

“A MELHOR MANEIRA DE ESCONDER ALGO É COLOCÁ-LO À VISTA DE TODOS”¹: DESPESAS DE CAPATAZIA E OS TRIBUTOS NA IMPORTAÇÃO – NECESSÁRIA REVISÃO DO TEMA REPETITIVO N. 1.014, DO STJ – ILEGALIDADE PRETÉRITA, DESDE 2009, REVELADA NO INTROITO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N. 2.090, DE 22 DE JUNHO DE 2022

Périsson Andrade

Doutorando em Direito das Relações Econômicas Internacionais na PUC-SP. Mestre em Direito Tributário Internacional pelo IBDT.

Artigo recebido em 09.06.2025 e aprovado em 27.08.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução – a capatazia e a boa-fé objetiva: entre o tratado internacional e a prática tributária interna 2 Do conceito de “valor aduaneiro”, utilizado pela Constituição Federal, para definir a competência tributária da União Federal, conforme definido pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 559.937/RS (Tema de Repercussão Geral n. 1) 3 Da mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a extensão material do mesmo conceito de valor aduaneiro – possibilidade de reanálise pelo STF 4 Decisão do Conselho do Mercado Comum (Mercosul) n. 13, de

1. A expressão popularizada como “a melhor maneira de esconder algo é colocá-lo à vista de todos” é frequentemente atribuída a Edgar Allan Poe, mas constitui uma paráfrase derivada do conto “The Purloined Letter”. No texto, Dupin observa: “Perhaps it is the very simplicity of the thing which puts you at fault. [...] In the matter now in question we are deprived of the advantages of the Prefect’s mode of search, since the document is not concealed within the limits of the ordinary ingenuity of man. It was plainly visible” (POE, 1910, p. 211-212). Tradução livre: “Talvez seja justamente a simplicidade da coisa que o induz ao erro. [...] No caso que ora nos ocupa, estamos privados das vantagens do método de busca do *Prefeito* [em referência ao Prefeito de Polícia de Paris, personagem da narrativa, e não à palavra inglesa *perfect*], uma vez que o documento não está oculto dentro dos limites da engenhosidade ordinária do homem. Ele estava claramente visível” (cf. POE, Edgar Allan. *The Purloined Letter*. In: POE, Edgar Allan. *The Works of Edgar Allan Poe*. New York: Harper & Brothers, 1910. v. 1, p. 211-212. Disponível em: <https://www.gutenberg.org/ebooks/2148>. Acesso em: 9 set. 2025).

28 de junho de 2007, incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto n. 6.870, de 4 de junho de 2009, revelada somente por ocasião da Instrução Normativa RFB n. 2.090, de 22 de junho de 2022 5 Conteúdo da Decisão do Conselho do Mercado Comum (Mercosul) n. 13, de 28 de junho de 2007 – expressa exclusão das despesas de capatazia incorridas em território nacional – *treaty override* de conhecimento da União Federal 6 A Nota Técnica SEI n. 2.477/2021/ME do Ministério da Economia, que reconhece expressamente a inconstitucionalidade da exigência de tributos na importação de mercadorias sobre as despesas nacionais de capatazia 7 Consequências jurídicas desse reconhecimento de ilegalidade – coerência, boa-fé objetiva e necessária aplicação retroativa do entendimento (reconhecimento) da Administração acerca da matéria 8 Conclusão: necessária revisão do entendimento atual do STJ 9 Referências.

RESUMO: Analisaremos, no presente artigo, como a ilegalidade da inclusão das despesas de capatazia, no valor aduaneiro, a despeito de refutada, em 2020, pelo julgamento do Tema Repetitivo n. 1.014, pelo STJ (pendente de julgamento de embargos declaratórios), deve gerar a necessária revisão de tal Tema, além da obrigação, de ofício, de revisão de cobranças indevidas, pela própria União Federal, por conta da confissão da referida ilegalidade, por meio da menção expressa, no introito da Instrução Normativa RFB n. 2.090/2022, como seu fundamento de validade, da Decisão do Conselho do Mercado Comum (Mercosul) n. 13, de 28 de junho de 2007, incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto n. 6.870, de 4 de junho de 2009. Isto com esteio no princípio da boa-fé objetiva e nos efeitos jurídicos próprios de uma alteração de critérios jurídicos da Administração, reconhecedores de tal ilegalidade.

PALAVRAS-CHAVE: Capatazia. Valor aduaneiro. Tema Repetitivo 1.014. Boa-fé objetiva. Revisão de critério jurídico. Instrução Normativa RFB n. 2.090/2022. Decisão CMC n. 13/2007. Decreto n. 6.870/2009. União Federal. Restituição de ofício. Cobrança indevida. Segurança jurídica. Comércio internacional.

“THE BEST WAY TO HIDE SOMETHING IS TO MAKE IT PLAIN TO SEE”: FOREMANSHIP EXPENSES AND IMPORT TAXES – REVISION OF REPETITIVE TOPIC NO. 1,014, OF THE SUPERIOR COURT OF JUSTICE (STJ) REQUIRED – PAST ILLEGALITY, SINCE 2009, REVEALED IN THE INTRODUCTION TO NORMATIVE INSTRUCTION RFB NO. 2,090, DATED JUNE 22, 2022

CONTENTS: 1 Introduction – foremanship and objective good faith: between the international treaty and domestic tax practice 2 On the concept of “customs value”, used by the Federal Constitution, to define the tax jurisdiction of the Federal Union, as defined by the Supreme Federal Court, in the judgment of RE No. 559,937/RS (General Repercussion Theme No. 1) 3 Change in understanding of the Superior Court of Justice regarding the material extension of the same concept of customs value – possibility of reanalysis by the STF 4 Common Market Council (Mercosur) Decision No. 13, of June 28, 2007, incorporated into the Brazilian legal system by Decree No. 6,870, of June 4, 2009, revealed only on the occasion of Normative Instruction RFB No. 2,090, of June 22, 2022 5 Content of Common Market Council (Mercosur) Decision No. 13, of June 28, 2007 – express exclusion of stevedoring expenses incurred in national territory – treaty override known to the Federal Union 6 Technical Note SEI No. 2,477/2021/ME of the Ministry of Economy, which expressly recognizes the unconstitutionality of the requirement of taxes on the importation of goods on national stevedoring expenses 7 Legal consequences of this

recognition of illegality – coherence, objective good faith and necessary retroactive application of the Administration’s understanding (recognition) on the matter 8 Conclusion: necessary review of the STJ’s current understanding 9 References.

ABSTRACT: This article analyzes how the illegality of including handling charges (“capatazia”) in the customs value, despite being reaffirmed in 2020 by the Superior Court of Justice (STJ) in Repetitive Theme No. 1.014 (still pending judgment of motions for clarification), must lead to a necessary revision of said Theme. It also argues that the Federal Union is obliged, ex officio, to revise undue tax charges, given its express acknowledgment of such illegality. This acknowledgment is evidenced in the preamble of Brazilian Federal Revenue Instruction No. 2.090/2022, which cites as its legal foundation Decision No. 13 of the Mercosur Common Market Council, dated June 28, 2007, incorporated into Brazilian law by Decree No. 6.870 of June 4, 2009. These conclusions are grounded in the principle of objective good faith and the legal consequences arising from the change in legal criteria by the tax administration, which admits such illegality.

KEYWORDS: Handling charges. Customs value. Repetitive Theme 1.014. Objective good faith. Legal criterion revision. RFB Instruction No. 2.090/2022. Mercosur CMC Decision No. 13/2007. Decree No. 6.870/2009. Federal Union. Ex officio refund. Undue tax collection. Legal certainty. International trade.

1 INTRODUÇÃO – A CAPATAZIA E A BOA-FÉ OBJETIVA: ENTRE O TRATADO INTERNACIONAL E A PRÁTICA TRIBUTÁRIA INTERNA

A tributação incidente sobre operações de comércio exterior revela, de forma privilegiada, a tensão entre os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil e a prática administrativa adotada internamente. No centro desse embate encontra-se a definição de “valor aduaneiro”, conceito técnico estabelecido pelo Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT 1994) e pelo Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), cuja observância passou a ser constitucionalmente imposta após a Emenda Constitucional n. 33/2001.

Apesar da clareza desses parâmetros, a União Federal, por meio da Receita Federal do Brasil, historicamente buscou ampliar a base de cálculo dos tributos incidentes na importação, incluindo despesas realizadas em território nacional, especialmente as relativas à capatazia. Essa prática gerou intensas disputas judiciais, culminando no julgamento do Tema Repetitivo n. 1.014, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em 2020. Nesse julgamento, verificou-se uma verdadeira guinada jurisprudencial: a Corte, que até então reconhecia a ilegalidade da cobrança dos tributos devidos na importação sobre as despesas internas de capatazia, passou a considerá-la legal.

Ocorre que, ao fixar a tese do Tema n. 1.014, o STJ não considerou um dado essencial: o conteúdo do conceito de valor aduaneiro – e, em especial, a exclusão

das despesas de capatazia internas – já havia sido objeto de reconhecimento pelo Poder Executivo. Isso se deu por ocasião da ratificação da Decisão n. 13/2007 do Conselho do Mercado Comum do Mercosul, incorporada ao direito interno em 2009 pelo Decreto n. 6.870. E assim ocorreu, porque esse marco normativo foi sistematicamente omitido pela Receita Federal e pela União Federal nos processos judiciais em que defendiam a legitimidade da cobrança, não tendo, assim, sequer sido objeto de exame por aquela Corte.

Todavia, o cenário ganhou novos contornos com a edição da Instrução Normativa RFB n. 2.090/2022. Ao regulamentar a exclusão da capatazia do valor aduaneiro, a norma trouxe à luz, em seu preâmbulo, o fundamento normativo até então ocultado: a referida Decisão n. 13/2007 do Mercosul. Essa revelação impõe, necessariamente, a revisão da compreensão da matéria, não apenas porque confirma a ilegalidade pretérita da cobrança, mas também porque exige avaliar seus efeitos retroativos, à luz da boa-fé objetiva, da coerência e da moralidade administrativas e da segurança jurídica.

É nesse contexto que se insere o presente artigo. Busca-se demonstrar como a postura da Administração, ao reconhecer (mesmo que de modo tímido e disfarçado, ainda que “à vista de todos”) o fundamento legal preexistente da exclusão da capatazia, evidencia a ilicitude das cobranças efetuadas, ao menos e inequivocamente, desde 2009. Tal reconhecimento impõe a revisão da tese firmada no Tema n. 1.014 do STJ e obriga a União Federal a restituir, de ofício, os valores indevidamente exigidos. Para tanto, examinar-se-á o conceito constitucional de valor aduaneiro, a evolução jurisprudencial sobre a matéria, a relevância do tratado internacional aplicável e os limites constitucionais e principiológicos que vinculam a Administração Tributária no Estado Democrático de Direito.

2 DO CONCEITO DE “VALOR ADUANEIRO”, UTILIZADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, PARA DEFINIR A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO FEDERAL, CONFORME DEFINIDO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, NO JULGAMENTO DO RE N. 559.937/RS (TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 1)

A definição do valor aduaneiro, para fins de incidência dos tributos devidos na importação, já foi amplamente debatida na jurisprudência nacional, após sucessivas tentativas do governo de estender esse conceito para além dos compromissos do Brasil em tratados internacionais, no âmbito do Acordo Geral

sobre Tarifas e Comércio (GATT 1994), e, mais especificamente, no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), promulgado no Brasil, por meio do Decreto n. 1.355, de 1994, o qual não incluiu qualquer despesa com capatazia incorrida no território nacional no conceito de valor aduaneiro.

Um exemplo dessas contínuas tentativas de alargamento da base de cálculo dos tributos devidos na importação é a discussão relativa às bases de cálculo da contribuição ao PIS-Importação e da Cofins-Importação, pacificada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento do RE n. 559.937/RS, de março de 2013, afetado ao regime de repercussão geral, e resultando na tese firmada no Tema de Repercussão Geral n. 1, em que se analisou o conceito de valor aduaneiro, utilizado pela EC n. 33/2001².

Do voto da Ministra Ellen Gracie, destacamos os seguintes trechos, nos quais fica estampada a análise efetiva, por aquela Corte, do sentido técnico do conceito internacional, aceito pelo Brasil, de valor aduaneiro, utilizado pela Constituição Federal, após a Emenda Constitucional n. 33/2001, na definição da competência tributária da União Federal, e que não pode ser alterado pelo legislador ordinário, muito menos pela Administração, por normas infralegais:

6. No caso da importação, a referência ao valor aduaneiro, no art. 149, § 2º, III, “a”, da CF, implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto

2. “[...] 4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação poderão ter alíquotas *ad valorem* e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, ‘a’, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota *ad valorem* sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, ‘a’, da Constituição Federal. [...] 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: ‘acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições’, por violação do art. 149, § 2º, III, ‘a’, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento” (RE 559.937, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ Acórdão Dias Toffoli, j. 20.03.2013, repercussão geral – mérito, DJe-206, divulg. 16.10.2013, public. 17.10.2013, Ement. vol. 02706-01, pp. 00011).

já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

Não há que se olvidar, assim, o que já foi afirmado por esta Excelsa Corte quando do julgamento do RE 166.772-9, em que foi definida a necessidade de atenção ao sentido técnico das palavras utilizadas pelo Constituinte. Disse, então, o Min. Relator Marco Aurélio: “O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico”.

Aliás, o art. 110 do CTN é muito claro ao prescrever que “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias”.

Relevante, pois, definir o alcance da expressão “valor aduaneiro” de modo a delimitar o âmbito dentro do qual seria lícito ao legislador estabelecer a base de cálculo. Quando do advento da EC 33/01, o art. 2º do DL 37/66, com a redação determinada pelo DL 2.472/88, já fazia referência ao valor aduaneiro ao dispor acerca da base de cálculo do Imposto sobre a Importação:

(omissis)

Vê-se que a dimensão do que seja valor aduaneiro decorre de acordo internacional sobre tributação.

Aliás, é relevante ter em conta que o Decreto Legislativo 30/94 aprovou Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994, constante do Anexo 1A ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial de Comércio, e que o Decreto 1.344/94 o promulgou, incorporando os resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT.

Por ocasião desse debate, a nossa Suprema Corte, por decisão unânime e sem modulação de efeitos (mesmo sendo esta expressamente requerida pela União Federal, em embargos declaratórios, que restaram também unanimemente rejeitados³), definiu o valor aduaneiro como conceito utilizado pela Constituição Federal para a definição das competências tributárias da União Federal, com sentido técnico, específico e claro, condizente com o valor da operação CIF (*cost, insurance and freight*), ou seja, o preço das mercadorias e dos serviços importados, acrescido das despesas de seguro e frete até o porto de destino, sem a inclusão de quaisquer dispêndios posteriores a esse momento de nascimento do fato gerador dos tributos na importação.

3. Acórdão dos ED no RE n. 559.937/RS. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=267549784&ext=.pdf>. Acesso em: 30 set. 2024.

Não obstante assim seja, a União Federal, mesmo depois dessa decisão (a qual emana, conforme a jurisprudência do próprio STF, efeitos sobre todas as relações tributárias decorrentes da análise do mesmo conteúdo constitucional desse conceito de direito privado e também público – como definido pelo Brasil em seus compromissos internacionais), continuou a exigir tributos na importação sobre uma base de cálculo diversa do conceito de valor aduaneiro fixado pelo STF, mais alargada, em especial, com a cobrança de valores sobre dispêndios, em território nacional, com carga, descarga e manuseio (capatazia), objeto de análise neste pequeno artigo.

3 DA MUDANÇA DE ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE A EXTENSÃO MATERIAL DO MESMO CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO – POSSIBILIDADE DE REANÁLISE PELO STF

Essa cobrança, como se sabe, conta, desde 11.03.2020, com a aprovação do Superior Tribunal de Justiça, nos termos da tese firmada no Recurso Especial n. 1.799.306/RS (Tema Repetitivo n. 1.014).

Tal tese, que decorre de um julgamento por maioria de apenas 1 voto de desempate (5X4), e ainda pendente de análise/julgamento de embargos de declaração, veio promover uma verdadeira guinada jurisprudencial sobre a matéria, na medida em que, como também é por demais consabido, as decisões daquela Corte eram, até aquele momento do julgamento de tal repetitivo, uníssonas pelo reconhecimento da ilegalidade das cobranças incidentes sobre dispêndios incorridos, em território nacional (inclusive com votos dos Ministros do STJ que mudaram o seu entendimento quando do julgamento do Tema n. 1.014), em conformidade com os termos do AVA/GATT e os ditames dos arts. 98 e 99 do Código Tributário Nacional.

Em relação à mesma matéria (THC/capatazia, ou THD, como se manifestou a Receita Federal na Solução de Consulta Cosit n. 241, de 14 de agosto de 2024⁴), o STF, em maio de 2021, já havia se manifestado por rejeitar a sua afetação constitucional, por entender que a mesma fora analisada somente mediante a

4. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=140015>. Acesso em: 30 set. 2024.

análise da legislação infraconstitucional, no julgamento da negativa de Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo n. 1.321.554/SC.

Entretanto, tal análise, não levou em consideração a análise anterior, por aquela mesma Corte Constitucional, do Tema de Repercussão Geral n. 1, antes referido, de 2013, quando ela não só analisou a incompatibilidade de cobranças sobre valores estranhos ao preço das importações, entendendo, assim, ser a matéria de índole constitucional, como também consignou a existência, em nosso sistema tributário nacional, posteriormente à edição da Emenda Constitucional n. 33/2001, de um conceito técnico de valor aduaneiro (ou seja, o preço CIF das mercadorias importadas) – estabelecido, aliás, segundo a prática comercial internacional e mediante critérios estabelecidos de comum acordo entre o Brasil e os demais países com os quais possui acordos internacionais de facilitação do comércio transfronteiriço –, o qual foi utilizado pela Constituição para a definição da competência tributária da União Federal.

Diante disso, parece lógico que a matéria deveria ou pelo menos mereceria ser analisada novamente pelo Supremo Tribunal Federal, por provocação das partes, em recursos extraordinários.

5. Trechos do voto do Ministro Luiz Fux na Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 1.321.554 Santa Catarina: “[...] a controvérsia foi solucionada pelo Tribunal *a quo* unicamente mediante a interpretação da legislação infraconstitucional, conforme entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos recursos especiais repetitivos, no julgamento do Tema 1.014 daquela Corte, não havendo questão constitucional a ser submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal [...]. Concluir diversamente do acórdão recorrido sobre a manutenção dos serviços de capatazia na composição do valor aduaneiro e consequente integração da base de cálculo de Imposto de Importação e demais impostos mencionados, demandaria a interpretação de legislação infraconstitucional (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994, Acordo de Valoração Aduaneira – AVA, Lei 12.815/2013, Decretos 2.498/1998 e 6.759/2009, Instrução Normativa SRF 327/2003), cuja análise se revela inviável em sede de recurso extraordinário, por configurar ofensa indireta à Constituição Federal. [...] *Ex positis*, nos termos do artigo 1.035 do Código de Processo Civil de 2015 e artigo 324, § 2º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, manifesto-me pela NATUREZA INFRACONSTITUCIONAL da matéria com a aplicação dos efeitos da AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL da questão suscitada e submeto a matéria à apreciação dos demais Ministros da Corte”.

4 DECISÃO DO CONSELHO DO MERCADO COMUM (MERCOSUL) N. 13, DE 28 DE JUNHO DE 2007, INCORPORADA AO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO PELO DECRETO N. 6.870, DE 4 DE JUNHO DE 2009, REVELADA SOMENTE POR OCASIÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N. 2.090, DE 22 DE JUNHO DE 2022

Pois bem, feitas essas considerações iniciais, o exame, neste artigo, levará em conta uma matéria um pouco mais delicada, consistente no não atendimento, pelo Fisco e, antes dele, pelo Poder Executivo como um todo, da necessária boa-fé objetiva na cobrança (e na não cobrança) de tributos sabidamente indevidos sobre a importação, ao menos desde 2009, conforme revelado, em junho 2022, com a edição da Instrução Normativa RFB n. 2.090, de 22 de junho de 2022, a qual, em seu introito, menciona expressamente e pela primeira vez, como fundamento normativo de validade da “redução” do valor aduaneiro promovido na época, com a exclusão da capatazia nacional, a Decisão do Conselho do Mercado Comum (Mercosul) n. 13, de 28 de junho de 2007, incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto n. 6.870, de 4 de junho de 2009, como veremos.

Também será analisada a necessária aplicação retroativa e de ofício, como deveria ser, de uma nítida alteração de critério jurídico de lançamento para beneficiar o contribuinte (e não de uma nova regra), nos termos do art. 149, IX, do CTN⁶, alteração essa evidenciadora de um genuíno *reconhecimento de ilegalidade pretérita* na aplicação (ou melhor, não aplicação) de norma internacional, devidamente ratificada e incorporada ao nosso sistema tributário, nunca antes trazida ao presente debate, seja pela Receita Federal, em suas manifestações sobre o assunto, em respostas a consultas, ou pela União Federal, nos processos em que advoga a suposta legitimidade da cobrança pretendida.

E esse é o “X” da questão. A União Federal, por meio da Receita Federal e de sua Advocacia Geral e Procuradorias, escondeu, até junho 2022, informação da qual tinha plena ciência e que sabia ser decisiva para revelar a vontade real do Estado brasileiro na celebração de tal acordo.

6. “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.”

Realmente, depois do “banho de água fria” que levaram os contribuintes, no julgamento (ainda pendente de embargos declaratórios), do Tema Repetitivo n. 1.014, em março de 2020, como se viu, o Decreto n. 11.090, de 7 de junho de 2022, e a sua regulamentação, pela Instrução Normativa RFB n. 2.090, de 22 de junho de 2022, finalmente *reconheceram* (em vez de estabelecerem pela primeira vez, como divulgaram) não ser devida a tributação sobre dispêndios ocorridos em território nacional, relativamente a mercadorias importadas, ou seja, posteriormente à chegada de mercadorias em seus portos de destino no Brasil e, portanto, posteriores ao fato gerador dos tributos incidentes na importação.

De fato, longe de se tratar de uma benesse, materializada somente em junho de 2022, por uma regra supostamente nova, que teria assim criado um novo valor aduaneiro (como se possível fosse, diante da análise de tal conceito, pelo STF, na Repercussão Geral n. 1), o Decreto aludido e, em especial a mencionada IN regulamentadora, *de forma tímida é verdade, até escondida (embora “à vista de todos”, em seu introito)*, evidenciam –, que, desde 2009 ao menos, as cobranças questionadas por contribuintes sempre estiveram em desconformidade com os tratados internacionais firmados pelo Brasil, ratificados e incorporados ao sistema tributário nacional.

Com efeito, a referida IN 2.090/2022 veio, agora sim, somente regulamentar a tributação aduaneira (diversamente da anterior IN de 2003, que transbordava dos limites legais, ou quando menos, assim o fazia, depois de 2009), em harmonia com o regulamento aduaneiro. Essa IN, em seus artigos, repete o quando estabelecido no art. Decreto n. 11.090/2022, o qual retirou, expressamente, as despesas de transporte e armazenagem ocorridas em território nacional da base de cálculo dos tributos devidos na importação, confirmando, assim, que o valor aduaneiro não engloba tais grandezas.

Mas é no introito da referida IN que fica a parte mais interessante, em que se mencionam todos os fundamentos legais de validade das disposições contidas no ato regulamentar, destacando-se, dentre eles, e finalmente vindo à luz, a Decisão do Conselho do Mercado Comum (Mercosul) n. 13, de 28 de junho de 2007, incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto n. 6.870, de 4 de junho de 2009:

Instrução Normativa RFB n. 2.090, de 22 de junho de 2022

Dispõe sobre a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadorias importadas.

O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe confere o inciso III do art. 350 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME n. 284, de 27 de julho de 2020, e tendo em vista o disposto nos arts. 86 e 87 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994, constante do Anexo 1A ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio, aprovado pelo Decreto Legislativo n. 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994, nos arts. 76 a 85 e 89 do Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 – Regulamento Aduaneiro, na Decisão do Conselho do Mercado Comum – Mercosul n. 13, de 28 de junho de 2007, incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto n. 6.870, de 4 de junho de 2009, e no Decreto n. 10.139, de 28 de novembro de 2019, resolve.

O Decreto n. 6.870, de 04 de junho de 2009, assim dispôs sobre “a vigência de Decisões do Conselho do Mercado Comum, Resolução do Grupo Mercado Comum e de Diretrizes da Comissão de Comércio do Mercosul”:

Art. 1º Passam a vigor no território nacional os textos das seguintes Decisões do Conselho do Mercado Comum (CMC), Resolução do Grupo Mercado Comum (GMC) e Diretrizes da Comissão de Comércio do Mercosul (CCM), aprovadas no âmbito do Mercosul, conforme consta do Anexo a este Decreto:

I – Decisões n.:

[...]

c) 13/07: que dispõe sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias;

[...]

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá editar normas complementares necessárias à aplicação das Decisões e Diretrizes referidas neste Decreto.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

5 CONTEÚDO DA DECISÃO DO CONSELHO DO MERCADO COMUM (MERCOSUL) N. 13, DE 28 DE JUNHO DE 2007 – EXPRESSA EXCLUSÃO DAS DESPESAS DE CAPATAZIA INCORRIDAS EM TERRITÓRIO NACIONAL – *TREATY OVERRIDE* DE CONHECIMENTO DA UNIÃO FEDERAL

Eis o Anexo de tal Decreto ratificador de tratado internacional, no que interessa a este artigo, a já mencionada Decisão do Conselho do Mercado Comum (Mercosul) n. 13, de 28 de junho de 2007, incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto n. 6.870, de 4 de junho de 2009⁷:

MERCOSUL/CMC/DEC. n. 13/2007

NORMA DE APLICAÇÃO SOBRE A VALORAÇÃO ADUANEIRA DE MERCADORIAS TENDO EM VISTA: O Tratado de Assunção, o Protocolo de Ouro Preto e a Decisão No 17/94 do Conselho do Mercado Comum.

[...]

O CONSELHO DO MERCADO COMUM DECIDE:

Art. 1 – Adotar no âmbito do MERCOSUL o Acordo Relativo à Aplicação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (GATT).

Art. 2 – Aprovar a Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira das Mercadorias, que consta em Anexo e forma parte da presente Decisão.

Art. 3 – A partir da vigência da presente Decisão, fica revogada a Decisão CMC No 17/94.

[...]

Art. 4 – Os Estados Partes deverão incorporar a presente Decisão aos seus respectivos ordenamentos jurídicos nacionais antes de julho de 2008 (XXXIII CMC, Assunção, 28/VI/2007).

ANEXO DA DEC. n. 13/2007

NORMA DE APLICAÇÃO SOBRE A VALORAÇÃO ADUANEIRA DE MERCADORIAS
CAPÍTULO DISPOSIÇÕES GERAIS

ARTIGO 1

A base de cálculo do Imposto de Importação será o valor aduaneiro das mercadorias importadas, determinado conforme as normas do Acordo sobre a implementação

7. Decreto 6.870/2009 e seus anexos. Disponível em: <https://www.diariodasleis.com.br/legislacao/federal/211220-decisues-do-conselho-do-mercado-comum-dispue-sobre-a-vigencia-de-decisues-do-conselho-do-mercado-comum-resoluuuu-do-grupo-mercado-comum-e-de-diretrizes-da-comissuo-de-comurcio.html>. Acesso em: 30 set. 2024.

do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (GATT), assim como as demais disposições relacionadas com o mesmo e procedentes do ordenamento jurídico do MERCOSUL.

[...]

CAPÍTULO 2

DETERMINAÇÃO DO VALOR ADUANEIRO

[...]

ARTIGO 5

Ao valor aduaneiro serão incluídos os seguintes elementos:

- a) os gastos de transporte das mercadorias importadas até o porto ou lugar de importação;
- b) os gastos com carga, descarga e manuseio, ocasionados pelo transporte das mercadorias importadas até o porto ou lugar de importação;
- c) o custo do seguro das mercadorias.

ARTIGO 6

O porto ou lugar de importação de que trata o Artigo 5 é o ponto de introdução das mercadorias no território aduaneiro do MERCOSUL.

ARTIGO 7

Não integram o valor aduaneiro da mercadoria importada, sempre que se destaquem do preço efetivamente pago ou a pagar:

[...]

- b) o custo do transporte após a importação; [...].

Essa claríssima regra – que expressamente exclui do valor aduaneiro quaisquer dispêndios posteriores à chegada da mercadoria no porto nacional (e não posteriores ao despacho aduaneiro, como fazia questão de exigir a Receita Federal, em seu distorcido e malicioso, desde 2009, entendimento), e que, deslealmente, nunca foi devidamente publicizada aos contribuintes pela Receita Federal, seja em seu *site* ou em suas manifestações sobre o assunto – se mostra por demais reveladora desse nítido e consciente desrespeito, pelo Poder Executivo, ao menos desde junho 2009, até a efetiva extração de parcela indevida de tributação, em junho 2022, dos compromissos firmados pelo Brasil em tratados internacionais, especificamente no que concerne aos contornos e limites quantitativos do valor aduaneiro, base de cálculo dos tributos devidos na importação.

Dessa forma, por ocasião do julgamento dos embargos declaratórios opostos nos recursos especiais que redundaram na fixação do Tema Repetitivo n. 1.014, deve o Superior Tribunal de Justiça observar essa revelação e o

reconhecimento de ilegalidade pretérita, trazidos pela própria Receita Federal, por ocasião da edição da IN n. 2.090/2022, para a reavaliação do próprio Tema Repetitivo mencionado, de forma a assegurar a não discriminação de origem e a aplicação dos princípios internacionais do *pacta sunt servanda* e da *boa-fé* (arts. 26 e 27 da Convenção de Viena sobre a Interpretação dos Tratados, internalizada pelo Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009⁸), na correta interpretação de tratados internacionais e na sua interação com o direito interno dos países signatários de tais acordos, o qual não pode ser colocado como óbice para a plena aplicação dos tratados, sob pena de verdadeiro *treaty override* e de contrariedade, ainda, ao disposto nos arts. 5º, § 2º, da Constituição Federal, e no art. 98 do Código Tributário Nacional¹⁰.

6 A NOTA TÉCNICA SEI N. 2.477/2021/ME DO MINISTÉRIO DA ECONOMIA, QUE RECONHECE EXPRESSAMENTE A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS SOBRE AS DESPESAS NACIONAIS DE CAPATAZIA

Merece destaque, ainda, que o próprio Poder Executivo, por meio do Ministério da Economia, *depois, e a despeito do julgamento do Tema Repetitivo n. 1.014, pelo STJ* (o qual promoveu a já mencionada guinada jurisprudencial, favoravelmente ao Fisco), na Nota Técnica SEI n. 2.477/2021/ME¹¹, *reputou de ilegal a exigência dos tributos na importação sobre a capatazia, e recomendou a sua revogação*, nos seguintes trechos (sendo altamente recomendável a leitura de toda a nota, por demais reveladora da ciência da Administração quanto às ilegalidades por ela praticadas):

8. “Artigo 26

Pacta sunt servanda

Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.

Artigo 27

Direito Interno e Observância de Tratados

Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.”

9. “§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

10. “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

11. Disponível em: <https://images.jota.info/wp-content/uploads/2021/03/sei-19687-100387-2021-92-1.pdf>. Acesso em: 30 set. 2024.

ASPECTOS JURÍDICOS

4. Em termos gerais, o AVA determina que o valor aduaneiro deve ser composto pelo valor de transação da mercadoria, ou seja, pelo preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda, podendo ser acrescido, a critério do País Membro, de: i. o custo de transporte até o porto de importação; ii. os gastos de carregamento, descarregamento e manuseio da mercadoria (capatazia) até o porto de importação; e iii. o custo do seguro, conforme detalhado no artigo 8º do acordo. [...]

5. O ponto de maior controvérsia em relação à interpretação do artigo 8º do AVA diz respeito à expressão “até o porto” no item referente aos serviços de carregamento, descarregamento e manuseio de mercadorias (serviços conhecidos como capatazia), não estando totalmente claro se os gastos com capatazia despendidos no porto de importação estão compreendidos ou não no valor aduaneiro. De fato, tal expressão é objeto de diferentes interpretações e motivo de disputas judiciais. [...]

13. Em síntese, o argumento da União é de que os gastos relativos à descarga, manuseio e transporte no porto de destino ocorridos até o desembarço aduaneiro devem compor o valor aduaneiro, visto que nesta fase o produto ainda não foi nacionalizado e depende da execução desses serviços, que ainda estariam compondo o preço ou valor da mercadoria importada.

14. O atual posicionamento do STJ permitiu, portanto, a ampliação da base de cálculo do imposto de importação por meio da inclusão dos custos de capatazia no valor aduaneiro. [...]

15. A Fazenda Nacional tem sustentado que as despesas de capatazia integram o valor aduaneiro porque são incorridas antes do “fato gerador” do Imposto de Importação, que é o registro da Declaração de Importação – DI no Siscomex.

16. Ocorre que o registro da Declaração de Importação (DI) demarca tão somente o critério temporal da regra de incidência do Imposto de Importação. Por uma questão de praticidade, a lei fixa um momento objetivamente identificável no qual a norma se faz incidir. O registro da DI, no entanto, não define o da mesma regra. O critério material é definido já pelo Código Tributário Nacional (art. 19) como “a entrada no território nacional”. É a passagem da mercadoria pelos limites territoriais brasileiros que configura a materialidade desse imposto. Qual a relevância dessa distinção? A resposta: a base de cálculo do imposto deve se dar pelo critério material, e não o critério temporal da hipótese tributária. E, se as despesas de capatazia são incorridas após a entrada da mercadoria no território nacional, a inclusão destas na base do Imposto de Importação garantirá a sua materialidade.

17. Se considerarmos o registro da DI como o próprio fato gerador do Imposto de Importação, sobreviriam duas consequências bastante insólitas: (a) nas operações de importação através de porto seco, todas as despesas de transportes e descargas incorridas no território nacional deveriam compor o valor aduaneiro, uma vez que o registro da DI somente ocorrerá quando da chegada da mercadoria no porto seco; (b) todas as demais despesas incorridas no ambiente portuário, tais como, movimentação, conferência e armazenagem, sequer previstas na IN RFB n. 327/2003, deveriam igualmente acrescer a base do valor aduaneiro.

18. Portanto, o fato de o registro da DI ser, regra geral, posterior à descarga da mercadoria no porto brasileiro não legitima a inclusão das despesas de descarga na base de cálculo do Imposto de Importação, cuja materialidade se reporta à entrada da mercadoria no território nacional.

ASPECTOS ECONÔMICOS

[...]

23. Ao ampliar os custos da importação, a inclusão dos custos de descarga e desembarque da mercadoria na composição do valor aduaneiro afeta-se a indústria e a economia como um todo, majorando o chamado custo Brasil.

[...]

24. Diante da magnitude desses valores, a exclusão dos custos de capatazia do valor aduaneiro teria o potencial de reduzir significativamente o custo de importações, com impacto positivo sobre a competitividade da economia nacional

[...]

26. Além disso, a exclusão explícita dos custos de capatazia do valor aduaneiro por meio, por exemplo, de uma alteração da IN SRF 327/2003, teria o condão de trazer também maior segurança jurídica às operações de comércio exterior, promovendo maior previsibilidade para a realização de investimentos e mitigando as recorrentes disputas judiciais em torno da matéria.

[...]

28. Assim, qualquer das opções acima para tornar mais enxuta a base de cálculo do Imposto de Importação produziria uma redução transversal dos custos de importação, reduzindo potencialmente custos para consumidores, compradores industriais e empresas instaladas no Brasil, com consequente impacto positivo na competitividade do país. Além disso, a possibilidade de adoção dessas medidas não depende de negociações com os países do Mercosul e está em linha com compromissos assumidos no âmbito da Organização Mundial de Comércio e com o que estabelece o AVA.

[...]

CONCLUSÃO

29. Diante do exposto, conclui-se que a inclusão dos custos de capatazia no cálculo do valor aduaneiro é um elemento de majoração dos custos de importação, com impactos negativos sobre a competitividade da economia do país, sobre o PIB e sobre o nível de emprego. Além disso, a matéria é objeto frequente de disputas judiciais, o que aumenta a insegurança jurídica, reduz a previsibilidade necessária para a realização de investimentos e dificulta a efetivação de negócios.

30. Frente a isso, esta Secretaria advoga por uma alteração normativa que torne explícita a não inclusão dos custos de capatazia despendidos no porto de destino no cálculo do valor aduaneiro. Essa medida facilitaria a integração do país aos fluxos de comércio e promoveria uma redução transversal dos custos de importação, além de dar maior segurança jurídica ao mitigar possíveis ambiguidades hoje existentes com relação à interpretação do regulamento aduaneiro.

[...]

32. Tendo em vista a natureza da matéria, sugere-se o envio desta nota à Secretaria-Especial da Receita Federal do Brasil, para avaliação das propostas aqui apresentadas.

Com efeito, como se percebe de tal nota técnica do Ministério da Economia (um verdadeiro alerta, feito por servidores conscientes de seu papel e de seu dever de boa-fé objetiva, mesmo diante de um cenário judicial favorável ao Fisco, mas ainda assim sabidamente equivocado), foi reconhecida a ilegalidade da cobrança de tributos sobre dispêndios ocorridos no território nacional, com a consequente recomendação de mudança, destacando que a alteração proposta era essencial para que o país finalmente cumprisse as suas obrigações e pactos internacionais relacionados aos contornos do valor aduaneiro.

Ou seja, o próprio Ministério da Economia manifestou que a cobrança, reconhecida como indevida, a despeito de ter sido surpreendentemente encampada pelo Superior Tribunal de Justiça, no Tema n. 1.014 (após mais de uma década de decisões daquela mesma Corte em sentido contrário), e mesmo com o incremento indevido de arrecadação por conta disso, não deveria ser mantida pelo Poder Executivo, inclusive em virtude dos malefícios, para o país, de tal oneração adicional à permitida no âmbito do AVA/GATT, por conta da perda de fluxos internacionais de transação e das consequências para o Brasil do descumprimento de suas obrigações internacionais, as quais, inclusive, defendeu

sempre e foi protagonista na defesa, junto aos painéis da Organização Mundial do Comércio¹².

E a página do mesmo Ministério da Economia¹³ também é clara, ao reconhecer o mesmo conteúdo do parecer anteriormente referido (logicamente por ter sido uma decorrência da própria nota técnica anteriormente analisada, assim acatada, portanto), embora de forma mais econômica, mas tão enfaticamente quanto o documento do qual se originou:

TRIBUTAÇÃO

Saiba mais sobre o decreto que exclui o valor da capatazia do imposto de importação

• Que dispositivo legal o decreto altera?

O decreto altera o inciso II do artigo 77 do Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 do Regulamento Aduaneiro e está alinhado às diretrizes do Plano Plurianual (PPA) 2020-2023, o principal instrumento de planejamento orçamentário de médio prazo do governo federal. O decreto propõe a resolução para um tema que é objeto de debate jurídico recorrente e também atende o arcabouço jurídico multilateral de temas comerciais, ao se adequar às obrigações assumidas pelo Brasil com os parceiros do Mercosul e ao disposto no Acordo de Valoração Aduaneira da Organização Mundial do Comércio (OMC).

7 CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS DESSE RECONHECIMENTO DE ILEGALIDADE – COERÊNCIA, BOA-FÉ OBJETIVA E NECESSÁRIA APLICAÇÃO RETROATIVA DO ENTENDIMENTO (RECONHECIMENTO) DA ADMINISTRAÇÃO ACERCA DA MATÉRIA

Daí se mostrar totalmente incompatível com o nosso ordenamento jurídico a tentativa da Receita Federal de fingir que não notou a relevância das

12. Sobre o tema da incoerência da postura da Receita Federal e do próprio Poder Judiciário, em relação ao princípio da não discriminação no comércio internacional, com a postura e a atuação do Brasil, junto à OMC, *vide* artigo que já tivemos a oportunidade de publicar: ANDRADE, Périsson Lopes de. Análise do princípio da não discriminação no comércio internacional, segundo a organização mundial do comércio – OMC, e necessária influência sobre os julgamentos dos Tribunais Superiores do Brasil – IPI revenda – análise crítica do julgamento do STF no Recurso Extraordinário n. 946.648. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, n. 8, p. 126-145, 1. sem. 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1125>. Acesso em: 30 set. 2024.

13. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2022/junho/saiba-mais-sobre-o-decreto-que-exclui-o-valor-da-capatazia-do-imposto-de-importacao>. Acesso em: 30 set. 2024.

consequências legais do fundamento legal suprarreferido, datado de 2009 e com esteio em norma internacional de 2007, curiosamente mencionado pela primeira vez na regulação da matéria, em 2022 (talvez para justificar uma declarada renúncia fiscal, sem a indicação de receita correspondente, em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal – mas isso é apenas conjectura do autor), e nunca antes referido, em qualquer manifestação da União Federal ou da Receita, em suas soluções de consultas ou mesmo em debates no Poder Judiciário.

De fato, a despeito do claro reconhecimento de ilegalidade pretérita, desde 2009 ao menos, o Decreto 11.090/2022 e a IN 2.090/2022 estabelecem efeitos somente prospectivos da referida “mudança” de base de cálculo, isto é, somente válida para novas importações, que daí sim passaram a fruir dessa bondosa “redução” do conceito de valor aduaneiro.

Ocorre que o reconhecimento acima visto, interpretado em consonância com todo o contexto normativo nacional e internacional suprarreferido, materializa, de fato, um ato expresso de alteração do critério jurídico de lançamento, na modalidade de reconhecimento de ilegalidade/nulidade anterior, e, deve, portanto, gerar efeitos pretéritos, retroativos, implicando o reconhecimento de indébitos anteriores, mesmo para os casos com coisa julgada em sentido contrário, por conta do quanto firmado no Tema Repetitivo n. 1.014, o qual, ainda em aberto, pela pendência de julgamento de embargos de declaração, deve igualmente ser revisto, sob a perspectiva de tal reconhecimento de ilegalidade.

Nessa linha, da obra do professor Jimir Doniak Junior, destacamos as suas valiosas lições sobre a *necessária vinculação do Poder Público à boa-fé objetiva*, derivada das obrigações de legalidade, moralidade e eficiência insertas no art. 37 da Constituição Federal, em uma atividade que visa não somente ao interesse da arrecadação, mas, acima de tudo, à realização do interesse público, no fiel cumprimento da legislação tributária e dos princípios e sobreprincípios que regem a obrigação tributária, e que abarca, assim, a obrigação de cobrar exatamente o que é devido, nem menos, nem mais, mas também a de não cobrar o que sabe ser indevido e, ainda, a de devolver aquilo que sabe indevido, inclusive de ofício, por tal postura estar em consonância com seus compromissos constitucionais e com a segurança jurídica:

O Estado existe para servir e para o bem-comum da sociedade. Não se pode conceber um Estado parasita, desleal, que atue de má-fé ou que menospreze a boa-fé objetiva.

[...]

Em suma, a Administração Pública atua em prol de interesse alheio, o interesse público. Ela não possui interesse próprio, particular seu, distinto do público¹⁴.

E de suas palavras, proferidas em *videocast* sobre a sua mencionada obra¹⁵, é oportuno, também, transcrever as suas firmes conclusões:

A administração fiscal tem a obrigação de ir atrás e de tentar receber todo tributo que a ela é devido, mas nada além do que é devido. Ela tem tanto a obrigação de arrecadar o que é necessário, quanto de devolver ao contribuinte o que eventualmente arrecadou a maior. Essas duas obrigações são, a meu ver, idênticas, elas estão no mesmo patamar. Por quê? Porque ao Estado cumpre zelar pela boa aplicação das leis, tem de zelar pelos interesses da sociedade¹⁶.

Por outro lado, Thais De Laurentiis, com esteio não só no Direito Tributário mas, principalmente, no Direito Administrativo e nas disposições da Lei da Ação Popular (Lei n. 4.717/1965), e referenciando também os ensinamentos da Professora Misabel Derzi, trata da obrigação de entes públicos agirem de acordo com *motivações legítimas e transparentes, com a devida publicidade da motivação* contendo os reais contornos de fato e de direito que justificam o lançamento do crédito tributário, para justamente permitir o controle da legalidade de seus atos. E assim se refere a professora Thais De Laurentiis quanto à necessária aplicação retroativa de alterações de entendimento da fiscalização que importem em reconhecimento de ilegalidades pretéritas, desde que não prejudiquem os contribuintes (vedação/garantia contra alterações prejudiciais de entendimento, art. 146 do CTN):

14. DONIAK JUNIOR, Jimir. *A boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias: os deveres do poder público*. São Paulo: Quartier Latin, 2024. p. 254.

15. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=loQJq_4ek48. Acesso em: 30 set. 2024.

16. Trecho da exposição do professor Jimir Doniak Junior, no programa sobre a “Boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias, os deveres do poder público”, no TribContCast. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=loQJq_4ek48. Acesso em: 30 set. 2024.

Com efeito, o regime de controle interno da legitimidade dos atos administrativos em matéria tributária é baseado no paradigma da estrita legalidade, o qual, no campo do lançamento tributário, culmina na conhecida “atividade plenamente vinculada” do administrador.

Como decorrência lógica, afere-se que qualquer mudança de entendimento pela Administração Fiscal a respeito de um tema visa a restaurar a legalidade que fora anteriormente rompida, restabelecendo o status quo ante. Dessarte, a nova orientação teria, invariavelmente, efeitos retrospectivos, atingindo os eventos passados que foram efetuados com base no ato administrativo agora superado.

Daí advêm os conflitos, pois, de um lado, os contribuintes sentem que agiram corretamente porque se respaldaram em critério jurídico até então adotado pela própria autoridade fiscal; enquanto, de outro lado, a Fazenda Pública pensa que uma vez constatado o equívoco no primeiro ato administrativo, corrigido pelo segundo ato, tornam-se igualmente viciadas as condutas passadas que naquele se inspiraram, porque desconformes com a lei¹⁷.

A nota 6 da autora, no trecho acima destacado, também é digna de transcrição, com os ensinamentos da Professora Misabel Derzi, que parecem feitos sob encomenda para a situação aqui debatida:

6. Por todos, fica a lição de Misabel Machado Derzi nesse sentido:

“Então, os vícios havidos nas regulamentações, quer configurem retroações ou outros, como a restrição de direitos e a criação de deveres, se representam determinações ‘contra legem’, são eivados de ilegalidade, não têm qualquer validade, nem se consolidam no mundo do Direito para atingir a esfera jurídica das pessoas.

Representam ilicitude, ilegalidade, podem e devem ser corrigidos de ofício, e costumam ser contornados ou invalidados pelos conselhos de contribuintes das Administrações respectivas. Tais retificações podem e devem retroagir para garantir a plena vigência das leis. Se recursos financeiros já foram recebidos, em pagamento, pela Fazenda Pública, deverão ser devolvidos aos contribuintes, que cumpriram regulamentos ilegais”¹⁸.

17. DE LAURENTIIS, Thais. *Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte*. 2022. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. p. 17-18. DOI10.11606/T.2.2022.tde-11102022-074804. Acesso em: 26 set. 2024.

18. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 478.

E tratando dos requisitos para se configurar uma alteração de critério jurídico da Administração Fiscal, Thais De Laurentiis, referenciando o escólio de Florivaldo Dutra de Araújo, especifica que a fundamentação do ato administrativo, materializador de um novo critério jurídico de lançamento, pela Administração, pode ser revelada no próprio texto do ato (contextual) ou se referir a uma norma externa ao próprio ato: “se a motivação se encontra no mesmo documento em que se registra o ato motivado, recebe o nome de contextual. Achando-se em escrito distinto, será *aliunde* ou *per relationem*, conforme permite o artigo 50, § 1º da Lei n. 9.764/1999”¹⁹.

O dispositivo legal acima mencionado pela professora tem a seguinte redação, a qual não deixa dúvidas sobre os efeitos jurídicos de uma expressa referência a um fundamento de validade em determinado ato, no caso da IN 2.090/2022, ao se reportar ao quanto previsto na decisão Mercosul n. 13/2007, internalizada pelo Decreto n. 6.870/2009:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

VI – decorram de reexame de ofício;

VII – deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII – importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato. (grifos nossos).

E novamente a sua nota, nesse mesmo trecho destacado de sua tese de doutorado, é digna de transcrição integral, por esclarecer os efeitos da vinculação/referência à fundamentação *aliunde* ou *per relationem*, com base no art. 50, § 1º, da Lei do Processo Administrativo Federal, a Lei n. 9.764/1999:

19. DE LAURENTIIS, Thais. *Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte*. 2022. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. p. 165. DOI 10.11606/T.2.2022.tde-11102022-074804. Acesso em: 26 set. 2024.

A parte final desse parágrafo estabelece que, em havendo fundamentação *per relationem*, as razões às quais se faz remissão “neste caso, serão parte integrante do ato”²⁰.

Nessa mesma linha, mencionamos também as conclusões da mesma autora em relação às consequências do reconhecimento da ilegalidade, pela Administração, das motivações de seus atos administrativos. Nesse seu exame, Thais De Laurentiis examina as disposições da Lei de Ação Popular (Lei n. 4.717/1965), a qual impõe o controle de tais atos administrativos por vícios em sua motivação, desde que, obviamente, a interpretação decorrente não prejudique a legítima confiança dos contribuintes nas disposições emanadas pela Administração, por conta da garantia constitucional e legal de referida confiança, resultante na tese proposta pela autora, em seu trabalho:

[...] as questões que a doutrina do Direito Tributário normalmente trabalha sob a alcunha de “erro de direito”, no que concerne ao lançamento tributário, enquanto ato administrativo que é, resolvem-se pelo controle dos vícios do ato administrativo, especificamente quanto ao seu motivo e motivação, com base na Lei da Ação Popular (Lei n. 4.717/1965).

Com efeito, havendo qualquer descompasso entre o motivo (elementos de fato e de direito) ou a motivação (exteriorização dos motivos) e a lei, configurado está o vício material, punido pelo direito pela sua decretação de nulidade (artigo 2º da Lei n. 4.717/1965)²¹.

8 CONCLUSÃO: NECESSÁRIA REVISÃO DO ENTENDIMENTO ATUAL DO STJ

Por fim e, tratando especificamente da matéria debatida no presente artigo, temos que uma motivação administrativa, consistente no próprio fundamento legal de validade indicado, pela primeira vez, no introito da IN aqui examinada (norma Mercosul antes referida), ao mesmo tempo que reconhece

20. DE LAURENTIIS, Thais. *Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte*. 2022. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. p. 165. DOI 10.11606/T.2.2022.tde-11102022-074804. Acesso em: 26 set. 2024.

21. DE LAURENTIIS, Thais. *Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte*. 2022. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. p. 80-81. DOI 10.11606/T.2.2022.tde-11102022-074804. Acesso em: 26 set. 2024.

a validade, desde 2009, de norma internacional, internalizada (até aquele momento desconsiderada e descumprida pela Administração), deixa, deslealmente, de aplicar os jurídicos e lógicos reflexos retroativos de tal reconhecimento de ilegalidade, mesmo estando claro que a motivação utilizada (norma Mercosul, de 2007, internalizada em 2009) preexistia e já deveria estar sendo cumprida pelas autoridades fiscais do Brasil desde então.

Estamos, assim, diante da violação, novamente citando o professor Jimir Doniak Junior, da obrigação de *boa-fé objetiva da Administração*, na medida em que:

O Estado deve seguir pautado pela boa-fé objetiva, o que impede a adoção de medidas formalmente consentâneas com as regras jurídicas, mas em desconformidade com os princípios jurídicos, de modo a frustrar a confiança do particular no direito, mormente em sua lógica e coerência²².

Por conta disso tudo, nos parece que, em processos nos quais a matéria em questão é ou foi debatida e vem sendo ou já foi decidida de forma automática, com esteio na tese ainda prevalecente no Tema Repetitivo n. 1.014, é urgente que a questão e a discussão jurídica sejam reposicionadas/revistas, para se analisar aquilo que realmente está em jogo: a necessária aplicação das consequências jurídicas de um reconhecimento expresso, pela autoridade fiscal (mesmo que discretamente, pela menção do real fundamento legal de desoneração não decorrente de benesse, mas sim de cumprimento da legalidade) de uma conduta pretérita que, sabida e confessadamente, transbordava da legalidade, desde 2009, ao menos.

Esse fato/reconhecimento, de junho de 2022, novo em relação à data de julgamento original do Tema n. 1.014, de março de 2020, e mesmo em relação à negativa de repercussão geral pelo STF, de março de 2021, deverá ser levado em consideração no julgamento de processos ainda pendentes de decisão final, e do próprio julgamento, pelo STJ, dos embargos de declaração pendentes de análise naquele mesmo processo, com esteio na obrigatoriedade de análise de fatos novos (e tal reconhecimento expresso somente ocorreu em 2022), contida nos arts. 342, 493 e 933, do Código de Processo Civil.

22. DONIAK JUNIOR, Jimir. *A boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias: os deveres do poder público*. São Paulo: Quartier Latin, 2024. p. 366.

E, independentemente do entendimento pessoal, em 2020, dos Ministros que votaram por alterar a jurisprudência anterior daquela Corte (que era realmente correta e não mereceria alteração, como o próprio Ministério da Economia e a própria Receita Federal finalmente reconheceram em 2022), é de rigor agora, por ocasião dos embargos de declaração pendentes de análise naquele caso, a observância desse ato/fato novo de reconhecimento da procedência dos pedidos dos contribuintes, ao menos em relação a 2009 em diante, sob pena de chancela, mais uma vez, de uma reconhecida ilegalidade passada. Acrescenta-se a isso que o reconhecimento, em 2022, da ilegalidade combatida, poderá ser utilizado como fundamento, inclusive, de pedidos de rescisão de julgados já transitados em julgado em sentido contrário, com esteio no art. 966 do CPC.

Além disso, vamos mais além, para dizer que a legalidade e a constitucionalidade da cobrança aqui debatida, até junho de 2022, somente serão plenamente atendidas, quando a Receita Federal e o Poder Executivo se manifestarem e proclamarem a revisão de ofício de lançamentos sabidamente excessivos, desde 2009 ao menos, promovendo a devolução espontânea e moral, de ofício, dos valores pagos indevidamente, sob pena de incursão, em tese, nas penas de crime de excesso de exação, previsto no art. 316 do Código Penal²³.

Isso tudo por conta da obrigação de boa-fé objetiva das autoridades fiscais no cumprimento de suas obrigações, inclusive na regulamentação de dispositivos legais, e na necessária e obrigatória correção, de ofício, decorrente da, finalmente, alteração do critério jurídico de lançamento da Administração revelado pela IN em questão, para a correção de ilegalidades confessadas, perpetradas por autoridades administrativas, inclusive o próprio Secretário da Receita Federal, na regulamentação da matéria, e dentro do autocontrole da legalidade e constitucionalidade de seus atos.

Realmente, o Estado não pode voltar-se contra si mesmo (*venire contra factum proprium*), tampouco agir com incoerência perante as próprias fundamentações e o Direito ao qual expressamente se reporta como fundamento de validade de suas posições: de um lado reconhecendo, inequivocamente, uma ilegalidade pretérita, derivada da inobservância de fundamento legal que expressamente

23. “Art. 316 do Código Penal: [...] Excesso de exação § 1º – Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: Pena – reclusão, de três a oito anos, e multa. (Redação dada pela Lei n. 8.137, de 27.12.1990)”.

reconhece como válido, mesmo que tardiamente e de forma tímida; e de outro, pretendendo afastar-se da responsabilidade inexorável decorrente desse reconhecimento. Age, assim, como se fosse possível conceder a si próprio plena quitação de indébito derivado do mesmo reconhecimento, em manifesta contrariedade ao sistema internacional que a Nação defende. E faz isso justamente perante a comunidade internacional, em especial a Organização Mundial do Comércio (OMC), em que o Brasil historicamente combate práticas abusivas de outros países que impõem discriminações injustificáveis contra os produtos brasileiros por eles importados.

Nesse sentido, como bem observa Luis Flávio Neto, “a repulsa à ideia de vantagem por comportamentos contraditórios decorre de segurança jurídica, proteção da confiança e moralidade”²⁴. O mesmo autor ainda relembra que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça aplica a teoria dos atos próprios para condenar o comportamento contraditório da Administração Pública, ao trazer à colação, dentre outros exemplos, o julgamento do REsp 141.879/SP, relatado pelo Ministro Ruy Rosado de Aguiar, em cujo voto foi consignado: “Sabe-se que o princípio da boa-fé deve ser atendido também pela administração pública, e até com mais razão por ela, e o seu comportamento nas relações com os cidadãos pode ser controlado pela teoria dos atos próprios, que não lhe permite voltar sobre os próprios passos depois de estabelecer relações em cuja seriedade os cidadãos confiaram”²⁵. A partir desse precedente, o autor conclui que “a proibição de contradição em relação aos atos próprios da Administração Pública corresponde a uma das consequências jurídicas que defluem da boa-fé enquanto núcleo de princípios como da moralidade administrativa e da segurança jurídica”.

24. NETO, Luís Flávio. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 36, 2016, p. 222. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/271/769>. Acesso em: 9 set. 2025.

25. STJ, REsp 141.879/SP, Quarta Turma, Rel. Min. Ruy Rosado de Aguiar, j. 17.03.1998, DJ 22.06.1998, *apud* NETO, Luís Flávio. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 36, 2016, p. 222. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/271/769>. Acesso em: 9 set. 2025.

Com efeito, a vedação a comportamentos contraditórios, núcleo essencial da boa-fé objetiva, encontra paralelos não apenas na tradição romano-germânica – com o *venire contra factum proprium* –, mas também no direito anglo-saxão, em que a doutrina do *estoppel* desempenha função equivalente. Como observa Gabriel de J. Tedesco Wedy, “a vedação ao comportamento incoerente também aparece nos ordenamentos da *common law*, na figura do instituto do *estoppel*”²⁶. No Brasil, o autor lembra que o comportamento contraditório deve ser compreendido como abuso de direito, pois “embora pareça lícito, se torna ilícito, ou inadmissível”²⁷ quando contraria a confiança legitimamente despertada. Essa perspectiva reforça que a Administração Pública não pode, sob pena de violar a moralidade e a segurança jurídica, agir de forma incoerente: reconhecer fundamentos de ilegalidade em suas próprias condutas e, ao mesmo tempo, pretender se esquivar das consequências jurídicas desse reconhecimento.

Tal postura, desleal e incoerente, acaba por acarretar a perpetuação, em tese, de um verdadeiro excesso de exação, acompanhado de um pretendido perdão de uma genuína fraude à boa-fé objetiva que deveria ser observada, e prejudica, assim, como detalhado pelo próprio Ministério da Economia, não somente os contribuintes, mas também todo o país, em detrimento, ainda, da moralidade, à qual a Administração é jungida.

9 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Périssos Lopes de. Análise do princípio da não discriminação no comércio internacional, segundo a organização mundial do comércio – OMC, e necessária influência sobre os julgamentos dos Tribunais Superiores do Brasil – IPI revenda – análise crítica do julgamento do STF no Recurso Extraordinário n. 946.648. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, n. 8, p. 126-145, 1. sem. 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1125>. Acesso em: 30 set. 2024.

DE LAURENTIIS, Thais. *Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte*. 2022. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São

26. WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. *Revista da AJUFERGS*, Porto Alegre, n. 3, p. 253, 2005.

27. WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. *Revista da AJUFERGS*, Porto Alegre, n. 3, p. 256, 2005.

Paulo, São Paulo, 2022. DOI: 10.11606/T.2.2022.tde-11102022-074804. Acesso em: 26 set. 2024.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DONIAK JÚNIOR, Jimir. *A boa-fé objetiva nas relações jurídico-tributárias: os deveres do poder público*. São Paulo: Quartier Latin, 2024.

NETO, Luís Flávio. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 36, 2016, p. 222. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/271/769>. Acesso em: 9 set. 2025.

POE, Edgar Allan. The Purloined Letter. In: POE, Edgar Allan. *The Works of Edgar Allan Poe*. New York: Harper & Brothers, 1910. v. 1. Disponível em: <https://www.gutenberg.org/ebooks/2148>. Acesso em: 9 set. 2025.

WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. *Revista da AJUFERGS*, Porto Alegre, n. 3, 2005.

Legislação e normas administrativas

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL. Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Promulga o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT 1994. *Diário Oficial da União*, Brasília, 31 dez. 1994.

BRASIL. Decreto n. 6.870, de 4 de junho de 2009. Estabelece a vigência de normas do Mercosul no território nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, 5 jun. 2009.

BRASIL. Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamento Aduaneiro. *Diário Oficial da União*, Brasília, 6 fev. 2009.

BRASIL. Decreto n. 10.139, de 28 de novembro de 2019. Consolida atos normativos inferiores a decreto. *Diário Oficial da União*, Brasília, 29 nov. 2019.

BRASIL. Decreto n. 11.090, de 7 de junho de 2022. Altera o Regulamento Aduaneiro. *Diário Oficial da União*, Brasília, 8 jun. 2022.

BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 2.090, de 22 de junho de 2022. Dispõe sobre a declaração e controle do valor aduaneiro. *Diário Oficial da União*, Brasília, 23 jun. 2022.

BRASIL. Lei n. 4.717, de 29 de junho de 1965. Regula a ação popular.

BRASIL. Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Decisões judiciais

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 559.937/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 20 mar. 2013. Tema 1 da Repercussão Geral.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.321.554/SC, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 3 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.799.306/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 11 mar. 2020. Tema Repetitivo n. 1.014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 141.879/SP, Quarta Turma, Rel. Min. Ruy Rosado de Aguiar, julgado em 17 mar. 1998, *DJ*, 22.06.1998.

Tratados e normas internacionais

CONSELHO DO MERCADO COMUM – MERCOSUL. Decisão n. 13/07, de 28 de junho de 2007. Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias.

GATT. Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio de 1994 (GATT 1994) – Artigo VII.

BRASIL. Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, internalizada pelo Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

Documentos administrativos e notas técnicas

BRASIL. Ministério da Economia. Nota Técnica SEI n. 2.477/2021/ME. Reconhecimento da ilegalidade da inclusão da capatazia no valor aduaneiro. Brasília, 2021.

PORTAL DO MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Saiba mais sobre o decreto que exclui o valor da capatazia do imposto de importação. Disponível em: <https://www.gov.br/economia>. Acesso em: 26 set. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta Cosit n. 241, de 14 de agosto de 2024.