

**RETENÇÃO DE MERCADORIAS, TRIBUTOS
ADUANEIROS E “SOLVE ET REPETE”:
DISTINGUISHING DA TESE FIXADA
PELO STF NO RE 1.090.591**

*Solon Sehn*¹

Sumário: 1. Introdução e delimitação do tema – 2. Dinâmica de fiscalização e cobrança dos tributos aduaneiros – 3. Da controvérsia de direito decidida no recurso extraordinário – 4. *Ratio decidendi* do RE nº 1.090.591/SC – 5. Perspectivas de superação do precedente (*overruling*) – 6. *Distinguishing* nas hipóteses de crédito com exigibilidade suspensa – 7. Conclusões – 8. Referência.

1. INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO TEMA

Nos casos em que há exigência de crédito tributário no despacho de importação, o art. 51, § 1º, do Decreto-Lei nº 37/1966, estabelece que o desembaraço aduaneiro da mercadoria somente pode ocorrer após a adoção das cautelas fiscais *na forma do regulamento*:

Art. 51 - Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do

1. Advogado (UFPR). Mestre e Doutor em Direito Tributário (PUC/SP). Professor Conferencista do IBET.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 1º - Se, no curso da conferência aduaneira, houver exigência fiscal na forma deste artigo, a mercadoria poderá ser desembaraçada, desde que, na forma do regulamento, sejam adotadas as indispensáveis cautelas fiscais. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988).

O Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), por sua vez, estabelece que a autoridade aduaneira pode condicionar a liberação da mercadoria ao pagamento do crédito tributário ou à prestação de garantia:

Art. 570. Constatada, durante a conferência aduaneira, ocorrência que impeça o prosseguimento do despacho, este terá seu curso interrompido após o registro da exigência correspondente, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável.

[...]

§ 2º Na hipótese de a exigência referir-se a crédito tributário ou a direito *antidumping* ou compensatório, o importador poderá efetuar o pagamento correspondente, independente de processo. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

[...]

§ 4º Quando exigível o depósito ou o pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais ou o cumprimento de obrigações semelhantes, o despacho será interrompido até a satisfação da exigência.

Essa exigência foi bastante questionada no Poder Judiciário. Alguns contribuintes sustentaram que a autoridade aduaneira não poderia reter as mercadorias para compelir o importador a pagar ou a garantir o crédito tributário. Isso seria, de acordo com essa exegese, uma cobrança por meios coercitivos indiretos, incompatível com o princípio constitucional do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV).

Após anos de debate, o Supremo Tribunal Federal (STF) finalmente definiu a questão no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 1.090.591/SC:

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

IMPORTAÇÃO – TRIBUTO E MULTA – MERCADORIA – DESPACHO ADUANEIRO – ARBITRAMENTO – DIFERENÇA – CONSTITUCIONALIDADE. Surge compatível com a Constituição Federal o condicionamento, do desembaraço aduaneiro de bem importado, ao pagamento de diferença tributária apurada por arbitramento da autoridade fiscal.

Na oportunidade, foi fixada a seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional vincular o despacho aduaneiro ao recolhimento de diferença tributária apurada mediante arbitramento da autoridade fiscal” (Tema nº 1042). Essa diretiva deve ser estendida a todos os recursos fundados em idêntica controvérsia de direito (CPC, arts. 1.036² e 1.039³). Ao mesmo tempo, como precedente vinculante (art. 489, VI⁴), a sua *ratio decidendi* ou motivo determinante aplica-se aos processos idênticos ou semelhantes, até ser superado (*overruling*) ou salvo em caso de distinção (*distinguishing*)⁵.

Há, portanto, duas questões que devem ser diferenciadas: a aplicação obrigatória da tese aos recursos fundados em idêntica controvérsia de direito; e o caráter vinculante da *ratio decidendi* do precedente do STF para os casos idênticos ou semelhantes. Para enfrentá-las, é necessário compreender a dinâmica de fiscalização e cobrança dos tributos aduaneiros, bem como os motivos determinantes do RE nº 1.090.591/SC.

2. “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.”

3. “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.”

4. “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”.

5. MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 6. ed. São Paulo: RT, 2019, p. 302; MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Código de Processo Civil comentado*. 3. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 1137.

2. DINÂMICA DE FISCALIZAÇÃO E COBRANÇA DOS TRIBUTOS ADUANEIROS

Todo produto procedente do exterior - ao ingressar no território aduaneiro nacional - deve ser submetido a um procedimento de fiscalização denominado *despacho aduaneiro de importação*, inclusive quando não sujeito ao pagamento de tributos. Esse tem início com o registro de declaração de importação (DI) no Siscomex:

Decreto-Lei nº 37/1996:

Art. 44 - Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988).

O registro da DI pode ser realizado pelo importador diretamente ou por um despachante aduaneiro, que nada mais é do que um mandatário com poderes especiais. Trata-se de um ato jurídico relevante, porque, por meio dele, o sujeito passivo insere na ordem jurídica uma norma individual e concreta constitutiva do fato jurídico e da obrigação jurídico-tributária. Os tributos incidentes sobre a importação (Imposto de Importação, IPI e PIS-Cofins) estão sujeitos ao autolancamento ou lançamento por homologação, de sorte que, desde logo, os créditos tributários são pagos automaticamente, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) eletrônico, mediante débito direto em conta-corrente bancária⁶.

6. O lançamento e o pagamento do ICMS são definidos pela legislação do Estado competente ou do Distrito Federal. Em regra, o tributo é lançado por homologação e o pagamento deve ser realizado no desembarço aduaneiro por meio de GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos estaduais) vinculada a número do registro da DI. Porém, alguns Estados, a exemplo de Santa Catarina, estabelecem um tratamento tributário diferenciado para operações de natureza comercial e industrial, autorizando o diferimento do imposto para a etapa subsequente da circulação (Lei Estadual/SC nº 17.763/2019; e Regulamento do ICMS/SC (Decreto nº 2.870/2001), art. 10, Anexo III; e art. 53, § 7º, I).

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O registro da declaração é prova de pagamento, sendo vedada, nos termos do art. 74, § 3º, II, da Lei nº 9.430/1996, a liquidação do débito mediante compensação⁷.

Após o registro da DI, segue-se a uma etapa intermediária do despacho aduaneiro de importação, denominada *conferência aduaneira*. Nela há uma análise fiscal da declaração pela autoridade aduaneira, o que pode ocorrer em diferentes graus de profundidade e de detalhamento, na forma disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 680/2006:

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; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica. (Vide Instrução Normativa RFB nº 1986, de 29 de outubro de 2020).

A maioria das operações submete-se ao canal verde, quando o desembaraço aduaneiro é automático, sem exame documental ou verificação física da mercadoria. No canal amarelo

7. “Art. 74. [...] § 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pela [sic.] sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).

[...]

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)”.

há um exame documental, inclusive no tocante à classificação fiscal adotada e, no vermelho, também uma análise física do produto importado. O canal cinza, por sua vez, envolve casos de suspeitas de fraude, com instauração de um procedimento especial voltado a uma fiscalização mais aprofundada.

A parametrização em um desses canais de conferência não é aleatória⁸. A seleção ocorre em função de um gerenciamento de riscos que considera a regularidade fiscal do importador; a habitualidade; a natureza, volume ou valor da importação; os impostos incidentes ou que incidiriam na operação; a origem, procedência, destinação e características da mercadoria; o tratamento tributário; a capacidade organizacional, operacional e econômico-financeira do importador; e as ocorrências anteriores⁹.

Na conferência aduaneira, a autoridade aduaneira realiza uma fiscalização inicial da validade da norma individual e concreta inserida pelo sujeito passivo no sistema jurídico por meio do registro da DI. Se estiver de acordo com a regularidade formal e material do autolancamento realizado pelo importador, pode inserir uma norma individual e concreta homologando o “autolancamento” realizado pelo sujeito passivo (“extinguindo definitivamente o débito tributário”). Em caso de discordância, a diferença deve ser objeto de lançamento de-ofício suplementar¹⁰ no curso de despacho aduaneiro¹¹.

8. Sobre o tema, cf.: GOULART, Paula Jacques. Revisão aduaneira e reclassificação fiscal de mercadorias. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla (Coord.). *Ensaios de direito aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2015, p. 23.

9. IN SRF n° 680/2006, art. 21, § 1°.

10. “O *lançamento suplementar* é o ato pelo qual o Fisco, verificando que foi definida uma prestação inferior à legal, fixa o quantitativo que a esta deve acrescer para que se verifique uma absoluta conformidade com a lei” (XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 257).

11. Ainda nessa etapa, eventual extravio de cargas deverá ser apurado em um procedimento fiscalizatório incidental denominado conferência final do manifesto de carga, documento que, entre outras as informações, contém a descrição da quantidade e o peso dos volumes transportados. Decreto n° 6.759/2009: “Art. 658. A conferência final do manifesto de carga destina-se a constatar extravio ou acréscimo de

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Contudo, antes de lavrar o lançamento suplementar, a IN SRF nº 680/2006 autoriza a interrupção do despacho aduaneiro¹² e a formalização da exigência fiscal diretamente no Siscomex, que, em caso de concordância do sujeito passivo, deve ser paga independentemente de procedimento administrativo fiscal:

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.

§ 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.

Na formalização da exigência no Siscomex, *não há* que se falar em violação do devido processo legal ou do direito de questionamento da interpretação aduaneira por parte do sujeito passivo. O pagamento direto, sem procedimento administrativo fiscal, é uma faculdade do contribuinte, caso considere devida a exigência formalizada no despacho. Em caso de discordância, o sujeito passivo tem assegurado o direito de apresentação de uma manifestação de inconformidade, quando a autoridade aduaneira poderá reconsiderar a exigência ou lavrar o auto de lançamento no prazo de oito dias:

Art. 42. [...]

§ 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.

volume ou de mercadoria entrada no território aduaneiro, mediante confronto do manifesto com os registros, informatizados ou não, de descarga ou armazenamento (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 39, § 1º).”

12. “Art. 43. Interrompido o despacho, para o atendimento de exigência, inicia-se a contagem do prazo para caracterização do abandono da mercadoria, conforme legislação específica. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1759, de 13 de novembro de 2017).”

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1813, de 13 de julho de 2018).

Esse auto de lançamento, como qualquer outro, pode ser impugnado na forma do Decreto nº 70.235/1972 (arts. 14¹³ e 15¹⁴), o que instaura a fase contenciosa perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento e, em segunda instância, após interposição de recurso voluntário ou de ofício, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (art. 33¹⁵).

A etapa seguinte do despacho é o desembaraço aduaneiro, que, por sua vez, encerra a fase de conferência aduaneira. Dele resulta um efeito jurídico relevante: a nacionalização do produto, que, a partir desse momento, é liberada para ser formalmente integrada ao mercado doméstico para todos os efeitos legais, podendo circular livremente no território nacional¹⁶.

3. DA CONTROVÉRSIA DE DIREITO DECIDIDA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Como ressaltado, a tese de repercussão geral fixada pelo STF no RE nº 1.090.591/SC aplica-se a todos os recursos fundados em idêntica controvérsia de direito (CPC, arts. 1.036 e 1.039). Assim, em primeiro lugar, deve-se ter presente que o

13. “Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.”

14. “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.”

15. “Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.”

16. A finalização do despacho só ocorre, nos termos do art. 638 do Decreto nº 6.759/2009, com a revisão aduaneira ou com o esgotamento do prazo para sua realização: “Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).”

recurso extraordinário envolvia um caso de subfaturamento na importação. Também conhecido na doutrina como *fraude de valor*, nele a fiscalização constata uma falsidade material ou ideológica da fatura comercial, evidenciando que a parte declarou um preço diverso do efetivamente pago ou a pagar pelo produto importado, visando à redução indevida da base de cálculo¹⁷.

Em segundo lugar, cumpre considerar que a parte pretendia afastar a obrigação de pagar a diferença do crédito tributário arbitrada pela autoridade aduaneira na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que assim estabelece:

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:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado

17. Sobre o tema, cf: SEHN, Solon. *Comentários ao regulamento aduaneiro: infrações e penalidades*. São Paulo: Aduaneiras, 2019, p. 145 e ss.; SEHN, Solon. Do subfaturamento na importação. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, v. 7, p. 9-22, 2017; TREVISAN NETO, Antenori. *Aplicação do acordo sobre valoração aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2010, p. 287 e ss.; CARVALHO, Marcelo Pimentel de. *Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude*. São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 208; PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa? *In: TREVISAN, Rosaldo (Org.). Temas atuais de direito aduaneiro*. São Paulo: Lex, 2013. p. 245-294; NASCIMENTO, José Fernandes do. Despacho aduaneiro de importação. *In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coord.). Tributação aduaneira na jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP-APET, 2013. p. 135-156, p. 151 e ss.; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Valoração aduaneira e subfaturamento. *In: PEIXOTO et al. op. cit.*, p. 241-281;

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Outra particularidade é que não havia sido lavrado auto de infração. Houve a interrupção do despacho aduaneiro e a formalização da exigência fiscal diretamente no Siscomex (IN SRF nº 680/2006, art. 42). Esse aspecto encontra-se devidamente ressaltado nas seguintes passagens do Acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

Relatório:

[...]

A apelante sustentou que os procedimentos de verificação da conformidade do valor aduaneiro devem ser realizados após a conclusão do despacho aduaneiro, na forma do art. 31 da IN SRF Nº 327/2003, tendo a sentença entendido que o arbitramento poderia justificar a retenção da carga, mesmo sem lavratura de auto de infração. Aduz que apresentou inconformidade em relação ao arbitramento promovido pelo Auditor Fiscal, e que este deveria lavrar o auto de infração; divergência quanto ao valor aduaneiro não pode impedir a conclusão do despacho aduaneiro, ou ensejar a retenção ou apreensão da carga. Sustenta a invalidade do arbitramento promovido, vez que não pôde se manifestar sobre este em razão de não haver sido instaurado contencioso administrativo¹⁸.

Voto

[...]

Consoante as informações prestadas pela autoridade aduaneira (evento 38, INF2, pág. 3), reprisada na contestação (evento 57), foram formuladas as seguintes exigências, *verbis*:

'Destarte, para a continuidade do despacho aduaneiro da DI, deverá o importador (exigência formalizada no SISCOMEX em 19/01/2016) providenciar o que segue:

1) retificar o VUCV do item adição 001 para os valores indicados acima;

18. Relatório. TRF-4ª Região. Apelação Cível nº 5014390-41.2015.4.04.7201/SC. Rel. Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère. D. 10/10/2016.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2) recolher a diferença de II e IPI;

3) recolher a diferença de PIS/COFINS;

4) recolher a multa prevista no parágrafo único do art. 88 da MP n° 2.158-35/2001: (diferença entre valor arbitrado e declarado com redução);

5) recolher a multa de ofício prevista no art. 44, inciso i da lei n° 9.430/1996 (II, PIS/COFINS e IPI com redução)'

Percebe-se que as exigências gravitam no entorno da retificação do valor das mercadorias e do recolhimento de multa e tributos, circunstâncias que não impedem a continuidade do despacho de importação, em especial tocante à exigência tributária, pois o Fisco dispõe de meios próprios para cobrar eventuais diferenças tributárias ou sanções pecuniárias. Nesse sentido, colhe-se o precedente do c. STJ:

[...]

Portanto, merece acolhimento a irresignação da autora também nesse ponto, razão pela qual devido o desembaraço das mercadorias.

No caso, as mercadorias foram desembaraçadas e entregues à autora, pelo que a efetiva medida resta prejudicada, restando relevante este raciocínio para a apuração da sucumbência, bem como para introduzir o tema seguinte¹⁹.

Como se vê, o recurso extraordinário refere-se a um caso em que o *crédito tributário* se mostrava plenamente exigível. Isso porque, embora o sujeito passivo tenha manifestado sua discordância por meio de manifestação de inconformidade (IN SRF n° 680/2006, art. 42, § 2º), não foram adotadas quaisquer das providências suspensivas do crédito tributário, previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

19. Voto. TRF-4ª Região. Apelação Cível n° 5014390-41.2015.4.04.7201/SC. Rel. Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère. D. 10/10/2016.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

A manifestação de inconformidade do § 2º do art. 42 da IN SRF nº 680/2006 não suspende a exigibilidade do crédito tributário. Isso só ocorre após a lavratura do auto de infração e lançamento; e, ainda assim, desde que, no caso concreto, o sujeito passivo diligencie nesse sentido, isto é, promova o depósito do valor devido, o parcelamento do crédito tributário, apresente uma impugnação administrativa na forma do Decreto nº 70.235/1972 (arts. 14 e 15) ou obtenha um provimento judicial suspendendo a exigibilidade.

Por isso, nos termos do arts. 1.036 e 1.039 do CPC, a Tese de Repercussão Geral nº 1042 apenas pode ser estendida aos recursos envolvendo essa idêntica controvérsia de direito decidida no RE nº 1.090.591/SC, o que requer a presença dos seguintes elementos: (i) o caso deve envolver a exigência de diferença do crédito tributário em *subfaturamento*; (ii) o valor devido deve ter sido arbitrado na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; (iii) a exigência fiscal deve ter ocorrido no curso do despacho aduaneiro de importação, mediante formalização direta no Siscomex (IN SRF nº 680/2006, art. 42); e (iv) sem que tenham sido adotadas quaisquer das providências suspensivas do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN.

Isso não significa, contudo, que o precedente não se aplique a outras situações em que há exigência de crédito tributário no despacho aduaneiro de importação. Ao contrário, a sua *ratio decidendi* ou motivo determinante, conforme estabelece o art. 489, VI²⁰, do CPC, deve ser obrigatoriamente adotada em casos

20. “Art. 489. São elementos essenciais da sentença: [...] VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a

semelhantes, até ser superado mediante mudança de orientação (*overruling*) ou em caso de distinção (*distinguishing*).

4. **RATIO DECIDENDI DO RE Nº 1.090.591/SC**

No julgamento do RE nº 1.090.591/SC, o STF afastou a alegação de que a retenção das mercadorias seria um meio coercitivo visando à satisfação do crédito tributário, entendendo que o pagamento do tributo e da multa constitui elemento essencial ao desembaraço aduaneiro. Essa foi a *ratio decidendi* ou motivo determinante da decisão, como se depreende do exame dos Votos do Ministros Marco Aurélio e Alexandre de Moraes:

Voto do Min. Marco Aurélio:

[...]

Não está em jogo apreensão de mercadorias como meio coercitivo visando a satisfação de débito tributário.

O pagamento de tributo e multa constitui elemento essencial ao desembaraço aduaneiro. O inadimplemento da obrigação fiscal torna inviável a conclusão do procedimento, afastando a possibilidade de internalização da mercadoria – Decreto nº 6.759/2009, na redação dada pelo de nº 8.010/2013:

[...]

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.

Voto do Min. Alexandre de Moraes:

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.

existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento”.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Não se vislumbra, destarte, hipótese de sanção política, pois o procedimento de importação compreende etapas que vão além da questão fiscal. Especificamente o imposto de importação tem função predominantemente extrafiscal, por ser muito mais um instrumento de proteção da indústria nacional do que de arrecadação de recursos financeiros, sendo valioso instrumento de política econômica (RE 205.211, MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, Dj de 18/4/1997).

[...]

Trata-se, efetivamente, de condição necessária para a regular internalização das mercadorias importadas no País, na forma dos artigos 564 e 570 do Decreto 6.769/2009, *in verbis*:

[...]

Portanto, não há violação à livre iniciativa em condicionar o ingresso da mercadoria importada, no País, ao recolhimento dos tributos devidos, uma vez que a exigência nada mais é que condição necessária à conclusão do despacho aduaneiro.

O STF partiu da premissa de que a retenção seria devida, uma vez que o pagamento do crédito tributário e das multas seria uma “condição necessária à conclusão do despacho aduaneiro” (Min. Alexandre de Moraes), “sem a qual não se aperfeiçoa a importação” (Min. Marco Aurélio). O acórdão faz referência ao estudo *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*, de autoria de Leandro Paulsen, o que confirma ter sido essa a razão determinante da decisão:

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 devidos²¹.

O STF acolheu a premissa exposta pelo eminente doutrinador, mas sem realizar um juízo acerca de sua compatibilidade

21. PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 711. *Apud* Voto Min. Marco Aurélio, p. 2.

material com o texto constitucional. Por isso, apesar de se tratar de uma decisão recente, não está excluída a possibilidade de *overruling*. Isso porque, como bem ressalta César García Novoa, embora historicamente se reconheça o *ius retentiones* do Estado no direito aduaneiro, a sua validade mostra-se duvidosa nos dias de hoje. O ilustre professor apresenta suas objeções à luz do direito espanhol²². Porém, o questionamento é igualmente apropriado entre nós, sobretudo à luz do princípio da proporcionalidade ou do devido processo legal na sua dimensão material de proibição do excesso.

5. PERSPECTIVAS DE SUPERAÇÃO DO PRECEDENTE (*OVERRULING*)

A retenção de mercadorias como forma de compelir o pagamento dos tributos remonta aos primórdios do comércio internacional, quando os produtos eram trazidos por mercadores estrangeiros. Nessa época, a medida fazia todo o sentido, já que o comerciante não apresentava vínculos locais. Essa prerrogativa, contudo, não é mais justificável atualmente, sobretudo em ordenamentos jurídicos como o nosso, em que a atuação das empresas no comércio exterior depende de habilitação perante a órgão de controle aduaneiro.

Essa habilitação prévia pressupõe a comprovação de capacidade financeira e operacional, da existência de fato, entre outros requisitos previstos em atos regulamentares da Receita Federal. O importador, destarte, já não é mais um viajante

22. “No obstante, la pervivencia de esta singular garantía dentro de la Ley General Tributaria es algo discutible. Es dudosa su naturaleza, pues no está claro que se trate de una garantía real, ni que conceda realmente un privilegio. Se trata de una garantía peculiar, por circunscribirse su campo de aplicación a la gestión aduanera y, respecto a cual, las pretensiones de extenderla a otros tributos - por ejemplo, el IVA en relación con el hecho imponible importación - se ha venido encontrando con reticencias - resolución del TEAR de Madrid de 27 de febrero de 1995.” NOVOA, César García. Los derechos de aduana y su naturaliza jurídica. In: CARRERO, Germán Pardo (dir.); MARSILLA, Santiago Ibáñez; YEBRA, Felipe Moreno (codir.). *Derecho aduanero*. Bogotá: Universidad del Rosario; Tirant lo Blanch, tomo II, 2020, p. 113.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

sem vínculos com o País, mas uma empresa devidamente estabelecida no território nacional.

Por outro lado, sempre que for constatado um risco de frustração no futuro recebimento do crédito tributário, a legislação autoriza a adoção de medidas bastante eficazes na proteção do interesse fazendário, como o arrolamento de bens do devedor e o ajuizamento de medida cautelar fiscal, nas hipóteses previstas no art. 2º da Lei nº 8.397/1992:

Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;

II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;

III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Na doutrina, o direito de retenção remonta à teoria dos tributos aduaneiros como direito real do Estado. Dentro dessa concepção, defendida por Laband na Alemanha e por Meucci na Itália, a obrigação não recairia sobre um devedor determinado, mas sobre a própria mercadoria importada. Haveria, dessa forma, uma relação jurídica entre o Estado e a coisa, da qual resultariam os poderes de retenção e de apreensão das mercadorias, bem como a própria impossibilidade de circulação no comércio interno sem o pagamento dos tributos²³. Essa teoria acabou sendo superada com a afirmação da natureza *ex lege* da obrigação e da teoria intersubjetiva da relação jurídica, defendida por Otto Mayer, Cutrera, Giannini, entre outros²⁴. Porém, quase que por tradição e sem uma justificativa consistente, permaneceu a noção de que o pagamento dos tributos aduaneiros seria um requisito indispensável para a nacionalização e que, para exigí-lo, o Estado tem o poder de retenção e de exigência de garantias no recebimento do crédito tributário.

Destarte, é inevitável questionar a constitucionalidade da medida, sobretudo sob a perspectiva da razoabilidade ou da proporcionalidade, o que poderia levar o STF a uma superação do precedente (*overruling*). Afinal, diferentemente do que ocorrida nos primórdios do comércio internacional, o

23. CUTRERA, Achille. *Principii di diritto e politica doganale*. 2. ed. Padova: Cedam, 1941, p. 45. Para Laband: “<<Lo Stato, - egli dice - non permette che una merce sia posta nel commercio interno se il dazio doganale non gli è stato pagato. Il pagamento di questo dazio è la condizione sotto la quale lo Stato ne permette il traffico; perciò non vi è obbligazione che in questo senso, che ogni persona che vuol mettere in commercio una merce deve prima soddisfare questa obbligazione>>”. “<<Perciò l’obbligazione doganale non pesa, alla maniera di un’obbligazione, sopra un debitore determinato, ma alla maniera di un diritto reale, sopra una merce determinata>>”.

24. CUTRERA, *op. cit.*, p. 43. Esse debate, como ressalta Giannini, também era colocado em relação aos tributos que gravam a posse de coisas, a exemplo do imposto sobre automóveis (GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. 8. ed. Milano: Giuffrè, 1960, p. 64). Sobre o tema, cf.: CARRERO, Germán Pardo. El derecho aduanero, razón de ser y relación con el derecho tributario. La aduana y sus funciones. In: CARRERO, Germán Pardo (dir.); MARSILLA, Santiago Ibáñez; YEBRA, Felipe Moreno (codir.). Derecho aduanero. Bogotá: Universidad del Rosario; Tirant lo Blanch, tomo I, 2019, p. 254 e ss.; e NOVOA, *op. cit.*, p. 95.

importador já não é mais um viajante sem vínculos com o País. Trata-se de uma empresa estabelecida no território nacional, previamente habilitada perante a autoridade aduaneira, com existência de fato e capacidade financeira-operacional comprovadas. A Fazenda Nacional, ademais, dispõe de outros meios eficazes para cobrar e para afastar o risco de frustração do recebimento do crédito tributário.

No exame da constitucionalidade do direito de retenção, deve-se ter presente que a Constituição Federal, por um lado, reconhece a importância do controle aduaneiro, enunciando que a fiscalização sobre o comércio exterior é essencial à defesa dos interesses fazendários nacionais (art. 237). Porém, de outro, também consagra o direito de propriedade (art. 5º, XXII), a livre iniciativa (art. 170, *caput*), a liberdade de exercício de atividades econômicas (art. 170, parágrafo único) e a vedação ao confisco (art. 150, IV), garantindo que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV).

Esses princípios apresentam a mesma relevância normativa. A aplicação de um não pode ocorrer em prejuízo do outro. O texto constitucional deve ser interpretado de forma global, ponderando-se os diversos valores e interesses consagrados, de modo a minimizar tensões e contradições²⁵. Dito de outro modo, o intérprete sempre deve realizar, como ressalta a doutrina constitucionalista, uma *síntese globalizante*²⁶, mediante a *ponderação* de todos os valores e dos princípios envolvidos²⁷, sem o sacrifício total de uns em detrimento de outros²⁸.

A ponderação, por sua vez, deve ocorrer à luz do princípio da proporcionalidade, que, segundo ensina Willis Santiago

25. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 181-198.

26. MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*, tomo II: constituição e inconstitucionalidade. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1996, p. 258.

27. ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 86.

28. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996, p. 228.

Guerra Filho, constitui a engrenagem essencial “do mecanismo político-constitucional de acomodação dos diversos interesses em jogo, em dada sociedade, e, logo, indispensáveis para garantir a preservação de direitos fundamentais”²⁹.

Também conhecido como princípio do devido processo legal no sentido material, da proibição de excesso ou da razoabilidade, o princípio da proporcionalidade implica três exigências, que, no Estado de Direito, são requisitos de validade de toda ação estatal: *adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito*. A primeira requer a conformidade de meios, isto é, que a medida adotada se mostre apropriada ou apta à realização do interesse público que a justificou. A necessidade ou exigibilidade obriga a demonstração de que constitui o meio menos oneroso para o cidadão, considerando, como bem ensina Gomes Canotilho: (a) *necessidade material*: o meio deve ser o que menos prejudique os direitos fundamentais; (b) *exigibilidade espacial*: a abrangência geográfica da intervenção deve ser delimitada; (c) *exigibilidade temporal*: o tempo de intervenção deve ser igualmente limitado; e (d) *exigibilidade pessoal*: a intervenção ficar circunscrita à pessoa ou às pessoas a que se dirigem e que terão seus interesses prejudicados³⁰. Já a proporcionalidade em sentido estrito, demanda a ponderação e o sopesamento do custo-benefício, para determinar se o resultado almejado justifica a carga coativa da intervenção estatal³¹.

29. GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Sobre princípios constitucionais gerais: isonomia e proporcionalidade*. Revista dos Tribunais n° 719, setembro de 1995. São Paulo: RT, p. 60.

30. CANOTILHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 383.

31. Sobre o tema, cf. ainda: BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 367; BARROSO, *op. cit.*, p. 204; BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996; STUMM, Raquel Denize. *Princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995. No STF, o Ministro Celso de Mello, relator da ADIn 1.158-8, sintetizou o entendimento da Corte acerca do princípio da proporcionalidade: “[...] Todos sabemos que a cláusula do devido processo legal – objeto de expressa proclamação pelo art. 5.º, LIV, da Constituição – deve ser entendida,

Nesse sentido, cumpre considerar que os tributos aduaneiros não têm finalidade arrecadatória. A cobrança e o recebimento do crédito tributário não visam à satisfação de necessidades orçamentárias, mas sim, objetivos econômicos ou regulatórios definidos pelo Poder Público. Por meio da modulação das alíquotas, o Estado pode incentivar ou desestimular a importação ou a exportação de determinados produtos, o que, por sua vez, pressupõe a cobrança imediata do crédito tributário. Foi por esse motivo que a Constituição autorizou a alteração de suas alíquotas mediante decreto (CF, art. 153, § 1º), sem a observância da anterioridade tributária (CF, art. 150, § 1º). Pela mesma razão, é absolutamente necessário e justificável assegurar o direito de retenção. Afinal, após a nacionalização, o produto pode circular livremente no mercado doméstico, inclusive comercializado. Assim, até que o Poder Público consiga receber o crédito tributário por meio de uma execução fiscal, ficaria totalmente frustrada a realização do efeito extrafiscal da tributação aduaneira.

Essa prerrogativa, porém, não constitui um valor absoluto. Há um limite a partir do qual a retenção torna-se excessiva e desproporcional, que é a exigibilidade do crédito tributário. Assim, não cabe a retenção da mercadoria a se o sujeito passivo adotar algumas das providências suspensivas previstas no art. 151 do CTN, notadamente o parcelamento, o depósito, a impugnação do lançamento ou, em sede judicial, for deferida uma liminar ou tutela provisória nesse sentido. Esse limite também impede a generalização do precedente do STF, impondo o necessário *distinguishing* na forma do art. 489, VI, do CPC.

na abrangência de sua noção conceitual, não só no aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual à atuação do Poder Público, mas, sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário ou irrazoável [...] A essência do substantive due process of law reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou, como no caso, destituída do necessário coeficiente de razoabilidade”.

6. ***DISTINGUISHING* NAS HIPÓTESES DE CRÉDITO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa**

A *ratio decidendi* do RE nº 1.090.591/SC não se aplica quando o crédito tributário se encontra com exigibilidade suspensa. Sem esse *distinguishing*, a afirmação do direito de retenção implicará um retrocesso sem precedentes no direito brasileiro, com retorno da exigência de *solvere et repete*, que é incompatível com o Estado de Direito.

Como ensina Aliomar Baleeiro, o direito brasileiro é infenso ao *solve et repete* desde o Império. Historicamente, inclusive, a Jurisprudência do STF sempre entendeu que “[...] não é lícito à autoridade tributária, para forçar o depósito, apreender mercadorias ou proibir de adquirir estampilhas o sujeito em débito, despachar mercadorias nas Alfândegas e exercer atividades profissionais”. A única exceção foi a ditadura de 1937:

[...] a ditadura de 1937, nos albores de sua inauguração, instituiu no Brasil o regime da regra *solve et repete*, provavelmente por imitação do Direito Fiscal italiano, que, àquele tempo, foi fonte de inspiração do novo “Estado Autoritário”: o contribuinte deverá pagar e depois acionar a União para anulação do débito e repetição do tributo indevidamente pago³².

Portanto, seria submeter os contribuintes ao regime autoritário do Estado Novo, de inspiração fascista, aplicar a interpretação definida pelo STF no RE nº 1.090.591 aos casos em que o crédito tributário se encontra com exigibilidade suspensa. Haveria um afastamento do Estado de Direito, com retorno ao Estado de Polícia. Assim, nessas hipóteses, o despacho aduaneiro deve seguir o seu curso regular, porque só é possível condicionar o desembaraço aduaneiro ao pagamento de crédito tributário exigível.

32. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 879.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

O mesmo se aplica à garantia, como também decorre do Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto Revisada), incorporado ao direito interno pelo Decreto Legislativo nº 56/2019 e promulgado pelo Decreto nº 10.276/2020:

CAPÍTULO 5

GARANTIAS

5.1. Norma

A legislação nacional deverá enumerar os casos em que é exigida uma garantia e especificar as formas de prestação dessa garantia.

[...]

5.6. Norma

Quando seja exigida uma garantia, o respectivo montante deverá ser o mais baixo possível e, relativamente a direitos e demais imposições, não deverá exceder o montante eventualmente exigível.

Destarte, a Norma 5.6 da Convenção de Quioto Revisada limita a exigência de garantia ao crédito *eventualmente exigível*. Logo, se esse teve a sua exigibilidade suspensa, não é lícito condicionar o desembaraço aduaneiro à prestação de uma garantia.

Com efeito, mostra-se totalmente despropositado exigir a prestação de garantia quando, *v.g.*, o sujeito passivo parcelou o crédito tributário. Esse ato jurídico, conforme estabelece o art. 151, VI, do CTN, implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, independentemente da prestação de garantia, como já decidiu o STF no RE nº 917.285, julgado em regime de repercussão geral:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Normas gerais de Direito Tributário. Artigo 146, III, b, da CF. Artigo 170 do CTN. Norma geral em matéria de compensação. Compensação de ofício. Artigo 73, parágrafo único (incluído pela Lei nº 12.844/13), da

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Lei nº 9.430/96. Débitos parcelados sem garantia. Suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, VI, do CTN). Impossibilidade de compensação unilateral. Inconstitucionalidade da expressão “ou parcelados sem garantia”.

[...]

4. O art. 151, VI, do CTN, ao prever que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, não condiciona a existência ou não de garantia. O parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 12.844/13), ao permitir que o Fisco realize compensação de ofício de débito parcelado sem garantia, condiciona a eficácia plena da hipótese de suspensão do crédito tributário - no caso, o ‘parcelamento’ (CTN - art. 151, VI) - a condição não prevista em lei complementar.

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento, mantendo-se o acórdão em que se declarou a inconstitucionalidade da expressão “ou parcelados sem garantia”, constante do parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, por afronta ao art. 146, III, b, da Constituição Federal.

6. Tese do Tema nº 874 de repercussão geral: “É inconstitucional, por afronta ao art. 146, III, b, da CF, a expressão ‘ou parcelados sem garantia’ constante do parágrafo único do art. 73, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, na medida em que retira os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN³³.”

Isso é válido para todas as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 151 do CTN, inclusive quando o sujeito passivo apresenta um recurso administrativo questionando a exigência fiscal. A interposição suspende a exigibilidade diretamente, sem a necessidade de prestação de garantia ou de qualquer outra exigência. Foi isso, inclusive, que serviu de fundamento para os julgados que levaram o STF a aprovar a Súmula Vinculante nº 21: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”.

Da mesma forma, quando é proferida uma decisão judicial - liminar em mandado de segurança ou tutela provisória em

33. STF. T. Pleno. RE nº 917.285/SC. Rel. Min. Dias Toffoli. DJe-243, d. 05/10/2020, p. 06/10/2020.

ação ordinária - suspendendo a exigibilidade do crédito tributário; ou realizado o depósito judicial do montante cobrado pela autoridade aduaneira em ação questionando a exigência fiscal.

Não se aplica o direito de retenção se o crédito estiver com exigibilidade suspensa. A *ratio decidendi* do RE nº 1.090.591/SC, conforme estabelece o art. 489, VI, do CPC, deve ser afastada nesses casos, realizando-se o necessário *distinguishing*. A mercadoria, assim, deve ser entregue ao importador, sendo certo que, em caso de fundado receio de frustração no futuro recebimento do crédito e atendidos os demais pressupostos legais, a Receita Federal deve promover o arrolamento de bens do devedor ou, eventualmente, representar à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de ajuizamento de medida cautelar fiscal em face do sujeito passivo.

7. CONCLUSÕES

A Tese de Repercussão Geral nº 1042 deve ser estendida a todos os recursos fundados em idêntica controvérsia de direito (CPC, arts. 1.036 e 1.039) decidida no RE nº 1.090.591/SC, ou seja: (i) o caso deve envolver a exigência de diferença do crédito tributário em *subfaturamento*; (ii) o valor devido deve ter sido arbitrado na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; (iii) a exigência fiscal deve ter ocorrido no curso do despacho aduaneiro de importação, mediante formalização direta no Siscomex (IN SRF nº 680/2006, art. 42); e (iv) sem que tenham sido adotadas quaisquer das providências suspensivas do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN.

Além disso, como precedente vinculante (art. 489, VI), cumpre considerar que o julgado deve como motivo determinante o reconhecimento do direito de retenção do Poder Público, que pode exigir validamente o pagamento do crédito tributário e das multas como “condição necessária à conclusão do despacho aduaneiro” (Min. Alexandre de Moraes), “sem a qual não se aperfeiçoa a importação” (Min. Marco Aurélio). Essa *ratio decidendi* aplica-se a todos os casos idênticos ou

semelhantes, o que exclui aqueles que o crédito tributário se encontre com exigibilidade suspensa na forma do art. 151 do CTN (*distinguishing*).

8. REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996.

CARRERO, Germán Pardo. El derecho aduanero, razón de ser y relación con el derecho tributario. La aduana y sus funciones. In: CARRERO, Germán Pardo (dir.); MARSILLA, Santiago Ibáñez; YEBRA, Felipe Moreno (codir.). *Derecho aduanero*. Bogotá: Universidad del Rosario; Tirant lo Blanch, tomo I, 2019.

CARVALHO, Marcelo Pimentel de. *Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude*. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CUTRERA, Achille. *Principii di diritto e politica doganale*. 2. ed. Padova: Cedam, 1941.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Valoração aduaneira e subfaturamento. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coord.). *Tributação aduaneira na jurisprudência do CARF* – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP-APET, 2013.

GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. 8. ed. Milano: Giuffrè, 1960.

GOULART, Paula Jacques. Revisão aduaneira e reclassificação fiscal de mercadorias. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla (Coord.). *Ensaio de direito aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2015.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Sobre princípios constitucionais gerais: isonomia e proporcionalidade*. Revista dos Tribunais n° 719, setembro de 1995.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 6. ed. São Paulo: RT, 2019.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Código de Processo Civil comentado*. 3. ed. São Paulo: RT, 2007.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*, tomo II: constituição e inconstitucionalidade. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1996.

NASCIMENTO, José Fernandes do. Despacho aduaneiro de importação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coord.). *Tributação aduaneira na jurisprudência do CARF* – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP-APET, 2013.

NOVOA, César García. Los derechos de aduana y su naturaliza jurídica. In: CARRERO, Germán Pardo (dir.); MARSILLA,

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Santiago Ibáñez; YEBRA, Felipe Moreno (codir.). *Derecho aduanero*. Bogotá: Universidad del Rosario; Tirant lo Blanch, tomo II, 2020.

PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa? In: TREVISAN, Rosaldo (Org.). *Temas atuais de direito aduanero*. São Paulo: Lex, 2013.

SEHN, Solon. *Comentários ao regulamento aduaneiro: infrações e penalidades*. São Paulo: Aduaneiras, 2019.

_____. Do subfaturamento na importação. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, v. 7, p. 9-22, 2017.

STUMM, Raquel Denize. *Princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

TREVISAN NETO, Antenori. *Aplicação do acordo sobre valoração aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.