

**GABRIEL PEREIRA MAGALHÃES**

**A INSTRUÇÃO NORMATIVA 228/2002 DA SECRETARIA DA  
RECEITA FEDERAL E O PROCESSO ADMINISTRATIVO**

Monografia apresentada como requisito para  
conclusão do curso de bacharelado em  
Direito do Centro Universitário de Brasília –  
UniCEUB.

Orientador: Prof. MSc Salomão Almeida  
Barbosa

**BRASÍLIA**

**2013**

Aos meus pais, Elvis e Márcia, que acreditaram, investiram e sempre apoiaram meus estudos.

Agradeço à minha família, em especial aos meus pais e avós, sempre tão presentes e incentivadores do estudo, da leitura e do conhecimento.

Aos meus amigos, pelos momentos de diversão, necessários aos acadêmicos de Direito e pelo apoio nos momentos de desânimo.

Ao Professor e orientador MSc Salomão Almeida Barbosa pela disponibilidade e prestativa orientação neste trabalho.

À Deus, companhia constante.

## **RESUMO**

Trata-se de monografia que tem por objetivo examinar a legalidade de atos administrativos praticados pela Secretaria da Receita Federal – SRF, com base na Instrução Normativa 228/2002 que limita a atividade comercial no decorrer de um processo administrativo. Para isso, serão estudados os princípios norteadores do Direito Administrativo, os procedimentos nesse âmbito e a fundamentação legal para o procedimento especial de fiscalização. Após, será feito o exame da legalidade e da constitucionalidade da Instrução Normativa 228/2002 da SRF.

Palavras-chave: Direito Administrativo – Direito Aduaneiro – Direito Tributário – Limitação de Atividade Empresarial – Direito Tributário.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1 PROCESSO ADMINISTRATIVO.....</b>	<b>9</b>
1.1 A Administração Pública e o poder de polícia .....	9
1.2 O processo administrativo.....	9
1.3 O contencioso administrativo. ....	15
1.4 Ato Administrativo .....	16
1.5 Controle judicial do ato ou processo administrativo .....	18
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO PROCESSO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. ....</b>	<b>21</b>
2.1 A Medida Provisória 2.158-35/ 2001. ....	21
2.2 A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 228/2002.....	23
<b>3 EXAME SOBRE A LEGALIDADE E A CONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 228/2002 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.....</b>	<b>30</b>
3.1 Da ilegalidade da IN SRF 228/2002. ....	30
3.2 Da inconstitucionalidade da IN SRF 228/2002. ....	36
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>45</b>

## INTRODUÇÃO

A Medida Provisória 2.158-35/2001 determinou em alguns dos seus artigos que a Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinasse um procedimento administrativo de fiscalização para empresas que atuam no comércio exterior que revelem indícios de operações fraudulentas para a aplicação de punições às empresas irregulares.

Para regulamentar esse procedimento, a SRF editou a Instrução normativa nº 228/2002 que disciplinou o procedimento de fiscalização às empresas que atuam no comércio aduaneiro que revelem indícios de que tenham feito operações fraudulentas.

O objetivo deste procedimento especial de fiscalização é impedir a atividade irregular de empresas que escondam o verdadeiro responsável financeiro pela operação, a empresa “de fachada” ou pratiquem a interposição fraudulenta nas operações, que acontece quando não comprovam a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos. Além de tentar impedir estas operações, o procedimento especial também impõe penas administrativas às empresas que praticaram o ilícito.

Insta registrar que o presente trabalho não abordará o estudo dos efeitos penais dos ilícitos cometidos. Será limitado ao exame do processo e das sanções aplicadas no âmbito administrativo.

O titular da unidade SRF com jurisdição sobre o domicílio da matriz da empresa fiscalizada é o agente competente para iniciar o procedimento especial de fiscalização.

Este procedimento é iniciado por um Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que, por seu caráter fiscalizador, não exige fundamentação do agente. Porém, desde seu início, quando a Receita Federal solicita à empresa a lista de documentos que comprovem seu regular funcionamento, todas as mercadorias que estão sendo importadas pela empresa são retidas, interferindo diretamente na atividade comercial.

Quando um ato administrativo limita, interfira ou negue direito ou interesse dos administrados é necessário que seja devidamente fundamentado. O agente que o pratica deve apontar a norma que o autoriza e que a situação fática existente é a prevista na norma, é o princípio da motivação.

Para uma pessoa física ou jurídica ser privado de seus bens é impreterível que seja respeitado o devido processo legal, princípio máximo do Estado garantista, disposto na Constituição Federal<sup>1</sup> e que deve ser respeitado em todos os processos do ordenamento jurídico nacional. Quando uma empresa é limitada desde o início do processo de fiscalização, sem a divulgação de sua motivação e sem a comprovação de ocorrência de ilícitos, há a necessidade de examinar a possível violação a este princípio e, conseqüentemente, à Constituição.

A Medida Provisória 2.158-35/01 pouco limitou a forma que deveria ser regulamentado o procedimento especial, deixando grande poder à Secretaria da Receita Federal para a sua edição. Em vários artigos, a Instrução Normativa interpretou extensivamente a autorização dada pela Medida Provisória e regulamentou de forma diversa, ensejando estudo sobre a sua legalidade.

O estudo proposto se inicia com o processo administrativo. Será visto inicialmente o poder de fiscalização do Estado, que normalmente precede o processo administrativo. A partir daí, serão estudados os princípios, a autorização no ordenamento jurídico, a limitação da atuação e outras características do processo no âmbito administrativo.

A seguir, serão estudadas as normas ligadas ao procedimento especial de fiscalização. Primeiramente a norma autorizadora, a MP 2.158-35/01 que dispõe, além de outras matérias, sobre o procedimento de fiscalização e a competência da Secretaria da Receita Federal para regulamentar este processo. Após, será analisada a Instrução Normativa 228/02, a norma regulamentadora do processo administrativo estudado.

---

<sup>1</sup> Art. 5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes :

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

Por fim, será feito o exame sobre a legalidade do procedimento especial, na forma em que foi determinada, em face dos princípios do processo administrativo e em face da norma que autoriza este procedimento. Após, será estudada a possível inconstitucionalidade da norma decorrente da análise de violação dos dispositivos constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

# **1 O PROCESSO ADMINISTRATIVO**

## **1.1 A Administração Pública e o poder de polícia**

A Administração Pública é formada por órgãos, agentes e serviços do Estado essenciais para o funcionamento da máquina pública e atendimento ao cidadão. Deve seguir os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, todos elencados no artigo 37 da Constituição Federal.

A Administração detém o poder de fiscalização das atividades dos indivíduos e empresas; trata-se do poder de polícia que é baseado no princípio da supremacia do interesse público e pode atuar de modo preventivo ou repressivo. Na atuação preventiva, a Administração Pública estabelece normas e outorga alvarás e autorizações, permissões estatais bem delimitadas, como por exemplo, a autorização para a execução de uma obra ou o alvará de funcionamento para a atividade empresarial. A atuação repressiva permite que o Estado faça fiscalizações e aplique sanções, caso sejam constatadas irregularidades previamente definidas como infrações e com a sua pena definida, em respeito ao princípio da legalidade, que veremos posteriormente. O poder de polícia serve para evitar o dano ao Estado e, conseqüentemente, ao interesse público.

É possível ilustrar da seguinte forma: a Administração, por meio do poder legislativo, edita as leis que respaldam os atos de consentimento, que são as autorizações e as licenças; mesmo com tais consentimentos, ainda sob a égide do poder de polícia, o Estado fiscaliza os administrados. O Poder Público permite que o poder de polícia atue, com seus agentes fiscalizadores, a conduta dos indivíduos, e, encontrando irregularidades, aplica sanções, multas, atos concretos punitivos.

## **1.2 O processo administrativo**

O processo administrativo é admitido no Brasil como forma de resolução de conflitos sem a interferência do Poder Judiciário, permitindo a resolução no âmbito administrativo. Para tanto, deve proceder conforme os princípios previstos na Constituição

Federal, na Lei nº 9.784/99 e na doutrina, para que viabilize a oportunidade de defesa plena inerente ao Estado Democrático de Direito. Entretanto, não obsta que o afetado depois procure a esfera judicial e, também, não é imprescindível na esfera judicial que o atingido tenha buscado a solução por procedimento administrativo em consonância com o princípio da inafastabilidade da prestação da tutela jurisdicional. Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua o processo ou procedimento administrativo da seguinte maneira:

“Procedimento administrativo ou processo administrativo é uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo. Isto significa que para existir o procedimento ou processo cumpre que haja uma sequência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, em vista do qual se compõem esta cadeia, sem prejuízo, entretanto, de que cada um dos atos integrados neste todo conserve sua identidade funcional própria, que autoriza a neles reconhecer o que os autores qualificam como “autonomia relativa”. Por conseguinte, cada ato cumpre uma função especificamente sua, em despeito de que todos co-participam do rumo tendencial que os encadeia: destinarem-se a compor o desenlace, em um ato final, pois estão ordenados a propiciar uma expressão decisiva a respeito de dado assunto, em torno do qual todos se polarizam.”<sup>2</sup>

Os princípios do processo administrativo são: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

O princípio do devido processo legal, assim como no âmbito judicial, deve ser respeitado no âmbito administrativo. Trata-se de direito constitucional. O inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal aplicou ao processo administrativo as mesmas garantias dadas aos litigantes em processos judiciais, fato marcante para o direito administrativo e necessário para a legalidade e legitimação do procedimento administrativo. Sobre a sistematização do processo administrativo, Marília Lourido dos Santos publicou o seguinte artigo:

“[...] a adoção e sistematização do processo administrativo, com os princípios a ele afetos, não pode deixar de existir no Estado de Direito, visto que é vital ao controle da legalidade. E, mais ainda, é essencial ao Estado Democrático, porque demanda participação ativa e exercício da cidadania, fazendo com que o interesse público seja em sua exata medida atendido. É,

---

<sup>2</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 480.

portanto, inerente ao Estado Democrático de Direito previsto no Art. 1º de nossa Carta Constitucional. É também inerente à soberania e à cidadania, estabelecidas como fundamentos do Estado nos incisos I e II do mesmo artigo. Em última análise o processo administrativo é uma garantia dos direitos fundamentais, dos valores e anseios de justiça, liberdade e igualdade entre os homens, bem como de eficiência real do Estado e de desenvolvimento.”<sup>3</sup>

O princípio da ampla defesa e do contraditório são princípios que decorrem do devido processo legal. São princípios previstos na Constituição Federal, no artigo 5º, inciso LV, e na Lei 9.784/99 no artigo 2º entre os princípios a que se sujeita a Administração Pública. É decorrente do devido processo legal, pois é impossível se falar em devido processo legal se o acusado ou administrado tiver de alguma maneira o seu direito de defesa cerceado.

Assim como o devido processo legal a ampla defesa é inerente ao Estado Democrático, pois possibilita a qualquer um que for acusado de praticar ilícito a se defender e apresentar sua versão dos fatos. Conforme a Constituição prevê, a ampla defesa deve ser observada tanto em processos judiciais quanto nos administrativos.

O princípio do contraditório compõe a ampla defesa e existe em função da bilateralidade processual, quando uma parte alega a outra deve ter a oportunidade de se manifestar<sup>4</sup> e trata-se basicamente da garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio. Para isto ele exige que o interessado deva ser notificado dos atos processuais, a possibilidade de exame das provas do processo, direito de assistir a inquirição de testemunhas e de apresentação de defesa por escrito.

É plausível a aplicação de sanção, multa ou outra limitação ainda na esfera administrativa, mas para isso é necessário que sejam respeitados os princípios do processo administrativo, sobretudo este supracitado. Quanto à aplicação de sanções e o devido processo legal, disse Carvalho Filho:

---

<sup>3</sup> Noções Gerais Acerca do Processo Administrativo e da Lei nº 9.784/99. Jus Navigandi. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/410/noco-es-gerais-acerca-do-processo-administrativo-e-da-lei-9784-99/2#ixzz2U274dcOj>. Acesso em 1º de junho de 2013.

<sup>4</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25º ed. São Paulo: Atlas, 2012,

“Sanção administrativa é o ato punitivo que o ordenamento jurídico prevê como resultado de uma infração administrativa, suscetível de ser aplicado por órgãos da Administração. A infração administrativa, por sua vez, configura-se como o comportamento típico, antijurídico e reprovável idôneo a ensejar a aplicação de sanção administrativa, no desempenho de função administrativa.

[...]

As sanções espelham a atividade repressiva decorrente do poder de polícia. Estão elas difundidas nas diversas leis que disciplinam atividades sujeitas a esse poder. As mais comuns são a multa, a inutilização de bens privados, a interdição de atividade, o embargo de obra, a cassação de patentes, a proibição de fabricar produtos etc. são sanções, na verdade, todos os atos que representam a punição aplicada pela Administração pela transgressão de normas de polícia.

[...]

Não se deve esquecer que as sanções devem ser aplicadas em observância ao devido processo legal (*due process of law*), para que se observe o princípio da garantia de defesa aos acusados, inscrito no art. 5º, LIV e LV, da CF. Se o ato sancionatório de polícia não tiver propiciado ao infrator a oportunidade de rechaçar a acusação e de produzir as provas necessárias às suas alegações, estará contaminado de vício de legalidade, devendo ser corrigido na via administrativa ou judicial.”<sup>5</sup>

O princípio da motivação dos atos administrativos é imprescindível no Estado Democrático de Direito, pois obriga o Estado a fundamentar suas decisões, exigindo alguma motivação para praticar seus atos, limitando, assim, a sua discricionariedade. A Lei do procedimento administrativo supracitada determina no seu artigo 50 que deve ser respeitado este princípio, transcrito a seguir:

“Lei nº 9.784/99 – Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I – neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;”<sup>6</sup>

A partir deste trecho da Lei, é possível afirmar que, apesar da discricionariedade dada à Administração, os atos que afetem direitos e interesses dos administrados devem ser fundamentados, apontando as condições fáticas e legais que permitem essa imposição. Este princípio foi abordado pelo professor Bandeira de Mello que assim o define:

“Princípio da motivação – A administração é obrigada a expor os fundamentos em que está embasada para aplicar a sanção. Tem, portanto, que apontar não só o dispositivo normativo no qual se considera incurso o

<sup>5</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 91 e 92.

<sup>6</sup> Brasil, 1999.

sujeito indigitado, mas também, obviamente, o comportamento, comissivo ou omissivo, imputado e cuja ocorrência se subsume à figura infracional prevista na regra de Direito. Além disto, sempre que a norma haja previsto uma gradação nas sanções cabíveis, é imperativo que seja justificada a opção feita pela autoridade sancionadora. A omissão de qualquer destes requisitos causa a nulidade do apenamento.”<sup>7</sup>

O princípio da publicidade no direito administrativo está expresso no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, e versa, segundo Di Pietro, que “por ser pública a atividade da Administração, os processos que ela desenvolve devem estar abertos ao acesso dos interessados”<sup>8</sup>; portanto, em regra, os processos administrativos não podem ser sigilosos, devendo garantir, principalmente aos interessados no ato, a vista do ato, suas motivações, como forma de garantir o direito de defesa e demonstrar a motivação da Administração para proceder ao ato ou à decisão.

Para o princípio da publicidade só existe exceção em caso de segurança pública, quando, se publicado o ato, houver risco de dano à sociedade ou ao Estado; ou para a defesa da intimidade ou interesse social.

Portanto, se não houver real perigo de dano quando publicadas as informações, os processos administrativos, assim como todos os atos da administração, devem ser públicos, e a ocultação do ato, uma exceção limitada às situações vistas.

Sobre o princípio da lealdade e boa-fé, é dito que a Administração “está adstrita a agir de maneira lhana, sincera, ficando, evidentemente, interditos quaisquer comportamentos astuciosos, ardilosos, ou que, por vias transversas, concorram para entravar a exibição das razões ou direitos do administrado”<sup>9</sup>. A Administração Pública deve, portanto, agir de forma ética e leal com seus administrados, devendo garantir-lhes a participação democrática nas decisões da Administração e a forma com que o Estado é conduzido. Devido ao amplo poder do Estado sobre o cidadão, este princípio deve ser fortemente respeitado e impostergavelmente aplicado.

---

<sup>7</sup> BANDEIRA DE MELLO, ob. Cit., p.852

<sup>8</sup> DI PIETRO, ob. cit. p. 682

<sup>9</sup> BANDEIRA DE MELLO, idem, p.446

O princípio da eficiência foi inserido na Constituição Federal como princípio constitucional da Administração pela Emenda nº 19, de 1998, e é considerado um dos deveres da Administração. Utilizando a definição de Hely Lopes Meirelles, a eficiência pode ser explicada assim:

“[...] o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.”<sup>10</sup>

Entende-se, logo, que o serviço público deve ser o mais eficiente possível, sendo inadmissível a demora desmotivada da Administração, pois este atraso afeta diretamente os administrados que necessitam deste serviço administrativo, e, evidentemente, a ineficiência pode gerar dano indenizável.

O princípio da razoabilidade enuncia que a Administração atuará de maneira razoável ao senso comum, não permitindo excessos sobre os administrados. Assim diz Bandeira de Mello:

“A Administração, ao atuar no exercício de discricão, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosa das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida. Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas - e, portanto, jurisdicionalmente invalidáveis -, as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricão manejada.”<sup>11</sup>

Sobre o princípio da proporcionalidade, escreveu Carvalho Filho:

“O princípio da proporcionalidade deriva, de certo modo, do poder de coerção de que dispõe a Administração ao praticar atos de polícia. Realmente, não se pode conceber que a coerção seja utilizada indevidamente pelos agentes administrativos, o que ocorreria, por exemplo, se usada onde não houvesse necessidade. Em virtude disso, tem a doutrina moderna mais autorizada erigido à categoria de princípio necessário à legitimidade do ato de polícia a existência de uma linha proporcional entre os meios e os fins da atividade administrativa. Como bem observa Celso Antônio Bandeira de

<sup>10</sup> LOPES MEIRELLES, Hely. **Direito administrativo brasileiro**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 102.

<sup>11</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 108.

Mello, é preciso que a Administração tenha cautela na sua atuação, nunca se servindo de meios mais enérgicos que os necessários à obtenção do resultado pretendido pela lei.”<sup>12</sup>

Estes princípios estão diretamente ligados entre si e ao princípio da boa-fé e rege que a Administração deve utilizar das medidas e meios menos enérgicos e prejudiciais possíveis para a sua atuação, agindo da forma mais razoável possível para a garantia da aplicação da lei.

### 1.3 O contencioso administrativo.

O contencioso administrativo pode ser entendido de duas formas: a primeira como a denominação do sistema do contencioso administrativo e a segunda como processo que tramite na via administrativa.

Este sistema do contencioso administrativo é o sistema que adota a dualidade de jurisdição. É o sistema adotado na França, Itália e outros países. Consiste na adoção de uma justiça paralela à justiça do poder judiciário, a justiça administrativa. Ambas atuam juntas e dividem a jurisdição, sendo que tudo que for julgado em uma não pode ser apreciado pela outra. Sua competência é limitada em alguns litígios, somente aqueles que um dos polos é o poder público. Conflito entre particulares são de competência da justiça judiciária e as ações que buscam invalidar, suspender ou atacar de outra forma um ato administrativo, abuso ou desvio de poder é de competência da justiça administrativa.

O contencioso administrativo não foi aderido no ordenamento jurídico nacional, que optou pela jurisdição *una*, e neste sistema o contencioso administrativo é entendido como processo administrativo, aquele que pode ter sua decisão analisada e invalidada pelo Poder Judiciário. Vemos ainda hoje a aplicação de sanções por meio de processos administrativos. A Administração não tem poder jurisdicional, exclusivo do Poder Judiciário; porém, pode a Administração buscar solução de lides e pretensão punitiva antes de alcançar o judiciário, ainda na sua área de atuação. Entretanto, deve agir em consonância com as normas norteadoras do processo judicial. A via administrativa não pode ser impedimento para a via judicial, funcionando uma independente da outra. Escreveu Carvalho Filho:

---

<sup>12</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2011, p. 68

“O fundamento da adoção do sistema de jurisdição pelo Brasil está sufragado pelos termos do art. 5º, XXXV, da vigente Constituição: A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. O preceito é claro: nenhuma decisão de qualquer outro Poder que ofenda direito, ou ameace ofendê-lo, pode ser excluída do reexame, com foros de definitividade, por órgãos jurisdicionais. A Administração Pública em nenhum momento exerce função jurisdicional, de forma que seus atos sempre poderão ser reapreciados no Judiciário.”<sup>13</sup>

Deste modo, o cidadão pode ser submetido ao processo administrativo ou pode buscar a via administrativa para a resolução de conflitos e, independente do polo que ocupa na lide, o cidadão pode buscar a via judicial se não se conformar com a decisão na esfera administrativa.

#### 1.4 Ato Administrativo

O ato administrativo é um ato jurídico praticado pelo Estado ou por pessoa por ele autorizada a praticar. É capaz de gerar efeitos jurídicos desde que sejam cumpridas as condições de eficácia e que seja respeitada a competência para a prática do ato. Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua o ato administrativo:

“Declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.”<sup>14</sup>

Vale dizer que este conceito é o do ato administrativo *lato sensu*. Como introduziu o autor, o ato administrativo, sempre estará sujeito à apreciação do poder judiciário, como será visto a seguir.

Os elementos do ato administrativo são: o sujeito, forma; objeto<sup>15</sup>, motivo, motivação e finalidade.

O sujeito é a pessoa que detém o poder necessário para a prática do ato, o agente que possui legitimidade e competência para praticá-lo, alguns doutrinadores chamam de competência ao invés de sujeito, porém em ambas as denominações o conceito é o mesmo.

<sup>13</sup> CARVALHO FILHO, *idem*, p. 353.

<sup>14</sup> BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 380.

<sup>15</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello não concorda com a utilização desta palavra e diz que a expressão, nesse sentido, é infeliz, sendo melhor a denominação “conteúdo”.

Necessário que o sujeito seja determinado pela Lei, em atenção ao princípio da legalidade onde este deve atuar na forma que a lei autoriza e determina.

Forma é a exteriorização do ato, seu revestimento. Trata-se do mecanismo que o administrador utiliza para exteriorizar a vontade da Administração. Em regra a forma deve ser a escrita, para viabilizar a prova da prática do ato administrativo e facilitar ao administrado buscar o controle do ato na via Judicial.

Objeto é o que o ato dispõe, seu conteúdo, o efeito imediato que o ato administrativo gera. O objeto deve ser lícito<sup>16</sup>, possível, determinado e moral.

O motivo é situação jurídica e fática que autoriza ou determina a prática do ato administrativo. Nas palavras de Cristiane Paula da Silva<sup>17</sup>: “Deve ter materialidade e ser verdadeiro, sendo imprescindível ainda a compatibilidade daquilo previsto na lei, com o resultado do ato (proporcionalidade)”.

A motivação é a fundamentação, a exposição das razões que levaram o agente a praticar o ato. A motivação deve ser composta da lei que se fundamenta o ato, os fatos que o agente considerou para decidir praticar o ato e o nexo causal, a relação lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado.

Existe vício na motivação quando o ato praticado não teve qualquer motivação, a motivação for falsa ou verdadeira, porém, insuficiente para a prática do ato.

A finalidade se divide em finalidade geral e específica. A finalidade geral é o interesse público na prática do ato, ligada diretamente ao princípio da Supremacia do Interesse Público. A específica é a que observa se o ato praticado tinha a autorização legislativa para a finalidade que o ato está atingindo.

O ato administrativo que não preencher os elementos objetivos e subjetivos poderá estar viciado, sendo ilegal ou abusivo e pode ser objeto de ação para invalidá-lo ou

---

<sup>16</sup> Diferente da licitude no direito privado, que consiste somente no objeto não ilícito, a licitude do objeto no Direito Administrativo é a previsão e autorização legal do objeto.

<sup>17</sup> No artigo: Ato Administrativo. Disponível em: <http://www.direitopositivo.com.br/modules.php?name=Artigos&file=display&jid=176>. Acesso em: 16/09/2013

suspender seus efeitos, partindo do administrado que se sentir de alguma forma prejudicado pelo ato.

### 1.5 Controle judicial do ato ou processo administrativo

A falta de proporcionalidade entre a medida adotada e o fim pretendido enseja em abuso de poder. Este abuso merece a apreciação do poder judiciário para buscar o controle do ato. A natureza jurídica desse controle judicial é de legalidade, que o judiciário tem o poder de analisar qualquer ato administrativo diante das leis e da Constituição para analisar a sua legalidade, de forma que não permita que um ato administrativo viciado produza efeitos ilícitos. Tal controle judicial se dá por meio de ação judicial. Sobre os meios de controle das decisões administrativas, escreveu Celso Antônio Bandeira de Mello:

“Dentre as medidas judiciais intentáveis para a correção da conduta administrativa, afora as comuns ao Direito Privado, como, *exempligratia*, as de defesa ou reintegração de posse ou as ações ordinárias de indenização e as cautelares em geral, existem algumas específicas para enfrentar atos ou omissões de “autoridade pública”. São elas o habeas corpus, o mandado de segurança, individual ou coletivo, o habeas data, o mandado de injunção, a ação popular, a ação civil pública e a ação direta de inconstitucionalidade, por ação ou omissão.”<sup>18</sup>

E a respeito do mandado de segurança, é dito por Bandeira de Mello que é a providência adequada para proteger direito líquido e certo não amparável por *habeas corpus* ou *habeas data* quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder seja autoridade Estatal ou pessoa jurídica provida de atribuições públicas. Trata o autor como direito líquido e certo aquele que não depende de instrução probatória, sendo comprovada a liquidez desse direito apenas com documentos, que, caso estejam em posse da autoridade que recuse fornecê-los, cabe ao juiz determinar que sejam apresentados<sup>19</sup>.

Como se trata de medida emergencial contra ato que violou ou está na iminência de violar direitos, o juiz, se assim a parte requerer, deverá suspender o ato liminarmente, *inaudita altera parte*, ou seja, sem ouvir a parte requerida, se o requerente

---

<sup>18</sup> BANDEIRA DE MELLO, 2009, p.171

<sup>19</sup> Art. 6º, parágrafo único da Lei 1.533/1951.

demonstrar que há risco de se perder o objeto e possível irreversibilidade se o ato não for imediatamente suspenso, com a devida fundamentação.

Se não necessitar da urgência da decisão liminar e o ato puder ser revogado ao final do processo sem prejuízo ao impetrante, o pedido de liminar deve ser negado.<sup>20</sup> Porquanto existe a necessidade de demonstrar que se a decisão liminar não for proferida de imediato pode ser inócua posteriormente.

O mandado de segurança pode ser individual ou coletivo. É dito que o individual é aquele que é impetrado para a proteção de direito individual relativo ao impetrante ou aos impetrantes. O mandado de segurança coletivo é a via cabível para os partidos políticos com representação no Congresso Nacional, as organizações sindicais, entidades de classe ou associações legalmente constituídas e em funcionamento no mínimo há um ano, protejam os direitos de seus associados ou membros coletivamente, mas somente os direitos relativos à razão que os une.

O *habeas data* é cabível para assegurar conhecimento ou retificação de informação que esteja nos bancos de dados ou registros de entidades estatais ou de acesso público relativos à pessoa do impetrante. Está fundamentado no art. 5º, LXXII, da CF que garante aos cidadãos o direito a estas informações.

O *habeas corpus* é o remédio constitucional em caso de violação ou ameaça à liberdade e ao direito de locomoção. Deve ser impetrado quando houver ilegalidade na conduta do coator. Sobre a impetração do *habeas corpus* Carvalho Filho ensina:

“Na ação, há o impetrante, que formula a postulação ao órgão judicial; o paciente, que está sofrendo a violação de seu direito; e o coator, aquele responsável pela ofensa ao direito do paciente. Diversamente do que ocorre com o mandado de segurança, o coator nem sempre será um agente público ou delegado de função pública. A Constituição não o qualificou como tal, assim como fez com o mandado de segurança. Desse modo, mesmo o particular pode ser sujeito passivo do litígio, quando responsável pela ilegalidade”.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 944

<sup>21</sup> CARVALHO FILHO, ob. cit., p. 363

Após o estudo sobre o poder do Estado de fiscalizar, sobre o processo administrativo e o ato administrativo, serão analisadas a seguir as normas que dispõem sobre o procedimento especial de fiscalização, objeto deste estudo.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO PROCESSO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO.**

### **2.1 A Medida Provisória 2.158-35/ 2001.**

A Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências, dentre elas, alguns artigos demandam da Secretaria da Receita Federal a regularização de um procedimento administrativo que visa o combate à fraude nas operações de importação de mercadoria.

O artigo 68<sup>22</sup> desta Medida Provisória dispõe sobre a possibilidade da retenção de mercadorias importadas, pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o procedimento de fiscalização, desde que presentes indícios de infração punível com pena de perdimento. Este é o dispositivo autorizador da criação da Instrução Normativa objeto deste estudo.

Este artigo determinou uma condição para o início do procedimento de fiscalização, é o indício de infração punível com pena de perdimento. São hipóteses de infração desta natureza a interposição fraudulenta e a ocultação da pessoa responsável pelo adimplemento e efetiva realização da transação comercial.

O parágrafo único deste dispositivo diz que caberá à Secretaria mencionada disciplinar sobre o prazo máximo de retenção, assim como a forma que será adotada para o

---

<sup>22</sup> Art. 68. Quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplicar-se-á na forma a ser disciplinada pela Secretaria da Receita Federal, que disporá sobre o prazo máximo de retenção, bem assim as situações em que as mercadorias poderão ser entregues ao importador, antes da conclusão do procedimento de fiscalização, mediante a adoção das necessárias medidas de cautela fiscal.

procedimento de fiscalização além das condições para a liberação da mercadoria antes da conclusão do procedimento fiscal.

Este parágrafo delegou à Receita Federal do Brasil a criação da norma que disciplinará sobre este procedimento, entretanto, esta norma autorizadora fixou poucos limites para sua edição e regulamentação deste procedimento e deixou grande liberdade à SRF disciplinar sobre tema.

O artigo 80 da MP traz a seguinte redação:

“Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.”

O inciso II supracitado possibilita a Receita Federal do Brasil a exigir uma prestação de garantia como condição para a liberação da mercadoria antes do fim do procedimento de fiscalização. Estabelece ainda um critério objetivo para a retenção da mercadoria, é a incompatibilidade entre o capital social ou do patrimônio líquido do importador e o valor das mercadorias importadas.

Portanto, o dispositivo deve ser interpretado como requisito para a SRF reter a mercadoria e gera dúvida relativa à condição para a retenção do produto, pois como o recém-estudado artigo 68 diz, a retenção da mercadoria deve acontecer quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, condição subjetiva, já no art. 80 a incompatibilidade de valores é a condição, objetiva, para retenção.

Por ser apenas norma autorizadora, coube à SRF disciplinar a hipótese de liberação da mercadoria retida antes do final do procedimento e o fez no artigo 7º de sua Instrução Normativa, que será visto *a posteriori*.

O artigo 88 desta MP<sup>23</sup> traz as formas de arbitramento do preço da mercadoria em caso de fraude, sonegação ou conluio. Esta forma de apuração é utilizada quando não for possível a apuração do preço real do produto, pois já houve a prática de ilícito e não é possível determinar, com base nas notas, o valor do produto.

Porém, a IN SRF 228/2002 utilizou esta forma de apuração como a padrão para a apuração do valor da mercadoria, mesmo sem ilícito anteriormente comprovado, como será visto no próximo tópico.

Como foi dito, esta MP autorizou a criação da Instrução Normativa 228/2002 que disciplinou sobre o processo de fiscalização especial, e, em respeito ao princípio da legalidade, esta norma da SRF deve estar limitada aos termos que a Medida Provisória determinou.

## 2.2 A Instrução Normativa SRF 228/2002.

Fundamentado nesta MP, o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 228, de 2002, que dispõe sobre o procedimento especial de verificação da

---

<sup>23</sup> 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 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.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à ocultação de pessoas envolvidas na operação comercial.

O objetivo da instrução normativa referida é identificar e coibir a importação fraudulenta nas operações com o comércio exterior, através deste procedimento especial de fiscalização. Consiste na solicitação de documentos da empresa para análise da atividade comercial, sua efetiva existência, o estudo dos recursos da empresa para suportar os custos da operação e a licitude de sua origem.

O artigo 3º desta Instrução Normativa legitima o titular da unidade da SRF de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa, a iniciar a ação fiscalizadora através de um Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Desde o início deste processo, toda a mercadoria importada pela empresa fica retida nas alfândegas até sua conclusão. O prazo estabelecido por esta norma para a conclusão do processo de fiscalização é de 90 dias, prorrogáveis, justificadamente por mais 90. Portanto, se uma empresa é submetida a esta fiscalização, todas as mercadorias por ela importadas ficarão por até seis meses retidas pela Receita Federal do Brasil.

O artigo 80 da MP 2.158-35, no seu inciso II, como foi visto há pouco, permite que a Receita libere a mercadoria antes do término do processo, mediante prestação de garantia e se confirmada divergência entre a capacidade econômica da empresa e o valor da mercadoria importada. E o artigo 68 condiciona a retenção da mercadoria ao indício de infração punível com o perdimento do produto. Para regulamentar estes artigos, a Instrução Normativa estudada estabeleceu, no artigo 7º, as condições para a liberação das mercadorias mediante prestação de garantia, desta forma:

Art. 7º Enquanto não comprovada a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações, bem assim a condição de real adquirente ou vendedor, o desembaraço ou a entrega das mercadorias na importação fica condicionado à prestação de garantia, até a conclusão do procedimento especial.

O disposto nos artigos 68 e 80 da Medida Provisória estabelecem condições diversas para a retenção da mercadoria e sua liberação mediante garantia. A medida cautelar

de retenção das mercadorias é aplicada a todas as empresas que são submetidas à fiscalização. Logo, a retenção das mercadorias ocorre quando é comprovada a incompatibilidade entre a capacidade econômica da empresa e o valor da mercadoria importada e quando o procedimento se iniciar fundamentado somente em indícios de infração punível com o perdimento. Desta forma, não é exigível, segundo a legislação, que a Receita fundamente a necessidade da retenção, pois é a medida adotada a todas as empresas fiscalizadas sob as regras da Instrução Normativa. A legalidade desta apreensão fundamentada em indícios será estudada posteriormente.

Quando a Instrução Normativa foi regulamentar esta prestação de garantia, estendeu as hipóteses previstas na MP, como se verifica na leitura do artigo 7º, e inverteu o a prova, exigindo que, caso a empresa não demonstre a licitude da origem, a garantia é única medida possível para a liberação das mercadorias.

O parágrafo 1º do mesmo artigo 7º determina o valor da garantia que a empresa interessada na liberação de suas mercadorias deve efetuar:

§ 1º A garantia será equivalente ao preço da mercadoria apurado com base nos procedimentos previstos no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, acrescido do frete e seguro internacional, e será fixada pela unidade de despacho no prazo de dez dias úteis contado da data da instauração do procedimento especial.

O artigo 88 da Medida Provisória traz as formas de arbitramento do preço da mercadoria em caso de ilícitos que impossibilitem a apuração do valor. Porém, vale lembrar que, neste momento da fiscalização, não existe decisão no procedimento; trata-se de garantia durante o processo; e a forma de avaliar o valor da mercadoria, que pode ser perfeitamente regular, é feita conforme os casos de fraude, quando não é possível mensurar seu valor real.

Os artigos finais da IN trazem o procedimento para a conclusão desta fiscalização. Prevê o prazo de 90 dias para a conclusão, prorrogáveis por mais 90, conforme artigo 9º. A prorrogação deste prazo deve ser bem fundamentada. A Receita Federal do Brasil deve expor o motivo da não conclusão tempestiva do procedimento e demonstrar a necessidade da prorrogação do prazo.

Ao final deste prazo a mercadoria apreendida deve ser liberada em respeito ao princípio da legalidade, pois não pode prejudicar a empresa além do previsto em lei. A liberação da mercadoria não significa o fim do procedimento de fiscalização, que pode prosseguir as atividades, pois o Estado possui outros meios de punir as empresas que tiveram suas mercadorias liberadas em razão do fim do prazo e que, concluído ao final do procedimento, cometeram ilícitos.

Desta forma entendeu o Tribunal Regional Federal da 1ª Região que determinou a liberação da mercadoria quando superado o prazo previsto em lei:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. LIBERAÇÃO DAS MERCADORIAS APREENDIDAS. EXCESSO DE PRAZO NA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO.

1. Até que haja a conclusão do procedimento fiscal especial, o contribuinte não poderá ser penalizado, vindo a sofrer qualquer consequência na sua esfera jurídico-patrimonial.
2. Durante o procedimento especial de fiscalização, as mercadorias não podem ficar retidas pelo Fisco de forma indeterminada, conforme estabeleceu o parágrafo único do art. 68 da MP 2158/01. Nos termos do art. 69 da Instrução Normativa nº 206, o prazo máximo de retenção será de 90 (noventa) dias, prorrogável por igual período, em situações devidamente justificadas. Do mesmo modo, a IN SRF nº 228/2002 estabelece 90 (noventa) dias como prazo limite para conclusão do procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.
3. Já tendo decorrido, e muito, o prazo para conclusão do aludido procedimento especial instaurado contra a Apelante, não se justifica a apreensão das mercadorias indefinidamente. As medidas administrativas e criminais aplicáveis ao caso concreto podem ser empreendidas pela Administração Pública mediante utilização dos instrumentos adequados, independentemente da apreensão dos bens.
4. A pena de perdimento de mercadorias só pode incidir mediante o devido processo legal, não fazendo sentido reter mercadoria por tempo indeterminado, vez que isso não aproveitaria a nenhuma das partes, muito menos pode servir como instrumento de coerção indireta para pagamento de tributos ou multas, podendo, ao final, ser exigida por meio de medidas pecuniárias substitutivas.
5. Apelação provida<sup>24</sup>

<sup>24</sup> Numeração Única: 0007501-38.2003.4.01.3200

AMS 2003.32.00.007504-8 / AM; APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA; Relator: Juiz Federal Wilson Alves de Souza. TRF 1ª Região.

Desta maneira, o egrégio Tribunal entendeu que a mercadoria não pode ser apreendida indefinidamente, que esta apreensão deve acontecer durante o procedimento de fiscalização e não pode superar o prazo estabelecido em Lei. Portanto, após o fim do prazo a mercadoria deve ser liberada e, se forem encontradas irregularidades no funcionamento da empresa o Estado deve utilizar de outros meios punitivos.

O artigo 10 diz que será sumariamente concluído o processo quando a empresa fiscalizada não atender às solicitações no prazo de 60 dias a contar da data da ciência da intimação.

A pena prevista no caso de decisão administrativa confirmando irregularidades, após o trânsito do procedimento de fiscalização, é o de perdimento das mercadorias e será aplicada nas hipóteses previstas no artigo 11, que são o objetivo da criação deste procedimento especial: a ocultação do verdadeiro responsável pelas operações e a interposição fraudulenta. Ou seja, a utilização de empresa ou pessoa “de fachada” para a realização do negócio e a interposição fraudulenta, cuja definição é feita pelo § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976:

§ 2º - Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Em ambos os casos será, ainda, instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Quanto à garantia, se for prestada, o artigo seguinte rege seu destino:

Art. 12. Após a conclusão do procedimento especial, a garantia eventualmente prestada será:

I - extinta, caso tenha sido afastada a hipótese de interposição fraudulenta e ocultação do sujeito passivo;

II - retida, até a entrega à SRF das mercadorias desembaraçadas pelo importador ou a conversão em pecúnia da respectiva pena de perdimento, nos termos do art. 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 2002;

---

III - extinta, pelo que exceder o valor das mercadorias considerado para efeito de conversão da aplicação da pena de perdimento em pecúnia, nos termos do inciso II.

§ 1º Será igualmente extinta a garantia se a unidade da SRF responsável não der início, no prazo de 180 dias, a qualquer processo administrativo para aplicação da pena de perdimento a mercadorias desembaraçadas ou entregues.

§ 2º Na hipótese de extinção da garantia, nos termos deste artigo, o titular da unidade da SRF responsável pelo procedimento especial expedirá a correspondente comunicação ao banco depositário, ao fiador ou à empresa de seguros.

A apresentação de informação ou documento falso caracteriza simulação e falsidade ideológica e está sujeita às penas previstas no Código Penal, como contido no art. 13 da Instrução Normativa nº 228/2002, que diz ainda que, detectado indício que possa configurar a ocorrência de crime de lavagem de dinheiro ou de ocultação de bens, direitos e valores, a Secretaria da Receita do local da execução do procedimento especial deverá levar a conhecimento do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) e ao Banco Central (BC), além de Representação Fiscal para o Ministério Público Federal.

Entre as disposições finais, a norma estudada diz que ficará sujeita à aplicação deste procedimento especial o importador que receber por endosso mercadorias originalmente consignadas à outra pessoa física ou jurídica que estiver sob a fiscalização do mesmo procedimento, conforme art. 14.

A Medida Provisória 2.158-35 trazia, em alguns de seus artigos, a necessidade da criação de um procedimento mais rigoroso de fiscalização de mercadorias importadas e empresas que atuem no comércio exterior.

Desta forma, o Secretário da Receita Federal criou a Instrução Normativa 228/2002 que disciplinou o procedimento especial de fiscalização para controlar de forma mais dura a atuação das empresas deste mercado e evitar movimentações fraudulentas e a utilização de “laranjas” e empresas “de fachada”.

Diante das irregularidades que acontecem neste mercado e seu prejuízo ao erário, a norma estudada neste capítulo trouxe um grande rigor e uma forte fiscalização às empresas ligadas à importação e exportação de mercadorias. As sanções por ela previstas

influenciam na atividade comercial da empresa fiscalizada e, por isso, deve ser feito um estudo acerca das medidas nela dispostas e se estão em acordo com os princípios norteadores do Direito Administrativo e com os dispositivos da Constituição Federal.

### **3 EXAME SOBRE A LEGALIDADE E A CONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 228/2002.**

#### **3.1 Da ilegalidade da IN 228/2002.**

A Instrução Normativa em foco foi criada com o objetivo de coibir atividades aduaneiras ilícitas praticadas por empresas que atuam no setor. Tem caráter de mera fiscalização, poder-dever da Receita Federal, porém, utiliza-se desta natureza jurídica para dar início ao procedimento sem antes indicar os fatos e fundamentos para a sua aplicação.

A instauração do procedimento especial acontece por Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que deve ser iniciado pelo titular da unidade da SRF com jurisdição sobre o domicílio fiscal da matriz da empresa. Não são apresentadas razões pela Receita Federal para a sua instauração. A empresa que passará pelo procedimento só tem a possibilidade de defesa quando já iniciada a fiscalização e retidas todas as mercadorias importadas que estiverem em trânsito.

Não haveria nenhum problema caso a fiscalização instaurada não limitasse ou afetasse de alguma forma a empresa. Porém, foi visto no decorrer deste estudo que esta fiscalização não é uma fiscalização comum.

Trata-se de um procedimento que desde seu início afeta a atividade empresarial, por vezes impossibilitando a atuação comercial. Desta forma fere princípios da Administração Pública anteriormente citados.

O início desmotivado da fiscalização fere o princípio da motivação dos atos administrativos que determina que todo ato da administração que interfira nos interesses e direitos dos administrados deve conter os fundamentos normativos e fáticos para a sua aplicação<sup>25</sup>.

Como determina o artigo 50 da Lei 9.784/99, já mencionado no primeiro capítulo, os atos administrativos que neguem, limitem ou afetem direitos e interesses e os que

---

<sup>25</sup> BANDEIRA DE MELLO, 2001, p. 445

imponham ou agravem deveres, encargos e sanções deverão ser motivados, com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que o justifiquem.<sup>26</sup>

Portanto, sob a égide deste princípio, a instauração deste procedimento deveria ser amplamente fundamentada, contendo, além da fundamentação normativa, a demonstração que não caberia outra medida, menos gravosa, diante da situação fática.

Diz no artigo 68 da MP 2158-35 que os indícios de irregularidades com pena de perdimento do produto seriam o necessário para sua retenção. Além da subjetividade de palavra indícios, não parece razoável que a mera suspeita de irregularidade enseje sanção tão gravosa. A Sexta Turma Especializada, do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, entende que devem ser veementes os indícios mencionados neste artigo, vejamos:

ADMINISTRATIVO - IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS - PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO - IN 228/02 - RETENÇÃO DE MERCADORIAS - GARANTIA PARA LIBERAÇÃO PROVISÓRIA - LEGALIDADE - EXCESSO DE PRAZO NA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO.

1. A Lei n.º 10.637/2002, ao dar nova redação ao art. 23 do Decreto-Lei n.º 1455/76, criou outra hipótese à aplicação da pena de perdimento da mercadoria, que diz respeito às pessoas e empresas envolvidas em interposição fraudulenta de terceiros.
2. Mercadoria importada pode ser retida pela autoridade alfandegária para que se apure a ocorrência de irregularidade punível com a pena de perdimento, desde que estejam demonstrados veementes indícios de sua existência (art. 68 da Medida Provisória n.º 2158/01).
3. A Instrução Normativa n.º 228/02 dispõe sobre o procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.
4. Conforme a Medida Provisória n.º 2.158/01, uma vez apreendida a mercadoria, ela poderá ser entregue ao importador, antes da conclusão do procedimento especial de fiscalização mediante medida de cautela fiscal.
5. Em seu art. 80, inciso II, a MP 2.158/01 expressamente explicita uma medida de cautela que poderá ser usada. Trata-se do oferecimento de garantia.
6. A IN/SRF n.º 228/02, em seu artigo 7º, ao regulamentar a MP 2.158/01, prevê que o desembaraço ou a entrega das mercadorias na importação fica condicionado à prestação de garantia, até a conclusão do procedimento especial.
7. Verifica-se, dessa maneira, que a IN/SRF 228/02 constitui suavização do preceito legal veiculado pela MP 2.158/01, uma vez que, por esta, em

<sup>26</sup> Vide sobre motivação dos atos administrativos no Capítulo 1.

princípio, a autoridade aduaneira poderia reter as mercadorias sem qualquer liberação provisória sob condicionamento.

8. Não se admite, outrossim, a prorrogação indefinida da fiscalização, tendo a autoridade coatora que concluir o procedimento especial de fiscalização, autuando ou não a apelante, conforme o caso, sob pena de liberação das mercadorias sem prestação de garantia com fundamento no art. 12 da IN 228.

9. Apelação parcialmente provida, para determinar ao Inspetor Chefe da Receita Federal do Brasil- 7ª RF/ Rio de Janeiro para que conclua em 30 dias o procedimento especial de fiscalização previsto na IN SRF 228<sup>27</sup>

O julgado acima diz ser necessário veemente indício para a instauração do procedimento e consequente retenção da mercadoria, porém não conceitua tampouco apresenta um padrão de “veementes indícios”. Ademais, a Turma se equivoca ao afirmar que a IN SRF 228/2002 “constitui suavização do preceito legal” e que a autoridade aduaneira poderia reter as mercadorias sem qualquer liberação provisória, pois, se não há no artigo 68 da Medida Provisória manifesta possibilidade de liberação provisória da mercadoria esta possibilidade está prevista no mencionado artigo 80, inciso II.

Não existe na legislação o conceito jurídico de indício, a jurisprudência também não determinou o que seria indício. Segundo o dicionário Online de Português<sup>28</sup> indício é “o sinal aparente e provável de que uma coisa existe”, porém, quando este conceito não está positivado no ordenamento jurídico o agente da Administração não possui um parâmetro para a aplicação do procedimento de fiscalização.

Desta forma, sem critérios claros para a aplicação do procedimento, empresas que funcionam regularmente podem ser prejudicadas pela fiscalização diante da subjetividade da norma reguladora.

No artigo 80 do mesmo dispositivo, a MP estabelece critério objetivo para a retenção da mercadoria que é a incompatibilidade entre os recursos da empresa e o preço da mercadoria negociada, conforme o inciso II.

<sup>27</sup> Processo:AC 430959 RJ 2008.51.01.008020-7;Relator(a): Desembargador Federal FREDERICO GUEIROS; Órgão Julgador: SEXTA TURMA ESPECIALIZADA; Publicação: DJU - Data::22/01/2009

<sup>28</sup> [www.dicio.com.br/indicio](http://www.dicio.com.br/indicio). Acesso em 05/10/2013.

A Instrução Normativa prevê a retenção da mercadoria desde o início do procedimento e não é necessária a comprovação da incompatibilidade de valores supracitada. Seguiu, portanto, a forma subjetiva que o artigo 68 permitiu, da retenção com base em indícios de irregularidade, trata-se de presunção de ilicitude, vedado no ordenamento jurídico pátrio. Havendo na mesma Lei um critério objetivo para a retenção, deveria este ser aplicado, como forma de evitar abusos ou excessos e buscando aplicar sempre o critério menos danoso ao administrado, em respeito aos princípios que regem o Direito Administrativo.

Para regulamentar a hipótese de retenção da mercadoria, a Instrução Normativa determinou que enquanto não for comprovada a regular atividade da empresa todas as mercadorias por ela importadas serão retidas. A decisão da Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região utilizou o critério objetivo para a adoção ou não do procedimento especial, conforme julgado:

“ADUANEIRO. APREENSÃO DE MERCADORIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA 228/02 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE SITUAÇÃO QUE AUTORIZAVA A RENTENÇÃO DA MERCADORIA. ORDEM CONCEDIDA.

1. O artigo 68 Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001 consignou que havendo indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização.
2. Nos termos do Art. 705 do Decreto-Lei nº 4.543/02, quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização.
3. Já a Instrução Normativa nº 228/02, diz que as empresas que revelarem indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira evidenciada ficarão sujeitas a procedimento especial de fiscalização, sendo certo que a seleção de empresas sujeitas à aplicação do procedimento especial decorrerá do cruzamento de informações de natureza contábil-fiscal e de comércio exterior extraídas das bases de dados da Secretaria da Receita Federal (SRF).
4. Não consta dos autos qualquer documento que comprove o cruzamento de informações a autorizar a retenção da mercadoria e a instauração do procedimento especial.
5. Ausente, também, prova da incapacidade econômico-financeira da impetrante que também não foi intimada para se defender no mencionado procedimento especial conforme exige a própria Instrução Normativa nº 228/02, em seu artigo 4º.

6. Apelação e remessa oficial que se nega provimento.”<sup>29</sup>

Neste julgado a Turma entendeu que a Instrução Normativa deveria adotar o critério objetivo que a Medida Provisória previu no inciso II do artigo 80 e exigir o cruzamento de informação contábil-fiscal para comprovar a incompatibilidade de valores e a partir daí reter as mercadorias importadas e iniciar o procedimento especial de fiscalização.

Portanto, conforme entendimento jurisprudencial supracitado, o critério mais adequado é o objetivo, aquele previsto no art. 80, inciso II da Medida Provisória por ser o mais adequado e menos arbitrário, além de se fundar em provas documentais, possibilitando assim o contraditório da empresa fiscalizada, diferente de quando a empresa sofre a sanção fundada em indícios de irregularidades.

As empresas interessadas em atuar no ramo do comércio internacional devem possuir uma autorização, também emitida pela Receita Federal, que limita o volume de transação desta empresa de acordo com sua capacidade de comercialização, conforme seu capital social.

Todas as sanções vistas até então ocorrem antes de uma decisão terminativa na esfera administrativa e ocorre também com empresas que não tenham atingido o limite estabelecido por esta autorização. Isto aumenta a chance da SRF prejudicar empresas idôneas, pois além de não estarem comprovadas irregularidades há a presunção da licitude das atividades comerciais, desrespeitada quando se inclui empresas que respeitaram seus limites operacionais no procedimento especial.

Segundo o acórdão, a 7ª Turma Suplementar do Tribunal Regional Federal da 1ª Região entende que mesmo constatada a divergência entre a capacidade financeira da empresa e o valor da mercadoria o procedimento ainda é excessivamente oneroso:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. PRESTAÇÃO DE GARANTIA. DIVERGÊNCIA VALOR DO CAPITAL SOCIAL E VALOR DA IMPORTAÇÃO. MOTIVO NÃO SUFICIENTE.

1. Sendo o único óbice à importação de equipamento médico pela Impetrante a avaliação feita pelo impetrado de sua ausência de capacidade financeira

---

<sup>29</sup> Processo: AMS 8835 SP 0008835-83.2003.4.03.6100; Relator(a): JUIZ CONVOCADO RUBENS CALIXTO; Julgamento: 21/03/2013 Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA; TRF 3ª Região.

para a operação de leasing, merece ser mantida a sentença que, diante da inexistência de indícios de irregularidades ou má-fé, afasta tal condição.(...)  
2. Resta notória a imposição de um procedimento excessivamente oneroso em face da Impetrante, fundado em motivo absolutamente desproporcional e carente de razoabilidade. Ainda que a autorização inserta na IN 228/2002, na qual se lastreia o ato questionado, encontrasse fundamento em norma de caráter primário, o que se verifica, na hipótese é submissão do contribuinte a uma situação de constrição prévia por presunção de ilicitude, cuja única razão determinante é a divergência entre o valor da operação de importação e o capital que a empresa declara em seu contrato social." (Sentença fls. 85)  
3. Recurso e remessa necessária, tida por interposta, não providos."<sup>30</sup>

Este julgado declara a excessiva onerosidade do procedimento especial de fiscalização e entende como desproporcional e carente de razoabilidade, mesmo se tratando de empresa que apresenta incompatibilidade entre sua capacidade financeira e o valor do negócio, tratando como presunção de ilicitude quando o único óbice para a importação da mercadoria é esta incompatibilidade.

O artigo 7º, § 1º, da IN 228/2002 regula a garantia de deve ser prestada para a liberação da mercadoria. Prevê que para que a mercadoria seja liberada, a empresa que está sob a fiscalização deve efetuar o depósito no valor integral da mercadoria acrescido de frete e seguro internacional.

A empresa não pode entregar nem comercializar a mercadoria retida e deve depositar valor superior à mercadoria, contrariando toda a lógica do mercado que costuma ser o recebimento do pagamento de seu cliente no momento da entrega do produto. Portanto, para que a empresa possa depositar este valor ela deve possuir um capital muito superior ao valor dos produtos retidos.

A prestação da garantia é de um valor excessivo à empresa, principalmente quando feita como condição de liberação de uma mercadoria que ainda será negociada, com objetivo comercial. Desta forma é abusiva a exigência deste valor, sob o risco de impedir a atividade comercial caso a empresa não possua o valor exigido.

---

<sup>30</sup> Numeração Única: 0023166-40.2003.4.01.3800 - AMS 2003.38.00.023154-1 / MG; APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA; Relator: JUIZ FEDERAL LINO OSVALDO SERRA SOUSA SEGUNDO; 7ª Turma Suplementar; TRF 1ª Região.

A forma que o valor da garantia é apurado é a do art. 88 da MP 2.158-35. Este dispositivo da MP trata de como será calculado valor da mercadoria quando houver fraude, sonegação ou conluio, porém, não é razoável que seja calculado o valor de uma mercadoria que não tem ilicitudes comprovadas na transação tendo como base um dispositivo que determina a forma do cálculo quando existem ilicitudes.

Fere o princípio da presunção de licitude e regularidade, pois trata como mercadoria proveniente de transação irregular uma mercadoria que ainda não teve sua ilicitude comprovada.<sup>31</sup>

A Instrução Normativa SRF 228/2002 é repleta de ilegalidades, como visto neste capítulo. A começar com a instauração de um procedimento excessivamente oneroso às empresas apenas com base em indícios de irregularidades, sem oferecer a oportunidade de defesa e impondo a todas as empresas fiscalizadas a retenção de todas as suas mercadorias em desembaraço. Além disso, a forma que é cobrada a garantia que possibilita a liberação da mercadoria, contrária à lógica comercial restringe ainda mais a atividade da empresa, podendo até mesmo interrompê-la.

A norma trata as empresas presumindo atividade ilícita, claramente demonstrada na retenção da mercadoria antes da notificação e da defesa da empresa e na forma que é calculado o valor da garantia a ser prestada.

Deste modo, em desconformidade com os princípios do Direito Administrativo e das normas que os positivam, a norma é ilegal e abusiva, plausível, portanto, o controle judicial.

### **3.2 Da inconstitucionalidade da IN 228/2002.**

A aplicação de sanção à empresa já na instauração do procedimento merece a apreciação também sob o ponto de vista do princípio do devido processo legal. A retenção de mercadoria antes da apresentação da defesa da empresa fiscalizada fere o princípio do devido processo legal. A Administração impõe sérias limitações às empresas antes de uma

---

<sup>31</sup> Ver sobre princípios da Administração Pública no Capítulo 1.

condenação na esfera administrativa, ato que é contrário ao disposto no art. 5º da Constituição Federal no inciso LIV:

Art.5º, **LIV** - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

Assim entendeu a 5ª Turma Suplementar do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, orientando que deve ser respeitado o devido processo legal neste procedimento de fiscalização:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. LIBERAÇÃO DAS MERCADORIAS APREENDIDAS. EXCESSO DE PRAZO NA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO.

1. Até que haja a conclusão do procedimento fiscal especial, o contribuinte não poderá ser penalizado, vindo a sofrer qualquer consequência na sua esfera jurídico-patrimonial.

2. Durante o procedimento especial de fiscalização, as mercadorias não podem ficar retidas pelo Fisco de forma indeterminada, conforme estabeleceu o parágrafo único do art. 68 da MP 2158/01. Nos termos do art. 69 da Instrução Normativa nº 206, o prazo máximo de retenção será de 90 (noventa) dias, prorrogável por igual período, em situações devidamente justificadas. Do mesmo modo, a IN SRF nº 228/2002 estabelece 90 (noventa) dias como prazo limite para conclusão do procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.

3. Já tendo decorrido, e muito, o prazo para conclusão do aludido procedimento especial instaurado contra a Apelante, não se justifica a apreensão das mercadorias indefinidamente. As medidas administrativas e criminais aplicáveis ao caso concreto podem ser empreendidas pela Administração Pública mediante utilização dos instrumentos adequados, independentemente da apreensão dos bens.

4. A pena de perdimento de mercadorias só pode incidir mediante o devido processo legal, não fazendo sentido reter mercadoria por tempo indeterminado, vez que isso não aproveitaria a nenhuma das partes, muito menos pode servir como instrumento de coerção indireta para pagamento de tributos ou multas, podendo, ao final, ser exigida por meio de medidas pecuniárias substitutivas.

5. Apelação provida.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Numeração Única: 0007501-38.2003.4.01.3200

AMS 2003.32.00.007504-8 / AM; APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA; Relator: Juiz Federal Wilson Alves de Souza. TRF 1ª Região.

Além de não oferecer a oportunidade do contraditório e da ampla defesa<sup>33</sup>, as sanções são aplicadas antes de provadas irregularidades cometidas pela empresa, contrariando dispositivo constitucional e que rege todo o ordenamento jurídico nacional.<sup>34</sup>

A flagrante violação ao devido processo legal torna inconstitucional a Instrução Normativa 228/2002, tendo em vista que o mero indício de irregularidades gera uma sanção tão grande à empresa que é capaz de levá-la a falência.

O princípio da ampla defesa, decorrente do princípio do devido processo legal e já visto anteriormente<sup>35</sup>, trata, basicamente da possibilidade do acusado se defender do que está sendo alegado e acompanhar, desde o início, os atos processuais praticados. O contraditório é a possibilidade de exame e questionamento às alegações e provas produzidas no processo.

A Constituição Federal de 1988 positivou<sup>36</sup> o que era fortemente defendido pela doutrina e pela jurisprudência e determinou que, assim como nos processos judiciais, a ampla defesa e o contraditório sejam observados também nos processos administrativos. Sobre o tema, Maria Di Pietro ensina:

“O princípio da ampla defesa é aplicável em qualquer tipo de processo que envolva situações de litígio ou o poder sancionatório do Estado sobre as pessoas físicas e jurídicas. É o que decorre do artigo 5º, LV, da Constituição e está também expresso no artigo 2º, parágrafo único, inciso X da Lei nº 9.784/99, que impõe, nos processos administrativos, sejam assegurados os ‘direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos que possam resultar sanções e nas situações de litígio’.”<sup>37</sup>

Como ensinou a doutrinadora, aos processos que possam resultar em sanções é assegurado o contraditório e a ampla defesa. O que tem ocorrido nos processos fundamentados na IN SRF 228/2002 é a retenção de mercadorias logo no início do processo,

---

<sup>33</sup> Vide julgado da Sexta Turma Especializada, pag. 20.

<sup>34</sup> Vide capítulo 1.

<sup>35</sup> Ver tópico 1.2 referente ao processo administrativo.

<sup>36</sup> Art. 5º, inciso LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

<sup>37</sup> DI PIETRO, ob. cit., p. 686

com base em indícios de infração punível com o perdimento da mercadoria, uma sanção aplicada à empresa que começa a ser fiscalizada neste procedimento especial.

Logo é uma sanção prévia à oportunidade de defesa que merece uma cuidadosa análise de legalidade.

Foi objeto de análise no tópico anterior o critério para a retenção da mercadoria, se poderia ser feita com base em indícios ou se demandaria a comprovação de incompatibilidade entre o valor negociado e a capacidade econômica da empresa.

Quando Receita Federal do Brasil retém uma mercadoria com base em indícios de irregularidade não há conjunto probatório constatando a irregularidade e, por ser possível a retenção com base em indícios, pode ocorrer a retenção da mercadoria sem qualquer prova de ilícito, logo fica prejudicado o direito à ampla defesa e ao contraditório, que é a possibilidade do acusado questionar as provas produzidas e as alegações feitas.

A retenção da mercadoria não pode ser a medida cautelar aplicada no início do processo, pois, além de se fundamentar em indícios, é uma sanção anterior à vista do interessado ao processo, prática vedada no ordenamento jurídico, como ensina Di Pietro:

“Em atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa, a Lei nº 9.784/99 assegura ao administrado o direito de ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas; formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente; fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei (art. 3º, incisos II, III e IV). O artigo 46 da lei repete, em termos semelhantes, a mesma norma quanto ao direito à vista do processo e a obter certidões ou cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram, ressalvando, porém, os dados e documentos de terceiros protegidos por sigilo ou pelo direito à privacidade, à honra e à imagem.”<sup>38</sup>

Em conformidade com o que foi dito, a autora diz que o administrado deve ter ciência da tramitação do processo e a ele é assegurada a ampla defesa, a iniciado com o

---

<sup>38</sup> DI PIETRO, ob. cit., p. 687

direito de vista dos autos, situação que não ocorre quando a empresa tem sua mercadoria apreendida e somente neste momento tem a ciência do procedimento especial de fiscalização.

É ampla a jurisprudência relativa à sanção administrativa e a ampla defesa e o entendimento dos Tribunais é a necessidade de processo administrativo regular e em conformidade com os princípios do Direito Administrativo, como no exemplo da Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

ADMINISTRATIVO. AMBIENTAL. BLOQUEIO ADMINISTRATIVO PARA A EMISSÃO DE DOCUMENTO DE ORIGEM FLORESTAL. LEI 9.605/98. PREVIA COMINAÇÃO DE PENALIDADE. DEVIDO PROCESSO LEGAL ADMINISTRATIVO. INOBSERVÂNCIA. SENTENÇA MANTIDA.  
 1. É inadmissível cominação de sanção sumária de penalidade administrativa, consistente no bloqueio ao sistema de emissão de documento de origem florestal (DOF), suspendendo indevidamente de atividade empresarial, sem observância do pertinente processo administrativo.  
 2. Remessa desprovida.<sup>39</sup>

No processo supracitado houve sanção administrativa sumária prévia ao processo administrativo. O Tribunal entendeu que não deve a Administração suspender a atividade empresarial sem o devido processo administrativo. Isto não implica na impossibilidade de sanção administrativa, o Juiz Federal Marcelo Dolzany da Costa, relator convocado que, em seu voto, afirmou:

“Inobstante, qualquer penalidade administrativa exige procedimento administrativo prévio que assegure ao infrator o direito de ampla defesa e contraditório (arts. 5º, LV, da CF 88; 70, § 4º, da Lei n. 9.605/1998, e 2º, da Lei n. 9.784/99), circunstância que não se observa na espécie. Daí a manutenção da invalidade da interdição, sem prejuízo de que a autarquia, ao cabo do regular processo administrativo, conclua pela aplicabilidade da sanção pertinente.”

Como bem observado neste voto, ao fim do processo administrativo a Administração pode aplicar a sanção pertinente, porém não pode vedar ou cercear o direito de defesa aplicando uma sanção sumária. Desta mesma forma entendeu este Tribunal quando

<sup>39</sup> TRF-1 - REO: 42005 MA 0042005-78.2010.4.01.3700, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ AMILCAR MACHADO, Data de Julgamento: 22/02/2013, SEXTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF1 p.335 de 11/03/2013

julgou que deveria ser anulada a sanção aplicada à empresa que não concluiu a execução prevista no contrato dentro do prazo contratado, penalidade cuja sanção é a suspensão da empresa de licitações por um ano, conforme a ementa:

“ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL. EXECUÇÃO DE SERVIÇO FORA DO TEMPO PREVISTO NO CONTRATO. APLICAÇÃO DE SANÇÃO ADMINISTRATIVA SEM PRÉVIO CONHECIMENTO DA EMPRESA. SUSPENSÃO TEMPORÁRIA DE PARTICIPAÇÃO NAS LICITAÇÕES POR UM ANO. INDEVIDO PROCESSO LEGAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. EXISTÊNCIA. ART. 5º, LIV E LV DA CF/88. ART. 87, LEI 8666/93. 1. A suspensão temporária de participação nas licitações, ato administrativo de natureza de sancionadora, deve ser antecedida de procedimento administrativo, conferindo-se ao interessado o prévio conhecimento do ato, por imposição dos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. 2. Remessa Oficial a que se nega provimento.”<sup>40</sup>

O voto do Juiz Federal Vallisney de Souza Oliveira foi fundamentado exatamente na impossibilidade da Administração aplicar uma sanção sem o correspondente processo administrativo, *in verbis*:

“A aplicação de uma sanção administrativa não pode ser arbitrária, com violação à publicidade, ao prévio conhecimento para possibilitar o direito de impugnar, pois a surpresa não se coaduna com o estado democrático de direito.

Por outro lado, a mera situação fática de que a impetrante interpusera recurso administrativo, conforme informações da autoridade coatora (fls. 61/63), não se presta a suprir o devido processo legal, pois é seu direito constitucional ter prévio conhecimento do ato que lhe atinge a esfera jurídica, sobretudo quando tal ato sancionatório é grave e lhe causa sérios prejuízos na sua situação jurídica.

Nesse sentido, sendo a suspensão temporária de participação nas licitações um ato administrativo de natureza disciplinar (sanção), deve ser precedido de procedimento administrativo, conferindo-se ao interessado a garantia dos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.”

Desta forma, apesar de nestes julgados a sanção ter natureza disciplinar e na hipótese da IN SRF 228/2002 a apreensão da mercadoria se tratar, *a priori*, de sanção de natureza cautelar, tais sanções também devem observar o devido processo legal, o

<sup>40</sup> TRF-1 - REOMS: 5374 MA 2000.01.00.005374-1, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL FAGUNDES DE DEUS, Data de Julgamento: 15/02/2006, QUINTA TURMA, Data de Publicação: 06/03/2006 DJ p.144.

contraditório e a ampla defesa, principalmente quando a sanção cautelar pode impedir a atividade empresarial.

Também existem precedentes que consideram ilegal a sanção cautelar que não observe os princípios da Administração Pública, como este do Tribunal de Justiça do Acre:

“APELAÇÃO CÍVEL. SANÇÃO ADMINISTRATIVA. MEDIDA CAUTELAR. PRODUTO. FORNECIMENTO. SUSPENSÃO. AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO. AUSÊNCIA. ILEGALIDADE. Configura-se ilegal a aplicação de penalidade de suspensão do fornecimento de produto ou serviço, em medida cautelar antecedente a processo administrativo sem observância dos princípios da ampla defesa e do contraditório.”<sup>41</sup>

O relator do processo, Desembargador Samoel Evangelista, proferiu seu voto rejeitando a aplicação de medida cautelar sem prévio processo administrativo. Abaixo, alguns pontos relevantes do voto para este estudo:

“A penalidade de suspensão do fornecimento de produto ou serviço, em medida cautelar antecedente a processo administrativo não pode ser aplicada na hipótese dos autos, pois se faz necessário o devido processo legal, assegurando-se à apelada o exercício da ampla defesa e do contraditório.

O inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal garante aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios a ela inerentes. Assim, o Código de Defesa do Consumidor e o Decreto nº 2.181/97 devem ser interpretados de acordo com a Constituição Federal.  
[...]

Como bem observou a Juíza singular na Sentença, não se nega que a Administração Pública, dispondo do poder de polícia, possa restringir as liberdades individuais em busca do bem estar social, inclusive postergando excepcionalmente, o direito ao contraditório e a ampla defesa, como por exemplo, nos casos de interdição de atividade, apreensão e destruição de coisas para cessar situação que ponha em risco a saúde pública.  
[...]

Portanto, firmo convicção idêntica a da Juíza singular e tenho que a aplicação de sanção administrativa por medida cautelar

<sup>41</sup> TJ-AC, AC 2007.0016406 , Relator: Des. Samoel Evangelista, Data de Julgamento: 24/09/2009, Câmara Cível

antecedente a processo administrativo, sem observância do direito à ampla defesa e ao contraditório, afronta o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.”

O voto do Desembargador neste julgado é aproveitável na análise sobre a constitucionalidade da IN SRF 228/2002, pois observa que a Administração Pública, utilizando-se do poder de polícia pode restringir direitos em busca do bem estar social, porém declara que somente pode ser feito excepcionalmente, não como regra.

Ademais, o julgador manifesta seu entendimento que corrobora com a da magistrada que proferiu a sentença e entendem que é contrário ao artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal a aplicação de sanção administrativa cautelar anterior ao processo administrativo, pois impede a ampla defesa e o contraditório.

Deste modo, as medidas impostas às empresas que são submetidas à fiscalização prevista na IN SRF 228/2002 são demasiadamente onerosas quando iniciada somente por indícios de operações fraudulentas praticadas por empresas que atuem no setor aduaneiro. Assim, quando a medida cautelar imposta é a apreensão de todas as mercadorias comercializadas pela empresa fiscalizada a razão desta apreensão deve ser amplamente fundamentada, além disso, deve possibilitar a defesa prévia da parte interessada sob o risco de contrariar dispositivo constitucional.

A MP 2.158-35, que permitiu a criação desta Instrução Normativa, não delimitou muito a regulamentação que seria feita pela SRF, apenas previa que seria esta Secretaria a responsável pela matéria. Diante da liberdade que foi dada a este órgão para a edição da norma, a Instrução Normativa regulamentadora foi feita com diversos abusos e excessos, em desconformidade com preceitos da Administração Pública.

Ademais, as sanções cautelares consistentes em apreensão das mercadorias são contrárias à Constituição Federal, sobretudo nos seus dispositivos relativos aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

As medidas cautelares que podem ser impostas sem processo administrativo e sem oportunidade de defesa devem ser exceções e devidamente fundamentadas com a demonstração de sua necessidade e que não caberia outra medida menos prejudicial à parte,

como, por exemplo, no caso de risco à saúde pública. Não é esta a situação que leva à apreensão da mercadoria, sendo somente a previsão legal contida nesta Instrução Normativa que permite que, somente com indícios, seja apreendida a mercadoria para a garantia da possível pena no final do procedimento, a de perdimento.

Sendo assim, a Instrução Normativa, que regula o processo especial de fiscalização, afronta os incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal e, por isso, é inconstitucional.

## CONCLUSÃO

Objetivando coibir a ocultação do responsável financeiro pelas operações aduaneiras e a interposição fraudulenta nas operações deste comércio, a Receita Federal do Brasil, através da Secretaria da Receita Federal, foi regulamentado o procedimento especial de fiscalização por meio da Instrução Normativa 228/2002.

A Medida Provisória 2158-35, a norma autorizadora da regulamentação deste procedimento, previu a existência deste procedimento e a permissão da aplicação de sanções às empresas que operarem irregularmente.

Porém, o procedimento regulamentado apresenta a previsão da aplicação de sanções às empresas fiscalizadas desde o início do processo de fiscalização, antes da oportunidade de apresentação do contraditório.

Diante desta situação fática foi desenvolvido o presente trabalho, se fazendo necessário inicialmente o estudo a respeito do poder de fiscalização do Estado, o poder de polícia, após, um desenvolvimento a respeito do processo administrativo e seus princípios norteadores, assim como a análise do termo contencioso administrativo e a possibilidade do Estado em aplicar sanções na esfera administrativa.

Posteriormente, ainda no capítulo inaugural, foi objeto de estudo o ato administrativo, seus elementos e requisitos, assim como o procedimento para a anulação ou controle do ato, por meio do Poder Judiciário.

No segundo capítulo foi abordada a fundamentação legal deste processo especial de fiscalização, sendo as principais normas a Medida Provisória 2158-35 e a Instrução Normativa 228/2002.

Neste capítulo houve o estudo sobre o motivo da criação deste processo especial e a relação da norma que autorizou a criação da regulamentação em face da norma que regulamentou o procedimento, para, posteriormente, ser feito o estudo de legalidade, ou seja, a análise se a norma subsidiária extrapolou os limites estabelecidos na Medida Provisória.

Desta forma, o capítulo final faz uma análise sobre a ilegalidade da IN 228/2002 diante dos princípios do processo administrativo, dos elementos do ato administrativo, do excesso de sanções previstos antes da confirmação administrativa de irregularidade da empresa e, por fim, se as medidas impostas na Instrução Normativa se mantiveram dentro dos limites estabelecidos na Medida Provisória.

Por fim, além da análise sobre a legalidade da norma foi desenvolvido o estudo a respeito de sua constitucionalidade, em face ao artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal de 1988, que garante aos indivíduos o devido processo legal e a não privação de seus bens e sua liberdade sem o mesmo, além dos princípios decorrentes do devido processo, a ampla defesa e o contraditório.

Durante o estudo da norma, esta se mostrou contrária aos princípios que regem o sistema Jurídico Brasileiro. Assim, foi necessário debater a respeito do princípio do devido processo legal e a respeito dos princípios da ampla defesa, do contraditório, da presunção de inocência e da boa-fé.

Um dos pontos que mais se mostraram contrários aos princípios do Direito Administrativo foi a prestação de garantia que a Instrução Normativa prevê como possível, porém, exige do empresário depósito excessivamente oneroso e contrário à lógica do mercado, oferecendo assim grande risco de tornar impossível a atividade empresarial da empresa fiscalizada, possivelmente levando-a à falência.

Portanto, conclui-se que para reprimir a prática de operações fraudulentas na atividade empresarial importadora, o Estado criou uma norma regulamentadora de um procedimento que impõe sanções em desacordo com os princípios presentes em todo o sistema processual brasileiro, gerando assim um risco de prejudicar empresas que funcionam regularmente, pois aplica a todas as empresas fiscalizadas excessivas sanções desde o início do processo de fiscalização, não determinando neste momento se há irregularidade na atividade da empresa ou não.

O poder de fiscalização do Estado não deve prejudicar a atividade da empresa fiscalizada, tampouco se não houver fundamentação equivalente à onerosidade do procedimento fiscalizador. O poder-dever do Estado de fiscalizar pode interferir diretamente e

discricionariamente o administrado, porém este poder não é absoluto e o Estado não deve utilizar de seu poder-dever de fiscalização de maneira discricionária quando houver tamanha limitação à atuação da empresa. O Estado deve fiscalizar, porém deve fazer com a menor interferência possível à atividade do administrado.

Desta forma, como foi discutido em todo o trabalho, o Estado pode inviabilizar a atividade de empresa regular, podendo causar prejuízos irreversíveis à empresa, como a falência.

Portanto, o dispositivo regulamentador da fiscalização especial, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 228/2002, é ilegal e inconstitucional, pois afronta dispositivos da legislação infraconstitucional e a Constituição Federal de 1988.

Assim, como contribuição acadêmica, em razão dos pontos abusivos da legislação, sugere-se que seja revista a Instrução Normativa 228/2002 da seguinte forma:

- a) A determinação de um critério objetivo, a constatação de divergência entre a capacidade econômica da empresa e o valor das operações em andamento, através de calculo contábil, para selecionar qual empresa deve ser submetida ao procedimento especial, pois, a forma como é feita atualmente, com base em indícios, dá grande poder discricionário ao agente da Administração Pública e permite que empresas regulares sofram interferências desnecessárias e demasiadamente onerosas do Estado;
- b) Que seja garantido à empresa fiscalizada o direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurar que esta empresa será notificada de todos os atos processuais e que se possibilite a apresentação de defesa escrita antes de sofrer qualquer sanção prevista na legislação, além da possibilidade de questionar e impugnar as provas colhidas no processo administrativo;
- c) Que somente seja adotada a medida cautelar de apreensão da mercadoria quando houver provas documentais da irregularidade praticada e se fizer

necessária a medida para evitar que a mercadoria que tiver alguma irregularidade possa ser liberada e não mais recuperada, ou seja, como forma de garantia da aplicação da lei, desde que não haja outra medida menos onerosa que cumpra a mesma função;

d) A revisão da forma de prestação da garantia para um valor mais razoável, como forma de possibilitar a empresa a liberar o produto, diminuindo assim o prejuízo da empresa no mercado e possibilitando que ela cumpra suas obrigações contratuais.

## REFERÊNCIAS

Ato Administrativo. Cristiane Paula da Silva. Disponível em:

<http://www.direitopositivo.com.br/modules.php?name=Artigos&file=display&jid=176>.

Acesso em: 16/09/2013

Bandeira de Mello, Carlos Antônio (2009). Curso de Direito Administrativo. 26ª ed, revista e atualizada até a Emenda Constitucional 57 de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros Editores.

Carvalho Filho, José dos Santos (2011). Manual de Direito Administrativo. 24ª ed. revista, ampliada e atualizada até 31.12.2010. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

Carvalho Filho, José dos Santos (2012). Manual de Direito Administrativo. 25ª ed. revista, ampliada e atualizada até a Lei nº 12.587, de 3.1.2012. São Paulo: Atlas.

Cretella Júnior, José. (2011). Tratado de direito administrativo, vol. II: teoria do ato administrativo. Rio de Janeiro: Forense.

Di Pietro, Maria Sylvia Zanella (2012). Direito Administrativo. 25ª ed.. São Paulo: Atlas.

Ilegalidade da IN SRF nº 228/2002: exigência de garantia para liberação de mercadorias importadas. Luís Felipe Bretas Marzagão. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/5099/ilegalidade-da-in-srf-no-228-02>. Acesso em 09/10/2013.

LOPES MEIRELLES, Hely (2003). Direito administrativo brasileiro. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

Mazza, Alexandre (2013). Manual de Direito Administrativo. 3ª ed. São Paulo: Saraiva. Noções Gerais Acerca do Processo Administrativo e da Lei nº 9.784/99. Marília Lourido dos Santos. Jus Navigandi. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/410/nocoos-gerais-acerca-do-processo-administrativo-e-da-lei-9784-99/2#ixzz2U274dcOj>. Acesso em 1º de junho de 2013.

Instrução Normativa SRF 206/2002

Instrução Normativa SRF 228/2002

Lei 1.533/1951

Medida Provisória 2.158-35/2001

Processos:

-REOMS: 5374 MA 2000.01.00.005374-1, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL FAGUNDES DE DEUS, Data de Julgamento: 15/02/2006, QUINTA TURMA, TRF-1. Data de Publicação: 06/03/2006 DJ p.144.

-AMS 2003.32.00.007504-8 / AM; APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA; Relator: Juiz Federal Wilson Alves de Souza. TRF 1ª Região.

-AC 430959 RJ 2008.51.01.008020-7;Relator(a): Desembargador Federal FREDERICO GUEIROS; Órgão Julgador: SEXTA TURMA ESPECIALIZADA; Publicação: DJU - Data::22/01/2009