

**MUDANÇAS NO PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO  
REGIDO PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 228/02 EM RAZÃO DA  
INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1678, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2016**

CHANGES IN THE SPECIAL CUSTOMS CONTROL PROCEDURE GOVERNED BY  
NORMATIVE INSTRUCTION SRF Nº 228/02 BECOUSE OF THE NORMATIVE  
INSTRUCTION RFB Nº 1678, OF DECEMBER 22, 2016

Loren Tazioli Engelbrecht Zantut<sup>1</sup>

Israel Fernandes Huff<sup>2</sup>

**RESUMO**

No direito aduaneiro brasileiro existem dois procedimentos especiais de fiscalização que permitem a análise e retenção das mercadorias, os quais tem como base normativa a MP 2.158-35/2001, regulamentará pela Instrução Normativa SRF nº 228/2002 e Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011. A instauração de procedimento especial fiscalizatório, na primeira hipótese, encontra respaldo no art. 1ª, da Instrução Normativa SRF nº 228/02. Referido dispositivo, da mesma forma que inúmeros outros constantes desta IN, foram recentemente modificados pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.678/16. O presente artigo tem como finalidade apresentar o procedimento de fiscalização especial aduaneira que tem por base a IN SRF nº 228/02 e suas recentes alterações relevantes.

Palavras-chave: Importação. Procedimento Especial de Controle Aduaneiro. IN SRF nº 228/02.

---

<sup>1</sup>Mestranda bolsista PROSUP-CAPES no Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Jurídicas da Universidade do Vale do Itajaí-UNIVALI - SC, Graduada em Direito e Administração pela mesma instituição, e-mail: lohengel@hotmail.com

<sup>2</sup>Especialista em Direito Tributário pela IBET, Graduado na em Direito pela Universidade do Oeste de Santa Catarina, advogado militante na área de Direito Aduaneiro e Tributário, e-mail: israelhf@gmail.com

## **ABSTRACT**

In Brazilian customs law, there are two special inspection procedures that allow for the analysis and retention of goods, which is based on regulation MP 2.158-35/2001, regulated by the Normative Instruction nº 228/2002 and Normative Instruction nº 1.169/2011. The establishment of a special inspection procedure, in the first hypothesis, is supported in art. 1, of Normative Instruction nº 228/02. This clause, like many other constants in this Normative Instruction, was recently modified by Normative Instruction nº 1.678/16. This article is to present the special customs inspection procedure based on IN SRF nº 228/02 and the recent relevant changes on it.

Keywords: Import. Special Customs Control Procedure. NI SRF Nº 228/02.

## **INTRODUÇÃO**

O procedimento especial de controle aduaneiro de importação, regido pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 228/02 é de suma importância para a economia nacional, pois verifica, de forma acautelatória, despachos aduaneiros que podem desencadear em concorrência desleal, supressão de pagamento de tributo e inúmeras outras consequências.

Ocorre que a IN SRF nº 228/02 sofreu modificações relevantes, em virtude de Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.678, de 22 de dezembro de 2016, o que será levantado pelo presente artigo.

Busca-se, de forma sintética, apurar o procedimento utilizado anteriormente à modificação, para ser possível realizar análise comparativa.

### **1. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 228, DE 21 DE OUTUBRO DE 2002**

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 punidas com pena de perdimento.

O art. 68, da MP nº 2.158-35/01, assim prescreve:

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. (grifou-se)

Para disciplinar a norma acima mencionada, veio a Instrução Normativa SRF nº 228/02, que, segundo o Supremo Tribunal de Federal, esta norma infralegal “dispõe sobre o procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas”<sup>3</sup>.

A Instrução Normativa ora abordada trazia, na antiga redação, em seu art. 1º as hipóteses de instauração de procedimento especial de controle aduaneiro, seguindo seus trâmites:

Art. 1º 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, nos termos desta Instrução Normativa. (grifou-se)

§ 1º O procedimento especial a que se refere o caput visa a identificar e coibir a **ação fraudulenta de interpostas pessoas** em operações de comércio exterior, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor.

Em outras palavras, o procedimento especial de controle aduaneiro conduzido pela IN SRF nº 228/02 é instaurado quando há suspeitas de interposição fraudulenta de terceiros, o que, para De Plácido e Silva:

Do latim *‘iterpositio’*, do verbo *‘interponere’* (pôr entre, meter de permeio, interpor), sem que se afaste do seu literal sentido de ação de pôr de permeio ou entre duas coisas ou pessoas, possui o vocábulo na técnica jurídica duas especiais aplicações: a) Quer significar a intervenção de uma pessoa em negócio alheio por ordem de seu dono ou a mandato dele. A pessoa interveniente diz-se interposta, isto é, posta ou colocada entre uma e outra, para cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pôde fazer. É, assim, a interposta pessoa representada por uma terceira pessoa

---

3 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática nº RE 893837. Relator: Min. ROBERTO BARROSO. Brasília, DF, 22 de junho de 2015. Diário Oficial da União. Brasília, 25 jun. 2015.

que vai executar o ato, a mando ou ordem de alguém porque esteja este impossibilitado de o fazer, ou porque assim o tenha determinado. [...] INTERPOSTA PESSOA. O mesmo que interposta persona, que é a pessoa que se interpõe, em negócio de outrem, para realizá-lo em substituição da que tinha a incumbência de fazê-lo. É o mesmo que prestanome<sup>4</sup>.

Para Tôrres, a interposição real pode ser definida como sendo “aquela na qual a pessoa interposta contrata em nome próprio, ou em nome de outrem, mediante legítimos negócios jurídicos, permitidos pelo ordenamento [...]”<sup>5</sup>.

É possível que ocorra a interposição de uma pessoa alheia, objetivando a ocultação do verdadeiro interessado pela importação, figurando essa intromissão de terceiro em relações contratuais alheias como simulação e fraude, o que é punível com pena de perdimento<sup>6</sup>.

A seleção de empresas sujeitas à aplicação do procedimento previsto na antiga redação do art. 1º, da IN SRF 228/02, decorreria do cruzamento de informações de natureza contábil-fiscal e de comércio exterior extraídas das bases de dados da Secretaria da Receita Federal (SRF), conforme disposto no art. 2º desta Instrução Normativa<sup>7</sup>.

A aplicação do procedimento especial está regulamentado a partir do art. 3º da IN SRB 228/02, cabendo ao titular da unidade da RFB de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa determinar o início da ação fiscalizadora, mediante expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Desde o início deste procedimento, toda a mercadoria importada pela empresa fica retida nas alfândegas até sua conclusão. O prazo estabelecido por esta norma, no art. 9º, para a conclusão do processo de fiscalização é de 90 (noventa) dias, prorrogáveis, justificadamente, por igual período.

Há a possibilidade de realização do depósito para liberação das mercadorias, na forma do art. 7, da referida Instrução Normativa.

---

4 SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 435

5 TÔRRES, Heleno. Direito tributário e direito privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 423.

6 FERRARA, Francesco. A simulação dos negócios jurídicos. Campinas: Red Livros, 1999. p. 306.

7 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.

Sobre o prazo, é entendimento consolidado da jurisprudência brasileira:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. RETENÇÃO DE MERCADORIAS. ART. 7ª DA IN SRF Nº 228/2002. GARANTIA PARA LIBERAÇÃO. EXCESSO DE PRAZO NA FISCALIZAÇÃO. ART. 9º DA IN SRF Nº 228/2002. CORREÇÃO MONETÁRIA. INVERSÃO DA SUCUMBÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. 1. Detém o Fisco o poder-dever de proceder o controle das operações de importação no território nacional, apurando, se for o caso, ilícitos fiscais que transbordem da mera sonegação fiscal, nos termos do art. 7ª da IN SRF nº 228/2002. 2. A garantia para a liberação das mercadorias importadas não é uma exigência, mas uma opção dada ao importador, também pelo art. 7ª da IN SRF nº 228/2002 e não enseja hipótese de indenização por perdas e danos. 3. **O excesso de prazo para o término da fiscalização, sem apontar nenhum ilícito fiscal relativo às mercadorias importadas, torna ilegal a retenção do valor depositado em garantia, por ultrapassar o prazo de noventa dias previsto no art. 9º IN SRF nº 228/2002.** 4. O valor do depósito em garantia deve ser atualizado pela Taxa SELIC. 5. Com a inversão da sucumbência, fica condenada a União em honorários advocatícios de 10% sobre o valor da condenação e a reembolsar as custas adiantadas pela parte autora. 6. Apelação parcialmente provida para autorizar a imediata restituição da garantia depositada. 7. Deferida a antecipação de tutela. (grifou-se)8

Já o art. 4ª da IN SRF 228/02, impunha que, dado início ao PECA, a empresa sob investigação deverá ser intimada para, no prazo de 20 dias:

I - comprovar o seu efetivo funcionamento e a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, mediante o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, acompanhado da pessoa responsável pelas transações internacionais e comerciais; e

II - comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações9.

Ou seja, ao ser inserida no PECA regulada pela IN SRF nº 228/02, a importadora deve prestar esclarecimentos à RFB, constantes nos artigos seguintes.

---

8 PORTO ALEGRE. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão nº AC: 2857 PR 2003.70.02.002857-2. Relator: Desemargador Álvaro Eduardo Junqueira. Porto Alegre, RS, 15 de janeiro de 2005. Diário Oficial da União. Porto Alegre, 09 fev. 2005.

9 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.

O art. 5º, da IN SRF nº 228/02 dispõe que, para efeito do cumprimento do disposto no inciso I, do *caput*, do art. 4º, deverão ser apresentados os seguintes documentos:

- I - de identificação pessoal;
- II - de constituição da empresa e suas alterações;
- III - comprobatórios de seus vínculos com a empresa;
- IV - comprobatórios do funcionamento efetivo da empresa, tais como:
  - a) recibos de contas de energia elétrica, telefone, água;
  - b) documento de arrecadação do Imposto Predial e Territorial Urbano;
  - c) contrato de locação ou escritura do imóvel, conforme o caso;
  - d) livro de registro de empregados; e
  - e) outros relacionados na intimação.
- V - comprobatórios de efetiva participação da empresa nas transações comerciais, como cópias dos instrumentos de negociação.

Parágrafo único. Para fins de comprovar a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, as pessoas que comparecerem à SRF deverão demonstrar, ainda, que possuem conhecimento dos detalhes das operações em curso e poder decisório para sua realização, bem assim relacionar os nomes das pessoas de contato junto aos fornecedores estrangeiros, indicando os respectivos números de telefone, fax ou endereço eletrônico.

O objetivo destes documentos é comprovar que a empresa realmente existe e possui estrutura para importar. Para tanto, o art. 6º traz o rol de informações e documentos capazes de comprovar a capacidade financeira e origem dos valores utilizados para a importação<sup>10</sup>:

- Art. 6º Para efeito de cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 4º, além dos registros e demonstrações contábeis, poderão ser apresentados, dentre outros, elementos de prova de:
- I - integralização do capital social;
  - II - transmissão de propriedade de bens e direitos que lhe pertenciam e do recebimento do correspondente preço;
  - III - financiamento de terceiros, por meio de instrumento de contrato de financiamento ou de empréstimo, contendo:
    - a) identificação dos participantes da operação: devedor, fornecedor, financiador, garantidor e assemelhados;
    - b) descrição das condições de financiamento: prazo de pagamento do principal, juros e encargos, margem adicional, valor de

---

<sup>10</sup> 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.

garantia, respectivos valores-base para cálculo, e parcelas não financiadas; e

c) forma de prestação e identificação dos bens oferecidos em garantia.

Antes de findo o PECA, na antiga redação da IN ora estudada, instaurado com base na IN SRF 228/02, é possível o desembaraço ou a entrega das mercadorias, ficando condicionado à prestação de garantia, até a conclusão do procedimento especial, 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 (art. 7º)<sup>11</sup>.

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.

Caso atenda a intimação e corra o PECA, ao final aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 (art. 11, da IN SRF 228/02) e dos incisos I a XIX do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66.

O Decreto-lei nº 1.455/76, dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências<sup>12</sup>, dispondo seu art. 23, inciso V, que:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

---

11 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.

12 BRASIL. Decreto-lei nº 1.455/76, de 07 de abril de 1976. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF

A aplicação da pena de perdimento justifica-se pelo dano ao erário, e, conforme prescreve o art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, a interposição fraudulenta de terceiros é considerada infração com esta consequência.

Isto também está disposto nos incisos I a XIX do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66:

Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

I - em operação de carga ou já carregada, em qualquer veículo ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito da autoridade aduaneira ou não cumprimento de outra formalidade especial estabelecida em texto normativo;

[...]

XIX - estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou ordem públicas.

De Plácido e Silva<sup>13</sup> define erário como sendo:

Derivado do latim *aeraruim*, é o vocábulo aplicado, segundo sua etimologia, para designar o tesouro público, ou seja, o conjunto de bens e valores pertencentes ao Estado. Entre os romanos, havia distinção entre o *aeraruim* e o *fiscus*. Aquele, dito propriamente *aerarium sacrum*, compreendia os bens propriamente do Estado ou tesouro do Estado, enquanto o *fiscus* designava nominativamente os bens da coroa. Mas depois o fisco passou a absorver o próprio tesouro público. Modernamente, o sentido de erário é mais amplo do que o de fisco, compreendendo este a organização a que se cometem os encargos da arrecadação de tributos e aquele o conjunto de bens pertencentes ao Estado, representados em valores oriundos de imposto ou qualquer outra natureza, significando, assim, a fortuna do Estado.

Esta classificação é tida inclusive na esfera administrativa da Receita Federal do Brasil, como demonstra o Acórdão do CARF:

EXPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. Nos termos do artigo 23, V do Decreto Lei 1455/1976, a ocultação de empresa exportadora, mediante fraude ou simulação, trata-se de infração punível com a pena de perdimento da mercadoria, que na impossibilidade de sua apreensão pela RFB, é **convertida em multa**

---

13 SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 303.

**equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria exportada.**  
Recurso negado<sup>14</sup> (grifou-se).

Além da possibilidade de perda das mercadorias, uma sanção prevista nesta Instrução Normativa é a inaptidão no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) da empresa investigada. Assim dispõe o Parágrafo Único, do art. 11, da IN SRF 228/0215: “Nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput, será ainda instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)”.

Esta penalidade é aplicada nos casos previstos em lei, sendo debatidas em sede administrativa e judicial, conforme o seguinte entendimento:

(...) 1. Trata-se de apelação interposta pela impetrante contra sentença que denegou a segurança em ação mandamental que objetiva o restabelecimento do seu CNPJ para a situação cadastral "ativa regular", bem como lhe seja concedido o RADAR ordinário. 2. In casu, a Receita Federal do Brasil, com base no parágrafo único do art. 11 da IN SRF nº 228/2002, instaurou procedimento administrativo de declaração de inaptidão de CNPJ nº 10410.001824/2007-11, que culminou com a expedição de Declaração de Inaptidão da inscrição da impetrante, nos termos do art. 81 da Lei nº 9.430/96. O referido procedimento foi instaurado em virtude da constatação - através de Mandado de Procedimento Fiscal nº 04.4.01.00-206-00219-3 - de irregularidades, relacionadas à interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior, cometidas pela impetrante quando da realização de internação de mercadorias procedentes do exterior. (...)16.

Por fim, se ao final do PECA forem identificadas condutas criminais – documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneiras, ou seja, falsidade documental ou ideológica – por força do art. 13 da IN SRF 228/02,

---

14 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3402-003.093, Paf 15956.720374/2013-56. Relator: Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire. Brasília, DF, 21 de junho de 2016. Dou. Brasília

15 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.

16 RECIFE. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Acórdão nº AMS: 200780000064853 AL. Relator: Desembargador Federal Fernando Braga. Recife, PE, 11 de novembro de 2014. Dou. Recife, 14 nov. 2014.

deverá o Fiscal Federal efetuar uma representação para fins penais, respondendo o responsável da empresa e, por vezes o despachante aduaneiro, na esfera criminal.

Observa-se que o procedimento acima exposto teve modificações relevantes, advindas da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.678, de 22 de dezembro de 2016, as quais serão destacadas a seguir.

## **2. MODIFICAÇÕES OCORRIDAS NO PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 228, DE 21 DE OUTUBRO DE 2002 EM RAZÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1678, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2016**

O procedimento especial com base na IN SRF nº 228/02 – tal como o que também ocorre naquele com fundamento na IN RFB nº 1.169/11 – foi recentemente modificado através da IN RFB nº 1.678/16.

A IN RFB nº 1.678/16 foi publicada em 23/12/2016 e seu objetivo vem assim descrito:

**Altera a Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002**, que dispõe sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, e a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011, que 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. (grifou-se)<sup>17</sup>

Assim, passa-se a abordar as modificações relevantes deste procedimento acautelatório fiscal, especificamente nos arts. 1º, 3º, 4º, 7º, 9º, 11 e 12.

Na atual redação do artigo 1º da Instrução Normativa abordada, tem-se que:

**Art. 1º** A empresa que **apresentar indícios de interposição fraudulenta de pessoas**, mediante incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade

---

17 BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.678 de 23/12/16. Altera a Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, que dispõe sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, e a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011, que 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 23/12/16, seção 1, pág. 154.

econômica e financeira, ficará sujeita ao procedimento especial de fiscalização estabelecido nesta Instrução Normativa.

Observa-se que as empresas, que antes teriam que revelar indícios de incompatibilidade entre volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira, na nova redação devem apresentar indícios de interposição fraudulenta de terceiros, o que enquadra a norma em uma classificação mais específica.

Ainda, o art. 2º da IN SRF nº 228/02 foi expressamente revogado pela nova Instrução Normativa, deixando de constar que a seleção das importadoras para fiscalização aduaneira pelo procedimento especial (PECA) decorrerá do cruzamento de informações de natureza contábil-fiscal e de comércio exterior<sup>18</sup>.

O parágrafo único, do Art. 2º, da IN SRF nº 228/02, que trata da ausência de entrega de declarações fiscais a que for obrigada, apesar de revogado, foi mantido semelhante, no entanto recolocado como o parágrafo do Art. 3º, do qual se transcreve:

Parágrafo único. A empresa, cuja omissão na entrega de declarações fiscais a que estiver obrigada prejudicar a avaliação da sua capacidade econômica e financeira, ficará sujeita ao procedimento especial de fiscalização na forma estabelecida no caput<sup>19</sup>.

No que tange a competência da jurisdição da unidade da RFB para realizar a fiscalização fundada com base na IN SRF nº 228/02, que antes era expressamente do titular da unidade da SRF de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa (antigo Art. 3º), tem-se que será da unidade da Receita Federal em que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) está em curso (Art. 3º, IN SRB 228/02).

---

18 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.

19 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.

Quanto à forma, denota-se que na antiga redação a lavratura do PECA (IN SRF nº 228/02) dar-se-ia mediante expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), enquanto atualmente deve dar-se por Termo de Início, com ciência da pessoa fiscalizada, contendo as possíveis irregularidades que motivaram a instauração (Art. 3º, IN SRB 228/02).

Não será mais possível que o Superintendente Regional da Receita Federal designe outra unidade da região fiscal para conduzir o PECA (IN SRF nº 228/02), em razão da conveniência da administração e os recursos disponíveis.

O Art. 4º, apesar de ter sido modificado, não teve mudanças quanto a matéria, apenas em sua forma escrita, permanecendo, inclusive, o prazo de 20 (vinte) dias para a prestação das informações necessárias pela importadora.

Não haverá mais o dever de registrar o início do procedimento junto ao Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros (Radar), de modo a dar conhecimento às demais unidades da SRF, por ter sido revogado o §3º, do art. 4º, da IN SRF nº 228/02.

Outra mudança que merece destaque encontra-se no §2º do art. 7º, o qual trata da possibilidade de liberação da mercadoria retida antes de findo o PECA mediante prestação de garantia, que vem assim vasado:

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.

§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.

**§ 2º No caso de despacho aduaneiro de mercadoria iniciado após a instauração do procedimento especial, o prazo para fixação de garantia será contado da data a partir da qual a declaração aduaneira estiver registrada no Siscomex, e todos os documentos instrutivos do despacho estiverem disponíveis para uso da RFB nos termos da legislação vigente.**

Assim, em situação em que o despacho aduaneiro seja começado após a instauração do PECA, o prazo para fixação de garantia não será simplesmente

contado da data de registro da declaração aduaneira, como ocorria anteriormente, mas sim da data em que a declaração for registrada no Siscomex, e todos os documentos instrutivos do despacho estiverem disponíveis para a Aduana.

Outra novidade traduz-se na possibilidade da Receita Federal ter a possibilidade de recusar a garantia apresentada pela importadora, com fundamento de que “O instrumento de garantia apresentado que não seja efetivo para acautelar os interesses da União (...)”<sup>20</sup> (§5º, do Art. 6º, da IN SRF nº 228/02). A normativa, em seu §5º, do Art. 6º, da IN SRF nº 228/02, estipula requisitos mínimos que em opção pelo importador de garantia mediante fiança bancária ou seguro:

§ 6º Para efeitos acautelatórios do interesse da União, a garantia prestada mediante fiança bancária ou seguro em favor da União deverá ser concedida pelo prazo de 5 (cinco) anos, devendo ser renovada enquanto persistir a situação que ensejou a contratação, e conter, no mínimo:

I - cláusula de renovação da garantia, explicitando que a não renovação ou a não substituição da garantia caracteriza a ocorrência de sinistro;

II - cláusula de irrevogabilidade; e

III - cláusula de abrangência da responsabilidade por infração, estabelecendo que a responsabilidade abrange qualquer sanção tributária ou aduaneira que venha a ser aplicada<sup>21</sup>.

Ressalte-se que não é possível prestar garantia para liberação de mercadoria que esteja ou venha a ser retida devido a outro procedimento acautelatório, no qual não admita a sua liberação mediante caução (§7º, do Art. 6º, da IN SRF nº 228/02).

Por fim, no que pertine a conclusão do procedimento especial de controle aduaneiro, a nova redação da IN SRF nº 228/02 veio com relevantes modificações.

A primeira refere-se ao prazo para conclusão do PECA que, ainda o lapso temporal de 90 (noventa) dias tenha sido mantido, a redação anterior previa que o início de sua contagem dar-se-ia na data de atendimento às intimações fiscais.

---

20 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.

21 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.

Já o novo texto determina que o prazo de 90 (noventa) dias para a conclusão do PECA será contado da data de ciência do termo de início de que trata o art. 3º, prorrogável por igual período em situações devidamente justificadas, o que acarretará em extrema relevância prática.

Saliente-se que a contagem de referido prazo, conforme a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.678, de 22 de dezembro de 2016, ficará suspensa a partir da data da ciência da importadora de qualquer intimação, até o dia do atendimento da referida intimação.

Novamente de extrema relevância foi a retirada da infração aduaneira do Art. 11, inciso I, da IN SRF nº 228/02 daquelas passíveis de aplicação de penalidade de inaptidão do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

O Art. 11 prescreve que:

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 1022.

Assim, foi revogado o parágrafo único deste artigo, que apontava a possibilidade de instauração de procedimento para declaração de inaptidão do CNPJ da importadora nas hipóteses previstas nos incisos **I e II** do *caput*, do acima transcrito.

Atualmente, os §§ 1º e 2º diferenciam as penalidades aplicadas para ocultação do responsável pelas operações e de interposição fraudulenta, sendo que na primeira será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488/07, enquanto na segunda, além da aplicação da

---

22 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.

pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão do CNPJ<sup>23</sup>.

Não obstante reformulação no texto, continua com o mesmo sentido o art. 12 da IN SRF nº 228/02 de que após a conclusão do PECA, 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 das mercadorias desembaraçadas pelo importador à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), ou até o efetivo recolhimento da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976; ou (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

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<sup>24</sup>.

No entanto, o §1º deste artigo trouxe redução no prazo dado à RFB para a lavratura de Auto de Infração decorrente de procedimento especial de controle aduaneiro, que antes era de 180 (cento e oitenta) dias e passa a ser de 90 (noventa) dias, contado da conclusão do referido procedimento especial, sob pena de extinção da garantia.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observou-se, pelo estudo, que o procedimento especial de controle aduaneiro de importação, regido pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita

---

23 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.

24 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.

Federal nº 228/02 sofreu modificações relevantes, em virtude de Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.678, de 22 de dezembro de 2016.

Assim, analisou-se, em um primeiro momento, o procedimento anterior a modificação, descrevendo pormenorizadamente o PECA constante da normativa e, após, foram levantadas as principais modificações ocorridas recentemente.

Em suma, as mudanças da IN SRF nº 228/02, apontadas por este estudo, tem grande relevância no mundo prático, vez que modifica conceitos, prazos e possibilidade de liberação de mercadorias mediante caução.

## REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3402-003.093, Paf 15956.720374/2013-56. Relator: Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire. Brasília, DF, 21 de junho de 2016. Dou. Brasília

BRASIL. Decreto-lei nº 1.455/76, de 07 de abril de 1976. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF

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 RFB nº 1.678 de 23/12/16. Altera a Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, que dispõe sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, e a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011, que 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 23/12/16, seção 1, pág. 154.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática nº RE 893837. Relator: Min. ROBERTO BARROSO. Brasília, DF, 22 de junho de 2015. Diário Oficial da União. Brasília, 25 jun. 2015.

FERRARA, Francesco. A simulação dos negócios jurídicos. Campinas: Red Livros, 1999. p. 306.

PORTO ALEGRE. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Acórdão nº AC: 2857 PR 2003.70.02.002857-2. Relator: Desembargador Álvaro Eduardo Junqueira. Porto Alegre, RS, 15 de janeiro de 2005. Diário Oficial da União. Porto Alegre, 09 fev. 2005.

RECIFE. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Acórdão nº AMS: 200780000064853 AL. Relator: Desembargador Federal Fernando Braga. Recife, PE, 11 de novembro de 2014. Dou. Recife, 14 nov. 2014.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 435

TÔRRES, Heleno. Direito tributário e direito privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 423.