

**APLICAÇÃO POR ANALOGIA DA IN SFR Nº 228/02 PARA LIBERAÇÃO DE  
MERCADORIA RETIDA EM RAZÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL DA IN RFB Nº**

**1.169/11, À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA**

Loren Tazioli Engelbrecht Zantut<sup>1</sup>  
Gabriel de Araújo Sandri<sup>2</sup>  
Alice Francisco da Cruz Sales<sup>3</sup>

Recebido em: 21 maio 2017  
Aceito em: 29 maio 2017

**Resumo:** As mercadorias importadas, para serem introduzidas regularmente no mercado nacional, devem se submeter ao despacho aduaneiro de importação, que é dividido em despacho de consumo e despacho para admissão em regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, sendo ora aprofundado tema referente ao primeiro caso. Dentre os principais órgãos intervenientes no comércio exterior brasileiro encontra-se a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF), o qual atua diretamente na fiscalização aduaneira de importação, com a parametrização das mercadorias a serem internalizadas em território nacional em um dos quatro canais de conferência aduaneira: verde, amarelo, vermelho e cinza. No canal cinza, no qual a fiscalização é mais severa, é realizado exame documental e a verificação física da mercadoria importada, aplicando-se, por conseguinte, o Procedimento Especial de Controle Aduaneiro (PECA), no qual serão apuradas eventuais fraudes, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria. Os procedimentos especiais, que são regulados pela IN RFB 1.169/11 e IN SRF nº 228/02 devem respeitar a MP 2.158-35/01, que, dentre outras normativas, reconhece a possibilidade de liberação da mercadoria mediante garantia antes do término do PECA, o que não foi cumprido pela IN 1.169/11, ocasionando lacuna intransponível. Para a solução da ausência de norma regulamentadora para esta situação, é possível a aplicação do contido na IN SRF nº 228/02, utilizando o primeiro método de preenchimento de lacunas, prescrita no CTN, a analogia. A análise jurisprudencial evidencia entendimento majoritário no sentido de ser possível referida aplicação por analogia, para liberação das mercadorias retidas pela RFB, antes do término do PECA, mediante caução.

**Palavras-chave:** Procedimento Especial de Controle Aduaneiro. Analogia. IN RFB nº 1.169/11. IN SRF nº 228/02.

**APPLICATION BY ANALOGY OF NORMATIVE INSTRUCTION SFR Nº 228/02 FOR  
THE RELEASE OF GOODS WITHDRAWAL IN RESPECT OF THE FISCAL  
PROCEDURE OF NORMATIVE INSTRUCTION RFB Nº 1.169 / 11, BASED ON**

---

<sup>1</sup> Mestranda bolsista PROSUP-CAPES no Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Jurídicas da Universidade do Vale do Itajaí-UNIVALI, Itajaí – SC, e-mail: [lohengel@hotmail.com](mailto:lohengel@hotmail.com).

<sup>2</sup> Mestre em Ciências Jurídicas pelo CPCJ/UNIVALI e Professor de Direito Tributário, Processo Tributário e Prática de Direito Tributário na UNIVALI, Campus Balneário Camboriú – SC, Advogado tributário, e-mail: [gabrielsandri@univali.br](mailto:gabrielsandri@univali.br).

<sup>3</sup> Mestre em Ciências Jurídicas pelo CPCJ/UNIVALI e Professora de Direito Processual Constitucional na UNIVALI, Campus Balneário Camboriú - SC, Advogada, e-mail: [alicecs@univali.br](mailto:alicecs@univali.br).

---

## JURISPRUDENCE

**Abstract:** The imported goods, to be introduced regularly in the national market, must be submitted to the import customs clearance, which is divided into consumer dispatch and dispatch for admission to a special customs regime or applied in special areas, and now deepened theme relating to the first case. Among the main agencies involved in Brazilian foreign trade is the Brazilian's Customs, which acts directly in the customs import inspection, with the parameterization of the goods to be internalized in the national territory in one of the four channels of Customs conference: green, yellow, red and gray. In the gray channel, in which the inspection is more severe, a documentary examination and physical verification of the imported merchandise is carried out, applying, therefore, the Special Customs Control Procedure (PECA), in which any frauds, including Which refers to the declared price of the goods. The special procedures, which are regulated by Normative Instruction RFB 1.169/11 and Normative Instruction SRF nº 228/02, must comply with MP 2.158-35 /01, which, among other regulations, recognizes the possibility of release of the merchandise by guarantee before the end of the Special Customs Control Procedure, which was not fulfilled by Normative Instruction 1.169/11, causing an insurmountable gap. For the solution of the absence of a regulatory rule for this situation, it is possible to apply the contained in Normative Instruction SRF nº 228/02, using the first method of filling gaps, prescribed in the CTN, the analogy. The jurisprudential analysis demonstrates a majority view in the sense that it is possible to apply by analogy, for release of the goods retained by the RFB before the end of the PECA, through a bond.

**Keywords:** Special Customs Control Procedure. Analogy. IN RFB No. 1,169 / 11. IN SRF No. 228/02.

## 1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste artigo é identificar a possibilidade, ou não, da aplicação analógica das medidas de cautela fiscal para a liberação de mercadorias retidas em operações de controle aduaneiro, previstas na IN SRF nº 228/02, antes da conclusão do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro-PECA regulado pela RFB nº 1.169/11, cuja norma complementar não prevê expressamente essa possibilidade – eis a lacuna normativa –, não obstante ambas buscarem seu critério de validade nos preceitos legais do art. 68, da Medida Provisória nº. 2.158-35/01.

Para tanto, demonstrar-se-á a lacuna invocada (IN 1.169/11) e a semelhança existente entre os preceitos normativos contidos nas duas Instruções Normativas, para, então, discorrer-se sobre a possibilidade, ou não, de se utilizar da analogia como mecanismo de integração do ordenamento tributário e aduaneiro, à luz do entendimento jurisprudencial sobre o tema.

## 2 DA LACUNA ELOQUENTE DA IN RFB 1.169/11

No direito aduaneiro brasileiro existem pelo menos dois procedimentos especiais de fiscalização, os quais permitem ampla e completa análise das operações de comércio exterior ao Fisco

---

Federal, quais sejam: a IN SRF nº 228/2002 e IN RFB nº 1.169/2011<sup>4</sup>.

Esses procedimentos, diante dos prejuízos que acarretam aos fiscalizados, pelo irretorquível aumento de gasto com *demurrage*, depreciação, alterações cambiais etc., diferindo sobremaneira a concessão do despacho aduaneiro, vez que impõem a sua interrupção pelo prazo de 90 (noventa dias), prorrogável por igual período, podendo acarretar outras nefastas consequências, tanto no âmbito (i) administrativo, com a inabilitação do Siscomex e/ou a inaptidão do CNPJ e pena de perdimento; quanto no (ii) tributário, cobrando tributos provenientes da subavaliação da base de cálculo da mercadoria, aqueles calculados sobre a renda e/ou a diferença sobre os indiretos - IPI e ICMS; e, inclusive, em responsabilidade (iii) penal dos responsáveis, com a instauração de processos investigatórios de sonegação fiscal, descaminho, lavagem de dinheiro, evasão de divisas, dentre outros, merecem ser vistos com reservas.<sup>5</sup>

Todavia, para abordar a matéria discorrida neste tópico, faz-se necessária a diferenciação propedêutica entre a aplicação da IN SRF nº 228/02 em correlação à da IN RFB nº 1.169/11.

*Ab initio*, aplica-se a IN nº 228/2002 aos casos em que há suspeita de *interposição fraudulenta de terceiro* (empresa de fachada), a qual, apesar de existente documentalmente (existência jurídica), acaba por inexistir de fato. Desse modo, são identificadas como empresas de existência meramente documental, sem atividade econômica real subjacente, conforme vazado no art. 11, da referida Instrução Normativa, que impõe, como consequência, além da pena de perdimento da mercadoria, a instauração de procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ.<sup>6</sup>

Por sua vez, aplica-se o procedimento previsto na IN RFB nº. 1.169/11 quando se desconfia do *cometimento de infração punível com pena de perdimento*, aplicando-se, inclusive, nas situações em que a interposição fraudulenta de terceiro ocorra por empresa com existência factual incontroversa.

Logo, aplica-se o procedimento previsto na IN SRF nº 228/02 quando se desconfiar de interposição fraudulenta de empresa meramente de fachada, sendo que se a interposição fraudulenta for praticada por empresa factualmente existente, descaberia, por evidente, a aplicação da pena de inaptidão de CNPJ, na esteira do art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007<sup>7</sup>, porque se tornaria aplicável, nesse caso, a IN RFB nº. 1.169/11, que não prevê dita sanção.

---

<sup>4</sup> BREDA, Felipe Alexandre Ramos. **Os Procedimentos Especiais de Fiscalização Aduaneiros e a Operação Maré Vermelha**. Disponível em: <http://online.sintese.com>. Acesso em: 26.8.2016

<sup>5</sup> BREDA, Felipe Alexandre Ramos. **Os Procedimentos Especiais de Fiscalização Aduaneiros e a Operação Maré Vermelha**. Disponível em: <http://online.sintese.com>. Acesso em: 26.8.2016

<sup>6</sup> Entretanto, cumpre ressaltar, em razão da própria gravidade dessa sanção, a suspensão do CNPJ só é cabível quando se comprovar cabalmente que a empresa efetivamente não ostenta existência factual. (FOLLONI, André. **Valor aduaneiro e os procedimentos especiais de fiscalização aduaneira: Instrução Normativa SRF Nº 228/2002 e Instrução Normativa RFB Nº 1.169/2011**. Disponível em: <http://online.sintese.com>. Acesso em: 25 ago. 2016).

<sup>7</sup> FOLLONI, André. **Valor aduaneiro e os procedimentos especiais de fiscalização aduaneira: Instrução Normativa SRF Nº 228/2002 e Instrução Normativa RFB Nº 1.169/2011**. Disponível em: <http://online.sintese.com>. Acesso em: 25 ago. 2016

Sobre o tema em liça, Felipe Alexandre Ramos Breda<sup>8</sup> expõe que é apurado na IN RFB nº 1.169 toda e qualquer irregularidade passível de perdimento (art. 1º), o que, após apuração do Fisco, pode ou não culminar em fiscalização severa à empresa, com possível aplicação da IN RFB nº 228/02, se resultar da fiscalização a interposição fraudulenta de terceiro. Assim, o objeto da IN SRF 228/02 é fiscalizar a empresa importadora e sua capacidade econômica, financeira e operacional para atuar no comércio exterior.

É clarividente que a sanção aplicada em caso de condenação advinda do PECA que tramita com base da IN SRF nº 228/02 é mais gravosa do que aquela aplicada nas situações da IN RFB nº 1.169/11, porque, além da pena de perdimento, poder-se-á aplicar a suspensão do CNPJ.

Portanto, em casos em que as mercadorias são parametrizadas no canal cinza de conferência aduaneira, essas poderão incorrer em um dos incisos da IN RFB nº 1.169/2011, conforme elencado no art. 2º dessa norma complementar<sup>9</sup>.

Com efeito, ambas as Instruções Normativas repousam parte da sua densidade jurídica na autorização aberta pelo art. 68, da Medida Provisória nº. 2.158-35/2001:

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.** (grifos acrescentados).

Percebe-se, claramente, portanto, que a Instrução Normativa SRF nº 228/02 disciplinou, em respeito à disciplina contida na norma que lhe dá suporte (art. 68, da MP 2.158-35/01), a possibilidade de liberação da mercadoria mediante garantia, caução esta que deverá ser fixada pelo Fisco Federal no prazo de 10 (dez) dias, a contar da data do início do PECA, consistente no depósito do valor da mercadoria, que deverá ser efetuado, segundo o seu art. 7º, § 3º., por depósito em moeda corrente, fiança bancária ou seguro garantia em favor da União.

De outra ponta, a IN RFB nº 1.169/11 fora criada com o objetivo precípuo de também cumprir o art. 68, da MP 2.158-35/01, ou seja, regulamentar o procedimento que busca fiscalizar as operações de importações e aplicar, se necessário, a penalidade de perdimento da mercadoria. Referido objetivo se encontra expressamente mencionado no preâmbulo da referida norma complementar:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 273 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010 e tendo em vista o disposto nos arts. 34 e 793 a 795 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, no art. 36

<sup>8</sup> BREDA, Felipe Alexandre Ramos. **Os Procedimentos Especiais de Fiscalização Aduaneiros e a Operação Maré Vermelha**. Disponível em: <http://online.sintese.com>. Acesso em: 26 ago. 2016.

<sup>9</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1.169 de 29 jun. 2011**. Estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento. Diário Oficial da União, de 30/06/2011, seção, pág. 12.

---

da Lei nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993 e **no art. 68 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**, resolve: (grifos acrescentados).

Não obstante provenha da mesma fonte normativa (art. 68, da MP 2.158-35/01) da IN SRF nº 228/02, a IN RFB nº 1.169/11 não estabeleceu qualquer condição para que o fiscalizado consiga liberar liminarmente a mercadoria sobre a qual repousa a fiscalização.

Eis, então, a evidência da lacuna intransponível: ao deixar de estabelecer as situações em que a mercadoria deva ser entregue ao importador antes do término do procedimento investigatório e os meios para efetivação dessa entrega, inclusive com a fixação de prestação de garantia, a IN RFB nº 1.169/11 encampa um “silêncio eloquente”, em desrespeito, inclusive, à determinação contida na segunda parte do parágrafo único, do art. 68, da MP 2.158-35/01, norma de hierarquia superior que lhe dá o suporte jurídico necessário.

Como se percebe, dito silêncio/omissão resulta, infalivelmente, em diversos prejuízos ao fiscalizado, já relacionados exemplificadamente adrede.

Deveras, evidenciada a semelhança entre as duas instruções normativas – visto que se embebedam da mesma fonte normativa (MP 2.158-35/01) e ambas regulamentam a atividade de fiscalização aduaneira, cada qual com suas nuances –, torna-se imprescindível a abordagem sobre os mecanismos de integração da norma jurídica, notadamente quanto ao emprego da analogia (art. 108, inc. I, do CTN).

### **3 ANALOGIA COMO MECANISMO DE INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO**

#### **TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**

Em linguagem direta, interpretar, para o direito, significa encontrar o conhecimento do real sentido e alcance da norma jurídica aplicável ao caso, objeto da investigação tributária do exegeta<sup>10</sup>.

A interpretação da legislação tributária tem início no princípio da legalidade tributária, constante no art. 150, inciso I, da CRFB/88, que dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”<sup>11</sup>.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/42), regulamentando de modo geral todo o ordenamento jurídico pátrio, previu, em seus artigos 4º e 5º, a aplicação de interação legislativa em casos de omissão da lei, o que também serve de fonte para aplicação das normas tributárias. Reproduz-se o dispositivo:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

---

<sup>10</sup> LAURIANO, Paulo. **Interpretação da Legislação Tributária**. Disponível em: <http://online.sintese.com>. Acesso em: 8.9.2016

<sup>11</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988

---

Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum<sup>12</sup>.

Observe-se, mais especificamente, que o estudo da interpretação legislativa, no direito tributário, desdobra-se nos artigos 107 a 112 do CTN. O art. 107, do CTN, determina expressamente que a legislação tributária será interpretada nos ditames contidos no capítulo IV - Interpretação e Integração da Legislação Tributária.

O art. 108, do mesmo dispositivo legal, aborda a integração da legislação tributária, isto é, o que fazer em caso de não haver disposição expressa sobre determinada questão, arrolando quatro métodos de integração, em ordem sucessiva, sendo a primeira delas a analogia<sup>13</sup>.

Leciona Machado<sup>14</sup> que a teoria das lacunas possui papel de grande relevância no direito moderno, afirmando que a existência de lacunas se trata de uma postura ideológica.

Mais especificamente sobre a analogia, assim discorre:

*Analogia.* É o meio de integração pelo qual o aplicador da lei, diante de lacuna desta, busca solução para o caso em norma pertinente a casos semelhantes, análogos. O legislador nem sempre consegue disciplinar expressa e especificamente todas as situações. O mundo fático é complexo e dinâmico, de sorte que é impossível uma lei sem lacunas. Assim, diante de uma situação para a qual não há dispositivo legal específico, aplica-se o dispositivo pertinente a situações semelhantes, idênticas, análogas, afins.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal analisou a aplicação da analogia para preencher as lacunas no direito tributário e aduaneiro e assentou que, nas situações em que se aplica analogicamente uma norma a um fato, “[...] faz-se resultar dele [fato] – que não se encontra previsto na hipótese nela [lei] contida – o mesmo efeito que a lei atribui ao fato que lhe é análogo e que, abstratamente, configura a hipótese nela descrita<sup>15</sup>.

Em suma, é possível verificar que a analogia é aplicada para preencher lacuna no direito tributário e aduaneiro, buscando solução para o caso, utilizando norma pertinente a situações semelhantes, sendo a primeira medida a ser tomada, conforme determinado pelo legislador no art. 108, do CTN.

Na situação ora estudada, é clarividente a lacuna existente, razão pela qual demonstra-se inteiramente possível e necessário a aplicação da analogia para a integração do ordenamento tributário e aduaneiro, aplicando-se dispositivo contido na Instrução Normativa SRF nº 228/02 para a liberação de mercadorias retidas pela RFB, motivada pelo procedimento especial de controle aduaneiro instaurado por meio da IN RFB nº 1.169/11, então omissa.

Sobre a referida aplicação, embora se reconheça inexistir entendimento pretoriano pacífico,

---

<sup>12</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 09 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**. Brasília

<sup>13</sup> PULSEN, Lauro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 87

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 113

<sup>15</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº 640.474/SP, Recurso Especial. Relator: Ministro Ricardo Levandowski. **DJe**. Brasília, 28 abr. 1978.

pode-se observar uma maior inclinação jurisprudencial daqueles que reconhecem a validade e necessidade do uso analógico das medidas de liberação antecipada das mercadorias previstas na Instrução Normativa SRF nº 228/02 para aqueles retidas com base na IN RFB nº 1.169/11, consoante se buscará demonstrar a seguir.

#### 4 DO POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A MATÉRIA

Como visto, a Medida Provisória nº 2.158-35/01 é a base para o procedimento especial de controle aduaneiro, o qual tem por objetivo combater a ocorrência das infrações em comércio exterior.

Esse combate se encontra administrativamente regulamentado pelas Instruções Normativas mencionadas, sendo que somente a mais antiga (IN 228/02) estabelece os meios para a liberação cautelar da mercadoria, o que também deveria vir contido naquela norma complementar de 2011.

Sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu a lacuna normativa invocada, valendo-se da integração por analogia, nos PECA regulados pela IN RFB nº 1169/11, para reconhecer o direito do fiscalizado ter sua mercadoria liberada antes do término desse controle fiscal, com base nos preceitos da IN SRF nº 228/02:

TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA. INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES PUNÍVEIS COM PENA DE PERDIMENTO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS. PRESTAÇÃO DE CAUÇÃO EM DINHEIRO. POSSIBILIDADE. [...] 7. **Desse modo, verifica-se que é cabível a liberação das mercadorias importadas quando há prestação de caução em dinheiro, visto que a exigência da garantia é forma de preservar a efetividade da aplicação da pena de perdimento. 8. Mesmo porque, por expressa determinação legal (art. 68, parágrafo único c/c art. 80 da Medida Provisória 2.158-35/2001), o legislador previu a liberação de mercadoria retida quando submetida a Procedimento Especial de Controle, devendo a Autoridade Fiscal Aduaneira ter estabelecido as hipóteses de liberação de mercadoria antes do término do procedimento de fiscalização, mediante a adoção de medidas de cautela fiscal, fazendo prevalecer, na omissão da IN RFB 1.169/2011, a disposição contida na IN SRF 228/2002. 9. Cumpre ressaltar que a IN SRF 228/2002 já foi considerada válida pelo Superior Tribunal de Justiça, em hipótese análoga à dos autos, quando do julgamento do REsp. 1.105.931, Rel. Min. Mauro Campbell, DJe 10.2.2011 10. Recurso Especial não provido. (grifou-se)<sup>16</sup>.**

Nota-se que o egrégio Tribunal da Cidadania, além de reconhecer a lacuna normativa, constata que o silêncio normativo representa um desrespeito à sua norma de suporte (MP 2.158-35/2001), conquanto a mesma ter determinado a liberação da mercadoria antes do término da fiscalização. Assim, não caberia ao fisco, quando da regulamentação dos meandros da fiscalização, inobservar essa garantia do contribuinte.

Entretanto, nesse mesmo Recurso Especial agitado pela União, depreende-se que o Fisco Federal levantou a tese de que as mercadorias importadas, que se encontram sob suspeita de fraude punível com pena de perdimento (IN RFB 1.169/2011), devem seguir a regra, que é sua manutenção

---

<sup>16</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1530429 RS 2015/0099424-8. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 09 de junho de 2015. **Dje**. Brasília, 30 jun. 2015.

junto à RFB, retendo-a até a conclusão da fiscalização.

Esse fundamento foi objeto de expressa deliberação, cuja pertinência fora rechaçada, por unanimidade, pela Segunda Turma do STJ, a qual reconheceu a possibilidade de liberação das mercadorias importadas quando há prestação de caução em dinheiro, visto que a exigência da garantia preserva a aplicação da pena de perdimento, além de haver expressa previsão legal no art. 68, parágrafo único, c/c art. 80 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

Entende o STJ, ainda, que a Autoridade Fiscal Aduaneira deve estabelecer, por força legal, as hipóteses de liberação de mercadoria antes do término do procedimento de fiscalização, por meio da adoção de medidas de cautela fiscal, que, no caso da omissão, faz prevalecer a aplicação do disposto na IN SRF nº 228/2002 para preencher a lacuna advinda da omissão da IN RFB nº 1.169/2011.

Com efeito, afigura-se firme e sedimentado esse entendimento perante o referido Sodalício, tanto que os Recursos Especiais que lhe são distribuídos recebem julgamento monocrático do Relator, conforme ocorrera, por exemplo, no REsp nº 1.604.064/SC<sup>17</sup>, cuja relatoria foi atribuída a Ilustre Ministra Diva Malerbi, Desembargadora Convocada do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, que assim decidiu:

**[...] este Tribunal Superior possui o entendimento sedimentado de que "o legislador previu a liberação de mercadoria retida quando submetida a Procedimento Especial de Controle, devendo a Autoridade Fiscal Aduaneira ter estabelecido as hipóteses de liberação de mercadoria antes do término do procedimento de fiscalização, mediante a adoção de medidas de cautela fiscal, fazendo prevalecer, na omissão da IN RFB 1.169/2011, a disposição contida na IN SRF 228/2002". [...]**

**Logo, não há ilegalidade na possibilidade da prestação de garantia para a liberação das mercadorias importadas quando há procedimento fiscal de investigação em que são apontados indícios de infração punível com a pena de perdimento. [...]** (grifos acrescidos).

Assim, na mesma linha do entendimento anterior exarado pela Segunda Turma do STJ, a Ilustre Relatora da Primeira Turma da Corte Superior reconheceu ser pacífico o entendimento da possibilidade de liberação das mercadorias retidas pela RFB, em razão de PECA baseado na IN RFB nº 1.169/11, aplicando-se por analogia a disposição contida na IN SRF nº 228/2002.

No que tange aos entendimentos dos Tribunais Regionais Federais, ainda há divergência de julgamentos. No entanto, os Desembargadores Federais, em sua maioria, vêm acatando o mesmo pensamento dos Ministros do STJ, reconhecendo a possibilidade de liberação das mercadorias retidas, pela aplicação da IN RFB nº 1.169/11.

A título ilustrativo, com o fito de se evitar uma enfadonha repetição de argumentos, colaciona-se o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, representativo do seu posicionamento:

---

<sup>17</sup> BRASIL. STJ. Decisão Monocrática **REsp nº 1.604.064** - SC. Recorrente: Fazenda Nacional. Relator: Ministra Diva Malerbi, Desembargadora Convocada do Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Brasília, DF, 30 de maio de 2016. **Dje**. Brasília, 14 2016.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS. PRESTAÇÃO DE CAUÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. A retenção das mercadorias foi pautada no procedimento especial de controle aduaneiro instaurado com base na Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011.
2. Muito embora a autoridade impetrada entenda que as Instruções Normativas nº 228/2002 e 1.169/2011 tratam de situações distintas, impende atentar que a suspeita de interposição fraudulenta de terceiros, amolda-se tanto na previsão da IN/SRF nº 228/02 como na IN/SRF nº 1.169/2011.
3. Conclui-se, portanto, que tanto o antecedente da norma (fato que deu causa ao procedimento especial de controle) como o consequente (pena de perdimento) são os mesmos para a hipótese dos autos nos dois atos normativos. Logo, inexistente qualquer razão para deixar de aplicar à hipótese a previsão de liberação das mercadorias mediante caução com base no art. 7º da IN/SRF nº 228/02<sup>18</sup>.

A Primeira Turma do TRF4, em que pese reconhecer que a Autoridade Aduaneira pode e deve reter produtos no intuito de acautelarem os interesses alfandegários, em casos de fundados indícios de interposta pessoa em importação, até que consequente investigação constitua o suporte do eventual ato efetivamente punitivo (no caso, perdimento), existe previsão legal para liberação das mercadorias.

Expõe o Relator que o PECA tem caráter fiscalizatório e é o preparo ao devido processo de perdimento, razão pela qual a conclusão pela inexistência das supostas irregularidades não torna o PECA ilícito, pois decorrente e fundado no império cautelar do poder de polícia administrativo.

No entanto, a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região tem a concepção de que a impossibilidade de liberação das mercadorias para investigação fiscal acarretaria em prejuízos graves à pessoa que visa importá-las, acarretando entraves no exercício da sua atividade comercial.

Com o intuito de evitar tais prejuízos, além de harmonizar o conflito de interesses públicos e privados, é possível que, antes de finalizar a investigação aduaneira, a mercadoria seja liberada, desde que prestada caução, conforme visto na legislação delineada acima.

Deve-se levar em conta, segundo a Apelação ora analisada, que o comércio exterior se trata de atividade econômica regulada pelo Estado, por ser de interesse político-econômico da sociedade. Desta maneira, no Direito Aduaneiro há claro conflito de princípios constitucionais, o qual deve articular uma interação operacional, no sentido de proteger o núcleo essencial de cada princípio, sendo que: i) em alguns casos, restringem-se direitos do importador, no intuito de proteger a administração do fato aduaneiro; enquanto ii) em outros, valoriza-se a internalização, agilizando o tráfego da mercadoria.

A Primeira Turma, ao analisar a possibilidade de liberação dos produtos retidos, antes de findo o PECA aberto com base na IN RFB nº 1.169/11, harmonizou o conflito em zona intermediária, reconhecendo como legítima a retenção liminar da mercadoria por parte da RFB, mas, também, a possibilidade de sua liberação mediante certa cautela, isto é, pela oferta da caução em dinheiro. Nesse norte, assim se posicionou o voto vencedor:

---

<sup>18</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Apelação Reexame Necessário nº 5009956-22.2014.404.7208. Relator: Jorge Antonio Maurique. Porto Alegre, RS, 15 de abril de 2015. DE. Porto Alegre, 06 mar. 2015.

E é sábia a norma. Numa investigação continuada como a que se apresenta nesses casos, não é possível reter indefinidamente e de forma inflexível todas as mercadorias importadas por uma empresa investigada. Também não é possível simplesmente liberar todas elas mediante um simples compromisso de fidelidade por parte de certo depositário. O vértice da razoabilidade está no gravame operacional da fiança, do depósito em dinheiro, por exemplo, até porque objetiva demonstrar a existência de um fluxo financeiro da empresa, o que corresponde a um dos passos da própria investigação. Dessa forma, entendo que é razoável a liberação provisória da mercadoria **mediante caução em dinheiro**<sup>19</sup>.

Levando em conta tais fundamentos, a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, por unanimidade, reconheceu a possibilidade de liberação das mercadorias, nos termos ora expostos.

Por sua vez, a Segunda Turma deste Tribunal também reconhece a possibilidade explanada, conforme retrata o julgado abaixo:

ADUANEIRO E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. CABIMENTO. IMPORTAÇÃO. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA. MERCADORIA. RETENÇÃO. LIBERAÇÃO MEDIANTE GARANTIA. 1. É cabível a impetração de mandado de segurança preventivo com o escopo de propiciar a prestação de garantia para a liberação de mercadorias no caso de eventuais operações de importação realizadas durante o prazo de vigência de Procedimento Especial de Controle Aduaneiro. 2. Mercadoria retida em face da instauração do procedimento especial de fiscalização previsto na IN SRF nº 1.169/2011, por suspeita de interposição fraudulenta de terceiros na operação de importação. 3. Reconhecido o direito à liberação da mercadoria mediante prestação de garantia no seu valor integral, sem prejuízo à continuidade dos procedimentos especiais relativos às suspeitas de interposição fraudulenta<sup>20</sup>.

No julgado acima, a eminente Relatora frisou que a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.169/11 é ato infralegal que contrariou a legislação sobre o tema, prescrita nos arts. 68, parágrafo único e 80, II, da MP nº 2.158-35/2001, por procurar retirar a eficácia prevista para liberação de mercadorias antes da conclusão do procedimento de fiscalização, o que, segundo o julgado, não se pode admitir. Em arremate, assim se posicionou: “Portanto, antes da conclusão do procedimento especial, pode haver liberação das mercadorias mediante prestação de garantia, especificamente depósito em moeda corrente, fiança bancária ou seguro em favor da União”<sup>21</sup>.

Resta demonstrado o entendimento jurisprudencial majoritário do Egrégio Tribunal Regional Federal da Quarta Região, reconhecendo a tese de liberação das mercadorias retidas em procedimento especial de controle aduaneiro, regulado pela IN RFB nº 1.169/11, desde que prestada garantia por caução em dinheiro.

Outros Tribunais Federais pátrios coadunam com este entendimento, vazados, *verbi gratia*, nos seguintes precedentes:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. AGRAVO

<sup>19</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Apelação Reexame Necessário nº 5009956-22.2014.404.7208. Relator: Jorge Antonio Maurique. Porto Alegre, RS, 15 de abril de 2015. DE. Porto Alegre, 06 mar. 2015.

<sup>20</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Apelação nº 50694072020144047000. Relator: Carla Evelise Justino Hendges. Porto Alegre, RS, 29 de abril de 2015. DE. Porto Alegre, 29 abr. 2015.

<sup>21</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Apelação nº 50694072020144047000. Relator: Carla Evelise Justino Hendges. Porto Alegre, RS, 29 de abril de 2015. DE. Porto Alegre, 29 abr. 2015.

DE INSTRUMENTO. RETENÇÃO DE IMPORTAÇÃO. FISCALIZAÇÃO. LIMINAR. CAUÇÃO. ARTIGO 68, PARÁGRAFO ÚNICO, MP 2.158-35. DESPROVIMENTO DO RECURSO. [...] <sup>22</sup>.

TRIBUTÁRIO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS IMPORTADAS APREENDIDAS. DECRETO Nº 6.759/2009. FRAUDE NO ATO DE IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. NÃO COMPROVAÇÃO DA REGULARIDADE DA AQUISIÇÃO. APELAÇÃO IMPROVIDA. [...] <sup>23</sup>.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPORTAÇÃO. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. POSSÍVEL INFRAÇÃO PUNÍVEL COM A PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. CABIMENTO DA LIBERAÇÃO DOS BENS MEDIANTE CAUÇÃO EM DINHEIRO NO VALOR DA AVALIAÇÃO. LEGALIDADE E APLICABILIDADE DA IN/SRF Nº 228/02. PRECEDENTES DO STJ. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O FISCO. IRREVERSIBILIDADE DA MEDIDA PARA O CONTRIBUINTE <sup>24</sup>.

Destarte, à luz do exposto, observa-se que a jurisprudência pátria, em sua maioria, acolhe a tese da possibilidade de se liberar as mercadorias retidas em procedimento especial de controle aduaneiro, regulado pela IN RFB nº 1.169/11, por aplicação analógica da IN SRF nº 228/02, principalmente do dispositivo legal que trata da possibilidade de liberação da mercadoria antes do término do procedimento especial, desde que a empresa investigada proceda ao depósito do valor da mercadoria, ou seja, desde que preste garantia, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na forma do § 1º, do art. 7º, da IN SRF nº 228/02.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observou-se, pelo estudo, que o procedimento especial de controle aduaneiro é regulamentado por pelo menos duas Instruções Normativas, a IN RFB 1.169/11 e a IN SRF nº 228/02, sendo que a primeira é lacunosa quanto à possibilidade de liberação de mercadorias importadas, mediante garantia, antes do término do PECA que regulamenta, ao passo que a segunda prevê, expressamente, as condições necessárias de liberação, em fina sintonia com norma que dá suporte a ambas as Instruções (Medida Provisória 2.158-35/2001).

Assim, diante dos temas abordados, é possível concluir que a jurisprudência majoritária vem acolhendo, acertadamente, a tese que reconhece a possibilidade de liberar as mercadorias retidas em procedimento especial de controle aduaneiro, regulado pela IN RFB nº 1.169/11, antes do término do PECA, por aplicação da IN SRF nº 228/02, principalmente do dispositivo legal que trata da possibilidade de liberação da mercadoria antes do término do procedimento especial, desde que a empresa investigada proceda ao depósito do valor da mercadoria, ou seja, desde que preste garantia em dinheiro equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na forma do § 1º, do art. 7º, da IN SRF nº 228/02.

<sup>22</sup> BRASIL. **Tribunal Regional Federal da Terceira Região**. Acórdão nº 491476 - 0033112-18.2012.4.03.0000. Relator: Desembargador Federal Carlos Muta. Terceira Turma. São Paulo, SP, 01 de agosto de 2013. **E-djf3**. São Paulo, 09 ago. 2013.

<sup>23</sup> BRASIL. **Tribunal Regional Federal da Quinta Região**. Apelação nº 08082356620154058100. Relator: Desembargador Federal Edílson Nobre. Quarta Turma. Recife, PE, 30 de junho de 2016. **DE**. Recife, 30 jun. 2016.

<sup>24</sup> BRASIL. **Tribunal Regional Federal da Segunda Região**. Agravo de Instrumento nº 0000030-18.2015.4.02.0000, Turma Espec. II - Tributário. Desembargador Federal Luiz Antônio Soares, RJ, 17 de junho de 2015. **DE**. Rio de Janeiro, 19 jun. 2015.

## 6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988

BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 09 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**. Brasília

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.169 de 29 jun. 2011. **Estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento**. Diário Oficial da União, de 30/06/2011, seção, pág. 12.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 228 de 21 out. 2002. **Dispõe sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas**. Diário Oficial da União, de 23/10/2002, seção 1, pág. 9.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.169 de 29 jun. 2011. **Estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento**. Diário Oficial da União, de 30/06/2011, seção, pág. 12.

BRASIL. STJ. Decisão Monocrática **REsp nº 1.604.064 - SC**. Recorrente: Fazenda Nacional. Relator: Ministra Diva Malerbi, Desembargadora Convocada do Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Brasília, DF, 30 de maio de 2016. **DJe**. Brasília, 14 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1530429 RS 2015/0099424-8. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 09 de junho de 2015. **DJe**. Brasília, 30 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº 640.474/SP, Recurso Especial. Relator: Ministro Ricardo Levandowski. **DJe**. Brasília, 28 abr. 1978.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Apelação nº 50694072020144047000. Relator: Carla Evelise Justino Hendges. Porto Alegre, RS, 29 de abril de 2015. **DE**. Porto Alegre, 29 abr. 2015.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da Quarta Região**. Apelação nº 50694072020144047000. Relator: Carla Evelise Justino Hendges. Porto Alegre, RS, 29 de abril de 2015. **DE**. Porto Alegre, 29 abr. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Apelação Reexame Necessário nº 5009956-22.2014.404.7208. Relator: Jorge Antonio Maurique. Porto Alegre, RS, 15 de abril de 2015. **DE**. Porto Alegre, 06 mar. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Apelação Reexame Necessário nº 5009956-22.2014.404.7208. Relator: Jorge Antonio Maurique. Porto Alegre, RS, 15 de abril de 2015. **DE**. Porto Alegre, 06 mar. 2015.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da Quinta Região**. Apelação nº 08082356620154058100. Relator: Desembargador Federal Edilson Nobre. Quarta Turma. Recife, PE, 30 de junho de 2016. **DE**. Recife, 30 jun. 2016.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da Segunda Região.** Agravo de Instrumento nº 0000030-18.2015.4.02.0000, Turma Espec. II - Tributário. Desembargador Federal Luiz Antônio Soares, RJ, 17 de junho de 2015. **DE.** Rio de Janeiro, 19 jun. 2015.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da Terceira Região.** Acórdão nº 491476 - 0033112-18.2012.4.03.0000. Relator: Desembargador Federal Carlos Muta. Terceira Turma. São Paulo, SP, 01 de agosto de 2013. **E-djf3.** São Paulo, 09 ago. 2013.

BREDA, Felipe Alexandre Ramos. **Os Procedimentos Especiais de Fiscalização Aduaneiros e a Operação Maré Vermelha.** Disponível em: <http://online.sintese.com>. Acesso em: 26.8.2016

BREDA, Felipe Alexandre Ramos. **Os Procedimentos Especiais de Fiscalização Aduaneiros e a Operação Maré Vermelha.** Disponível em: <http://online.sintese.com>. Acesso em: 26.8.2016

BREDA, Felipe Alexandre Ramos. **Os Procedimentos Especiais de Fiscalização Aduaneiros e a Operação Maré Vermelha.** Disponível em: <http://online.sintese.com>. Acesso em: 26.8.2016

FOLLONI, André. **Valor Aduaneiro E Os Procedimentos Especiais De Fiscalização Aduaneira: Instrução Normativa SRF Nº 228/2002 e Instrução Normativa RFB Nº 1.169/2011.** Disponível em: <http://online.sintese.com>. Acesso em: 25.8.2016

FOLLONI, André. **Valor Aduaneiro E Os Procedimentos Especiais De Fiscalização Aduaneira: Instrução Normativa SRF Nº 228/2002 e Instrução Normativa RFB Nº 1.169/2011.** Disponível em: <http://online.sintese.com>. Acesso em: 25.8.2016

LAURIANO, Paulo. **Interpretação da Legislação Tributária.** Disponível em: <http://online.sintese.com>. Acesso em: 8.9.2016

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 113

PULSEN, Lauro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 87