

A sentença do Juiz Federal do Município de Joinville (Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4) julgou improcedente o pleito do contribuinte, fundamentando em seu entendimento que o procedimento administrativo fiscal aduaneiro é independente, sendo que após o registro da declaração de importação a mercadoria encontrava-se submetida ao canal vermelho para conferência, inexistindo qualquer tipo de prazo para conclusão deste procedimento.

⁹ Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

¹⁰ O Supremo Tribunal Federal, editou, ao longo de sua jurisprudência, diversos entendimentos para rechaçar a cobrança de tributo de maneira indireta, como disposta nas Súmulas n. 70, 323 e 547. Súmula n. 70 STF – É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo; Súmula n. 547 STF – Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais; Súmula n. 323 STF – É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Inconformado, em sede do recurso de apelação, o sujeito passivo (autor) questionou as argumentações apresentadas na decisão. No julgamento em segunda instância, os Desembargadores integrantes da 1ª Turma do TRF4 modificaram a sentença recorrida para reconhecer o excesso de prazo na conclusão do desembaraço aduaneiro. Naquela oportunidade, registrou-se no acórdão o posicionamento de que a continuidade do despacho aduaneiro não deve ser impedida por exigências relacionadas à retificação do valor aduaneiro do produto e, em especial, à exigência tributária, uma vez que o Fisco dispunha de meio próprios para cobrar eventuais diferenças tributárias ou sanções pecuniárias. Além disto, o Tribunal entendeu que apenas é concebível condicionar a liberação de mercadorias à prestação de garantia na hipótese de existirem indícios de infração puníveis com pena de perdimento¹¹, nos termos do art. 237 da CRFB/88.

A União Federal interpôs Recurso Especial – Resp e Recurso Extraordinário – RE, sendo ambos admitidos. O julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, confirmou o posicionamento do TRF4, negando provimento ao Recurso Especial n. 1.677.363 e reafirmando o entendimento de que as autoridades aduaneiras não têm o poder de reter mercadoria ou fazer exigência de garantia para sua liberação, por ser medida tipicamente coercitiva para a cobrança indireta de tributos, no mesmo sentido da matéria sumulada pelo STF até aquele momento.

Por outro lado, o Recurso Extraordinário n. 1.090.591/SC foi afetado à sistemática da repercussão geral sob o Tema n. 1042, em 25 de abril de 2019, tendo a Procuradoria-Geral da República emitido o Parecer n. 162.912/2020 opinando pelo desprovimento do RE, propondo a fixação da seguinte tese:

É inconstitucional o condicionamento do desembaraço aduaneiro ao pagamento de diferenças apuradas e lançadas por meio de arbitramento, exceto se houver indícios de infração punível com pena de perdimento e elementos indicativos de incompatibilidade do valor das importações com o capital social ou patrimônio líquido do importador ou adquirente na forma dos art. 68 e 80, inciso II, da Medida Provisória no 2.158-35/2001 (Brasil, 2019)¹².

Sustentou, na ocasião, encerrar o objeto do procedimento de conferência aduaneira a identificação do importador, a verificação da mercadoria e a eventual correção das informações prestadas, além da confirmação do cumprimento das obrigações tributárias e legais, ressaltando que o condicionamento da liberação de mercadoria retida ao adimplemento do crédito tributário configura via transversa para sua cobrança, que foi instrumentalizado através do processo previsto na Lei de Execução Fiscal.

O STF, em julgamento virtual finalizado com unanimidade dos votos de seus integrantes à época, deu provimento ao RE da União, nos termos do voto proferido

¹¹ Em trecho do acórdão, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deixa claro que a exigência de garantia seria somente válido em questões típicas aduaneiras como pena de perdimento. Nesse sentido, de forma expressa, o voto declara que: “a prestação de caução somente é exigível diante da possibilidade de perdimento da mercadoria a fim de assegurar o adimplemento da multa substitutiva da pena de perdimento”.

¹² BRASIL, *Supremo Tribunal Federal*, Tema nº 1042, RE 1.090.591/SC, Relator: Marco Aurélio Melo, 16/09/2020.

pelo Ministro Relator Marco Aurélio, fixando o entendimento de que o pagamento do tributo perfaz condição necessária para o desembaraço da importação, ou seja, os Ministros da Corte afastaram a aplicações de Súmulas (70, 323 e 547), construídas ao longo dos anos, visando coibir a prática de sanção política, sob a alegação de que a retenção das mercadorias não seria meio coercitivo visando à satisfação do crédito tributário, uma vez que o pagamento do tributo e da multa constitui elemento essencial para o desembaraço aduaneiro.

Diante da leitura dos 2 (dois) únicos votos escritos, percebe-se que a ratio decidendi utilizada pelos ministros se baseia na premissa de que o pagamento do crédito tributário é fundamental e elemento essencial ao desembaraço aduaneiro, isto é, sem o pagamento não se conclui o desembaraço. Destaca-se no voto do relator, Ministro Marco Aurélio:

O pagamento de tributo e multa constitui elemento essencial ao desembaraço aduaneiro, sendo o inadimplemento da obrigação fiscal torna inviável a conclusão do procedimento, afastando a possibilidade de internalização da mercadoria (...) Não se tem coação indireta objetivando a quitação tributária, mas regra segundo a qual o recolhimento das diferenças fiscais é condição a ser satisfeita na introdução do bem no território nacional, sem o qual não se aperfeiçoa a importação. Não há que se confundir a apreensão – que ocorre quando verificada irregularidade que enseje a aplicação da pena de perdimento – com a simples retenção do produto até que cumpridas condições para a conclusão do desembaraço e liberação, como a apresentação de documentação e o pagamento de tributos devidos (Brasil, 2020a, p. 07)¹³.

O voto enfatiza que há distinção entre “apreensão” e “retenção”, esta última situação exatamente a hipótese tratada no julgamento em referência, adotando-se interpretação literal do Regulamento Aduaneiro. Ademais, ao afirmar que o pagamento de tributo e multa constitui elemento essencial ao desembaraço aduaneiro.

Por outro lado, ao se analisar o outro voto escrito, proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, verifica-se da argumentação utilizada o entendimento de que a Súmula n. 323 do STF não estaria revogada, mas que sua aplicação não ocorreria de forma automática no julgamento do Recurso Extraordinário n. 1.090.591/SC, perfazendo todo o histórico do precedente que editou a aludida súmula, como demonstrado a seguir:

O contexto em que se baseou a edição da Súmula 323/STF é diverso da situação aqui apresentada (...) veja-se que, nesse julgamento, cuidava-se de hipótese em que a mercadoria transportada dentro do território nacional era apreendida para coagir o contribuinte a quitar seus débitos tributários. Tratava-se, no caso, de verdadeira sanção política. Nesse passo, veio a Súmula 323 do STF compendiar a jurisprudência da CORTE no sentido da vedação do emprego de sanções políticas como meio coercitivo para pagamento de tributos (Brasil, 2020b, p. 06)¹⁴.

¹³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinário 1.090.591 Santa Catarina*, 16/09/2020, pp. 06. 2020a, Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754002532>>. Acesso em: 03/11/2023.

¹⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.100.353 Santa Catarina*, 05/10/2020, pp. 06, 2020b, Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754591893>>. Acesso em: 13/11/2023.

O Ministro Alexandre de Moraes destaca que o caso não seria uma sanção política ao analisar o contexto do caso fático, acrescentando em suas argumentações que a retenção ocorre pelo não preenchimento dos requisitos do despacho aduaneiro, que levou a mercadoria a ser arbitrada pelo Fisco.

Situação bem diversa é a retratada nestes autos o Fisco arbitrou o valor das mercadorias importadas seguindo os parâmetros legais, o que gerou diferença de tributos e multa. Esse foi motivo pelo qual não se deu prosseguimento ao despacho aduaneiro, até que as obrigações pecuniárias fossem cumpridas. A retenção se deu pelo não preenchimento dos requisitos do despacho aduaneiro, que passa, obrigatoriamente, pela quitação das exigências fiscais. Se o importador não comprova o preço declarado na Declaração de Importação – DI, não resta ao Fisco alternativa senão arbitrar o valor conforme os critérios legais. Atente-se que não se trata de apreensão de mercadoria como meio coercitivo para pagamento de tributos, mas de impossibilidade da conclusão do despacho aduaneiro antes de preenchidos todos os requisitos legais para a internalização dos bens, entre os quais se incluem o pagamento dos respectivos encargos tributários (Brasil, 2020b, p. 07)¹⁵.

Constata-se da leitura dos votos que não se pode afirmar com precisão que o STF está superando (*overruling*) o entendimento até então pacificado nas Súmulas n. 70, 547 e 323, que consolidaram o posicionamento que veda a criação de mecanismos indiretos do exercício de determinados direitos com o intuito de promover a cobrança indireta de tributo.

Na análise dos votos restou a posição de que a apreensão de produtos é meio coercitivo para cobrança de tributo, mas que a retenção de mercadoria é medida que se justifica para a complementação do despacho aduaneiro, nos termos do Decreto n. 6.759/09.

O tema foi objeto de Embargos de Declaração por parte do contribuinte, que pediu a restrição da aplicação ao tema para os casos de subfaturamento, nos termos do art. 88¹⁶ da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, a fim de se evitar uma generalização das retenções de mercadoria de forma injustificada por parte dos entes federados, com premissas típicas de sanções políticas. Todavia, foi negado provimento ao recurso em questão, por unanimidade de votos dos integrantes do STF.

4.1 O Precedente Estabelecido no Tema 1.042: Características, Possibilidade do *Distinguishing* e *Overruling*

O Código de Processo Civil introduziu normativamente o modelo anglo-saxão dos Precedentes, buscando assegurar a coerência do ordenamento jurídico através da aplicação sistematizada de um raciocínio lógico-jurídico (*ratio decidendi*) consignado em determinada decisão das Cortes Superiores, especialmente do STF.

Apesar de não ser o objeto da presente pesquisa, ressalta-se que se trata de uma forma de criar precedente forte e útil para sua aplicação no julgamento de casos

¹⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinário*1.090.591 Santa Catarina, 16/09/2020, pp. 07. 2020b, Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754002532>> Acesso em: 03/11/2023.

¹⁶ Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial.

futuros que tenham a mesma premissa lógica de aplicação do direito. Para tanto, um precedente deverá se apresentar como completo e bem detalhado, para não abrir margem de aplicação de forma generalizada para casos semelhantes e não de igual controvérsia.

A doutrina demonstra essa preocupação com a teoria dos precedentes, abarcada na nova sistemática do Código de Processo Civil, bem como seus desdobramentos nos casos futuros¹⁷, afirmando que a aplicação desta técnica tem de observar requisitos mínimos a serem cumpridos, determinando sua vinculação às decisões futuras, como se observa dos arts. 1.036 a 1.039 do CPC¹⁸, definidores de que a tese de repercussão geral deverá ser aplicada aos recursos fundados em idêntica controvérsia jurídica e não em causas semelhantes.

A matéria decidida no *leading case* do RE n. 1.090.591/SC, em um primeiro momento, apresenta algumas peculiaridades. O caso concreto trata de contribuinte que teve sua mercadoria retida por meio de uma parametrização de conferência aduaneira, selecionada no canal vermelho, em que por meio de laudo a União sustentou que as matérias primas que compunham o material importado eram mais caras que o próprio valor do produto, o que demonstraria eventual evidência de subfaturamento, ensejando aplicação de 2 (duas) multas punitivas por fraudes. Isso por si só já demonstra a especificidade do caso analisado no julgamento do Tema n. 1.042 do STF.

Pois bem, seguindo a sistemática da Teoria dos Precedentes observa-se premissas importantes para sua aplicação: (i) o caso em concreto tratava de crédito tributário oriundo de negócio jurídico com suposta prática de subfaturamento na importação (ato ilícito), ou seja, não se refere à análise de reclassificação fiscal, subvalorização ou discussão de base de cálculo do produto (discussões tributárias); (ii) considerando a alegação de subfaturamento, a base de cálculo foi arbitrada pela autoridade fiscal; (iii) no processo analisado não houve lavratura do auto de infração, houve somente manifestação de inconformidade do importador no Siscomex; e (iv) o

¹⁷ A doutrina nos demonstra como se constrói um precedente e a importante função dos juízes em fazer o juízo de valor da aplicação ou não do precedente, como bem destaca “A decisão judicial que cria o precedente surge com o objetivo de decidir o caso concreto discutido naquele processo em específico. A *ratio decidendi*, estreitamente relacionada aos fatos do caso que a originou, será interpretada e extraída pelo juiz do caso sucessivo, que poderá determinar como o precedente incidirá em sua decisão. Desse modo, o precedente não indica qual regra de direito contida em seu interior deverá ser considerada vinculante. Será em momento posterior que o juiz do caso sucessivo, com o auxílio das partes do processo judicial, extrairá a *ratio decidendi* e promoverá a problematização necessária para determinar se ela será ou não aplicável, mediante a apuração da identidade fática, das diferenças determinantes e do sentido da norma encontrada. O trabalho de identificação daquilo que deve ser levado em conta no caso originador do precedente é de extrema importância para se apontar quais diferenças implicam em sua aplicação ou seu afastamento. Na análise de um precedente invocado pelas partes, o julgador precisará analisar se seus pontos essenciais coincidem com aqueles existentes no caso em julgamento” (FOGAÇA, Mateus Vargas, FOGAÇA, Marcos Vargas, “Sistema de precedentes judiciais obrigatórios e a flexibilidade do direito no novo Código de Processo Civil”, *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 67, 2017, pp. 509- 533).

¹⁸ Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça. Art. 1.039. Decididos os recursos afetados, os órgãos colegiados declararão prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica controvérsia ou os decidirão aplicando a tese firmada.

crédito tributário era exigível, pois não havia nenhuma causa de suspensão, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Sendo assim, será necessário a apresentação desses 4 (quatro) requisitos, de forma cumulada, para a aplicação idêntica do precedente em julgamentos futuros nas cortes nacionais, apresentando a *ratio decidendi* acerca do caso julgado de idêntica controvérsia sobre o Tema n. 1.042, de forma a se demonstrar que a origem da retenção não possui vinculação com a apuração do crédito, mas com aspectos vinculados às regras que disciplinam o Direito Aduaneiro.

4.2 Sobre a Possibilidade de Superação de Precedente (*Overruling*)

A doutrina¹⁹ defende que diante de caso excepcionais ocorra a possibilidade de se concluir pela necessidade de revogação do precedente. Isto ocorre quando se verifica que a formação da *ratio decidendi* foi equivocada ou não está mais em conformidade com as exigências legais. A situação em que o precedente se mostra inadequado para atender ao novo contexto, mesmo após a reavaliação de seus fundamentos, sem que seja encontrada uma maneira adequada de correção ou emenda, é denominada de *overruling*.

Apesar do julgamento ter ocorrido de forma recente e, ainda, levando-se em conta que no julgamento dos Embargos de Declaração do Tema n. 1.042, o STF não restringiu as hipóteses específicas para a retenção de mercadorias para fins da complementação do despacho aduaneiro, partindo-se de uma premissa que o pagamento do crédito tributário é fundamental e elemento essencial ao desembaraço aduaneiro e sem o pagamento não se conclui o desembaraço.

Considerando estas circunstâncias fáticas, o STF terá que definir se o precedente decorrente deste tema superou as súmulas anteriormente firmadas, mesmo com a ressalva constante no voto do Ministro Alexandre de Moraes, já transcrita. Por existirem apenas dois votos escritos e diante da confusão conceitual entre a delimitação de qual o objeto exato do direito aduaneiro e do direito tributário para a possibilidade da prática de uma sanção política.

Qual o motivo da distinção entre a apreensão e a retenção? Quando se estará diante de uma sanção aduaneira e uma tributária, já que as normas são intrinsecamente vinculadas? Desde o julgamento do caso da American Virginia Tabaco²⁰ que a discussão da validade das sanções políticas ganhou novos contornos e acarretou imensurável preocupação para a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, a doutrina²¹ já estava consolidada quanto à impossibilidade do Estado exigir o crédito tributário durante o desembaraço e reter a mercadoria. Até porque, atualmente o sujeito passivo necessita de habilitar seu funcionamento em órgãos

¹⁹ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa, *Teoria do precedente judicial, a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*, São Paulo, Noeses, 2012, pp. 387.

²⁰ No presente julgamento do RE 550.769, tratava-se do caso de uma fabricante de cigarros American Virgin, com significativos débitos acumulados do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que teve seu registro de cigarros cassado pela Receita Federal, conseqüentemente, implicando na interdição do estabelecimento do produto que fora usada como meio coercitivo para a cobrança do imposto, nos exatos moldes em que a Súmula 70 do STF havia definido.

²¹ SEHN, Solon, “Retenção de mercadorias, tributos aduaneiros e “solve et repete”, *Distinguish* da Tese Fixada pelo STF no RE 1.090.591”, *Revista IBET*, Editora Noeses, São Paulo, pp. 1175, 2021.

de controle aduaneiro, pressupondo capacidade financeira e operacional (como a autorização pelo denominado radar), bem como fornecimento de vários documentos demonstrando lastro existencial de suas operações fixas nos territórios em que operam. O importador não é mais um mero operador sem vínculos com o país, como antigamente. Além disto, o Poder Executivo dispõe de inúmeros meios para a cobrança de eventual crédito tributário que entender devido.

Logo, entende-se que a questão decidida no Tema n. 1.042 apresenta fundamentos maduros para que, em julgamento futuro, ocorra uma superação do entendimento literal da legislação aduaneira de forma irrestrita de que “a retenção é medida que se justifica para o complemento do despacho aduaneiro”.

A incoerência decorrente dos votos e da confusão conceitual tratada entre o direito aduaneiro e o direito tributário terá que ser devidamente esclarecida, de forma a convalidar o *overruling* das Súmulas atinentes à vedação da prática das denominadas Sanções Políticas pelo Estado, ou a superação do próprio precedente do Tema em referência, apesar do seu recente julgamento.

Para tanto, necessário o acompanhamento e a análise crítica de outros casos submetidas à sistemática da repercussão geral, que abordam a matéria das sanções políticas, como se vislumbra dos Temas n. 31, 363, 732 e 856, do STF.

4.3 Sobre a Possibilidade de Diferenciação do Precedente (*Distinguishing*)

Como já explicado, a teoria dos precedentes aborda os elementos necessários para sua aplicação automática em julgamentos posteriores, devendo ser observado os elementos analisados na formação do precedente de forma idêntica, ou seja, a *ratio decidendi* construída no julgamento do tema fixado em repercussão geral.

Como analisado, o Recurso Extraordinário n. 1.090.591/SC apresenta nuances próprias em seu julgamento, quais sejam, subfaturamento na importação, base de cálculo arbitrada pela autoridade fiscal, inexistência de lavratura do auto de infração e o crédito tributário era plenamente exigível.

Dada as particularidades apresentadas, poderão ocorrer casos que versem sobre questões diversas, no qual o julgador deverá obrigatoriamente fazer as distinções do caso²², como determina o art. 489, inciso VI, do Código de Processo Civil²³.

Verifica-se, de igual modo, que a questão se apresenta mais complexa, uma vez que os Ministros, por questão de unanimidade, indeferiram dos Embargos de Declaração, perdendo-se a oportunidade de aprimorar e formar um precedente forte para a aplicação em futuros julgamentos, deixando essa questão aberta para uma escolha livre dos critérios do julgador, o que torna a questão imprevisível, gerando

²² A doutrina cuida de explicar como a prática do *distinguish* é de suma importância no sistema dos precedentes “O fundamento da técnica reside no pressuposto de que fatos distintos autorizam julgamento em sentido diverso daquele assentado no precedente invocado. Da mesma forma que um precedente deve ser seguido quando os fatos do novo caso são substancialmente iguais, deverá ele ser afastado quando existirem desigualdades em pontos essenciais.” (ROSITO, Francisco, *Teoria dos precedentes judiciais, racionalidade da tutela jurisdicional*, Curitiba, Juruá, 2012, pp. 301).

²³ Art. 489. São elementos essenciais da sentença:(...) VI – Deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

uma enorme insegurança jurídica, exatamente o oposto que se pretendeu com a adoção desta teoria.

Diante deste quadro, a aplicação do Tema n. 1.042 não deve ser automática em todos os julgamentos que versarem, a título de exemplo, de discussões estritamente voltadas à cobrança do crédito tributário (como casos em que há discussões entre diferenças de base de cálculo, reclassificação de mercadoria ou outros casos em que não tratem de subfaturamento submetido à fiscalização pelo canal vermelho de conferência).

Do mesmo modo, entende-se que se houve a lavratura do auto de infração e presente uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 151 do CTN, o julgador também deverá aplicar o *distinguish* nestes casos, uma vez que só é possível condicionar o desembaraço aduaneiro ao pagamento de crédito tributário plenamente exigível. Imprescindível esta interpretação até mesmo em razão do previsto no precedente oriundo da Súmula Vinculante n. 21 do STF²⁴.

5 CONCLUSÃO

Pelo exposto na construção do raciocínio do presente trabalho, entende-se que o Tema n. 1.042, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, afetado pela sistemática da repercussão geral, apresenta-se como um precedente fraco, vago e bastante abrangente, abrindo margem de discricionariedade dos julgadores para decisões futuras, considerando a ausência de detalhamento adequado da *ratio decidendi* e as especificidades técnicas do caso concreto.

Do mesmo modo, ao analisar as razões de decidir dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, entende-se que as Súmulas relativas às sanções políticas construídas ao longo de intensos debates entre contribuinte e fisco sobre a possibilidade de obrigações transversais para fins de cobrança do crédito tributário de forma indireta, não se encontram revogadas.

No caso concreto não se tem apreensão de mercadoria como forma de compelir o contribuinte a quitar a obrigação tributária, pelo contrário, a retenção de mercadoria seria decorrente do procedimento administrativo de fiscalização vinculado à parametrização do canal vermelho do despacho aduaneiro, nos termos do art. 571 do Regulamento Aduaneiro, não se referindo a matéria tributária.

Além disto, conclui-se que o caso do Recurso Extraordinário n. 1.090.591/SC apresenta 4 (quatro) elementos essenciais, analisados naquela situação: (a) versava sobre subfaturamento na operação de importação; (b) com base de cálculo arbitrada pela autoridade fiscal; (c) que apresentava somente manifestação de inconformidade do contribuinte no Siscomex, não tendo nenhuma existência de auto de infração e a respectiva interposição de recurso administrativo; (d) sendo o crédito tributário plenamente exigível.

Apesar de o STF ter negado provimento ao recurso dos Embargos de Declaração, a existência dos critérios ora delineados como parte da *ratio decidendi* não pode deixar margem ampla para a interpretação dos operadores do direito quanto à possibilidade de retenção de produtos em qualquer situação existente no âmbito

²⁴ “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”

do procedimento administrativo do despacho aduaneiro, sob pena de promover substancial insegurança jurídica no ato de importação.

Entende-se, do mesmo modo, que a questão é suscetível de superação por meio de *overruling*, na medida que esta noção de retenção da mercadoria para a garantia do crédito tributário é medida ultrapassada que não se justifica nos moldes atuais, pelo fato do importador apresentar diversas documentações e lastros com os órgãos aduaneiros para permissão de sua operação. Por outro lado, entende-se que os magistrados deverão promover *distinguishing* quando a discussão envolvida na operação de comércio exterior apresentar divergências estritamente tributárias.

Por fim, afirma-se que o julgamento do Tema 1.042 não configura superação das súmulas que vedam a prática da sanção política no ordenamento jurídico brasileiro, tratando-se de hipótese específica, ainda que equivocada, vinculado ao direito aduaneiro.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 15/11/2023.

BRASIL, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, Código de Processo Civil, Diário Oficial da União, Brasília, 17 de março de 2015.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Institui o Código Tributário Nacional, Diário Oficial da União, Brasília, 26 de outubro de 1966.

BRASIL, Poder Executivo, Medida Provisória nº 2.158-35, de 15 de junho de 2001, Diário Oficial da União, Brasília, 16 de junho de 2001.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.100.353 Santa Catarina, 05/10/2020, 2020a, Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754591893>>. Acesso em: 13/11/2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Acórdão, Recurso Extraordinário 1.090.591 Santa Catarina, 16/09/2020, 2020b, Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754002532>>. Acesso em: 03/11/2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula nº 547, Brasília, DF, Supremo Tribunal Federal, 1967, Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula547/false>>. Acesso em: 13/12/2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula nº 70, Brasília, DF, Supremo Tribunal Federal, 1963, Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2194>>. Acesso em: 10/12/2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula Vinculante nº 21, Brasília, DF, Supremo Tribunal Federal, 2009, Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula769/false>>. Acesso em: 12/12/2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tema nº 1042, RE 1.090.591/SC, Relator: Marco Aurélio Melo, 16/09/2020, Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5304243&numeroProcesso=1090591&classeProcesso=RE&numeroTema=1042>>. Acesso em: 02/12/2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula nº 323, Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1963, Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula323/false>>. Acesso em: 15/12/2023.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa, Teoria do precedente judicial, a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais, São Paulo, Noeses, 2012.

FOGAÇA, Mateus Vargas, FOGAÇA, Marcos Vargas, “Sistema de precedentes judiciais obrigatórios e a flexibilidade do direito no novo Código de Processo Civil”, Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, n. 67, 2017.

FOLLONI, André Parmo, *Temas atuais de Direito Aduaneiro e Normas Aduaneiras, Estrutura e Função*, São Paulo, Editora Lex, 2008.

ROSITO, Francisco, *Teoria dos precedentes judiciais, racionalidade da tutela jurisdicional*, Curitiba, Juruá, 2012.

SEHN, Solon, "Retenção de mercadorias, tributos aduaneiros e "solve et repete", Distinguish da Tese Fixada pelo STF no RE 1.090.591", *Revista IBET*, Editora Noeses, São Paulo, 2021.

TREVISAN, Rosaldo, "Direito Aduaneiro e Direito Tributário, Distinções Básicas", in TREVISAN, Rosaldo, *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*, São Paulo, Lex Editora, 2008.

TREVISAN, Rosalvo, *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*, Editora Lex, 2008.