

PUCRS

ESCOLA DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CRIMINAIS

ISRAEL FERNANDES HUFF

**DIREITO ADUANEIRO SANCIONADOR – DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO  
ADUANEIRO AO PROCESSO PENAL**

Porto Alegre  
2024

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica  
do Rio Grande do Sul

ISRAEL FERNANDES HUFF

**DIREITO ADUANEIRO SANCIONADOR – DO PROCEDIMENTO  
ADMINISTRATIVO ADUANEIRO AO PROCESSO PENAL**

Dissertação apresentada como requisito parcial  
para obtenção do grau de mestre em Direito pela  
Escola de Direito Penal da Pontifícia Universidade  
Católica do Rio Grande do Sul.

Orientador: Professor Dr. Jayme Weingartner Neto

Porto Alegre

2024

ISRAEL FERNANDES HUFF

**DIREITO ADUANEIRO SANCIONADOR – DO PROCEDIMENTO  
ADMINISTRATIVO ADUANEIRO AO PROCESSO PENAL**

Dissertação apresentada como requisito parcial  
para obtenção do grau de mestre em Direito pela  
Escola de Direito Penal da Pontifícia Universidade  
Católica do Rio Grande do Sul.

Aprovada em \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Jayme Weingartner Neto

---

Prof. Dra. Denise Luz

---

Prof. Dr. Aury Lopes Júnior

## Ficha Catalográfica

H889d Huff, Israel Fernandes

Direito Aduaneiro Sancionador : Do Procedimento Administrativo Aduaneiro ao Processo Penal / Israel Fernandes Huff. – 2024.

150 f.

Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais, PUCRS.

Orientador: Prof. Dr. Jayme Weingartner Neto.

1. Poder de Polícia. 2. Direito Administrativo Sancionador Aduaneiro. 3. Discricionariedade. 4. Cautelares Patrimoniais. 5. Princípios processuais penais e administrativos. I. Weingartner Neto, Jayme. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da PUCRS  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Bibliotecária responsável: Clarissa Jesinska Selbach CRB-10/2051

## AGRADECIMENTOS

Não sem clichê, mas muito menos sem a completa simplicidade, amor, companheirismo e uma boa dose de paciência, é que agradeço todos os esforços da minha família para que eu pudesse me dedicar à Pós-Graduação *Stricto Sensu* do Programa da PUC/RS.

As viagens e todo o período em que permaneci (e ainda permaneço) distante de você, Muriel, de você, Bernardo, e de você, Manuela, fazem com que cada tempo juntos tenha um sabor de quero mais e uma saudade daquilo que não passei junto a vocês.

Mesmo assim, o apoio foi e continua sendo incondicional!! Amo vocês.

Não poderia deixar de agradecer a minha mãe, Chirlê, que fez grandes esforços para que eu pudesse trilhar o caminho dos estudos. Só ela sabe o que passou, e, mesmo conhecendo apenas parte da história, sou completamente grato a tudo.

Não deixo de lembrar, em nenhum segundo, da minha avó Barbina, que faleceu vítima da COVID-19 e que me enlaçou em seus braços e em sua casa desde o tempo em que ainda era necessário trocar minhas fraldas; e me deixou escolher o momento de sair. O alimento na mesa, sua dedicação com a família e sua capacidade de administrar o lar são ensinamentos ainda presentes e, em grande parte, o que me fez chegar até aqui.

A minha mãe e meus sogros Antônio e Mari Estela, que agora cuidam dos meus filhos para que eu possa dar continuidade à jornada acadêmica, não há menções honrosas que possam falar sobre esse sentimento de gratidão que reluz sempre que os vejo ingressar em minha casa e eu, quase sempre apurado, saio correndo para o trabalho; enquanto sai o agito, ingressam na residência sempre a tranquilidade e a paz de quem se entrega por inteiro para os cuidados dos netos. Obrigado por tudo.

Um agradecimento especial a minha esposa Muriel, que nunca deixou de acreditar em mim e de me apoiar em tudo, e que foi e continua sendo a guerreira das vacinas!! Obrigado por salvar vidas e por me salvar tantas vezes...

Aos colegas de trabalho Lucas Kerber e Julia Viecelli, pelas minhas ausências, divagações, incoerências; fica o registro de uma parceria que se estabelece sempre com verdades e conversas diárias, além de cafés, bolos e açaís. Obrigado pela paciência e companheirismo de sempre.

Não poderia deixar de agradecer, também, a todos os colaboradores do Programa de Pós-Graduação da PUC/RS, aos professores que me instigaram a conhecer novos territórios e ideias, a me afastar um pouco da escuridão e sair da caverna de Platão, meu muito obrigado.

Aos professores orientadores, nas pessoas de Marcelo Almeida Ruivo, Paulo Vinícius Sporleder de Souza e Jayme Weingartner, que me receberam sempre de braços abertos e com muita paciência para que eu pudesse cumprir essa etapa importante do Programa.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação, tenho muito a agradecer, pela energia e entusiasmo com que tratam a respeito de assuntos espinhosos, sempre com os olhos voltados ao futuro e com um bom antiveneno contra os tempos difíceis pelos quais o direito sancionador passa, fruto de dissonâncias cognitivas.

Aos colegas das turmas de pós-graduação, da mesma forma, fica aqui o meu enorme agradecimento pelo acolhimento e conhecimento compartilhado; em especial, agradeço aos colegas que tomaram frente nos desastres ocorridos no mês de maio de 2024 em todo o Rio Grande do Sul, terra que aprendi a amar como um segundo lar. A eles, o meu reconhecimento nas pessoas dos colegas Vagner Sobierai e Tapir Rocha Neto, com quem tive mais contato durante as enchentes que assolaram o estado gaúcho e que, como muitos rio-grandenses, doaram-se no auxílio ao próximo.

Por fim, aos colegas que permanecem em contato, mesmo que distantes fisicamente, pelos grupos de aplicativos que se formaram, em especial “Lucha Libre Inconfidência”, que estabelece conexões, amizades, discussões e encontros.

Só tenho a agradecer a todas e todos que me carregaram, auxiliaram, opinaram, divergiram e, especialmente, se esforçaram para que eu pudesse hoje dizer com orgulho que consegui alcançar a Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito.

## RESUMO

As relações de poder sempre buscaram a manutenção do *status quo*. Há uma dominação indiscriminada. Mesmo com a repartição de poderes, o executivo conseguiu permanecer inatingível, forte na criação de suas regras e na manutenção do poder de decidir sobre elas. O direito administrativo sancionador aduaneiro segue essa toada, com criação de normativas que expandem as possibilidades de investigação desde a competência do órgão que irá fiscalizar até as buscas e apreensões e quebras de sigilo telemático, bancário e de dados. O trabalho busca denunciar as referidas relações de poder de polícia administrativa, inclusive com uma investigação exemplificativa sobre as decisões judiciais que se afastam das garantias constitucionais e legais dos administrados e jurisdicionados, a contaminar inclusive o processo penal.

**Palavras-chave:** Poder de polícia; discricionariedade; direito administrativo sancionador aduaneiro; cautelares patrimoniais; inquérito e ação penal; princípios processuais penais e administrativos sancionadores.

## ABSTRACT

Power relations have always used to maintain the *status quo*. There is indiscriminate domination. Even with the division of powers, the executive managed to remain unattainable, strong in creating its rules and maintaining the power to decide about them. Sanctioning administrative law follows this trend, with the creation of regulations that expand the possibilities of investigation from the competence of the agency that will inspect to searches and seizures and breaches of telematic, banking and data confidentiality. The work seeks to denounce these administrative police power relations, including an investigation into judicial decisions that keep decisions unharmed on grounds that depart from the constitutional and legal guarantees of those administered and under jurisdiction, to contaminate even the criminal process.

**Key-words:** Police power; discretionary; sanctioning administrative law; patrimonial precautions; police investigation; criminal proceedings; criminal procedural principles and sanctioning administrative principles.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2 O PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA .....</b>	<b>16</b>
2.1 AS RELAÇÕES DE PODER .....	16
2.2 O PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA.....	19
2.3 CARACTERÍSTICAS DO PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA .....	23
2.4 PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIÁRIA.....	25
2.5 LIMITAÇÕES AO PODER DE POLÍCIA .....	27
<b>3 O DIREITO ADMINISTRATIVO ADUANEIRO SANCIONADOR – PROCEDIMENTOS ADUANEIROS .....</b>	<b>30</b>
3.1 O DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR E A RELAÇÃO COM O PODER DE POLÍCIA .....	30
3.2 O DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR ADUANEIRO .....	32
3.3 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO ADMINISTRATIVO .....	35
3.4 RELAÇÕES DE INTERDEPENDÊNCIA ENTRE O PROCESSO PENAL E O PROCESSO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR .....	42
<b>3.4.1 Introdução.....</b>	<b>42</b>
<b>3.4.2 O processo penal.....</b>	<b>46</b>
<b>3.4.3 Princípios do processo administrativo sancionador e as relações de         interdependência .....</b>	<b>49</b>
3.5 PROCEDIMENTOS E SANÇÕES DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS.....	64
3.6 REGULAMENTAÇÃO DAS INFRAÇÕES ADUANEIRAS .....	68
<b>3.6.1 Princípios do Acordo de Facilitação do Comércio - Decreto 9.326/2018 .....</b>	<b>69</b>
<b>3.6.2 Procedimento de investigação (combate) às fraudes aduaneiras – IN RFB         1.986/20.....</b>	<b>72</b>
3.7 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA .....	82
3.8 SUBFATURAMENTO QUALIFICADO .....	84
<b>4 CAUTELARES PATRIMONIAIS E PESSOAIS NO PROCEDIMENTO DE COMBATE ÀS FRAUDES ADUANEIRAS.....</b>	<b>90</b>
4.1 INTRODUÇÃO AO TEMA.....	90
4.2 RETENÇÃO E APREENSÃO DE MERCADORIAS.....	93

4.3 BUSCA E APREENSÃO, QUEBRA DE SIGILO E CONCLUSÕES DO PROCEDIMENTO .....	96
<b>5 INQUÉRITO POLICIAL E PROCESSOS PENAIS ADUANEIROS – ESTUDOS DE CASOS .....</b>	<b>105</b>
5.1 REPRESENTAÇÃO PARA FINS PENAIS .....	105
5.2 AÇÕES PENAIS E ESTUDOS DE CASOS .....	106
<b>5.2.1 Contraditório diferido .....</b>	<b>107</b>
<b>5.2.2 O contraditório .....</b>	<b>111</b>
<b>5.2.3 Independência das esferas .....</b>	<b>117</b>
<b>5.2.4 Irrepetibilidade de provas – art. 155 do Código de Processo Penal .....</b>	<b>131</b>
<b>6 CONCLUSÕES.....</b>	<b>139</b>
<b>7 REFERÊNCIAS .....</b>	<b>143</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo surge após a banca de qualificação de mestrado, presidida pelo professor orientador, Dr. Jayme Weingartner Neto, e composta pelos professores Dra. Denise Luz e Dr. Ricardo Jacobsen Gloeckner, em um projeto que trouxe dois temas bastante divergentes em termos de pesquisa científica, segundo os próprios professores que integraram a referida banca qualificadora.

Acredito, agora olhando pelo espelho retrovisor, que a escolha dos dois professores para a composição da banca demonstrou essa dualidade – a professora Denise Luz, que trata do direito administrativo sancionador e o devido processo legal, e o professor Ricardo Gloeckner, que hoje representa o que há de mais profundo no estudo sobre o autoritarismo e o processo penal no Brasil.

Os apontamentos daquela oportunidade, em um primeiro momento, trouxeram frustração e um sentimento de falha humana que deveria soar de forma mais natural, mas que em cada pessoa é traduzido de forma diferente. Passados os sentimentos próprios do ser humano que está por trás das palavras apresentadas à banca, veio o segundo momento, de estagnação e mergulho novamente nas dificuldades profissionais do segundo semestre de 2023, além das aulas de Criminologia e Metodologia do Ensino Superior.

O respeito e a compreensão do professor orientador nesse hiato temporal ultrapassaram todas as barreiras, até mesmo da distância física, o que foi desperto por uma mensagem de e-mail em que buscou reavivar o desejo de produção e as obrigações acadêmicas, inclusive com um gesto claro de que sempre esteve ao meu lado. Um professor pode ser conhecido por suas publicações, aulas, falas entoadas, emotivas, mas esta foi a primeira vez que pude reconhecer um verdadeiro professor – os momentos de silêncio do professor Jayme que me trouxeram novamente fôlego e tempo para refletir e retomar a confiança na possibilidade de finalizar esse desafio.

Esses hiatos, muitas vezes incompreendidos no mundo acadêmico, foram um gesto claro de que é necessário continuar, é necessário trilhar o caminho, enfrentar as dificuldades e encerrar um ciclo que se iniciou ainda em 2022, com propósitos parecidos, diga-se de passagem.

Ao professor Jayme, portanto, minhas sinceras considerações e respeito.

Se os propósitos são parecidos com aqueles trazidos no início do curso, há outras diversas mudanças que pediram passagem. A pessoa que iniciou o curso de mestrado em

ciências criminais não é, nem de longe, a mesma que está escrevendo esta justificativa para reiniciar e, desta vez, encerrar esse ciclo.

Os diversos temas tratados ao longo dos estudos e do contato com colegas e professores trouxeram, também, outros elementos transformadores, inclusive a necessidade de encarar a realidade e o tempo para, desse modo, situar a pesquisa em torno do possível e dos limites do próprio pesquisador. E foi assim que surgiu a obrigação de separar os temas e escolher, a partir da decisão tomada, o caminho a ser percorrido.

Nesse sentido, foi necessário escolher entre uma investigação no campo da história das ideias, com elementos concretos a respeito de uma revisitação histórica sobre o autoritarismo e o processo administrativo, incluindo suas raízes com o processo penal, ou, de outro lado, se a pesquisa iria se centrar na avaliação do processo administrativo sancionador aduaneiro, desde sua efetiva existência como ramo do direito administrativo sancionador e suas correlações com o sistema inquisitivo.

A opção deu-se pelo segundo tema, primeiro em razão mesmo do tempo e das limitações a respeito da vasta doutrina que trata do autoritarismo e suas raízes históricas com o neoliberalismo; o aprofundamento da matéria depende de um estudo mais completo que não está a alcance, ao menos por enquanto, deste pesquisador. As profundas relações históricas do autoritarismo e do neoliberalismo com a economia e a política e, portanto, com o direito tributário e aduaneiro, dependem de uma pesquisa que demanda muito mais energia e capacidade teórica, o que, por ora, não tenho condições de enfrentar.<sup>1</sup>

O que se vê em seguida é o resultado das pesquisas realizadas durante o mestrado em Direito Penal, da Escola de Ciências Criminais, da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Para tanto, foi importante retomar alguns elementos a respeito do comércio internacional e das organizações no que se refere aos acordos, principalmente pós-Segunda Guerra Mundial. Mencione-se, aqui, a perceptível efetivação e organização do Comércio Internacional, iniciada a partir da criação do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) ou Organização Mundial das Aduanas (OMA) – órgão responsável por integrar 184 países que buscam soluções conjuntas para resolução de conflitos aduaneiros e um tratamento igualitário, visando à livre concorrência.

---

<sup>1</sup> Nesse sentido: GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. *Neoliberalismo, a contrarrevolução permanente: um estado forte para uma economia livre*. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2023; GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. *Autoritarismo e processo penal*. Uma genealogia das ideias autoritárias no processo penal brasileiro. Florianópolis: Tirant Lo Blanch, 2018; DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil*. São Paulo: Contracorrente, 2020; SILVA, Ricardo. *A ideologia do Estado Autoritário no Brasil*. Chapecó: Argos, 2004.

As referidas soluções conjuntas são ratificadas inclusive no *slogan* de 2022, atinente à comemoração dos setenta anos da OMA e que busca uma parceria entre novos e antigos integrantes do comércio internacional, sempre com os olhos voltados para as boas práticas corporativas<sup>2</sup>.

Ao se falar em organização de aduanas, seus pressupostos e a legislação que irá lhe dar suporte, há um critério legitimador incontroverso, entendido como a necessidade de harmonização das regras aduaneiras e, ainda, sua simplificação como elemento necessário para o crescimento da economia global<sup>3</sup>.

A Convenção de Quioto Revisada, em vigor a partir de 2006, e a criação do Acordo de Facilitação do Comércio (AFA) pela Organização Mundial do Comércio (OMC) conduzem também a esse entendimento, já que 164 países buscaram “desburocratizar e efetivar a implementação de uma verdadeira revolução normativa visando reduzir os custos globais de comércio e adotar as melhores práticas de gestão e controle aduaneiro<sup>4</sup>.”

No Brasil, essa organização vem sendo moldada desde o Código Tributário Nacional e o Decreto Lei 37/66 (criador da legislação acerca do imposto de importação e da reorganização dos serviços aduaneiros no Brasil), passando por diversas normativas que estabeleceram os procedimentos e os processos administrativos.

As alterações legislativas buscaram igualmente essa denominada desburocratização. O regulamento aduaneiro de 1985 (Decreto 91.030/85), o Decreto 4.543/02 que o revogou e o atual Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09), que por sua vez revogou o dispositivo imediatamente anterior, foram os responsáveis pelas atualizações denominadas necessárias para uma melhor prática de gestão e controle aduaneiro.

Não se pode olvidar o destaque dado às Instruções Normativas que trataram e ainda regulamentam a forma de controle e aplicação de penalidades aos intervenientes aduaneiros, dentre elas a IN 228/02, a IN 1.169/2011 e a IN 1.986/2020, além da IN 1.984/2020, que trata dos intervenientes aduaneiros e suas habilitações para realizar atos de

---

<sup>2</sup> “Customs Engaging Traditional and New Partners with Purpose”, que foi traduzido na homepage da RFB como “A Aduana engajando parceiros tradicionais e novos com estratégia e determinação”. TREVISAN, Rosaldo. Processo de aplicação administrativa da pena de perdimento: Here I go again!. *Conjur*, 22 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-22/territorio-aduaneiro-processo-perdimento-here-go-again/>. Acesso em: 17 jul. 2024

<sup>3</sup> Nesse sentido: LEONARDO, Fernando Pieri. Direito Aduaneiro Sancionador à luz do AFC/OMC, da CQR/OMA e do ATEC. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2023, p. 165; ANDRADE, Thális. *Curso de Direito Aduaneiro – jurisdição e tributos em espécie*. Belo Horizonte: Dialética, 2021, p. 21. Como será visto em seguida, essa avaliação de simplificação dos procedimentos é, muitas vezes, utilizada para afastar as garantias constitucionais das investigações administrativas.

<sup>4</sup> LEONARDO, op. cit., p. 166.

comércio internacional; da IN 800/2007, que trata do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX CARGA); da IN 1.985/2020, que disciplina o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (Programa OEA) e o Portal Único de Comércio Exterior (PUCOMEX), que substituiu o SISCOMEX, objetivando a simplificação e agilidade do comércio internacional.

Além da OEA, a busca pela simplificação e pela relação de confiança entre autoridade fiscal e setor privado trouxe também o Programa Nacional da Malha Aduaneira (PNMA) – Portaria COANA nº 76/2020 –, a partir do qual o contribuinte poderá ser avisado previamente de uma irregularidade e terá a possibilidade de retificar eventuais erros antes do início de qualquer procedimento que pudesse afastar a espontaneidade.

Atualmente, o referido Programa é aplicado em São Paulo e no Rio de Janeiro e tem como objetivo principal a “revisão de declaração que aponta os contribuintes que tenham sinais de inconsistências em informações prestadas à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), sem indícios de fraudes e com objetivo de obter a autorregularização” (art. 2º, da Portaria COANA nº 76/2020).

No campo da legislação que trata do direito aduaneiro sancionador, tanto no âmbito de análise de direito material quanto de direito processual, há ainda, segundo a doutrina acerca do tema, um atraso significativo em comparação aos programas de boas práticas internacionais<sup>5</sup>.

Se, por um lado, todos esses elementos de simplificação e agilidade no comércio internacional facilitam inclusive sua fiscalização por parte dos órgãos de controle, por outro, deixam de observar o respeito às garantias constitucionais dos administrados, desde o procedimento administrativo aduaneiro, estendendo-se até o processo penal, aqui especialmente falando dos procedimentos inclusos na IN RFB 1.986/20.

Veja-se que a Convenção de Quioto Revisada/OMA, de 1999, trouxe em seu bojo garantias aos administrados, principalmente no que se refere à avaliação da proporcionalidade entre ilícito e sanção, à avaliação individualizada a respeito dos antecedentes do infrator e à necessidade de afastamento de sanções sempre que não ficar demonstrada má-fé, quando a questão não ultrapassar os erros e equívocos.<sup>6</sup>

O estudo a ser apresentado cursa o caminho desde a investigação das práticas fraudulentas no âmbito do direito administrativo sancionador aduaneiro até o processo penal,

---

<sup>5</sup> LEONARDO, op. cit., p. 167.

<sup>6</sup> LEONARDO, op. cit., p. 167. Nesse mesmo sentido: SEHN, Solon. *Curso de Direito Aduaneiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 478.

buscando demonstrar que essa simplificação e agilidade desrespeitam frontalmente os limites e garantias constitucionais e legais dos administrados, utilizando-se como referencial o sistema inquisitivo.

Para tanto, a avaliação é circunscrita às infrações aduaneiras subjetivas, que estão a depender de apreciação de má-fé (dolo) para sua configuração em seu campo específico – uma releitura desde o procedimento administrativo sancionador aduaneiro, passando pelo processo administrativo sancionador aduaneiro, pelo procedimento penal até o processo penal – na busca de suas inter-relações e seus devidos pontos de afastamento.

Tal estudo demanda, também, uma avaliação clara a respeito dos princípios constitucionais processuais, desde a relação prévia administrativa até o processo penal, com o objetivo de demonstrar sua utilização à revelia, em um procedimento que se fixa no suposto caráter objetivo das penalidades para se afastar das garantias procedimentais e processuais que lhe são inerentes. Soma-se a isso a simplificação das formas para alcançar os fins que lhe são inerentes, ou seja, uma investigação sem forma definida é uma sedimentação e uma continuidade de um sistema inquisitivo.

Nessa perspectiva, como análise prévia, torna-se relevante a avaliação do poder de polícia administrativa, a fim de examinar as decisões administrativas investigatórias, principalmente quanto ao tema de discricionariedade como elemento central. Frise-se que essa ausência de respeito às garantias constitucionais no procedimento e no processo administrativo sancionador, advinda de uma avaliação completamente inquisitória e, mais das vezes, fundamentada em alicerces nada seguros – discricionariedade na escolha por parte da administração – é remetida ao procedimento de investigação criminal e ao processo penal sem qualquer freio – não há respeito à clara e incontestável interdependência entre as esferas, e sua demonstração é um dos objetivos do trabalho.

Busca-se retomar os conceitos e formas do direito administrativo sancionador aduaneiro, os procedimentos de investigação e, após, sua inter-relação com o inquérito policial e com o processo penal. Por esses fundamentos é que o capítulo primeiro traz elementos acerca do poder de polícia e da discricionariedade nas decisões administrativas, não podendo ficar incólume quanto à necessidade de contenção do poder por intermédio de uma verdadeira virada constitucional no direito administrativo sancionador.

A mesma sessão avalia, também, o direito administrativo sancionador e seus giros democrático-constitucionais, inclusive as garantias processuais e alguns de seus princípios informadores. Além disso, examina o procedimento administrativo sancionador e as penalidades aduaneiras que reconhecem a fraude como elemento central, concluindo-se

pela pena de perdimento das mercadorias e, mais das vezes, encaminhando os elementos de prova para formalização do inquérito policial, por intermédio da representação fiscal para fins penais e da representação para fins penais.

É nesse capítulo que se avalia o procedimento adotado pela Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.986/2020, que estabelece a forma de investigação e de combate às fraudes aduaneiras. O objetivo é demonstrar as lacunas existentes no procedimento, sua suposta simplificação e o poder de polícia administrativa enraizado nas amplas possibilidades de investigação, buscando ao final os conceitos de interposição fraudulenta de terceiros e subfaturamento de preços na importação. Da mesma forma, é realizada uma avaliação a respeito dos princípios constitucionais processuais penais e sua plena aplicabilidade no processo administrativo sancionador.

O segundo capítulo apresenta um estudo a respeito das cautelares aduaneiras advindas do amplo aspecto de investigação administrativa regulamentada pela Instrução Normativa RFB 1.986/20, a ponto de se afastar qualquer possibilidade de controle jurisdicional, ou mesmo por órgão administrativo menos parcial que pudesse avaliar temas tão relevantes, como quebras de sigilo telemático, fiscal e bancário, além de buscas e apreensões realizadas sem o mínimo controle de regularidade e constitucionalidade.

O terceiro e último capítulo busca uma avaliação, ainda que reduzida e de forma exemplificativa, a respeito das atuais decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que tratam dos temas de irrepetibilidade de provas, independência das esferas e contraditório diferido, objetivando justificar a impossibilidade de avaliação formal e material das provas produzidas no decorrer do procedimento administrativo sancionador aduaneiro. Optou-se por trazer o princípio processual do contraditório neste último capítulo, a fim de contraditar e afastar o falso conceito acerca do denominado contraditório diferido, que se esconde sob as vestes do decisionismo e da discricionariedade.

Utilizou-se, na investigação realizada, o método hipotético dedutivo e comparativo, para avaliar as questões gerais a respeito do poder de polícia e a discricionariedade na aplicação de sanções administrativas, além dos conceitos de direito administrativo sancionador aduaneiro e direito processual penal. Além disso, foi alvo de avaliação o método indutivo na pesquisa do atual posicionamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região a respeito dos temas.

Portanto, o que se apresenta a seguir é resultado de dois anos de estudos, na Escola de Direito Penal da PUC/RS, especificamente na Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Criminais, na linha de pesquisa de Sistemas Jurídico-Penais Contemporâneos,

perfazendo as disciplinas obrigatórias e optativas, que, inter-relacionadas com a temática principal, colaboraram e deram possibilidades críticas a respeito do direito sancionador, além da experiência prática da advocacia na área do direito administrativo sancionador aduaneiro.

## 2 O PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA

### 2.1 AS RELAÇÕES DE PODER

A relação de poder, por si só, renderia um ensaio próprio e foi por diversas vezes avaliada por escritores de direito, sociólogos e todos os filósofos e psicanalistas que buscam estudos das mais variadas espécies em torno desse tema.

Não é meu interesse, e não há a mínima capacidade de uma nova avaliação a respeito do tema; quando muito, o objetivo é unir alguns desses entendimentos para demonstrar as relações inquisitivas existentes no procedimento administrativo sancionador aduaneiro e toda sua carga probatória e conclusiva encaminhada sem qualquer avaliação acerca de sua constitucionalidade e legalidade para as investigações e processos criminais que se avolumam sobre a temática.

Para tanto, acredito que o meio mais interessante de iniciar o tema é por intermédio de uma avaliação breve sobre as relações de poder em Michel Foucault, já que, segundo o autor, todas as relações humanas perpassam pelas relações de poder, de dominação e dominados, num emaranhado complexo de elementos utilizados para escamotear as próprias relações de poder e, assim, manter o *status quo*<sup>7</sup>.

Tal como muito bem delimitado por FOUCAULT, as relações de território e população são essenciais para a suposta convivência pacífica entre os seres humanos em seus mais variados estratagemas sociais. Em seu livro com o título *Segurança, território e população*, o autor trata sobre essa dinâmica de afastamento das populações marginalizadas e as sensações de segurança advindas desse afastamento<sup>8</sup>.

FOUCAULT aborda o assunto com muita propriedade na supracitada obra, um conjunto de escritos advindos de seu curso proferido no período de janeiro a abril de 1978, no Collège de France, em que tratou das relações de poder em aulas abertas, com convite para todos que quisessem assisti-las naquela universidade.

O livro inicia contando a respeito desse ciclo de palestras em que FOUCAULT devassa as estruturas das relações de poder advindas sempre dos órgãos oficiais, ou seja, da

---

<sup>7</sup> Michel Foucault traz o conceito de Estado em Palazzo, em um texto de 1606, em que vem a afirmar que Estado tem o significado de *status*, no sentido de permanecer, de imobilidade (FOUCAULT, Michel. *Segurança, território e população*. Tradução: Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 386).

<sup>8</sup> “E, embora seja verdade que a maioria dos teóricos insiste no fato de que a razão de Estado é o que permite manter o Estado – emprega-se a palavra ‘manutenção’, manter -, todos acrescentam que, junto com isso, além disso, ademais, talvez de uma maneira um tanto ou quanto subordinada aliás, também é necessário ampliá-lo.” FOUCAULT, op. cit., p. 387.

administração, voltada exatamente para a manutenção dos povos em seus respectivos territórios, objetivando o ajeitamento e a organização das castas.

O autor analisa o território urbano e sua organização, feita de forma que seja mantido o afastamento, inclusive físico, da população menos favorecida – qualquer alteração, mesmo que pequena a respeito desse elemento, traz como consequência uma necessidade de defesa para uma rápida reorganização e expulsão do intruso da área invadida.

As relações de poder e a organização administrativa de territórios para dar conforto e um ar de segurança a todos são denunciadas por FOUCAULT de forma clara e precisa, advindo daí elementos centrais para compreender como as referidas relações interagem e mantêm fundamentos aptos a afastar direitos fundamentais sob o escólio significativo da segurança pública, da necessidade de se manter longe dos supostos riscos, o que pode servir de elemento justificador e indicativo da sobreposição do público sobre o privado, mesmo após o início das investigações em procedimentos administrativos, inclusive aqui trazendo os referidos conceitos para os procedimentos de investigação na área do direito aduaneiro.

Para FOUCAULT, o conceito de poder pode ser visto claramente em todas as estruturas sociais, não havendo um elemento obscuro ou algo advindo de alguma coisa, ou seja, para o filósofo o poder só existe para manter o próprio poder. De forma direta, o autor assim afirma:

[...] o poder não é, justamente, uma substância, um fluido, algo que decorreria disto ou daquilo, mas simplesmente na medida em que se admita que o poder é um conjunto de mecanismos e de procedimentos que têm como papel ou função e tema manter – mesmo que não o consigam – justamente o poder. É um conjunto de procedimentos, e é assim e somente assim que se poderia entender que a análise dos mecanismos de poder dá início a algo como uma teoria de poder.<sup>9</sup>

Após avaliar a forma como o Estado se desenvolveu e os três elementos de sua transformação entre os séculos XVI e XVII<sup>10</sup>, FOUCAULT traz a transição de um Estado com rivalidades entre príncipes para a noção de um Estado concorrencial. Em uma passagem a respeito, afirma:

---

<sup>9</sup> FOUCAULT, op. cit., p. 4.

<sup>10</sup> Da riqueza do príncipe para a riqueza do Estado; do poder do príncipe ao poder do Estado; e da rivalidade dos príncipes à concorrência dos Estados. FOUCAULT, op. cit., p. 394-395.

Essa noção é, evidentemente, a noção de força. Não é mais a ampliação dos territórios, mas o aumento da força do Estado; não é mais a extensão das posses ou das alianças matrimoniais, [mas] o incremento das forças do Estado; não é mais a combinação das heranças por meio das alianças dinásticas, mas a composição das forças estatais em alianças políticas e provisórias.<sup>11</sup>

Por isso, o problema central que se coloca, a partir desse elemento, dessa noção de força, é a denominada manutenção dessa relação (de força), sua conservação e, inclusive, seu desenvolvimento, que, nas sociedades ocidentais, vai ocorrer por intermédio de dois conjuntos tecnológicos da arte de governar e que será denominado como mecanismo de segurança, quais sejam, o dispositivo diplomático-militar e o dispositivo de polícia, para manutenção das relações de força entre Estados e garantia de desenvolvimento das forças internas, respectivamente<sup>12</sup>.

Enquanto o dispositivo diplomático-militar é visto por FOUCAULT como um elemento de equilíbrio entre os Estados, de forma a se ampliarem até o ponto de estabelecer uma conexão sem que haja provocação aos demais Estados, o dispositivo de polícia<sup>13</sup>, no sentido de uma construção de um sistema econômico e social, é compreendido como

um conjunto de técnicas que asseguram que viver, fazer um pouco melhor que viver, coexistir, comunicar-se, tudo isso será efetivamente transformável em forças do Estado. A polícia é o conjunto das intervenções e dos meios que garantem que viver, melhor que viver, coexistir, será efetivamente útil à constituição, ao aumento das forças do Estado<sup>14</sup>.

Mesmo que de passagem, torna-se necessário trazer os referidos elementos de avaliação preliminar das relações de poder – e do poder de polícia, em especial – para que se possa compreender os motivos inerentes e os fundamentos de sua existência na esfera administrativa; ou seja, não é algo advindo de outros conceitos, senão, tal como FOUCAULT afirmou, relações de poder para manutenção do próprio poder em seu *status quo*.

---

<sup>11</sup> FOUCAULT, op. cit., p. 396.

<sup>12</sup> FOUCAULT, op. cit., p. 397-398.

<sup>13</sup> Polícia, aqui, no sentido de controle da atividade do homem para que se integre ao efetivo desenvolvimento das forças do Estado, “e deverá fazer de maneira que o Estado possa, por sua vez, estimular, determinar e orientar essa atividade de uma maneira que seja efetivamente útil ao Estado.” (FOUCAULT, op. cit., p. 433).

<sup>14</sup> FOUCAULT, op. cit., p. 438.

Por isso, nas relações de poder de polícia torna-se tão necessária a avaliação trazida por FOUCAULT<sup>15</sup>, para ter uma noção do distanciamento existente entre poder de polícia e devido processo legal e do hiato entre ambos que culmina numa naturalidade existencial quando se fala em desrespeito às garantias constitucionais dos administrados, ou seja, sem efetivo abalo às estruturas (com exceções pontuais quando o conflito envolve a própria população protegida pelas bases do território).

E aqui, veja-se, a crítica significa um ponto de vista específico para demonstrar uma das bases sociológicas das relações de poder, em um pequeno elemento que não significa um ensaio sobre o assunto, que ultrapassaria em muito o escopo do trabalho. De modo a estreitar o tema, é apresentada em seguida uma avaliação sobre o poder de polícia administrativa, traçando o caminho percorrido por parte da doutrina a respeito do entendimento firmado sobre esse poder e tecendo algumas críticas a ele.

## 2.2 O PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA

Sobre o poder de polícia administrativa, a doutrina costuma considerar que se trata de uma competência que objetiva disciplinar a autonomia privada<sup>16</sup>, restringindo-a tanto dos excessos quanto dos desvios ocorridos<sup>17</sup>, ou ainda como uma condicionante do exercício dos direitos e liberdades individuais, condicionante essa ligada ao denominado “bem-estar coletivo”<sup>18</sup>.

É visto, também, como uma forma de restrição ao uso e gozo dos bens por parte do particular, à disposição da Administração Pública, objetivando sempre o benefício da coletividade e do Estado.<sup>19</sup>

Segundo MARÇAL FILHO, o referido poder de polícia tem como objetivo a realização de direitos fundamentais e da democracia, o que significaria uma realização de direitos fundamentais para o conjunto da sociedade, adequando o exercício individual das liberdades para a coletividade.<sup>20</sup>

---

<sup>15</sup> FOUCAULT ainda trabalha o conceito de polícia como sendo um golpe de Estado permanente, dado por intermédio do regulamento, do decreto, da proibição e da instrução. FOUCAULT, op. cit., p. 458.

<sup>16</sup> “O poder de polícia administrativa é a competência para disciplinar o exercício da autonomia privada para a realização de direitos fundamentais e da democracia, segundo os princípios da legalidade e proporcionalidade.” JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 10 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 585.

<sup>17</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 580.

<sup>18</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 155.

<sup>19</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 38 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 137.

<sup>20</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 574.

De acordo com BASTOS, a administração não realizaria poder algum, mas apenas cumpriria as determinações existentes e realizadas pelo poder de polícia legislativo, o que significaria afirmar que a administração apenas cumpriria as determinações estabelecidas pela norma.<sup>21</sup>

Nesse sentido, o autor desenvolve sua tese afirmando que há uma mera relação de cumprimento de ordens emanadas do poder legislativo por parte da administração, ou seja, haveria apenas regulação, e não uma restrição de direitos com o objetivo único de cumprir as determinações legais já existentes.

Estabelece parâmetros estanques a respeito da temática, no sentido de que não há, em hipótese alguma, um verdadeiro poder de polícia, mas sim restrições já implícitas nas normas, restrições essas que podem ser consideradas como um intervencionismo estatal atualmente vivido em nosso Estado Social de Direito, o qual não é apenas aceito de forma passiva, como é realmente algo objetivado pela comunidade, segundo Héctor Jorge Escola, citado por BASTOS.<sup>22</sup>

O autor complementa o tema em uma perspectiva da inexistência de um verdadeiro Poder Executivo, Legislativo e Judiciário, afirmando que há apenas uma divisão de competências, de exercício do poder, já que o poder do Estado é uno e indivisível. Nesse sentido, o poder de polícia seria uma das funções do Estado, sempre com fonte constitucional, em que há uma imposição de limites aos direitos, liberdade e propriedade aos administrados.<sup>23</sup>

Vale mencionar que BASTOS realiza uma diferenciação entre o poder de polícia e o serviço público, apontando que, enquanto o serviço público é algo produzido pela administração para “ser desfrutado” pela coletividade, mais um acréscimo à denominada comodidade do administrado, o poder de polícia seria uma imposição pela administração de um não fazer ao administrado.

Em análise realizada a respeito do poder de polícia, MELLO define-o sempre em sua estruturação com relação à discricionariedade, numa conceituação a respeito do tema que estabelece parâmetros amplos de avaliação, ao afirmar que compete à administração compatibilizar os direitos fundamentais concernentes ao bem-estar social.

---

<sup>21</sup> “O poder de polícia desenvolve-se no âmbito do Legislativo, e é disciplinado pelo direito constitucional. A Administração não exerce nenhum poder. Toda sua atividade é sublegal; não comporta, por conseguinte, a amplitude que o termo ‘poder’ significa.” BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 153.

<sup>22</sup> ESCOLA, Héctor Jorge. *Compendio de derecho administrativo*, 1990, p. 79-80 apud BASTOS, op. cit., p. 151, nota de rodapé.

<sup>23</sup> BASTOS, op. cit., p. 154.

Busca afastar o denominado poder de polícia, o qual chama de expressão equivocada para ser usada no atual Estado de Direito, de uma época em que havia um Estado de Polícia, onde os poderes da autoridade do executivo seriam prerrogativas concedidas sem que se pudesse ser alvo de questionamento.<sup>24</sup>

Segundo o doutrinador, ainda, a referida expressão deveria se atualizar, tal como já realizado em boa parte da Europa, no sentido de ser denominada como uma limitação administrativa à liberdade e à propriedade.<sup>25</sup>

Como será alinhavado adiante, a referida tentativa de se afastar do poder de polícia apenas sob o fundamento de que a expressão deve ser substituída, na avaliação feita em nosso estudo acerca do poder de polícia, não faz nenhum sentido, se, ao realizar uma investigação administrativa, há critérios subjetivos por parte do Poder Executivo, aptos a serem efetivamente reconhecidos como verdadeiro poder de polícia.

O que se quer dizer é que a substituição do vocábulo não altera a verdadeira essência do ato administrativo que vai de encontro às garantias fundamentais do administrativo, aplicado de forma açodada, sem respeito ao devido processo legal e que traz consequências nefastas, desde a perda das mercadorias, o fechamento de postos de trabalho e de empresas até uma responsabilização penal em razão de investigações inquisitórias.

Seu nome é poder de polícia administrativa e judiciária (o que será também alvo de avaliação durante a exposição do texto), e suas transformações históricas não alteram sua essência, que insiste em permanecer mesmo após um regime de exceção e um invólucro de garantias constitucionais.

Veja-se que, na legislação brasileira, destaca-se o Código Tributário Nacional definindo o poder de polícia sob a justificativa de ser um dos fatos geradores da taxa<sup>26</sup>. Segundo o art. 78, do CTN:

---

<sup>24</sup> “Além disso, a expressão ‘poder de polícia’ traz consigo a evocação de uma época pretérita, a do ‘Estado de Polícia’, que precedeu ao Estado de Direito. Traz consigo a suposição de prerrogativas dantes existentes em prol do ‘príncipe’ e que se faz comunicar inadvertidamente ao Poder Executivo. Em suma: raciocina-se como se existisse uma ‘natural’ titularidade de poderes em prol da Administração e como se dela emanasse intrinsecamente, fruto de um abstrato ‘poder de polícia’”. DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 36 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 740-741.

<sup>25</sup> DE MELLO, op. cit., p. 741.

<sup>26</sup> BASTOS, op. cit., p. 158.

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Seu parágrafo único, segundo DI PIETRO<sup>27</sup>, dá o tom da bipartição do poder de polícia, visto como atividade da administração pública, mediante os limites da lei (e aqui com o devido processo legal), ou, se estiver a tratar de poder de polícia em atividade denominada discricionária, com limitadores definidos no abuso ou desvio de poder.

DI PIETRO continua explicando que o poder de polícia, nesse andar, é aplicável sob dois aspectos que se complementam. O primeiro diz respeito à criação de atos normativos (lei) para regulamentação dos administrados, inclusive com a possibilidade de criação de normativas (decretos, resoluções e instruções normativas) que objetivam regulamentar a lei. Já o segundo trata da efetiva aplicação da lei, consistente então nas denominadas medidas preventivas e medidas repressivas.

Enquanto as medidas preventivas tratam da fiscalização, vistorias, licenças, as medidas repressivas significariam a efetiva interdição de uma atividade do administrado, ou ainda a apreensão das mercadorias<sup>28</sup>.

Há uma linha, entretanto, que compreende o caráter limitador de liberdades acerca do poder de polícia. É o que se infere, por exemplo, de MARÇAL FILHO, o qual compreende que o poder de polícia, além de limitar liberdades, possui um potencial antidemocrático que lhe é inerente, fazendo com que seja devidamente sujeitado pelos princípios constitucionais, ou seja, suas atividades devem estar condicionadas às garantias constitucionais e à democracia<sup>29</sup>.

O referido potencial antidemocrático, acredita-se, encontra-se exatamente quando da avaliação da característica que lhe é mais marcante, qual seja, a discricionariedade, tal como será avaliado a seguir.

---

<sup>27</sup> DI PIETRO, op. cit., p. 158.

<sup>28</sup> DI PIETRO, op. cit., p. 160.

<sup>29</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 575.

### 2.3 CARACTERÍSTICAS DO PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA

Veja-se que a doutrina costuma trazer três características básicas do poder de polícia, quais sejam, a discricionariedade, a autoexecutoriedade e a coercibilidade, todas com alta carga de poder antidemocrático<sup>30,31</sup>.

Autoexecutoriedade e coercibilidade são elementos configuradores da execução de suas decisões independentemente de uma decisão judicial autorizativa, inclusive mediante execução forçada do poder de polícia. É necessário, entretanto, avaliar que dentre essas duas características há um elemento central, traduzido na discricionariedade do poder de polícia.

Ao tratar do tema, o que se tem na doutrina é uma resiliência no sentido de que o poder de polícia é, na maior parte das vezes, discricionário, isso porque cabe à administração tomar as decisões a respeito do momento, do meio de ações a serem tomadas e, também, da sanção cabível dentre aquelas previstas na legislação.

MARÇAL FILHO fala, em sua introdução acerca do poder de polícia, sobre a necessidade de garantir respeito aos direitos fundamentais, mas estabelece a possibilidade de a discricionariedade estabelecer-se como elemento conformador do poder de polícia, com a possibilidade de as situações concretas serem avaliadas de forma discricionária. Para ele, o referido poder discricionário deve ser limitado segundo o princípio da proporcionalidade, ou seja, tendo em vista a avaliação adequada, necessária e compatível com os valores constitucionais.<sup>32</sup>

MEIRELLES diz que a discricionariedade é o próprio poder de polícia, ou seja, a norma não trata das condições e do modo como o ato será realizado pela administração, confiando-se em seus prudentes critérios. Para além disso, aduz que o exercício do poder de polícia é discricionário, no sentido de ser uma livre escolha por parte da administração, sempre objetivando a proteção do interesse público e tendo como limitador o excesso ou desvio de poder, a ser reconhecido pelo poder judiciário.

O magistrado faz ainda uma diferenciação entre poder discricionário e arbitrário, no sentido de reconhecer que ser discricionário é sempre agir dentro da lei, enquanto a arbitrariedade é o excesso, o desvio ou o abuso de poder.<sup>33</sup>

---

<sup>30</sup> As relações entre poder e antidemocracia parecem se unir e ser inclusive sinônimos. Conforme Michel Foucault, há uma naturalidade entre as relações humanas e os dispositivos de segurança, criados com o objetivo de organizar e planejar o meio em que há circulação de pessoas, a fim de manter as relações de poder. FOUCAULT, op. cit., p. 28-29.

<sup>31</sup> Dentre as obras, BASTOS, op. cit., p. 158/160; MEIRELLES, op. cit., p. 142/145.

<sup>32</sup> MARÇAL FILHO, op. cit., p. 575.

<sup>33</sup> MEIRELLES, op. cit., p. 142-143.

Segundo MELLO, deve-se entender por ato discricionário sempre o ato praticado no exercício de uma denominada competência discricionária, mas nunca uma relação de completa liberdade da Administração na prática do ato, somente no que se refere a uma denominada avaliação de conveniência e oportunidade.<sup>34</sup>

O poder discricionário seria então avaliado segundo a gravidade da conduta realizada pelo administrado e, dentro dessa conduta, a possibilidade de uma avaliação subjetiva por parte da administração, como por exemplo em uma gradação de sanção, onde haveria margem de avaliação dos limites mínimos e máximos da multa a ser aplicada.<sup>35</sup>

Enquanto autores denominam ainda a possibilidade de um poder discricionário no atual estado democrático de direito<sup>36</sup>, há outros que são categóricos em reconhecer a impossibilidade de um poder discricionário sob o prisma de um atual estado constitucional de direito.

É o que pensa o doutrinador Georges Abboud, citado por TESSEROLI, ao se referir ao atual estado constitucional e à necessidade do Estado em exercer o cumprimento de seu próprio direito, no sentido de que não há um poder discricionário, mas sim uma atividade plenamente vinculada aos princípios e garantias fundamentais, advindo desse pensamento toda uma possibilidade de controle judicial para rever os atos administrativos<sup>37</sup>.

E é sob essa perspectiva que se pode questionar se há uma relação completa de discricionariedade no poder de polícia, ou, ao contrário, por ser um poder genuinamente discricionário, o poder de polícia necessita, sempre, de restrições, as quais estão devidamente previstas em nossa Constituição, nas garantias individuais fundamentais.

E circunscrevendo ainda mais o tema, pode-se afirmar que há uma necessidade de limitação constitucional à discricionariedade sempre que se está a falar de investigações, procedimentos e processos administrativos que buscam comprovar a prática de fraudes e que, com eles, arrastam elementos para inquérito e ação penal derivados daquelas investigações.

Nesses casos, há, ainda mais, a necessidade de um devido processo legal. O que se busca demonstrar aqui é que o meio de atuação do poder de polícia na esfera do direito

---

<sup>34</sup> DE MELLO, op. cit., p. 336.

<sup>35</sup> DE MELLO, op. cit., p. 337. Logo à frente traz o conceito de discricionariedade: “A margem de liberdade conferida pela lei ao administrador a fim de que este cumpra o dever de integrar com sua vontade ou juízo a nora jurídica, diante do caso concreto, segundo critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal.” (DE MELLO, op. cit., p. 338).

<sup>36</sup> BASTOS, op. cit., p. 158.

<sup>37</sup> TESSEROLI, Eduardo Ramos Caron. *Controle judicial da atividade administrativa brasileira*. Curitiba: Intersaberes, 2022, p. 143/145.

administrativo sancionador aduaneiro é completamente discricionário, restringe direitos fundamentais e não há, efetivamente, um critério diferenciador que possa traçar limites entre o poder de polícia administrativa e o poder de polícia judiciária, dois temas que serão avaliados a seguir.

## 2.4 PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIÁRIA

Com efeito, torna-se relevante avaliar os poderes de polícia administrativa e o poder de polícia judiciária, objetivando demonstrar que, ao final, o que se tem é um poder de polícia completamente discricionário e que as diferenças entre ambos traçadas pela doutrina não se sustentam.

A temática é avaliada, segundo a doutrina clássica, com o suposto dualismo entre ambos os poderes, no sentido de que em um poder de polícia administrativo tem-se sempre um poder atuando preventivamente, enquanto em um poder de polícia judiciária há uma atuação repressiva<sup>38</sup>.

Os poderes de polícia administrativa e de polícia judiciária então teriam essa diferença primordial, no sentido de que as atividades da polícia administrativa estão circunscritas a um suposto não fazer, a uma restrição à liberdade individual, enquanto as atividades da polícia judiciária estariam ligadas ao poder judiciário e ao auxílio na aplicação da lei ao caso concreto<sup>39</sup>.

Já para Hely Lopes Meirelles, a diferença entre polícia administrativa e judiciária estaria nos objetos que são atingidos, uma vez que à polícia administrativa cabe avaliar bens, direitos e atividades e à polícia judiciária cabe avaliar pessoas, de forma individual ou coletiva.

O autor explica ainda sobre a sua moderna conceituação, no sentido de haver uma polícia administrativa geral, responsável pela segurança pública, e outra especial, com a criação de órgãos específicos para determinadas atividades, como a fiscalização de indústria de alimentos ou qualidade de produtos e serviços.<sup>40</sup>

Tais conceituações deixam de explicar elementos fundamentais buscados neste trabalho. Com efeito, acredita-se que há um outro enfoque a ser dado sobre o tema,

---

<sup>38</sup> BASTOS, op. cit., p. 159. Referida tentativa de delimitação dos conceitos não se sustenta diante das complexidades do poder de polícia no direito administrativo sancionador, com ações cautelares altamente repressivas, tal como será explorado no capítulo quarto.

<sup>39</sup> BASTOS, op. cit., p. 157.

<sup>40</sup> MEIRELLES, op. cit., p. 137/138.

consistente na superação desses entendimentos, principalmente pelo fato de se estar diante de um aparato de investigação administrativa que, além de auxiliar diretamente o poder judiciário em sua busca pela aplicação de normas sancionadoras, pelo próprio poder de polícia administrativa aplica sanções inclusive em caráter cautelar, sem contraditório e ampla defesa.

MARÇAL FILHO compreende que a ampliação das atividades preventivas e acautelatórias superou esse entendimento clássico de um poder de polícia administrativa meramente circunscrito a uma imposição de um não fazer em face do administrado, inclusive no sentido de que as funções da polícia administrativa e judiciária, muitas vezes, são exercidas em conjunto, sempre que houver um ilícito penal advindo das investigações administrativas.<sup>41</sup>

É nessa perspectiva que se pode afirmar acerca da existência de um claro poder de polícia preventivo e repressivo em um mesmo espaço temporal, aplicado de forma a açodar direitos e garantias fundamentais, o que se pode notar no âmbito de atuação da administração pública ao fiscalizar e penalizar intervenientes aduaneiros nas investigações que tratam da aplicação de pena de perdimento de mercadorias em importações sob o suporte de práticas fraudulentas.

O que se pode constatar, portanto, é um aumento significativo da ampliação das atividades preventivas e acautelatórias no âmbito do poder de polícia administrativa, ou seja, é plenamente possível falar que há um poder de polícia administrativa altamente repressivo ainda na fase procedimental de um direito administrativo sancionador aduaneiro.

A referida situação, consistente na alta carga repressiva do poder de polícia administrativa, traz como consequência a necessidade precípua, ao administrado, de haver um limitador ao referido poder, até porque não se pode olvidar que é nessa fase administrativa que se descortina o início da própria investigação criminal – inevitável a conjugação das duas atividades – poder de polícia administrativa e judiciária.

Nessas hipóteses, inclusive quando se trata de cautelares aplicadas no âmbito do direito administrativo sancionador aduaneiro, há uma incontestável limitação de direitos fundamentais, o que significa afirmar que há um claro poder de polícia administrativo sancionador altamente repressivo que deve ser efetivamente controlado por intermédio das garantias constitucionais – e aqui processuais como um todo, a saber, o devido processo legal, o efetivo contraditório e ampla defesa, o respeito ao princípio da inocência e do ônus

---

<sup>41</sup> “haverá casos em que a conduta de infração à determinação produzida no exercício de função de polícia administrativa configurará infração penal.” JUSTEN FILHO, op. cit., p. 579.

probatório, um julgamento em duplo grau de jurisdição (imparcial) e uma efetividade a respeito da competência funcional e territorial do órgão que irá julgar.

Significa, assim, um efetivo respeito às formas constitucionais de processamento pelas quais a administração pública não pode, em momento algum, ultrapassar sob o malfadado discurso antigarantista arraigado no véu obscuro da discricionariedade.

É importante dizer que o poder de polícia de que se está a tratar consiste não somente em interromper o fluxo de mercadorias, mas suspender todas as atividades do interveniente aduaneiro (aqui, especialmente falando, da empresa importadora), com uma investigação que não possui prazo certo para ser finalizada e cujas conclusões são utilizadas *a posteriori*, para fundamentar um inquérito policial e eventual ação penal em face dos sócios da pessoa jurídica investigada.

Então, o que se tem é uma coexistência entre um poder de polícia preventivo, com os denominados riscos inerentes aos administrados, consistente em uma fiscalização por parte da Receita Federal e um poder de polícia administrativo altamente repressivo, inclusive com diversas cautelares que se escoram na discricionariedade para se afastar das garantias constitucionais dos administrados.

Portanto, a única distinção mais ou menos clara entre o poder de polícia administrativa e judiciária estaria no aspecto acerca da atuação conexa entre polícia judiciária e Poder Judiciário, situação que não ocorreria de forma direta ao se tratar do poder de polícia administrativa, mas que, de outro lado, confirmaria a alta carga de discricionariedade do poder de polícia administrativa, que não possui um órgão de controle a respeito dos atos tomados em desfavor dos administrados, limitações que serão vistas no tópico seguinte<sup>42</sup>.

## 2.5 LIMITAÇÕES AO PODER DE POLÍCIA

O que a doutrina costuma afirmar é que o poder de polícia administrativo possui limitação, consistente sempre na necessária fundamentação a respeito de uma predominância do poder público sobre o particular<sup>43</sup>, nos limites legais e sempre com fundamento no princípio da proporcionalidade, inclusive na possibilidade do administrado em recorrer ao poder judiciário<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> MARÇAL FILHO, op. cit., p. 579.

<sup>43</sup> DI PIETRO, op. cit., p. 163.

<sup>44</sup> MARÇAL FILHO, op. cit., p. 583.

Essa conclusão não traz limites concretos ao poder de polícia, principalmente nos casos das cautelares patrimoniais fixadas em sede de procedimento administrativo sancionador aduaneiro, o que faz com que se avalie o tema sob outra perspectiva, a fim de propor soluções constitucionais necessárias para seu efetivo e rigoroso controle.

Veja-se que, ao propor um controle efetivo dos atos administrativos tomados dentro de procedimentos de fiscalização aduaneira, específicos nos casos em que se busca apontar práticas fraudulentas, o objetivo é demonstrar que não se pode falar em um poder de polícia administrativo discricionário.

Afirmar acerca da existência de um poder de polícia administrativo discricionário é sempre flertar com o decisionismo e com a possibilidade concreta de abuso, já que onde se tem poder deve-se ter limites claros, sob pena de se tornar letra morta qualquer garantia constitucional sob o falso fundamento da discricionariedade. Não há possibilidade de escolha entre poder de polícia em sede de procedimento administrativo sancionador ou garantias fundamentais – as garantias são elementos para contenção do poder e, portanto, para contenção da discricionariedade.

Deve haver, nesse sentido, uma regulamentação legal que sempre leve em consideração os limites das investigações administrativas sob a perspectiva do necessário controle do ato administrativo em nível constitucional e legal.

O que se vê, entretanto, é que já na fase de investigação de fraudes aduaneiras esse controle não é realizado ou respeitado. A instrução normativa (IN 1.986/20) que trata de investigação administrativa que busca indícios de práticas fraudulentas no comércio exterior inicia com a possibilidade de restrição de garantias fundamentais sob a justificativa completamente discricionária da existência de indícios de práticas fraudulentas, ou seja, há um grave desrespeito às garantias constitucionais.

A mesma instrução normativa trata da possibilidade de apreensão das mercadorias, mesmo no início da investigação e antes mesmo do registro das Declarações de Importação, sob o suporte de que a efetiva apreensão é possível quando não houver apenas indícios, mas provas concretas da prática fraudulenta, mesmo antes de qualquer intimação ou notificação do administrado, havendo grave lesão a direito fundamental, ausência completa de respeito ao devido processo legal e, assim, a presença de um poder extremamente discricionário.

FELDENS trata a respeito do poder estatal e sua necessária limitação ao afirmar que o que não deve ser absoluto é o poder estatal, ou seja, há uma necessidade premente de

inversão do eixo de discussão no sentido de não haver, a princípio, limitações constitucionais às garantias constitucionais, mas sim limitação constitucional ao poder estatal.

E é esse contraste, segundo o autor, que deve ser sempre levado em consideração. Deve haver uma limitação do poder estatal, concluindo no sentido de que os direitos fundamentais são absolutos, com restrições vistas apenas como exceção, em concretas circunstâncias e, desde que haja norma conferindo a possibilidade dessa exceção, somada ainda à inevitável necessidade de decisão judicial devidamente fundamentada.

É por isso que, conforme FELDENS, não há como mencionar um genérico interesse público para fins de afastamento de garantias fundamentais, mas se deve inverter esse entendimento para esclarecer que os direitos fundamentais são interesses públicos irremovíveis, a não ser de forma excepcional, desde que com forma prevista em lei, precedente ao ato e devidamente fundamentada por Juízo devidamente competente para tanto.<sup>45</sup>

Nesse sentido, MARÇAL FILHO aduz também que se torna necessário afastar a subordinação das garantias individuais em face de postulados abstratos, tais como a garantia da ordem pública ou o interesse público, necessitando por isso de um condicionamento do poder de polícia aos direitos fundamentais.<sup>46</sup>

E aqui há um ponto de muita discussão a respeito dos limites advindos do poder de polícia administrativo, porque se trata de um limitador de direitos fundamentais efetivado por intermédio de normas regulamentares, ou seja, advém de normas infralegais que, em tese, não podem introduzir elementos não disciplinados pela norma em sentido estrito – regular e não legislar. Diz-se em tese porque há uma defesa doutrinária sobre a discricionariedade da Administração Pública em escolher a solução mais adequada regulamentadora da referida legislação, inclusive com fundamento no princípio da proporcionalidade.<sup>47</sup>

As referidas análises serão efetuadas mais a fundo nos tópicos seguintes.

---

<sup>45</sup> FELDENS, Luciano. *O direito de defesa*. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022, p. 31/36.

<sup>46</sup> FELDENS, op. cit., p. 586-587.

<sup>47</sup> FELDENS, op. cit., p. 587.

### **3 O DIREITO ADMINISTRATIVO ADUANEIRO SANCIONADOR – PROCEDIMENTOS ADUANEIROS**

#### **3.1 O DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR E A RELAÇÃO COM O PODER DE POLÍCIA**

O denominado direito administrativo sancionador aduaneiro, que se inicia nos procedimentos aduaneiros em que, efetivamente, há uma investigação a respeito de práticas fraudulentas (dolosas) por parte do administrado, necessita ser assim esquadrihado.

Talvez seu estudo de forma mais profunda não tenha sido realizado e sua disciplina ainda não tenha sido devidamente incluída em um sistema próprio porque outras matérias processuais apareceram para alavancar seus interesses momentâneos e afastar-se de um verdadeiro núcleo motor que poderia denominar como disciplina própria, tais como a processual tributária e a processual penal.

Talvez também aconteça a utilização de outras disciplinas no campo de conhecimento do processo administrativo sancionador aduaneiro com o propósito, escamoteado, de justificar ainda mais a denominada sociedade do risco de Ulrich Beck, utilizando-se as relações de poder de FOUCAULT – e aqui especialmente do poder de polícia administrativa – sempre que for conveniente, afastando-se ainda mais das garantias individuais constitucionais tão duramente batalhadas por nossos constituintes.

Fato incontroverso é que estamos dentro da disciplina de aplicações de sanções, dividida que é pelos núcleos administrativo e penal e que, portanto, ambos os núcleos devem açambarcar direitos e garantias fundamentais dos administrativos e acusados em geral.

Importante que se diga que a disciplina própria do processo administrativo sancionador aduaneiro trata de temas multifacetários, com a utilização de critérios advindos de disciplinas do direito administrativo, do direito tributário, do direito aduaneiro, do direito processual penal e, tal como todo o direito sancionador, regido pelas garantias constitucionais (*due process of law*).

Não se trata apenas de pretensão resistida, quando confrontado com a disciplina de processo tributário, por exemplo, ou ainda com o próprio poder de polícia administrativa, tornando-se necessário ter em mente que o que se tem no âmbito do procedimento e processo aduaneiro sancionador, como um todo, é uma necessidade própria de respeito às garantias constitucionais e legais e uma busca, incessante, do afastamento do arbítrio.

E aqui está um dos pontos de fundamental importância, porque, ao afastar-se das garantias constitucionais, as investigações sancionatórias (administrativas ou penais)

utilizam-se de justificativas porosas acerca do tema, especialmente quando se fala em diferimento das garantias para o início do processo administrativo sancionador ou do processo penal.

O objetivo é demonstrar que esse caminho é contrário ao sistema constitucional e, assim, torna completamente inúteis as defesas apresentadas no âmbito administrativo ou penal, porque se cumpre a formalidade da garantia do contraditório, mas em seu sentido material não possui condições de procedibilidade, muito em razão da ausência de respeito ao administrado/investigado durante todo o procedimento preliminar, cujas conclusões não são passíveis de superação, por exemplo, ao utilizar-se da falsa premissa do denominado diferimento do contraditório e ampla defesa<sup>48</sup>.

Não há, assim, condições de procedibilidade em um sistema onde se denomina contraditório diferido como conceito supostamente recepcionado pelas garantias constitucionais.

O professor James Marins, ao tratar do processo tributário, coloca muito bem o problema ao referir-se às relações de poder advindas do direito material tributário e sua impossibilidade de contaminação pelo arbítrio, ou seja, há uma disciplina própria de processo tributário que serve como sustentação das garantias constitucionais dos administrados e que não pode se afastar do *due process of law*.<sup>49</sup>

Não é à toa a lembrança trazida por Luciano Feldens acerca das relações dos indivíduos com o poder estatal e a necessidade de precedência da dignidade humana como intangível ou, tal como traduzido por Luís Greco da lei fundamental da Alemanha, como uma relação intocável<sup>50</sup>.

Mas Feldens vai além ao afirmar que o nascimento dos direitos ocorre por intermédio de revoluções e sua necessidade de contenção do poder com o objetivo de preservar a liberdade, reconhecendo que, para ele, o poder do Estado não pode ser visto como absoluto, pois sempre deve ser limitado em razão das e pelas garantias individuais.<sup>51</sup>

O mesmo se pode afirmar quando se trata do processo administrativo aduaneiro.

O que se vê até o momento é uma aplicação *a la carte* de efetivas garantias processuais nas investigações administrativas sob o escopo justificador do poder de polícia (inquisitório por excelência) ou as justificativas históricas que lhe dão sustentação, a saber,

---

<sup>48</sup> No capítulo 3 será delineado a respeito do equívoco da denominação contraditório diferido.

<sup>49</sup> MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 15.

<sup>50</sup> FELDENS, op. cit., p. 36.

<sup>51</sup> FELDENS, op. cit., p. 33.

a necessidade de simplificação do procedimento para o crescimento econômico, a sociedade do risco em que vivemos e, de maneira efetiva, o uso de medidas pseudolegislativas<sup>52</sup> com a inclusão de presunções legais de práticas fraudulentas e de responsabilidades objetivas, tal como se infere do § 2º, do art. 23, do Decreto-Lei 1.455/76 e do art. 94, do Decreto 37/66.<sup>53</sup>

### 3.2 O DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR ADUANEIRO

A avaliação acerca da discricionariedade e do poder de polícia administrativa e sua contenção por parte das garantias constitucionais perpassa pelo efetivo reconhecimento de que, para reconhecer um verdadeiro direito administrativo sancionador, é necessário conter o poder.

Isso, principalmente, quando se busca suporte nas garantias dos administrados, em um verdadeiro sistema acusatório, onde há imparcialidade do órgão julgador, produção de provas pelas partes, contraditório e ampla defesa, ausência de penalidades por antecipação e afastamento de penalidades por presunções ou responsabilização objetiva, sem análise de culpa.

A matéria já possui competência definida também no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que estabeleceu em seu regimento interno a 3ª Seção com competência para julgamento de processos administrativos aduaneiros<sup>54</sup>.

Para tanto, torna-se de extrema relevância estabelecer e delimitar o estudo a partir de um critério central, consistente na avaliação das penalidades aduaneiras de caráter subjetivo, com a aferição de fraude, dolo, critérios identificadores de um campo onde as relações de poder identificadas no direito aduaneiro material devem ser afastadas para, a partir do início das investigações acerca de supostas práticas ilícitas, existir um respeito ao *procedural process of law* e, portanto, o reconhecimento de que, nessas investigações, há possibilidade de afirmar acerca da existência de um direito administrativo sancionador.

Dos referidos procedimentos advém ainda uma consequência que lhe é ínsita – em tais sanções aduaneiras há uma obrigatoriedade do Fisco Federal em exercer a

---

<sup>52</sup> Expressão trazida pelo próprio James Marins quando trata da concentração das funções tributárias no Poder Executivo. MARINS, op. cit., p. 74.

<sup>53</sup> E muito disso porque, tal como afirma Ramón Valdés Costa, é o ramo jurídico em que o Estado cria a obrigação, é credor dela e juiz dos conflitos de interesses dela advindo. MARINS, op. cit., p. 71.

<sup>54</sup> Importa lembrar que essa competência só existe em casos de pena de perdimento substituída por multa no valor aduaneiro. Regimento Interno do CARF – Portaria MF 343/2015, alterada pela Portaria MF nº 153/2018, art. 4º. Ver também MEIRA, Liziane Angelotti. Voto de qualidade e as decisões em matéria aduaneira no Carf sob escrutínio. *Conjur*, 31 jan. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jan-31/artx-territorio-aduaneiro-voto-qualidade-decisoes-materia-aduaneira-carf/>. Acesso em: 12 dez. 2023.

denominada representação penal, ou seja, não permanecem apenas na aplicação da sanção aduaneira, mas suas conclusões se ramificam para uma investigação criminal, procedimento esse regulamentado pela Portaria RFB nº 1.750, de 2018, que trata sobre representação para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, especificadamente para investigação a respeito de supostos ilícitos ocorridos no âmbito aduaneiro.

A investigação administrativa sancionadora aduaneira está prescrita nos Decretos 37/66 e 1.455/76 e, atualmente, está regulamentada pela Instrução Normativa nº 1.986/2020, que “dispõe do procedimento de fiscalização utilizado no combate às fraudes aduaneiras.”

O procedimento previsto na IN é inquisitório por excelência, tal como será devidamente explorado no decorrer deste trabalho, sob uma série de perspectivas que podem ser amoldadas: i) na legislação com completa simplificação de procedimentos; ii) na ausência de forma clara a respeito das investigações; iii) no julgamento realizado em grau único de jurisdição, pelo próprio órgão que investigou (inexistência de garantia de imparcialidade e do duplo grau de jurisdição – agora mitigado); iv) no afastamento, por escolha sua, das parcas formas de investigação, quando houver decisão unilateral da fiscalização pela não retenção das mercadorias ou revisão aduaneira; v) na inexistência de respeito à jurisdição e competência porque a investigação pode ocorrer em qualquer unidade da Receita Federal do Brasil (art. 2º, § 3º); vi) na possibilidade de iniciar o procedimento independente do respeito às regras já simplificadas da IN RFB 1.986/20 (art. 2º, § 4º); vii) na quebra de sigilo bancário sem parâmetros legais estabelecidos (art. 3º, IV); viii) na retenção e apreensão de mercadorias, mesmo no início do procedimento, “quando houver elementos que permitam, de forma inequívoca e imediata, a caracterização da infração punível com a pena de perdimento, nos termos do Capítulo III.” (art. 4º, inciso II); ix) em legislação procedimental regulada por Instrução Normativa; x) em legislação que lhe dá suporte calcada em decreto presidencial.

Tudo isso demonstra que se está diante de um procedimento que não possui forma definida e nem prazo de duração, que permanece sempre suspenso aguardando resposta “adequada” do investigado/administrado (art. 11, parágrafo único), em um pressuposto que pode gerar (e muitas vezes realmente gera) intimações infundadas, requerimentos repetidos, ausência de fundamentação dos “motivos determinantes” do ato administrativo e, por conseguinte, alteração do suporte fático no decorrer do procedimento, caso haja um encontro “fortuito” de provas que possam lhe dar seguimento.

E não se trata apenas de delimitar o campo de atuação do Fisco Federal e a identificação do momento em que se encerra o procedimento administrativo investigatório e quando se inicia o processo administrativo sancionador aduaneiro; trata-se, aqui, de denunciar um caminho percorrido desde o procedimento administrativo eivado de nulidades, socorrendo-se de inúmeras práticas que causam danos irreparáveis aos administrados.

Esse parece um dos motivos centrais da investigação, porque, com efeito, um procedimento que, cautelarmente, suspende as atividades da empresa, quebra sigilo telemático, bancário, fiscal e apreende as mercadorias acaba por ser recebido como uma verdadeira extinção prematura da empresa, uma pena aplicada antes de garantir o mínimo do contraditório e ampla defesa, não importando mais o denominado contraditório diferido, que sequer tem conceito definido pela doutrina por ser, em essência, um subterfúgio para sustentar as inconstitucionalidades praticadas no procedimento.

Se não houver resistência do administrado nessa fase procedimental, a fase seguinte, denominada fase do processo administrativo sancionador aduaneiro, em que supostamente haverá respeito ao contraditório e ampla defesa, já não terá mais sentido porque, verdadeiramente, não restam direitos a serem defendidos.

É o respeito, portanto, ao devido processo já na fase de inauguração do procedimento que investiga ilícitos aduaneiros que dependem de demonstração de fraude (dolo), do elemento subjetivo do ilícito, fundamental para que as garantias constitucionais não se vejam como letra morta.<sup>55</sup>

Trata-se, por isso, de uma avaliação multidisciplinar, entre o poder de polícia da administração pública, do procedimento, processo, inquérito e ação penal, passando assim pelo direito constitucional, administrativo, tributário, aduaneiro e processual, como um conjunto único de acontecimentos, da mesma forma como foi construída em mais de um século de estudos advindos do direito processual tributário, ou seja, “um conjunto de relações que integram a relação jurídica tributária sob o aspecto da concatenação dos atos que integram essa relação em oposição, justamente, à visão estática que prevalecia nas construções anteriores”.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> Não se trata, por isso, tal como extrai-se da obra de James Marins, de nebulosidade a respeito da identificação do momento em que se migra do campo procedimental para o processual, mas sim do respeito às garantias constitucionais desde o procedimento administrativo. MARINS, op. cit., p. 25.

<sup>56</sup> No pensamento primeiro de G.A. Micheli, mencionado em MARINS, op. cit., p. 31.

Essa relação de imbricação entre ramos do direito é reconhecida no direito aduaneiro que, a par de sua possível autonomia, deve estar preocupado com as relações de poder que lhe são ínsitas e sua necessidade de repensar o tema a partir da Constituição.

Não se desconhece as referidas relações de poder que lhe são aplicáveis, inclusive porque é a partir delas que nasce a legitimidade de impor determinada conduta ao administrado, mas também é sabido, tal como afirma Ruy Barbosa Nogueira, que essa conduta pode ser omitida, contestada ou reclamada, inclusive por imposições indevidas, iniciando a caminhada procedimental e processual administrativa sancionadora e suas implicações nos diversos campos do conhecimento jurídico.<sup>57</sup>

O que se buscará demonstrar no decorrer do trabalho é uma tentativa de recolocação do procedimento no âmbito das garantias constitucionais e o afastamento do poder de polícia administrativo (das investigações inquisitórias, portanto) nos casos específicos em que se trata de responsabilização subjetiva, nas investigações a respeito das fraudes aduaneiras, inclusive porque todo esse *iter* percorrido constituirá elementos formadores de inquérito policial e eventual ação penal subsequentes.

### 3.3 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO ADMINISTRATIVO

A proteção efetiva e bem desenvolvida dos direitos fundamentais em face do Estado inicia sua caminhada ainda em 1867, com a Constituição Austríaca, seguida, logo após, muito pelos escritos de Hans Kelsen a respeito da jurisdição constitucional, pela Constituição de Weimar<sup>58</sup>.

É o próprio GRIMM quem afirma, em texto a respeito da controvérsia histórica entre Hans Kelsen e Carl Schmitt sobre a jurisdição constitucional, acerca dos limites de interpretação e de aplicação dos atos jurídicos, aduzindo que os referidos limites caminham entre uma margem que inicia-se em um amplo limite interpretativo e de aplicação quando se

---

<sup>57</sup> E continua o autor: “Precisamente por serem as relações entre fisco e contribuinte disciplinadas pela lei é que essas relações passam a ser relações jurídicas. Não há, como se admitia antigamente, antes de entrar para o direito público a concepção do Estado de direito, uma relação de força ou poder entre a Fazenda e o contribuinte, mas sim uma relação jurídica, isto é, os direitos e obrigações recíprocos são prefixados pela norma jurídica. Daí temos que o poder tributário é um poder jurídico, e não um poder arbitrário.” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Poder Tributário. Conceito de Direito Tributário. Autonomia. Relações com outros Ramos do Direito. In: ZILVETI, Fernando Aurélio. *Doutrina do professor Ruy Barbosa Nogueira: textos compilados e editados pelo IBDT*, sob a curadoria do Professor Dr. Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: IBDT, 2019, p. 101).

<sup>58</sup> GRIMM, Dieter. *Jurisdição Constitucional e Democracia*. Vol. 1. Coords. Gilmar Mendes e Georges Abboud. São Paulo: Editora Contracorrente, 2023, p. 59-60. O texto trata, especificadamente, a respeito da controvérsia entre Hans Kelsen e Carl Schmitt a respeito da jurisdição constitucional e a politização das decisões das cortes constitucionais, mas traz também um pouco da história de defesa dos direitos fundamentais.

está diante do poder legislativo, uma menor margem de criação e aplicação no âmbito do poder judiciário e uma terceira, a mais estreita delas, afeta então aos atos administrativos.

Assim:

A posição de Kelsen pode ser resumida sucintamente por causa de sua clareza e rigor. O princípio a partir do qual ele desenvolve sua visão é aquele da construção escalonada do ordenamento jurídico (*Stufenbau der Rechtsordnung*). O direito regula sua própria geração. Todo ato estatal que reivindicar reconhecimento e cumprimento jurídico deve ser autorizado por uma norma de degrau superior e precisa ater-se à moldura da autorização. Consequentemente, as leis só têm validade jurídica se estiverem baseadas numa competência constitucional e se respeitarem os limites dessa competência. Por isso, as atividades de criação e aplicação do direito (*Rechsetzung und Rechtsanwendung*) não são opostos absolutos, mas tão apenas relativos. Todo ato jurídico tem um elemento jurídico criativo (*rechtschöpferisches*) e um elemento jurídico aplicativo (*rechtsanwendendes*) que lhe é inerente. Apenas a margem se estreita de cima para baixo. Ela é mais ampla para o legislador, menos ampla para os tribunais e menor ainda para os atos administrativos (*Vollzugsakte*).<sup>59</sup>

O que vale aqui é perceber que, a par de a discussão centralizar-se na jurisdição constitucional e da possibilidade de invalidação de leis pelos tribunais constitucionais, o que se tem é uma margem pequena – a menor – de discricionariedade no âmbito dos atos administrativos.

Levando-se em consideração que a história dos direitos fundamentais se funde, em uma certa maneira, com a história da limitação do poder, no sentido de a ver como uma necessária limitação do poder<sup>60</sup>, é sob essa perspectiva que se pode afirmar, inclusive, acerca da necessidade de reconhecimento de que, no direito administrativo, torna-se imprescindível também sua constitucionalização como forma limitadora do poder estatal.

A história dos direitos fundamentais, portanto, tem como espaço primevo o reconhecimento do seu *status* constitucional em conjunto com o desenvolvimento ideológico das ideias liberais de liberdade e dignidade humanas, a tornar eficaz seu reconhecimento tanto na efetiva aplicação pelos Poderes Constituídos quanto pela restrição de poder que lhe deve ser inerente.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> GRIMM, op. cit., p. 61-62.

<sup>60</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

<sup>61</sup> SARLET, op. cit., p. 37. Também não se pode olvidar, ainda hoje, a quantidade enorme de seres humanos com privação de seus direitos fundamentais, cujo cálculo alcança mais da metade da população mundial. SARLET, op. cit., p. 22.

Segundo Gustavo Binbenbim, há duas viradas diferentes no mundo ocidental acerca da constitucionalização do direito administrativo. Enquanto nos EUA a referida virada é mais longa, a partir do New Deal, o mundo ocidental europeu só a alcançou após a Segunda Grande Guerra, com a reformulação constitucional.

É BARROSO quem enfrenta o tema com mais profundidade, ao afirmar que a história da constitucionalização do direito não tem mais de 200 anos, mesmo sabendo que historicamente suas ideias advêm desde a antiguidade clássica.<sup>62</sup>

No mundo ocidental, portanto, a história do constitucionalismo inicia-se ainda na Inglaterra, a partir do século XVII, principalmente em razão das limitações do absolutismo do Rei Charles I, submetido pelo Parlamento ainda em 1628.<sup>63</sup>

Não é difícil imaginar as diferenças das constitucionalizações do direito como um todo (e aqui, em particular, do direito administrativo) entre os fatos históricos ocorridos no ocidente (de um lado Inglaterra e EUA e, de outro, os países continentais e suas colônias) e sua divisão em duas viradas constitucionais diversas.

A primeira, a partir da história inglesa, que influenciou principalmente os EUA em decorrência do processo de migração realizado pela Inglaterra para a América do Norte, e a segunda, advinda da história do desenvolvimento do ocidente a partir da perspectiva dos países continentais, que influenciaram sobremaneira o direito de toda a América Latina, incluindo-se o Brasil.<sup>64</sup>

A possibilidade de se firmar como potência global, principalmente a partir do New Deal e da recuperação econômica dos EUA antes do início da Segunda Guerra Mundial, trouxe para si uma posição hegemônica capaz de reafirmar, inclusive, a independência dos poderes e a efetiva constitucionalização do direito.

Por sua vez, essa mesma Segunda Grande Guerra fez com que os países continentais europeus realizassem sua efetiva constitucionalização apenas após o término do conflito, principalmente a partir dos Pactos Internacionais, marcos de efetivação e garantias individuais.<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 24/27.

<sup>63</sup> BARROSO, op. cit., p. 28.

<sup>64</sup> BARROSO, op. cit., p. 30.

<sup>65</sup> BARROSO, op. cit., p. 33

No Brasil, por seu turno, a CF/88 é que embalou essa reformulação conceitual, reestruturando suas bases teóricas sob os pressupostos dos direitos fundamentais e da democracia.<sup>66</sup>

Esse despertar constitucional do direito administrativo tem como sentido levar aos olhos dos administradores as necessidades e interesses da sociedade, o respeito a garantias fundamentais dos administrados, assegurando o devido processo legal e, ainda, um controle efetivo da atuação dos administradores públicos.<sup>67</sup>

Ocorre que, para ser efetiva, essa viragem constitucional deveria refletir temas que não foram de interesse dos próprios administradores, a saber, o afastamento da lógica autoritária e discricionária e um sistema de garantias individuais, com a extração do discurso publicista de desigualdade entre Estado e cidadãos.<sup>68</sup>

Muito disso porque, historicamente, a formação do direito administrativo afastou-se do discurso liberal francês e do respeito à tripartição de poderes, no sentido de que suas categorias foram criadas por um Conselho de Estado, com a criação de um regime jurídico-administrativo afastado inclusive do Código Civil napoleônico.

Então, o que se vê é “esta evidente contradição: o surgimento de um direito especial da Administração resultou não da vontade geral, manifestada pelo Legislativo, mas de decisão autovinculativa do próprio Executivo.”<sup>69</sup>

A criação de normas por parte do próprio Poder Executivo, sem o respeito ao parlamento, veio acompanhada da criação de uma jurisdição administrativa própria; agora já não bastaria criar normas próprias, mas também seria necessário criar um tribunal próprio, afastando-se completamente das bases teóricas da Revolução Francesa.

Assim é que:

O nascimento do direito administrativo ocorre, portanto, ao arpejo do princípio da separação de poderes e do primado da lei sobre os atos da Administração. Num arranjo em tudo semelhante ao do velho Estado absolutista, o Poder Executivo concentra em seu plexo de competências, além da função de administrar, poderes para criar o direito que lhe é aplicável e para aplicá-lo aos litígios de que é parte contra os particulares, dirimindo-os em caráter definitivo. Tal modelo não resulta da afirmação histórica da ideia de Estado de direito – mas, antes, representa sua antítese.<sup>70</sup>

---

<sup>66</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Poder de Polícia, ordenação, regulação*. Transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 37-38.

<sup>67</sup> BINENBOJM, op. cit., p. 38.

<sup>68</sup> BINENBOJM, op. cit., p. 39.

<sup>69</sup> BINENBOJM, op. cit., p. 40.

<sup>70</sup> BINENBOJM, op. cit., p. 41.

É desse suporte teórico que se justificam ideias preconcebidas a respeito do interesse público, da presunção de veracidade da palavra dos agentes públicos, ou seja, tudo aquilo que suporta e mantém a relação de desigualdade entre Estado e administrado.

Vale mencionar que o sistema *common law*, efetivamente, reconhece e aplica a mesma norma dos particulares aos Entes Públicos, inclusive com a submissão aos Juízos Ordinários, sem uma jurisdição administrativa, jurisdição administrativa essa que, aos olhos do sistema *common law*, é objeto de espanto e de um reconhecido abuso acerca da existência de um tribunal administrativo em nosso sistema ocidental.<sup>71</sup>

Segundo BINENBOJM, mencionando Sebastian Martín-Retortillo Baquer, a criação de normas e de um tribunal próprio administrativo traz consigo um suposto afastamento teórico do direito administrativo, principalmente do direito constitucional, com o objetivo de manter a burocracia estatal e a estabilidade das instituições, o que significa afirmar que o direito administrativo não está a depender de qualquer alteração normativa, inclusive a Constitucional<sup>72</sup>.

É o que se vê, por exemplo, na criação de tribunais administrativos no Brasil, com todo o aparato julgador que lhe é inerente na atualidade, inclusive com a expedição de Súmulas, dentre as quais se destaca, seguindo o tema acima mencionado por BAQUER, a Súmula 02 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que estabelece a impossibilidade de o Tribunal Administrativo se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.<sup>73</sup>

Veja-se que nos acórdãos paradigmas a respeito da Súmula 02 há um brocardo sempre utilizado – mas nunca explicado, no sentido de que as normas validamente editadas pelo poder legislativo não podem ser alvo de análise por parte do órgão administrativo julgador, com a ressalva de uma definição por parte do STF a respeito de sua inconstitucionalidade, por ser matéria exclusiva de análise do Poder Judiciário.

Todos os acórdãos ditos paradigmas para a Orientação Sumular 02 do CARF são sintéticos ao afirmar:

---

<sup>71</sup> TOCQUEVILLE, Alexis, 2004, p. 118-119 apud BENENBOJM, op. cit., p. 41-42 – nota de rodapé.

<sup>72</sup> BENENBOJM, op. cit., p. 42-43.

<sup>73</sup> Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Inicialmente cabe reafirmar a posição adotada pela autoridade julgadora de primeira instância quanto à impossibilidade de análise, por parte de órgãos administrativos de julgamento, acerca da inconstitucionalidade e da ilegalidade de dispositivos legais em vigor no ordenamento jurídico pátrio, por ser esta competência exclusiva do Poder Judiciário.<sup>74</sup>

Nada mais genérico, sem uma explicação fundamentada e completamente paradoxal. Enquanto o próprio CARF pode existir historicamente sem qualquer respeito às regras normativas – porque órgão de julgamento criado via normativa interna e com regras próprias a respeito de seus julgamentos, ou seja, uma jurisdição administrativa independente<sup>75</sup>, inclusive com criação de um mais um órgão de julgamento nos casos de pena de perdimento de mercadorias<sup>76</sup> –, quando chamado a se pronunciar a respeito de uma norma inconstitucional, ele assume então a suposta posição de respeito à tripartição de poderes e, como se não fosse um órgão julgador, afasta-se da discussão.

O que se sabe, de fato, a respeito dos órgãos de jurisdição administrativos<sup>77</sup> é a intensa necessidade de permanecer o *status quo* vigente, afastando-se das supostas alterações legislativas e dos entendimentos afirmados pelos Tribunais, inclusive superiores.

O segundo, Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004, analisou mais a fundo o tema, ao registrar a impossibilidade de controle de constitucionalidade concentrado por parte do órgão julgador administrativo. Ainda afirmou que o entendimento dos tribunais também é no mesmo sentido, com a exceção sempre que o STF já tenha se manifestado e uniformizado o tema<sup>78</sup>, inclusive citando normativa a respeito.

Da mesma maneira que o acórdão anterior, o julgado em análise afirma que a matéria relativa à constitucionalidade de leis é de exclusiva competência do Poder Judiciário, porque trata de procedimento de invasão de esfera e, portanto, de afastamento da independência dos poderes.

---

<sup>74</sup> CARF, Acórdão nº 101-94876, 1ª Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, relator Conselheiro Caio Marcos Cândido, j. em 25/02/2005.

<sup>75</sup> Atualmente Portaria Ministério da Fazenda nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

<sup>76</sup> TREVISAN. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-22/territorio-aduaneiro-processo-perdimento-here-go-again/>.

<sup>77</sup> Importa registrar que, além do CARF, em casos de aplicação de pena de perdimento de mercadorias, ainda há um órgão administrativo de julgamento também independente, segundo o Decreto 1.455/76, com as alterações trazidas pela Lei 14.651/2023.

<sup>78</sup> Atualmente agrega-se a possibilidade de repercussão geral.

Tal fundamentação, assim como manifestado no acórdão precedente, parece esquecer que o próprio tribunal administrativo é uma invasão da independência dos poderes ao realizar, dentro do executivo, uma atividade própria do Poder Judiciário.<sup>79</sup>

Interessante ainda mencionar o posicionamento estabelecido no Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003, em que o então Conselho de Contribuintes veio decidir a respeito da impossibilidade de análise de inconstitucionalidade, em voto de lavra do Conselheiro:

Somente pode o julgador administrativo esclarecer os fundamentos da incidência e oferecer argumentos sobre os posicionamentos expendidos pela defesa, mas se encontra impossibilitado de julgar. Então, este Relator esclarece sobre os juros de mora impostos pelo Fisco, mas não permite que tais esclarecimentos sejam tidos como posição da Administração Tributária, porque a esta somente permitido seguir a lei.

Veja que há menção à possibilidade de esclarecer os motivos pelos quais a legislação (mesmo inconstitucional) foi aplicada pelo Poder Executivo e será mantido o referido entendimento no órgão administrativo.

Outro acórdão paradigma, o de nº 203-09298, de 05/11/2003, tratou da impossibilidade de afastamento de uma lei ordinária, mesmo quando reconhecido que sua matéria deveria ser alvo de lei complementar, em razão da denominada independência e harmonia dos poderes, afastando a possibilidade de avaliação acerca da inconstitucionalidade afirmada pelo Contribuinte.

Os demais acórdãos seguem a mesma toada, no sentido de afastar a possibilidade de discussão e de, em alguns casos, não conhecer os recursos que buscavam a avaliação de inconstitucionalidade das normas.

A análise rápida a respeito dos acórdãos consegue dar uma compreensão a respeito do tema, no sentido de que o direito administrativo não pode ficar dependente de alterações legislativas ou entendimentos judiciais, inclusive quando se trata de matéria constitucional ou de entendimento do próprio Supremo Tribunal Federal.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> É claro, de outro lado, que poderes harmônicos não significa que todos eles possam realizar atividades, a princípio, de competência dos demais. Não há exclusividade. O que se quer chamar atenção, entretanto, é a invasão indevida de competência em razão da criação de um órgão nacional de julgamento administrativo.

<sup>80</sup> Não se pode perder de vista, entretanto, que o regimento interno do CARF determina a aplicação do entendimento consolidado pelo STF ou STJ, em sede de repercussão geral ou recursos repetitivos, tal como determina o art. 99, do seu regimento interno; mas é bem verdade que, enquanto não proferido julgamento de mérito pelos tribunais superiores, nos casos de repetitivo ou repercussão geral já reconhecidos, o próprio regimento interno admite a possibilidade de dar andamento e de, efetivamente, realizar julgamento administrativo, sem suspender o feito (CARF, PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023, arts. 99 e 100).

O mais paradoxal de tudo isso encontra-se no fato de que parece ainda viva a velha e retrógrada frase de Otto Mayer em que considerava o direito administrativo com um grau de importância maior que o direito constitucional<sup>81</sup>, no sentido de que há ainda muito a ser percorrido para reconhecer as garantias constitucionais individuais no âmbito do direito administrativo, principalmente quando se tem, até hoje, o falso reconhecimento da supremacia do interesse público, de clara matriz pré-constitucional.<sup>82</sup>

É necessário, mesmo diante desse quadro que insiste em continuar, afastar-se das ideias pré-constitucionais e preconcebidas a respeito de conceitos vagos e dados como verdade intransponível, motivados pelas garantias constitucionais, em uma visão acerca dos pilares constitucionais do direito administrativo, sob o aspecto da autodeterminação individual, em um efetivo sistema de direitos individuais de um lado e, de outro, em uma sistema democrático, uma autodeterminação coletiva, ambos em referência a uma manifestação de autonomia privada e pública dos cidadãos, tal como afirma BINENBOJM.<sup>83</sup>

Com essas premissas é que será avaliado em seguida o tema do processo administrativo sancionador e suas implicações no âmbito do processo administrativo sancionador aduaneiro, em especial quando se trata das fraudes aduaneiras.

### 3.4 RELAÇÕES DE INTERDEPENDÊNCIA ENTRE O PROCESSO PENAL E O PROCESSO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

#### 3.4.1 Introdução

O reconhecimento de que as normas estão subordinadas à Constituição pode ser entendido como a maior característica de uma Constituição rígida, tanto pela possibilidade de declaração de inconstitucionalidade de normas infraconstitucionais que contrastarem com a Constituição quanto por seu aspecto formal, quando eventuais alterações em seu texto estão a depender de um procedimento especial para tanto.<sup>84</sup>

Significa afirmar, nesse andar, que toda a estrutura de poder está condicionada ao estado de direito, no sentido dado por FERRAJOLI, que afirma com clareza que os três poderes encontram-se devidamente subordinados ao Estado de Direito, o que também faz

---

<sup>81</sup> Frase dita pelo doutrinador alemão Otto Mayer, em 1924 cf. BINENBOJM, op. cit., p. 25.

<sup>82</sup> BINENBOJM, op. cit., p. 45.

<sup>83</sup> BINENBOJM, op. cit., p. 46.

<sup>84</sup> FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. Tradução: Ana Paula Zomer Sica, Fauzi Hassan Choukr, Juarez Tavares e Luiz Flávio Gomes. 3 ed. São Paulo: RT, 2002, p. 559-560.

com que haja diferença entre uma norma vigorar e ser válida, “que diz respeito à crítica e à censura interna das leis vigentes supostamente inválidas e, ao mesmo tempo, ao traço característico do ‘Estado de Direito’ e à razão de sua latente e difusa ilegitimidade jurídica.”<sup>85</sup>

E é por essa razão que o trabalho dos juízes e juristas como um todo pode ser denominado, na visão de FERRAJOLI, como um verdadeiro trabalho de “reformadores por profissão”, o que significa afirmar que sua tarefa é, além de conservar o direito, fazer com que haja sua adequação ao dever ser constitucional.<sup>86</sup>

Mas, afinal de contas, o que se pode dizer a respeito dos princípios, qual é sua conceituação e como destacar os princípios e garantias processuais penais e sua interpretação suficientemente abrangente no sentido de abarcar toda e qualquer investigação que possua como consequência a aplicação de uma sanção em face do administrado/acusado?

Antes dessa avaliação, surge um problema preliminar: a avaliação de quais são os vícios que interrompem ou afastam a possibilidade de aplicação de um sistema efetivo de garantias, sendo destacados por FERRAJOLI os denominados vícios internos e externos.

O vício externo é aquele de formulação inadequada ou imperfeita dos parâmetros constitucionais e legais, ou seja, no sentido de uma norma constitucional não prever adequadamente a garantia, a ser interpretada em conformidade com o conjunto constitucional vigente e eficaz<sup>87</sup>; de outro lado, há um vício interno, no sentido de perda de sua eficácia na medida em que se passam dos níveis mais altos para os mais baixos do ordenamento, como quando ocorre a instrumentalização e regulamentação do procedimento de investigação por intermédio de uma Instrução Normativa, como é possível perceber nas legislações de baixa densidade normativa realizadas no processo administrativo sancionador aduaneiro.<sup>88</sup>

---

<sup>85</sup> FERRAJOLI, op. cit., p. 560.

<sup>86</sup> FERRAJOLI, op. cit., 560.

<sup>87</sup> Aqui a destacar, por exemplo, a garantia penal da ofensividade que, na CF/88 pode ser avaliada na leitura consentânea do art. 98, inciso I, que trata das infrações de menor potencial ofensivo. Da mesma forma se manifesta Luigi Ferrajoli sobre a ofensividade no Direito Constitucional Italiano quando afirma que está ela (a ofensividade) ligada na natureza jurídica da pena de detenção. FERRAJOLI, op. cit., p. 560.

<sup>88</sup> Como será detalhado a seguir, a Instrução Normativa 1.986/20, ao estabelecer o procedimento de investigação de práticas fraudulentas, acaba por subverter garantias constitucionais do Juiz Natural, do contraditório e ampla defesa e da inocência, para permanecer nestes principais. Luigi Ferrajoli denomina tal passagem de nível como “um *décalage*, isto é, uma perda de fato das garantias normativas estabelecidas em via de princípio. Disto resulta um desencontro mais ou menos profundo entre normatividade e efetividade que se manifesta sob a forma de *antinomias* entre normas e princípios de nível superior e norma e práxis de nível inferior.” (FERRAJOLI, op. cit., p. 561-562).

O equívoco, nesses casos, encontra-se em estabelecer os critérios corretos de ineficiência, no sentido de afastar-se do vício ideológico entre o dever ser e o ser; em outras palavras, a identificação dos graus de ineficiência perpassa pela correta avaliação dos planos internos de garantias constitucionais, desde seu mais alto grau normativo até o mais baixo, aquele que se encontra na base legislativa, estabelecendo nos planos mais altos normativos a possibilidade concreta de avaliar os perfis de ineficiência, racionalidade e justiça e, aos planos mais baixos, o dever de identificar os perfis de invalidez, irracionalidade e injustiça.<sup>89</sup>

Seguindo em FERRAJOLI, pode-se afirmar que a degradação dos princípios encontra caminho livre quando se fala em legislações de urgência ou jurisdição de emergência e, quanto ao tema em avaliação neste texto, diz respeito inclusive ao

crescente *caráter administrativo* do direito penal, o qual vem expresso na sua mutação tendenciada de um sistema estritamente retributivo – voltado diretamente a prevenir os crimes futuros apenas mediante a punição dos delitos passados e provados – para um sistema tendente à prevenção voltado a enfrentar a mera suspeita de delitos passados ou o mero perigo de delitos futuros.<sup>90</sup>

É essa ilusão, portanto, a respeito do suposto tratamento a ser dado aos males sociais por intermédio do direito penal, que acaba por contribuir de fato com esse afastamento entre os planos internos e externos de garantias constitucionais, que pode ser ressaltado e percebido mais a fundo ainda quando se trata das dificuldades advindas de um inquérito policial denominado por FERRAJOLI de secreto e incontrolado, no sentido de sua pretensa autonomia, que afasta as garantias previstas em lei como forma de resposta aos problemas sociais<sup>91</sup>.

---

<sup>89</sup> FERRAJOLI, op. cit., p. 562.

<sup>90</sup> FERRAJOLI, op. cit., p. 563. Não se pode esquecer, contudo, que FERRAJOLI é um crítico a respeito da despenalização e “da troca de sinais” como pressuposto indelével para afastar as garantias processuais. Em suas palavras: “Parece, de outra parte, uma hipocrisia institucional a preocupação muitas vezes esboçada no sentido de que a despenalização possa transformar-se em uma redução das garantias do cidadão: como se este pudesse preferir – em nome das garantias da pena mas também dos custos que acompanham o processo – os efeitos estigmatizantes de uma pena, seja puramente pecuniária, a uma sanção administrativa igualmente pecuniária. E a hipocrisia é tanto mais evidente se consideramos que graças a uma ‘troca de etiquetas’ de sinal invertido, do qual falarei no próximo capítulo, o nosso sistema chama ‘medidas’ e subtrai a qualquer garantia penal uma enorme quantidade de sanções administrativas ou policiaescas restritivas das liberdades fundamentais (como medidas de segurança, de prevenção, cautelares, de polícia, de ordem pública e similares).” (FERRAJOLI, op. cit., p. 576).

<sup>91</sup> FERRAJOLI, op. cit., p. 565.

Há uma clara e incontestável relação de interdependência nascida, principalmente, no âmbito dos estudos de direito sancionador como um todo, subdividido entre as sanções penais e não penais, mas que são avaliados em seu conjunto.

Essa denominada troca de sinais por FERRAJOLI nada mais é do que a despenalização com o objetivo de afastamento das garantias processuais e penais aos ilícitos administrativos, tal como vêm decidindo o STF e o STJ a respeito do direito sancionatório, retirando garantias processuais e penais aos ilícitos administrativos.<sup>92</sup>

Apesar disso, a jurisprudência no Brasil é avessa a esse entendimento, apontando para posicionamentos contrários a essa relação de interdependência entre os princípios que regem o direito sancionador.

O STF firmou entendimento, em sede de repercussão geral (Tema 1.199), a respeito da irretroatividade da norma penal mais benéfica em sede de direito administrativo sancionador, reconhecendo que a retroatividade da lei penal, esculpida no inciso XL, do art. 5º, da CF/88, diz respeito apenas e tão somente à lei penal, portanto de aplicação restritiva.

No mesmo julgado, o Tribunal assentou entendimento de que o afastamento da modalidade culposa dos ilícitos de improbidade não deve retroagir para beneficiar os agentes públicos já condenados.

O STJ, nesse andar, acabou alterando seu entendimento a respeito dos princípios e normas de direito penal e processo penal, afastando sua incidência aos ilícitos administrativos, seguindo a linha da repercussão geral definida pelo STF. Em julgado sobre a matéria, o Tribunal compreendeu que a regra *tempus regit actum* deve prevalecer em casos de sanções administrativas, ou seja, não pode haver retroatividade de uma norma sancionadora posterior para beneficiar o administrado.<sup>93</sup>

---

<sup>92</sup> O STF julgou o tema 1.199, de repercussão geral, para afastar a retroatividade da lei mais benéfica em casos de direito administrativo sancionador (lei de improbidade administrativa) e reconheceu que a regra de retroatividade da lei mais benéfica é exclusiva do direito penal. Apesar disso, deixou claro de outro lado que não há tipificação administrativa sem que haja o dolo. Firmou as seguintes diretrizes: “1) É necessária a comprovação de responsabilidade subjetiva para a tipificação dos atos de improbidade administrativa, exigindo-se - nos artigos 9º, 10 e 11 da LIA - a presença do elemento subjetivo - DOLO; 2) A norma benéfica da Lei 14.230/2021 - revogação da modalidade culposa do ato de improbidade administrativa -, é IRRETROATIVA, em virtude do artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, não tendo incidência em relação à eficácia da coisa julgada; nem tampouco durante o processo de execução das penas e seus incidentes; 3) A nova Lei 14.230/2021 aplica-se aos atos de improbidade administrativa culposos praticados na vigência do texto anterior da lei, porém sem condenação transitada em julgado, em virtude da revogação expressa do texto anterior; devendo o juízo competente analisar eventual dolo por parte do agente; 4) O novo regime prescricional previsto na Lei 14.230/2021 é IRRETROATIVO, aplicando-se os novos marcos temporais a partir da publicação da lei.”

<sup>93</sup> STJ, REsp 2.103.140, Relator Ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, j. em 04/06/2024.

Por isso, enquanto os Tribunais Superiores no Brasil vêm adotando regra diametralmente oposta às relações defendidas no presente trabalho, não se pode olvidar a posição da doutrina, que demonstra, em diversos momentos, a efetiva necessidade de defesa da relação de unidade entre os princípios do direito sancionador, subdivididos no processo administrativo e no processo penal.

### 3.4.2 O processo penal

Para FERRAJOLI, processo penal é

uma série de atividades realizada pelo juiz independente, nas formas previstas pela lei, e seguida da formulação em contraditório público entre acusação e defesa de um juízo consistente na verificação ou falsificação empírica de uma hipótese acusatória, e na consequente condenação ou absolvição de um imputado.<sup>94</sup>

Em específico quando se fala em processo penal brasileiro, não há como iniciar seus estudos sem antes dialogar com um resumo histórico, levando em consideração o Código Rocco italiano da década de 30, influenciador de toda a estrutura ideológica inquisitorial de nossa legislação processual penal.<sup>95</sup>

As marcas inquisitoriais são plenamente passíveis de verificação no nosso Código de Processo Penal (CPP), nascido em 1941 e implantado por Francisco Campos, um dos autores intelectuais com forte ideologia autoritária e Ministro da Justiça na oportunidade.<sup>96</sup>

Segundo GIACOMOLLI<sup>97</sup>, o fascismo buscava exatamente essa feição conflituosa, de guerra, de combate, do que se pode extrair a necessidade do processo penal em combater o acusado, ou seja, o inimigo do Estado é o acusado, da mesma maneira como se pode avaliar da Instrução Normativa RFB 1.986/2020, que trata das investigações e fiscalizações aduaneiras sobre fraudes aduaneiras, cujo conteúdo introito já diz muito ao afirmar que a referida Instrução Normativa “dispõe do procedimento de fiscalização

---

<sup>94</sup> FERRAJOLI, op. cit., p. 588.

<sup>95</sup> GIACOMOLLI, Nereu José. *O devido processo penal*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 87.

<sup>96</sup> LIMA, Danilo Pereira. O autoritarismo de Francisco Campos. *Conjur*, 22 de maio de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-22/diario-classe-autoritarismo-francisco-campos/>. Acesso em: 10 jun. 2024.

<sup>97</sup> GIACOMOLLI, op. cit., p. 88.

utilizado no combate às fraudes aduaneiras”, demonstrando exatamente o lado de inimigo do Estado apontado ao interveniente aduaneiro fiscalizado. Assim:

A ideologia era impor a ordem e a disciplina na sociedade. A proposta de Mussolini, *El Duce*, o líder, aquele que conduz, era “tudo no Estado, nada contra o Estado, nada fora do Estado”. O fascismo não acreditava na paz, mas na guerra, no combate incessante, na luta, no jogo. O reflexo disso no Processo Penal é representado pelo paradigma da necessidade de combater o acusado, a concepção de que o réu é inimigo do Estado, um inimigo da sociedade. Por isso, deve ser combatido. “Combate”, “guerra”, “inimigo” e operação soavam como palavras de ordem. Nesse período, neutralizou-se o indivíduo (liberalismo) em face do Estado (fascismo). O reflexo no processo penal foi a neutralização do imputado, em face do poder acusatório do Estado, a submissão do réu às necessidades do Estado e do poder acusatório, persecutório e punitivo. Na esfera criminal, a neutralização ocorreu pela ideologia da funcionalidade repressora do sistema criminal, pela utilização do processo penal como braço do poder, como um prolongamento da força do Estado autoritário.<sup>98</sup>

A reconfiguração do Código de Processo Penal brasileiro, com a introdução do Juiz das Garantias em razão da promulgação da Lei 13.964/2019, traz uma nova visão ao sistema processual penal, com a possibilidade de extrair suas balizas em um sistema verdadeiramente acusatório.

Trata-se, na espécie, da colocação da figura do juiz como um terceiro no processo, afastando-se das atividades de iniciativa probatória ou atuação no decorrer da instrução processual como figura central do processo. A produção probatória deve ficar a cargo do órgão de acusação e a avaliação da constitucionalidade e legalidade das provas é dada ao magistrado.<sup>99</sup>

É nesse sentido a doutrina de COUTINHO, ao afirmar:

Ora, o juiz das garantias – pensado como no sistema acusatório – atua basicamente na fase de investigação preliminar e até o recebimento da inicial acusatória, razão por que a ele é dado (inclusive por coerência) o juízo de admissibilidade da acusação. Com isso, decide sobre as questões – começando pelas constitucionais – da referida fase, ou melhor, até o juízo de admissibilidade da acusação. Deste modo, não tem iniciativa probatória (para se garantir sua imparcialidade em relação às referidas questões), por um lado, mas, pelo outro, impedido de julgar o mérito e remeter o material recolhido (salvo as provas irrepetíveis) para a fase seguinte, garante ao juiz do processo a originalidade cognitiva. E nisso residem os principais pilares de sustentação de um sistema acusatório democrático.<sup>100</sup>

<sup>98</sup> GIACOMOLLI, op. cit., p. 88-89.

<sup>99</sup> O processo penal terá estrutura acusatória, vedadas a iniciativa do juiz na fase de investigação e a substituição da atuação probatória do órgão de acusação.

<sup>100</sup> COUTINHO, Jacinto de Miranda. O juiz das garantias e o interesse dos juízes. *Conjur*, 17 out. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-out-17/criminal-player-juiz-garantias-interesse-juizes/>. Acesso em: 14 jun. 2024.

Assim é que, após o julgamento da ADI 6.298, que havia suspenso a eficácia do art. 3º-A, do Código de Processo Penal, o que se tem a partir de agora é a necessidade de garantir a efetiva aplicação e reconhecimento do denominado juiz das garantias, da figura imparcial que avalia as provas produzidas no decorrer da investigação e, após, cessa sua competência, tal como determinado pelo art. 3º-C, do CPP.

Os princípios normativos do processo penal, seguindo a linha de raciocínio de FERRAJOLI, podem ser resumidos no princípio do Juiz Natural, na garantia da igualdade e da gestão da prova e imparcialidade do Juízo, ou seja, na separação completa entre órgão de acusação e órgão decisório, na garantia da presunção de inocência e no contraditório pleno, com efetiva garantia de motivação adequada das decisões judiciais<sup>101</sup>.

A Convenção Americana de Direitos Humanos traz as garantias processuais estabelecidas em seu art. 8º quando prescreve:

#### ARTIGO 8

##### Garantias Judiciais

1. Toda pessoa tem direito a ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou para que se determinem seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza.

2. Toda pessoa acusada de delito tem direito a que se presuma sua inocência enquanto não se comprove legalmente sua culpa. Durante o processo, toda pessoa tem direito, em plena igualdade, às seguintes garantias mínimas:

- a) direito do acusado de ser assistido gratuitamente por tradutor ou intérprete, se não compreender ou não falar o idioma do juízo ou tribunal;
- b) comunicação prévia e pormenorizada ao acusado da acusação formulada;
- c) concessão ao acusado do tempo e dos meios adequados para a preparação de sua defesa;
- d) direito do acusado de defender-se pessoalmente ou de ser assistido por um defensor de sua escolha e de comunicar-se, livremente e em particular, com seu defensor;
- e) direito irrenunciável de ser assistido por um defensor proporcionado pelo Estado, remunerado ou não, segundo a legislação interna, se o acusado não se defender ele próprio nem nomear defensor dentro do prazo estabelecido pela lei;
- f) direito da defesa de inquirir as testemunhas presentes no tribunal e de obter o comparecimento, como testemunhas ou peritos, de outras pessoas que possam lançar luz sobre os fatos.
- g) direito de não ser obrigado a depor contra si mesma, nem a declarar-se culpada; e
- h) direito de recorrer da sentença para juiz ou tribunal superior.

---

<sup>101</sup> FERRAJOLI, op. cit., p. 588.

3. A confissão do acusado só é válida se feita sem coação de nenhuma natureza.
4. O acusado absolvido por sentença passada em julgado não poderá ser submetido a novo processo pelos mesmos fatos.
5. O processo penal deve ser público, salvo no que for necessário para preservar os interesses da justiça.<sup>102</sup>

É nesse andar que se pode afirmar, com clareza, a respeito das garantias constitucionais processuais penais e sua inter-relação direta com o direito sancionador como um todo porque toda a relação de poder exercida pelo Estado deve ser contida.

Em seguida, considerando-se essas premissas estabelecidas e a relação de interdependência entre o processo penal e o processo administrativo sancionador, serão avaliados os princípios da presunção de inocência e o ônus da prova e do duplo grau de jurisdição, levando-se em conta que o princípio do contraditório e ampla defesa será avaliado no último capítulo, pois é lá que se busca demonstrar a falácia do mal denominado contraditório diferido pelas decisões dos Tribunais no Brasil.

### **3.4.3 Princípios do processo administrativo sancionador e as relações de interdependência**

OSÓRIO apresenta uma teoria do processo sancionador para indicar quais seus princípios norteadores, dando, já no início do capítulo 6 do livro *Direito Administrativo Sancionador*, a orientação desejada no sentido de reconhecer o devido processo legal como sua bússola, abarcando todo e qualquer processo em que se tenha relações punitivas, ou seja, “não se trata de analisar apenas as garantias procedimentais ou processuais, mas sim de avaliar, de forma global, as garantias básicas do sistema repressivo, seja quando se trate de processos administrativos, seja quando se trate de processos judiciais.”<sup>103</sup>

A convergência cada vez maior em um sistema de direito punitivo, abarcando desde os processos administrativos sancionadores, perpassando pelo processo civil e desembocando no processo penal, faz com que, neste tópico, se apresentem as garantias constitucionais processuais administrativas em plena vinculação àquelas processuais penais,

---

<sup>102</sup> Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto de São José da Costa Rica, de 22 de setembro de 1969, promulgada no Brasil pelo Decreto 678, de 6 de novembro de 1992.

<sup>103</sup> OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 420-421.

que podem ser vistas como um sistema de guarda-chuva a proteger todas as espécies de sistemas punitivos sob seu manto.<sup>104</sup>

No último capítulo deste trabalho, há um estudo específico a respeito do contraditório, de modo que se torna produtor indicá-lo aqui, sem cansar a leitura em duplicidade sobre o tema. Apesar disso, sua presença apenas no último capítulo se deu em razão da necessidade de contrapor o denominado pela jurisprudência de contraditório diferido, que em resumo trata-se de entendimento firmado no sentido de afastar a garantia no decorrer do procedimento administrativo sancionador para retomá-lo apenas quando da abertura de prazo para impugnação administrativa.<sup>105</sup>

### **3.4.3.1 A presunção de inocência e o ônus da prova**

O primeiro princípio trazido por OSÓRIO é o da presunção de inocência, que pode ser plenamente aplicado ao processo administrativo sancionador, mesmo que, no Brasil, a CF/88 trate-o como garantia especial do processo penal em seu art. 5º, inciso LVII. Em avaliação a respeito de decisões do Tribunal Espanhol sobre o tema, OSÓRIO conclui pela sua plena aplicabilidade no Direito Brasileiro, em um entendimento ampliado sobre essa garantia processual, no sentido de reconhecer sua aplicação em diversos níveis.

O que se percebe, portanto, é que a evolução do princípio da presunção de inocência aponta para seu reconhecimento e efetiva aplicação na proteção dos direitos de um modo geral, não permanecendo circunscrita ao processo penal.<sup>106</sup>

Ao buscar referências no Tribunal Constitucional Espanhol, OSÓRIO aponta para o entendimento da Corte Espanhola na perspectiva de indicar a conexão entre presunção de inocência e culpabilidade,

conferindo à cláusula em exame uma dimensão mais marcadamente processual, como instrumento de equacionamento dos direitos à luz da culpabilidade, na busca de uma relação punitiva idônea e limitada em suas formas, condicionada pela subjacência dos direitos fundamentais.<sup>107</sup>

Ao mencionar os doutrinadores espanhóis, o autor traz em sua nota de rodapé

---

<sup>104</sup> OSÓRIO, op. cit., p. 421.

<sup>105</sup> No último capítulo há um estudo maior, mas é importante dizer que o diferimento do contraditório é uma confissão acerca do desrespeito à garantia no decorrer do procedimento, etapa em que ocorrem diversas cautelares em face do investigado/administrado.

<sup>106</sup> OSÓRIO, op. cit., p. 424.

<sup>107</sup> OSÓRIO, op. cit., p. 426.

Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández Rodríguez, os quais compreendem a presunção de inocência como elemento efetivamente aplicado no processo administrativo sancionador, inclusive afastando a denominada presunção de veracidade dos atos administrativos no campo do direito punitivo administrativo, ou seja:

la sanción este basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminación de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorada por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio.<sup>108</sup>

A tradução que se faz a respeito da presunção de inocência está vinculada também ao aspecto de carga probatória. Aqui, pode-se dizer que o tema é vasto, mas o que se tem a respeito é uma delimitação no sentido de compreender que não há produção probatória por parte da administração ou do órgão acusatório no processo penal que possa ser apontada como de importância reduzida ou que possa ser desconsiderada, desprezada ou simplesmente ignorada.

O ônus probatório é todo da administração, e a produção probatória por parte da administração deve ser vista como um conjunto de provas, aptas e suficientes, para concluir e cumprir seu ônus probatório, seja na busca da comprovação dos fatos levados a investigação, seja para sua refutação.

Assim, não havendo provas sem relevância e levando-se em consideração a existência de uma livre valoração por parte da administração ou do órgão julgador, é a consideração de seu conjunto probatório que pode dar a compreensão de que estará demonstrada a prática ilícita.

Essa preocupação foi tema de avaliação de OSÓRIO acerca da carga probatória e da definição sobre a dúvida que se pode extrair quando confrontados elementos de prova produzidos pela administração ou pelo órgão acusador, no sentido de reconhecer a presença de apenas alguns deles como aptos à comprovação da prática ilícita. Segundo o doutrinador, o benefício da dúvida é um tema complexo porque

---

<sup>108</sup> ENTERRÍA, Eduardo García de; RODRÍGUEZ, Tomás- Ramon. *Curso de derecho administrativo*, p. 180-181 apud OSÓRIO, op. cit., p. 426, notas de rodapé.

a presunção de inocência é reconhecida como um direito fundamental, mas evidentemente admite a prova contrária e é, portanto, uma presunção *juris tantum*. A presunção de inocência não é obstáculo à natureza executiva de determinadas decisões administrativas, cujas incidência independe de apreciação ou proteção jurisdicional.<sup>109</sup>

Quanto à carga probatória, é relevante levar em consideração que, ao realizar livremente a prova no processo administrativo, a administração não produz prova descartável, ou seja, todas elas são imprescindíveis, e é o conjunto probatório como um todo que perfectibiliza e comprova a acusação realizada em face do administrado.

É por isso, da mesma forma, que se pode dizer que a produção de uma prova sem respeito às garantias constitucionais individuais do administrado coloca em dúvida todo o conjunto probatório e a consequência constitucionalmente adequada é a impossibilidade de condenação do administrado pelo fato que lhe foi imputado.

Essa dúvida, ademais, torna-se relevante porque o conjunto probatório utilizado para a aplicação da sanção administrativa sofre de redução em seu núcleo fundante – um dos indícios ou prova utilizados para a aplicação da penalidade encontra-se faltante e, por isso, já não há mais um conjunto probatório, o que é suficiente para apontar a presença do *non liquet* ou uma dúvida razoável, a indicar a efetiva aplicação do princípio da inocência.

Aqui mais uma vez importa recorrer aos ensinamentos de LUCIANO FELDENS para afirmar que o que se tem por absoluto é o direito de defesa e seus princípios informadores, entre os quais, a garantia constitucional da inocência, sendo claro nesse pensamento que os fatos trazidos pela acusação é que possuem presunção *juris tantum* de veracidade. É também em razão disso que, ao afastar um dos elementos do conjunto probatório (nunca produzidos em vão), se pode afirmar da dúvida suficiente para afastar a acusação.

Portanto, diferentemente do que afirmou OSÓRIO<sup>110</sup>, penso no mesmo caminho que LUCIANO FELDENS, ou seja, não há uma presunção apenas relativa quanto ao princípio da presunção de inocência, mas sim uma relação efetiva de sua existência como garantia processual constitucional, o que significa que sua presunção é sempre absoluta, no

---

<sup>109</sup> OSÓRIO, op. cit., p. 427, notas de rodapé.

<sup>110</sup> OSÓRIO ainda afirma, com fundamento na doutrina francesa, que o princípio da inocência ou a presunção de inocência anda enferma, resumindo-se a ser apenas parte decorativa. Ao contrário de FELDENS, OSÓRIO defende a impossibilidade de se falar, de forma genérica, em presunção da inocência. “Como se vê não parece adequado falar, de modo genérico, na presunção de inocência, para fins de desempenhar papel abrangente, cujos efeitos, no Direito Penal e Processual Penal brasileiros, se restringiram a aspectos secundários, v.g., vedação do lançamento do nome do réu no rol dos culpados antes do trânsito em julgado da sentença penal condenatória.” (OSÓRIO, op. cit., p. 429, nota de rodapé).

sentido de que apenas se houver um conjunto probatório acusatório robusto é que pode haver a aplicação da penalidade em face do investigado.

Ao contrário, a relativização é sempre em face do conjunto probatório, que pode ter eficácia para efetiva aplicação da penalidade ao administrado sempre que esse conjunto de provas tenha, todo ele, demonstração empírica, no sentido de estar devidamente demonstrado.

O contraditório e ampla defesa serve exatamente nesses casos para dar ao administrado a possibilidade de afastar qualquer uma das provas incluídas no conjunto probatório angariado pela administração no processo sancionador ou no processo penal pelo órgão acusatório. O afastamento de um ou mais elementos de prova que sustentam o processo administrativo ou judicial dá ao administrado ou acusado a garantia da dúvida, que é traduzida como efetivação do princípio da inocência.

Há um tema importante quanto ao princípio da inocência que diz respeito à avaliação dos documentos advindos de processos administrativos sancionadores para o processo judicial. Sobre o assunto, vale trazer os ensinamentos de JIMÉNEZ e CUDOLÀ<sup>111</sup> quando tratam da matéria sob esse ângulo. Os autores afirmam que há uma dificuldade do Tribunal Constitucional Espanhol em estabelecer critérios e limites acerca da prova advinda do processo administrativo sancionador, principalmente no que tange ao valor probatório dos documentos produzidos no decorrer da investigação administrativa.

Segundo os autores, o tema passa pela necessidade de estabelecer critérios seguros a respeito do valor probatório dos atos administrativos realizados no procedimento de investigação, dos seus limites e da eficácia probatória que deve ser dada a estes atos, sempre com base em uma avaliação casuística, acompanhada pela evolução doutrinária sobre a matéria. Assim:

La evolución doctrinal del tema pasa necesariamente por una delimitación clara y lo más contundente posible de estos límites. Se impone, en este sentido, ir estableciendo paulatinamente precisiones, matices o consideraciones, los cuales probablemente se irán construyendo em base a una casuística concreta a través de las diversas resoluciones judiciales, e incluso mediante la resolución de eventuales recursos de amparo. Es muy probable, de esta forma, que, a pesar de todo, el TC no tenga sentada definitivamente su opinión al respecto (GIMENO SENDRA, 1991, p. 28). Probablemente la evolución jurisprudencial del Constitucional oscilará entre los dos extremos de la balanza: la supervaloración del expediente administrativo como medio de prueba, así

---

<sup>111</sup> JIMÉNEZ, J. Manuel Trayter; CUDOLÀ, Vicenç Aguado i. *Derecho Administrativo Sancionador: Materiales*. Barcelona: Editorial Cedecs, 1995, p. 163 e seguintes.

como la exigencia de una prueba más activa dentro del proceso contencioso-administrativo que posibilite una mayor certeza en la imposición de la sanción administrativa.<sup>112</sup>

Percebe-se, ainda, nos autores essa preocupação quanto ao tema da presunção de inocência exatamente porque é a partir da valoração dos elementos produzidos pela administração e sua força probatória que se poderá revelar se há ou não respeito à garantia constitucional da presunção de inocência, ou se há um reconhecimento acerca da inversão do ônus da prova em desfavor do administrado/investigado.

E veja-se que a discussão permanece no ambiente administrativo, no sentido de avaliar se a prova produzida durante o procedimento de investigação administrativa deve ser reconhecida como suficiente para a imposição da penalidade pelo tribunal administrativo, ou se, durante a instrução processual administrativa, há um ônus probatório a ser apontado em face do administrado, em um afastamento do princípio da inocência e da regra probatória ao órgão acusador.

Os autores destacam o problema da prova advinda do procedimento administrativo e de sua atividade ser exclusiva da administração, evoluindo historicamente sob os aspectos: i) da natureza revisora do processo contencioso administrativo; ii) da influência do processo civil na configuração da jurisdição administrativa; iii) da recepção dos princípios de direito penal e processual penal no âmbito do poder sancionador da administração, incluindo-se a garantia da presunção de inocência; iv) do afastamento pela doutrina das presunções de veracidade dos atos administrativos ao considerar que há uma inversão da carga probatória e que esta técnica é confundida com uma presunção legal; e, por último, v) do aceite da jurisprudência de que esta técnica de inversão do ônus da prova estaria subsumida dentro do conceito de documento público.<sup>113</sup>

O tema ganha relevo porque nas origens do processo administrativo há um ato prévio decisório por parte da administração, no sentido de iniciar o procedimento administrativo em face do administrado. Após isso, o contencioso administrativo é convertido como uma instância revisora do procedimento administrativo. As implicações dessa natureza revisional do ato pelo próprio órgão são a suposta inafastabilidade da presunção de veracidade dos atos administrativos, porque o procedimento e o processo administrativos são, em sua essência, processos escritos, e não orais como o processo penal, ou seja, a prova documental ganha em relevância.

---

<sup>112</sup> JIMÉNEZ; CUDOLÀ, op. cit., p. 165.

<sup>113</sup> JIMÉNEZ; CUDOLÀ, op. cit., p. 166.

Não se pode olvidar, ainda, a influência significativa do processo civil sobre esse fenômeno a respeito das provas documentais, a tal ponto que as provas podem ser denominadas de provas taxadas, situação em que o administrado não possui força para rebater e o juiz permanece com pouca capacidade de manobra, o que significa afirmar uma possibilidade ínfima de livre valoração das provas e da conseqüente preferência do procedimento administrativo frente aos demais meios de prova eventualmente produzidos pelo particular.<sup>114</sup>

A fixação da presunção de inocência como garantia do administrado deve perpassar, portanto, pela revisão a respeito da força probatória que se deve estabelecer quanto aos elementos produzidos no procedimento administrativo e pelo reconhecimento da presunção de inocência desde o início das investigações.

As dificuldades encontram-se igualmente na aplicação de conceitos de processo civil aos procedimentos sancionadores administrativos, pois estabelece clara distorção ao estender os referidos conceitos de direito privado às investigações que buscam aplicar o *jus puniendi* estatal. O remédio para tal leitura equivocada encontra-se em um modelo comum, uma base comum entre os princípios regidos do direito penal e do procedimento administrativo sancionador, ou seja:

La identidad básica del Derecho sancionador – Penal y Administrativo – comporta la vigencia de **un substrato común que fundamenta la legitimidad del *ius puniendi* del Estado**. En este sentido, entendemos que mediante la plasmación de esta base común en una serie de principios – que han de regir tanto el proceso penal como el procedimiento administrativo de imposición de sanciones – pueden paliarse las inevitables consecuencias que comporta la opción por el régimen administrativo en la imposición de sanciones.<sup>115</sup>

Significa, assim, que é necessária uma virada histórica sobre o tema, afastando os conceitos a respeito da prova emprestados indevidamente do processo civil ao reconhecer que os fatos trazidos no procedimento administrativo sancionador, se não podem ser comparados a meras denúncias de particulares, devem de outro lado ser objeto de avaliação de forma livre pelo órgão julgador (imparcial), sem qualquer presunção *et ante*, a fim de respeitar as garantias processuais do administrado.<sup>116</sup>

Não se pode falar, nesse sentido, de uma redução do princípio da inocência, mas

---

<sup>114</sup> JIMÉNEZ; CUDOLÀ, op. cit., p. 166.

<sup>115</sup> JIMÉNEZ; CUDOLÀ, op. cit., p. 167, grifo nosso.

<sup>116</sup> JIMÉNEZ; CUDOLÀ, op. cit., p. 168.

de uma produção de provas em contraditório, com respeito e com a livre valoração da prova, afastando-se a prova tarimbada ou os antigos conceitos acerca de uma superavaliação da prova produzida pela administração – em uma suposta presunção de veracidade do ato administrativo –, dando ampla liberdade ao órgão julgador ao reconhecer sua imparcialidade para o julgamento da questão que lhe foi posta.

### 3.4.3.2 O princípio da motivação

A motivação das decisões judiciais e administrativas encontra-se devidamente encartada na Constituição Federal de 1988, quando afirma, em seus incisos IX e X, do art. 93, a redação a seguir:

IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

X as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros;

A garantia constitucional da motivação também vem sustentada com as alterações recentes do próprio Código de Processo Penal, que estabeleceu parâmetros para a fixação do que se pode entender de uma decisão que não se encontra devidamente fundamentada. O § 2º, do art. 315, do CPP, assim reconhece:

§ 2º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

I - limitar-se à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

V - limitar-se a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar

seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

E aqui não se poderia deixar de mencionar o entendimento trazido por LOPES JÚNIOR acerca do tema, quando assevera que “só a fundamentação permite avaliar se a racionalidade da decisão predominou sobre o poder, principalmente se foram observadas as regras do devido processo penal.”<sup>117</sup>

Significa afirmar, portanto, que o poder só poderá ser devidamente legitimado se for capaz de cumprir as regras que garantam um processo penal que siga os princípios; a prescrição normativa do § 2º, do art. 315, do CPP, ao trazer o que pode se entender por decisão ausente de fundamentação, em uma redação que optou pelo critério negativo, pode muito bem demonstrar as milhares de decisões que se afastaram da devida motivação constitucional, ao utilizarem subterfúgios para decidir conforme a consciência do próprio magistrado, sem critérios mínimos de racionalidade na avaliação das provas e sem estar em sintonia com as garantias do jurisdicionado/administrado.

E a decisão do processo nada mais é do que um saber, um conhecer os fatos pretéritos, mas um conhecer em que se estabelecem regras e garantias processuais antes do início da apresentação dos fatos e das provas ao magistrado. São estas garantias as únicas formas que o administrado/acusado possui para sustentar os fundamentos de validade e regularidade com que o conhecimento chega ao magistrado.

Dito de outra forma, a ausência de um conhecimento límpido dos fatos, sem qualquer interferência ou invalidade formal, faz com que ao magistrado seja possível decidir os fatos, ou seja, o saber é muito mais importante do que o poder de decidir; e o saber só é efetivamente saber quando sedimentado nas garantias constitucionais.<sup>118</sup>

É o que não se revela, portanto, quando se está defronte a uma decisão sem amparo constitucional, em dissonância com garantias constitucionais, ou, tal como foi necessário estabelecer dos incisos do § 2º, do art. 315, do CPP, uma decisão com critérios genéricos, que pode ser aplicada em qualquer caso, que apenas reproduz a norma, que não enfrenta todos os fundamentos trazidos pelo acusado/administrado, ou, ainda, que não

---

<sup>117</sup> LOPES JÚNIOR, Aury. *Direito processual penal*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 105.

<sup>118</sup> LOPES JÚNIOR, op. cit., p. 105.

consegue concatenar os fatos com as normas mencionadas.

Deve-se destacar a necessidade ínsita a toda a decisão administrativa ou judicial – seja decisão interlocutória ou sentença – de que sua viabilidade perpassa pela garantia constitucional de sua motivação, ou seja,

o mais importante é explicar o porquê da decisão, o que o levou a tal conclusão sobre a autoria e materialidade. A motivação sobre a matéria fática demonstra o saber que legitima o poder, pois a pena somente pode ser imposta a quem – racionalmente – pode ser considerado autor do fato criminoso imputado.<sup>119</sup>

STRECK trata do tema com muito cuidado em sua obra *O que é isso – decido conforme minha consciência?*<sup>120</sup>, ao afirmar que um dos graves problemas da discricionariedade encontra-se exatamente no contexto de uma decisão de acordo com o entendimento pessoal do magistrado, advindo de um pós-Segunda Guerra Mundial, em razão, de acordo com o autor, de uma denominada jurisprudência dos valores.<sup>121</sup>

E aqui se pode colocar o problema do ativismo judicial, ou o governo dos juízes, em que os tribunais forcem, com suas decisões, a ação dos demais poderes da república – o que poderia ter um traço positivo em se tratando de repúblicas jovens, tal como já mencionado por Peter Häberle, mas que deve ser alocado com muito cuidado no Brasil, pois, diferentemente das condições da Alemanha advinda da jurisprudência dos valores, nossa história possui contornos próprios, inclusive porque não tínhamos, até 1988, um controle de constitucionalidade das normas.<sup>122</sup>

Segundo o autor, ainda, há dois temas importantes quanto à matéria, que dizem respeito à denominada filosofia da consciência ou paradigma da subjetividade, que recepcionam o denominado ativismo judicial, o decisionismo e, portanto, o poder discricionário do julgador. O primeiro é a compreensão de que julgar seria um ato de vontade e o segundo em que se buscaria a racionalidade argumentativa. Para tanto, STRECK traz um exemplo acerca do discurso do Ministro Luis Felipe Salomão em posse de novos Juízes, o qual afirma que a justiça é a que emana da consciência dos magistrados, sem apego à letra

---

<sup>119</sup> LOPES JÚNIOR, op. cit., p. 106.

<sup>120</sup> STRECK, Lenio Luiz. *O que é isto – decido conforme minha consciência?* 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

<sup>121</sup> Essa inclusão da jurisprudência dos valores, segundo STRECK, deu-se em razão da outorga pelos aliados de uma nova Constituição, em 1949, que, logicamente, não fora objeto de avaliação e participação do Estado Alemão em seu desenvolvimento. (STRECK, op. cit., p. 20-21).

<sup>122</sup> STRECK, op. cit., p. 22, nota de rodapé, e p. 23.

da lei.<sup>123</sup>

Portanto, decidir não é decidir de acordo com a consciência, ou seja, o direito não é aquilo que o intérprete pensa que é, mas sim um conjunto de elementos advindos da legislação, da doutrina e, principalmente, da Constituição,

ou seja, em *ultima ratio*, em plena vigência da Constituição de 1988, o próprio resultado do processo dependerá do que a consciência do juiz indicar, pois a gestão da prova não se dá por critérios intersubjetivos, devidamente filtrados pelo devido processo legal, e, sim, pelo critério inquisitivo do julgador<sup>124</sup>.

Após avaliar os discursos subjetivistas da doutrina nacional que determinam os parâmetros de decisões judiciais, STRECK estabelece os seguintes parâmetros para reconhecer um discurso solipsista, quais sejam:

- a) Interpretação como ato de vontade do juiz ou no adágio “sentença como *sentire*”;
- b) Interpretação como fruto da subjetividade judicial;
- c) Interpretação como produto da consciência do julgador;
- d) Crença de que o juiz deve fazer a “ponderação de valores” a partir de seus “valores”;
- e) Razoabilidade e/ou proporcionalidade como ato voluntarista do julgador;
- f) Crença de que “os casos difíceis se resolvem discricionariamente”;
- g) Cisão estrutural entre regras e princípios, em que estes proporciona(ria)m uma “abertura de sentido” que deverá ser preenchida e/ou produzida pelo intérprete.<sup>125</sup>

E a solução, em STRECK, é reconhecer que deve existir uma teoria hermenêutica que ultrapasse a teoria analítica, ou seja, é reconhecer que a teoria analítica apenas avalia um problema de linguagem sendo resolvido por uma simples clarificação do conceito, ou seja, nada haveria antes do conceito.

Para a hermenêutica filosófica, entretanto, há algo anterior,

é comum a afirmação de que o *dito* sempre carrega consigo o *não dito*, sendo que a tarefa do hermeneuta é dar conta, não daquilo que já foi mostrado pelo discurso (*logos*) apofântico, mas sim daquilo que permanece retido – com possibilidade – no discurso (*logos*) hermenêutico.<sup>126</sup>

<sup>123</sup> STRECK, op. cit., p. 24.

<sup>124</sup> STRECK, op. cit., p. 26.

<sup>125</sup> STRECK, op. cit., p. 33.

<sup>126</sup> STRECK, op. cit., p. 40.

Nesse sentido, STRECK afirma que não é possível a determinação abstrata dos conceitos das palavras, já que a hermenêutica exige se afastar do paradigma da filosofia da consciência, em que a verdade real pode ser extraída pelo juiz e a prova para “descobrir” a verdade real encontra-se na consciência do juiz.

Além disso, imprescindível reconhecer que não há possibilidade de aplicação de cláusulas abertas ou cláusulas gerais do direito civil, já que os princípios constitucionais e a própria constituição poderiam ser afastados pelo fundamento (inconstitucional) acerca da aplicação de uma cláusula geral ao caso em análise.

Por último, não se pode esquecer que uma hermenêutica constitucional também deve se afastar do denominado livre convencimento, indevidamente ainda presente no Código de Processo Penal (art. 155 e 200, do CPP), já que,

se fizermos uma análise do problema “de como decidir” à luz da filosofia da linguagem, ficará evidente que as teorias que apostam na vontade do intérprete (e esse é, efetivamente, “o problema” do “livre convencimento”) *acabam gerando/possibilitando discricionariedades e arbitrariedades*.<sup>127</sup>

O dever de fundamentação, nesse sentido, anda no mesmo caminho da garantia constitucional de uma decisão imparcial e da garantia do contraditório e ampla defesa, entendido como uma explicitação racional e que possa demonstrar claramente, que possa ser entendida, compreendida.<sup>128</sup>

Além disso, GIACOMOLLI afirma que não se pode olvidar a necessidade de se ter uma resposta adequada ao caso, ou seja, uma resposta correta a respeito do tema, já que em razão de uma avaliação constitucionalmente adequada e no efetivo devido processo, é plenamente possível emití-la.

Em resumo, uma decisão adequadamente fundamentada, além de permitir sua impugnação pelas partes, com o efetivo exercício do direito de ampla defesa, contraditório e duplo grau de jurisdição, deve perceber e efetivamente incluir os ramos diversos do saber que podem auxiliar na demonstração do sentido aplicado pelo magistrado.

Além disso, GIACOMOLLI completa a respeito do duplo filtro – constitucional e convencional: a decisão não é simples escolha, “mas, sim, emerge o convencionalizado como adequado, ou seja, o pertencente à realidade da vida, ao mundo jurídico, a partir da CF e dos diplomas internacionais.”<sup>129</sup>

---

<sup>127</sup> STRECK, op. cit., p. 49.

<sup>128</sup> GIACOMOLLI, op. cit., p. 254.

<sup>129</sup> GIACOMOLLI, op. cit., p. 256.

### 3.4.3.3 Duplo grau de jurisdição

Em BADARÓ, há exames a respeito da garantia do duplo grau de jurisdição no processo penal e que, tal como já delimitado anteriormente, servem de referência sólida e plenamente aplicável no processo administrativo sancionador.

Segundo o escritor, a garantia é estabelecida para que a matéria em análise seja objeto de avaliação por um juízo singular (exceto nas questões de competência originária) para, somente após, ser objeto de avaliação por um órgão diverso daquele que o analisou em primeiro lugar<sup>130</sup>.

Funciona, assim, como um sistema de controle da decisão judicial, afastando-se o poder ilimitado e absoluto, podendo-se acrescentar, inclusive, um afastamento do poder discricionário e que se assenta na avaliação de fundo das relações de poder elencadas no primeiro capítulo, a saber, onde há poder deve haver controle.

O questionamento sobre o ponto diz respeito à possibilidade de limitação de poder pelo próprio poder superior – e por isso se trata tanto da questão da imparcialidade do julgador, elemento central para compreender a possibilidade de um julgamento estabelecido sob olhares diversos, inclusive com uma revisão por uma coletividade de julgadores, o que estabelece contornos maiores de afastamento de erros.

A garantia do duplo grau de jurisdição, estabelecida no inciso LV, da CF/88, em conjunto com o contraditório e ampla defesa, vai além do próprio princípio da não culpabilidade antes do trânsito em julgado, por exemplo, para deixar claro que há elementos informadores de sua aderência no âmbito administrativo – “os 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”.

No Direito Administrativo Sancionador Aduaneiro, o duplo grau de jurisdição é uma novidade nas normativas estabelecidas a partir da Lei 14.651/23, em que se regulamenta o duplo grau de jurisdição; ou seja, mais de 35 anos depois da garantia constitucional, o legislador entendeu por bem estabelecer parâmetros mais ou menos confiáveis a respeito do duplo grau de jurisdição.

Era unânime, entretanto, o reconhecimento da legalidade na aplicação das penas de perdimento sob o escólio de apenas um grau de jurisdição, afastando-se com bastante

---

<sup>130</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. *Processo Penal*. 9 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. 85.

naturalidade a garantia constitucional sob o suposto, mais das vezes, de que já havia sido dada oportunidade a uma ampla defesa suficiente.<sup>131</sup>

Além disso, o próprio Tribunal Regional Federal da 4ª Região já havia definido o tema, ao deliberar que o duplo grau de jurisdição não seria sequer possível em sede de jurisdição administrativa, trazendo os Recursos Extraordinários ns. 169.077 e 460.162 como precedentes para fundamentar o referido entendimento.

E mais. Os acórdãos do TRF4 sobre o tema afirmavam que a ausência de regulamentação da garantia constitucional no Decreto 1.455/76 seria elemento suficiente a reconhecer a impossibilidade de aplicação da garantia constitucional no contencioso administrativo aduaneiro, mesmo após a internalização da Convenção de Quioto Revisada pelo ordenamento jurídico pátrio por intermédio do Decreto 10.276/2020.<sup>132</sup>

Por óbvio, essa posição é diametralmente oposta ao que se defende no presente trabalho, sobretudo porque se busca demonstrar a necessidade de efetivação das garantias processuais penais no território do direito sancionador como um todo, afastando-se todo e qualquer desrespeito às garantias individuais em sede de direito sancionador e, dentro dele, no ambiente do direito administrativo sancionador aduaneiro.<sup>133</sup>

A realidade que se escancara da novel legislação, portanto, é que apenas após a regulamentação da Convenção de Quioto, por intermédio da Lei 14.651/23, é que se deu a efetividade da garantia constitucional do duplo grau de jurisdição nas penalidades de perdimento de mercadorias, estabelecendo critérios para os recursos administrativos a partir da alteração do art. 27 e seguintes do Decreto 1.455/76.

E veja-se. Tudo isso mesmo após a introdução no Brasil do Acordo de Facilitação do Comércio pelo Decreto 9.326/2018, que já estabelecia a necessidade do duplo grau de jurisdição administrativa.<sup>134</sup>

---

<sup>131</sup> TRF-1 - AC: 00234723520094013400, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, Data de Julgamento: 05/06/2017, OITAVA TURMA, Data de Publicação: 30/06/2017.

<sup>132</sup> Nesse sentido: TRF-4 – AG nº 5016122-19.2021.4.04.0000, Relator: ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, Data de Julgamento: 25/05/2021, SEGUNDA TURMA e (TRF-4 – AC nº 50041627320214047208 SC, Relator: RÔMULO PIZZOLATTI, Data de Julgamento: 19/04/2022, SEGUNDA TURMA.

<sup>133</sup> Não se pode esquecer da recente discussão no CARF acerca da possibilidade ou não de aceitação de provas ilícitas reconhecidas por um órgão jurisdicional, que ainda se encontra em discussão com empate em um a um, o que demonstra que o tema das garantias constitucionais no viés do processo sancionador está longe de ser objeto de segurança jurídica. (Processo: 19515.007874/2008-81, 2ª TURMA DA CÂMARA SUPERIOR, Partes: Marco Antonio Mansur e Fazenda Nacional, Relator: Mauricio Nogueira Righetti).

<sup>134</sup> ARTIGO 4: PROCEDIMENTOS DE RECURSO OU REVISÃO

1. Cada Membro assegurará que qualquer pessoa para quem a Aduana emita uma decisão administrativa 4 tenha o direito, dentro de seu território, a:

(a) uma revisão ou recurso administrativo a uma autoridade administrativa superior ou independente da autoridade ou repartição que tenha emitido a decisão; e/ou

Apesar da ausência de uma obrigatoriedade originária no Acordo quanto ao duplo grau de jurisdição, principalmente porque abre uma possibilidade a respeito do tema, o fato é que o Brasil finalmente cumpriu o Acordo, mesmo quando já tinha obrigação constitucional de estabelecer a garantia do duplo grau de jurisdição administrativa.

Não bastasse isso, há também uma previsão de que a revisão da decisão administrativa pode ser realizada na esfera judicial, extraíndo o conteúdo normativo de obrigatoriedade a respeito do segundo grau de jurisdição administrativo.

Com a criação da norma e com a promulgação do Decreto, surgiu a Portaria do Ministério da Fazenda – MF 1.005/2023, com a regulamentação da garantia do duplo grau de jurisdição, criando um órgão para julgamento tanto das impugnações quanto dos recursos administrativos, denominado Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (CEJUL) composto por uma Equipe Nacional de Julgamento (ENAJ), com competência para julgar as impugnações administrativas, Câmaras Recursais, que possuem competência para julgamento dos recursos administrativos e que devem possuir de três a cinco julgadores administrativos, além de um serviço de controle de julgamento de processos de penalidades aduaneiras (SEJUP).

Não se pode esquecer que todos os órgãos incumbidos de julgamento em segundo grau de jurisdição – a denominada instância revisora – possuem em seus quadros apenas Auditores Fiscais da Receita Federal, o que significa afirmar que não há um mínimo de garantia de imparcialidade das decisões administrativas, agora com vinculação também em grau de recurso.

Da mesma forma, há mais um agravante nas penas de perdimento de mercadorias, com a ausência de um efeito suspensivo ao recurso interposto pelo administrado, de modo a possibilitar a imediata destinação dos bens antes do julgamento em segunda instância (art. 27-C, § 2º e art. 27-D, ambos do Decreto 1.455/76).

Merece uma avaliação positiva a questão que trata do tema de impedimento e suspeição dos julgadores, principalmente o julgador que participou da própria ação fiscal, ou seja, do procedimento de investigação de fraudes aduaneiras, e proferiu ato decisório ou parecer no processo, que tem interesse na causa ou que possui relação de parentesco com as partes (art. 37 da Portaria MF 1.005/23) – o reconhecimento da suspeição e do impedimento, nestes casos, é claro, e seu destaque encontra-se aqui, não de forma inadvertida, mas porque registra, mesmo que em partes, um dos eixos da garantia da imparcialidade das decisões.

---

(b) uma revisão ou recurso judicial da decisão.

### 3.5 PROCEDIMENTOS E SANÇÕES DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS

O ponto fulcral do trabalho consiste em avaliar o procedimento e o processo aduaneiro e suas implicações no inquérito e no processo penal que investiga delitos praticados no âmbito do direito aduaneiro.

Para tanto, busca-se o seu lugar de estudo, o que significa afirmar, de antemão, que o procedimento e o processo aduaneiro que investiga fraudes no comércio exterior, especialmente ilícitos de interposição fraudulenta e subfaturamento nas importações, não implicam apenas em um exercício de poder pelo Estado Fiscalizador.

Não se trata, portanto, de um procedimento que poderia adotar o poder de polícia, mas que, ao contrário, deve obedecer a bases principiológicas devidamente definidas por nossa Constituição, voltadas a garantias constitucionais do administrado, já que se está a falar em investigações e penas que restringem direitos fundamentais.

Por isso que, ao estudar a matéria, interessa antes de mais nada demonstrar os motivos pelos quais, nestas investigações administrativas, pode-se dizer que se está diante de um verdadeiro direito administrativo sancionador aduaneiro e trabalhar para que se compreenda qual o significado da colocação da matéria sob tal perspectiva.

A expressão direito aduaneiro sancionador foi trazida por Augusto Olympio Viveiros de Castro, segundo afirmam Diogo Bianchi Fazolo e Maurício Dalri Timm do Valle<sup>135</sup>, sendo utilizada para comparar as sanções aduaneiras com o direito penal, em razão da previsão de sanções em diversos dispositivos legais, o que, apesar de parcialmente correto, não contém em si a necessidade de respeito às regras de direito administrativo sancionador e do sistema acusatório do processo penal.

Basta lembrar, sob o aspecto da ausência completa de legalidade dos procedimentos e processos aduaneiros, a respeito da história da legislação aduaneira, em que a última grande reforma ocorrida com a outorga do Decreto-Lei 37/66, veio buscar a simplificação do procedimento, ou seja, o afastamento do *due process of law* para que a investigação pudesse ser realizada sem “as amarras” da legalidade.<sup>136</sup>

---

<sup>135</sup> FAZOLO, Diogo Bianchi; DO VALLE, Maurício Dalri Timm. Reforma Aduaneira no Brasil: necessidade de harmonização das normas de direito aduaneiro sancionador. *Revista de la Secretaría del Tribunal Permanente de Revisión*, año 6, n. 11, p. 29-46, abr. 2018. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/325001503\\_Reforma\\_aduaneira\\_no\\_Brasil\\_necessidade\\_de\\_harmonizacao\\_das\\_normas\\_de\\_direito\\_aduaneiro\\_sancionador](https://www.researchgate.net/publication/325001503_Reforma_aduaneira_no_Brasil_necessidade_de_harmonizacao_das_normas_de_direito_aduaneiro_sancionador). Acesso em: 18 jul. 2024.

<sup>136</sup> Esse é um tema que demanda estudo próprio acerca do autoritarismo da legislação aduaneira, mas vale recordar o preâmbulo do Decreto-Lei 37/66: “15. A exemplo de Códigos Aduaneiros modernos, o projeto dispõe tão somente sobre matéria de natureza substantiva, deixando-se aos regulamentos toda a matéria de procedimento, a fim de que se mantenham sempre atuais os métodos e sistemas de trabalho, que hoje se exigem

Parece que a expressão simplificação utilizada pelo ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal busca, por um lado, respostas no direito penal, com a leitura a respeito da culpa e do dolo como elementos importantes para verificação do ilícito, inclusive sob o aspecto da teoria finalista da ação, com a colocação de um único bem jurídico defendido pela norma (administrativo e penal)<sup>137</sup>, mas de outro deixa completamente sem respostas o aspecto processual constitucional, da aplicação das garantias fundamentais, como defendido neste texto.

Tendo em vista que nossa legislação aduaneira e suas infrações estão incluídas no Decreto-Lei 37/66, suas características e formas de organização devem se sujeitar às condições de possibilidade dadas pela Constituição Federal de 1988, o que faz coloca como avaliação mais correta a sua configuração dentro das regras do direito administrativo sancionador e, dentre eles, o direito administrativo sancionador aduaneiro, a fim de estruturar melhor o caminho e dar uma resposta clara, já em seu título, a respeito do que se está a tratar.

E para lembrar, o texto trata dos procedimentos e processos administrativos sancionadores aduaneiros e suas correspondências com o direito processual penal, o que também traz à tona as condições de denominação de um direito administrativo sancionador aduaneiro, no sentido de que a investigação exige um procedimento e um processo com respeito às garantias dos administrados.

Veja-se que há a necessidade de restringir a avaliação ao aspecto processual, deixando de lado a avaliação do direito substancial, com especial enfoque nas garantias dos administrados a serem efetivamente aplicadas desde o procedimento investigatório aduaneiro, espraiando suas bases em todas as investigações processuais administrativas e penais.

Assim é que, tal como já mencionado, o direito processual (no aspecto procedimental e processual) administrativo sancionador aduaneiro encontra suas bases em uma ausência quase completa de regulamentação, com solidificação do poder de polícia e a discricionariedade da administração na aplicação de penalidades.

Soma-se ainda a simplificação dos procedimentos em prol das dificuldades inerentes de um mundo pós-moderno, em que os procedimentos e suas regras devem acompanhar os complexos problemas existenciais.

---

cada vez mais simplificados.” (EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS Nº 867, Ministro da Fazenda Octávio Gouveia de Bulhões. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decllei/1960-1969/decreto-lei-37-18-novembro-1966-375637-exposicaodemotivos-129892-pe.html>. Acesso em: 07 abr. 2023).

<sup>137</sup> FAZOLO; DO VALLE, op. cit., p. 40.

Essa simplificação de procedimentos, tal como já dito anteriormente, é a ferramenta utilizada para afastamento das garantias constitucionais e para que as investigações administrativas tomem suas próprias linhas, utilizando-se de subterfúgios para a prática de atos completamente discricionários, ausentes de limitação.

Ao tratar da teoria do processo sancionador, OSÓRIO avalia a necessidade de evoluir acerca das diferenças então existentes acerca do procedimento e do processo sancionador, a fim de que o devido processo legal seja efetivamente aplicado nos processos administrativos e que as relações procedimentais também assumam o respeito e as garantias aos administrados de forma clara e constitucional.<sup>138</sup>

Tal como afirma MARINS, o campo da fiscalização tributária (e aqui aponta-se o campo da fiscalização aduaneira, que pode ser tomada com elementos centrais de idêntica matriz), é um campo remoto de avaliação por parte dos doutrinadores, porque explicita um campo relacional de enorme tensão entre a obrigatoriedade, o dever de fiscalizar da administração e, de outro lado, a sujeição dos administrados às limitações de suas liberdades e a redução das garantias constitucionais.<sup>139</sup>

É nessa inter-relação que se produzem investigações administrativas que irão desaguar em sanções administrativas e, mais das vezes, estender seus braços a relações jurídicas que extrapolam os limites administrativos, inclusive sustentando investigações sancionatórias cíveis e penais.

Por isso que, ao se falar em teoria do processo sancionador, há tanta preocupação em estabelecer os limites constitucionais das investigações administrativas e, também, estabelecer critérios rígidos a respeito da forma como as referidas investigações irão se desenvolver. Nesse sentido:

Talvez o Direito Processual Punitivo devesse merecer maior atenção, inclusive, na seara da processualística como um todo. Há, indiscutivelmente, uma crescente aproximação entre normas de Direito Processual Administrativo e Direito Processual Judiciário. Também existem aproximações ainda mais convergentes entre normas de Direito Processual Penal e normas de Direito Processual Administrativo, além da inegável aproximação entre Direito Processual Civil e Direito Processual Penal na regulação de

---

<sup>138</sup> OSÓRIO, op. cit., p. 420. O próprio doutrinador ainda informa: “Cumpra examinar aspectos importantes do processo administrativo sancionador, substituindo, aqui, desde logo, terminologia anteriormente adotada nesta obra, que focava o ‘procedimento’. A preferência pelo termo ‘processo’ não é inútil nem gratuita. Ao contrário, a processualidade das relações punitivas, estejam no campo administrativista, estejam no campo penal, é uma das características marcantes do Estado Democrático de Direito.”

<sup>139</sup> MARINS, op. cit., p. 204-205.

determinados tipos de relações. Desse contexto é que nasce e se desenvolve um conjunto específico de normas processuais agrupáveis debaixo da categoria que se pode designar como Direito Processual Punitivo: Direito Processual Administrativo, Direito Processual Judiciário Civil (ações civis públicas punitivas ou controle da Administração Pública no tocante ao exercício de pretensão punitiva) e Direito Processual Judiciário Penal (fonte inspiradora de garantias, regras e princípios).<sup>140</sup>

É nesse sentido, portanto, que o devido processo legal será explorado nos procedimentos e processos administrativos sancionadores, fazendo essa divisão didática para fins de demonstrar o procedimento administrativo sancionador aduaneiro fixado pela Instrução Normativa 1.986/2020 e todas suas consequências diretas no processo administrativo sancionador e no Direito Processual Punitivo como um todo.

A obrigatoriedade de investigar e a busca pela aplicação da sanção adequada ao administrado estão imbricadas com a relação processual sancionadora, sua regulamentação legal e, principalmente, o respeito ao devido processo legal.

Aqui já se parte das maiores dúvidas e discussões atinentes ao tema, externalizadas tanto pela doutrina nacional quanto pela estrangeira, consistente na efetividade das garantias processuais constitucionais no âmbito das investigações administrativas.

Enquanto na Espanha há luzes voltadas para a efetivação dos direitos fundamentais sempre que se falar em processo sancionatório, tanto na fase procedimental quanto na fase processual, o que se vê ainda em solo brasileiro é um afastamento das garantias processuais na fase inquisitorial, pouco restando para ser garantido quando ingressa na denominada fase processual – a garantia do devido processo legal perde sua razão de ser pela sua falta de respeito durante todo o período em que o administrado permanece à mercê das investigações inquisitórias e sem regra processual definida.

É o que acontece no campo do processo administrativo sancionador aduaneiro, especialmente na fase de investigação a respeito de supostas fraudes aduaneiras, já denominadas pela Instrução Normativa que a regulamenta como sendo uma fase não apenas de investigação mas de efetivo combate às fraudes aduaneiras, cuja força da palavra já deixa clara a redução constitucional das garantias dos administrados.

Visto a noção básica a respeito do processo administrativo sancionador *latu sensu*, o que se segue é uma análise sobre o procedimento previsto na Instrução Normativa

---

<sup>140</sup> OSÓRIO, op. cit., p. 421.

RFB 1.986/2020, as cautelares patrimoniais e pessoais existentes no âmbito da investigação administrativa e a ausência de forma estabelecida em lei, principalmente quanto ao deferimento das medidas e suas consequências no campo administrativo e processual penal.

### 3.6 REGULAMENTAÇÃO DAS INFRAÇÕES ADUANEIRAS

A diferença entre procedimento e processo administrativo sancionador é verificada pela existência de uma fase investigatória ou preliminar, em que há um procedimento próprio – neste caso, o procedimento de investigação prescrito pela IN RFB 1.986/20 – e, somente após, diz-se da possibilidade de contraditório e ampla defesa, com a abertura de prazo para impugnação administrativa, em um início de um processo administrativo sancionador (aduaneiro).

A princípio, poder-se-ia aceitar tal proposta porque, com efeito, trata-se de apenas uma postergação do contraditório, um diferimento, com a aplicação do poder de polícia administrativo durante a fase investigatória preliminar para, logo em seguida, iniciar o contraditório no momento do processo administrativo sancionador aduaneiro; em uma comparação com a investigação criminal e o consequente diferimento do contraditório para a fase do processo penal – inquérito e ação penal decorrente da investigação.

Acontece que, tal como no processo penal, a fase investigatória do processo administrativo sancionador aduaneiro não pode servir de mote para desrespeito às garantias do administrado/investigado.

É, destarte, uma fase crucial porque restringe, desde seu nascedouro, direitos e garantias fundamentais dos administrados, entre os quais, a retenção e apreensão de mercadorias, ou seja, efetivamente aplica penas por antecipação, além de quebras de sigilo bancário, telefônico e telemático, o que faz incidir, pela própria forma como se dá a investigação, a necessidade de reconhecer que se trata de um claro direito administrativo sancionador, e não, tal como é tratado, uma simples relação de poder (de polícia) por parte da Fiscalização/Administração.

Quando se fala de um direito administrativo sancionador, estamos diante de aspectos de investigação administrativa e processo administrativo sancionador, mas, tal como se verifica do contexto do direito aduaneiro, a fase investigatória é momento de crucial importância para a avaliação dos critérios e provas que objetivam: i) lavrar o auto de infração e aplicar a sanção aduaneira; ii) encaminhar para os demais âmbitos sancionatórios a investigação preliminar realizada – civil, no caso de eventuais ações civis públicas ou

processual penal, no caso de inquérito para investigar supostas práticas criminosas; e iii) concluir pela ausência de práticas ilícitas aduaneiras e dar seguimento ao despacho, com o desembaraço das mercadorias, ou encerramento do procedimento, caso não haja mercadorias retidas, com eventual devolução de valores depositados como garantia.

Para iniciar a avaliação do procedimento administrativo sancionador aduaneiro é importante verificar as normas acerca do tema.

As sanções aduaneiras estão prescritas no art. 94 e seguintes do Decreto-Lei 37/66, que disciplina a possibilidade de aplicação de penalidades independente de avaliação dos graus de culpa e dolo (já em seu nascedouro claramente destoante e incompatível com nossa Constituição Federal de 1988), enquanto o procedimento e processo encontram-se no Decreto 1.455/76, agora com as recentes alterações trazidas pela Lei 14.651/23, regulamentados pela Instrução Normativa RFB 1.986/20.

A incompatibilidade do Decreto-Lei 37/66 e do Decreto 1.455/76 com as garantias individuais da Constituição Federal de 1988 foi devidamente reconhecida pelo Brasil em razão do Decreto 9.326/2018, que veio promulgar o Protocolo de Emenda ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio, objetivando “tornar mais ágil a circulação, a liberação e o despacho aduaneiro de bens, inclusive bens em trânsito”<sup>141</sup>, e a facilitação do comércio internacional também no que tange às formalidades aduaneiras, trazendo princípios aplicáveis aos procedimentos e processos administrativos aduaneiros sancionadores, além do duplo grau de jurisdição das sanções de perdimento de mercadorias, inclusive com a possibilidade de um recurso administrativo ser julgado por um órgão independente da autoridade administrativa que tenha proferido a decisão em primeiro grau de jurisdição administrativo (art. 4º do anexo).

Por isso que, antes de avaliar a legislação (autoritária) acerca do tema (Decreto 37/66 e Decreto lei 1.455/76), torna-se importante trazer os princípios fixados pelo Acordo de Facilitação incorporado pelo Brasil.

### **3.6.1 Princípios do Acordo de Facilitação do Comércio - Decreto 9.326/2018**

Quanto aos princípios mencionados, o Acordo de Facilitação do Comércio introduzido pelo Decreto 9.326/2018, importa destacar o princípio do duplo grau de

---

<sup>141</sup> Preâmbulo do protocolo de emenda do acordo constitutivo da OMC sobre facilitação do comércio. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/d9326.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9326.htm). Acesso em: 2 jan. 2024.

jurisdição administrativo, o princípio da publicidade dos atos e procedimentos, da imparcialidade do julgador administrativo, da causalidade (individualização de conduta) e da individualização da pena, afastando toda e qualquer responsabilização objetiva.

Da mesma forma, ainda foram contemplados o princípio da proporcionalidade, da gradação da pena em face da gravidade da infração aduaneira e da motivação das decisões administrativas que impuserem penalidades aduaneiras.

Quanto ao princípio do duplo grau de jurisdição administrativo aplicável às penalidades de perdimento, o artigo 4º do Acordo prevê essa hipótese, mas é altamente claudicante em inserir uma possibilidade, e não uma obrigatoriedade da existência de uma revisão administrativa, cuja ausência de obrigatoriedade é reconhecida inclusive ao estabelecer a independência da autoridade responsável por analisar esse recurso, ou seja, não há essa imposição normativa.

Não bastasse isso, como já dito anteriormente, há uma previsão de que a revisão da decisão administrativa possa ocorrer apenas judicialmente, o que de fato esvazia o conteúdo deontológico sobre o duplo grau de jurisdição.

Fato é que o Brasil buscou adaptar a legislação interna e adotou a regra do segundo grau de jurisdição administrativa ao realizar as alterações do Decreto 1.455/76 trazidas pela Lei 14.651/23, com a publicação da Portaria do Ministério da Fazenda – MF 1.005/2023, que veio dispor sobre o rito procedimental e a competência para a aplicação das penalidades de perdimento de mercadoria, veículo e moeda.

A princípio, a Portaria estabelece a criação de um órgão para julgamento tanto das impugnações quanto dos recursos administrativos, denominado CEJUL – composto por uma ENAJ, com competência para julgar as impugnações administrativas, Câmaras Recursais, que possuem competência para julgamento dos recursos administrativos e que devem possuir de três a cinco julgadores administrativos, além de um SEJUP.

Há clara incompatibilidade com princípios constitucionais, especialmente no que se refere ao sistema acusatório, com a criação de um órgão julgador composto apenas por Fiscais da Receita Federal, incompatibilidade essa que também se conecta aos princípios norteadores do Decreto 9.326/2018, que promulgou o protocolo de emenda ao acordo da OMC, especialmente no anexo que trata do acordo de facilitação do comércio.

Isso porque a previsão de recurso administrativo das decisões de primeiro grau abrange, mesmo sem uma gradação nítida, a necessária garantia de independência do órgão revisor de segundo grau, situação que não foi prevista na Portaria regulamentadora do novo

art. 27, do Decreto 1.455/76, pois prevê um órgão interno de julgamento composto pelos próprios auditores fiscais.

Do mesmo modo, a aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias, ao prescrever o recurso administrativo, restringe o efeito suspensivo da decisão administrativa de primeiro grau ao possibilitar a imediata destinação dos bens antes do julgamento em segunda instância (art. 27-C, § 2º e art. 27-D, ambos do Decreto 1.455/76).

Destaca-se a inovação a respeito dos impedimentos e suspeições dos julgadores, entre eles, aquele julgador que participou da ação fiscal, proferiu ato decisório ou parecer no processo, que tem interesse na causa ou que possui relação de parentesco com as partes (art. 37 da Portaria MF 1.005/23).

No que se refere ao princípio da publicidade dos atos administrativos, houve um claro retrocesso legislativo. A novel legislação colocou no mesmo patamar as intimações realizadas de forma pessoal, por carta, por meio eletrônico ou por edital, fazendo com que as intimações a respeito das penalidades de perdimento possam se dar diretamente por edital, sem as tentativas de intimação pessoal anteriores, fato que se afasta por completo do princípio da publicidade e do efetivo conhecimento dos motivos que levaram a autoridade administrativa a aplicar a penalidade de perdimento das mercadorias.<sup>142</sup>

O princípio da causalidade e necessidade de individualização de condutas encontra-se prescrito no artigo 6º do Decreto regulamentador do Acordo de Facilitação do Comércio, especificadamente em seu item 03 (disciplinas sobre penalidades), afastando toda e qualquer responsabilização objetiva.

Além disso, o mesmo item traz em seu bojo o princípio da proporcionalidade, da gradação da pena em face da gravidade da infração aduaneira e da motivação das decisões administrativas que impuserem penalidades aduaneiras.

O item 04 do artigo 6º prescreve a imparcialidade como princípio fundamentador do processo administrativo sancionador aduaneiro, principalmente no uso da inteligência artificial como fator determinante de gestão de risco, objetivando sempre afastar uma discriminação arbitrária ou uma restrição ao comércio internacional.

Todos esses princípios, agora tomados por norma interna no Brasil, se não sedimentam de forma absoluta a necessidade de respeito efetivo ao devido processo legal, fazem com que se defenda a orientação voltada para o reconhecimento de um processo

---

<sup>142</sup> No mesmo sentido: BRANCO, Leonardo. A ciranda de violações do novo regime recursal da pena de perdimento. *Conjur*, 29 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-29/territorio-aduaneiro-ciranda-violacoes-regime-recursal-pena-perdimento/>. Acesso em: 2 jan. 2024.

administrativo sancionador e sua imbricação com o processo penal, principalmente com o entendimento direcionado a uma verdadeira interdependência das esferas<sup>143</sup>.

É perceptível que o respeito às garantias constitucionais e legais é elemento imprescindível para o bom desenvolvimento do procedimento administrativo aduaneiro e do seu correspondente processo administrativo aduaneiro, com vistas à formação clara das responsabilidades dos intervenientes.

Uma investigação séria e imparcial só poderá ser assim denominada com o devido respeito ao contraditório e ampla defesa e com o afastamento de um único órgão que faz as vezes de investigador e julgador, porque incabível em um devido processo legal e porque, além disso, seus elementos de prova e conclusões vão além da aplicação da penalidade de perdimento e são intercambiáveis ao inquérito policial e ao processo penal – inclusive de forma automática –, o que causa a utilização para aplicação de diferentes penalidades com vícios intrínsecos.

Assim é que, se há como ainda afirmar que existe uma diferença ontológica entre procedimento e processo administrativo sancionador aduaneiro, essa diferença deve ser fortemente reduzida para reforçar os fundamentos constitucionais de garantias individuais desde o início das investigações administrativas.

### **3.6.2 Procedimento de investigação (combate) às fraudes aduaneiras – IN RFB 1.986/20**

O procedimento se inicia, de ordinário, mediante expedição de termo de início sempre que identificados indícios de ocorrência de fraude aduaneira, nos termos do art. 2º, da IN RFB 1.986/20.

Serão avaliados os dois procedimentos em que se observa a investigação a respeito de fraudes aduaneiras, especialmente aqueles em que há penalidade de perdimento das mercadorias, quais sejam, aqueles em que há investigação a respeito de interposição fraudulenta de terceiros e aqueles em que há fraude suficiente quanto ao preço das

---

<sup>143</sup> O conceito de interdependência foi formulado, entre outros, por Joel Ilan Paciornik e Marcelo Costenaro Cavali, ao afirmarem que “por um lado, questiona-se a própria possibilidade de dupla punição, penal e administrativa, da mesma conduta. Por outro lado, admitida a coexistência de mais de um sistema punitivo, reforça-se a tendência de se reconhecer – não mais uma independência, mas – uma interdependência entre essas esferas.” (*Efeitos das Decisões Administrativas sobre o processo penal e das decisões penais sobre o processo administrativo sancionador*. Apud MADEIRA, Guilherme; BADARÓ, Gustavo; CRUZ, Schietti. *Código de Processo Penal*. Estudos comemorativos aos 80 anos de vigência. Vol. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022, p. 325-326).

mercadorias, a atingir o denominado subfaturamento qualificado, com falsificação dos documentos instrutivos do despacho aduaneiro.

É importante dizer, antes de adentrar nos dois temas principais relativos às infrações aduaneiras investigadas (regulamentadas) pela IN RFB 1.986/20, que o objetivo do Decreto-Lei 37/66 foi prescrever acerca das infrações e penalidades, iniciando o capítulo I, do título IV em completo desrespeito a preceitos fundamentais da Constituição Federal de 1988 ao firmar terreno que não tem nenhuma condição de subsistir.

Trata o artigo sobre o reconhecimento de infração involuntária e do seu reconhecimento desde que a ação ou omissão estejam previstas no próprio Decreto-Lei, regulamento ou ato administrativo que possa completá-lo.

Além disso, o art. 94 prevê, em seu parágrafo segundo, responsabilização objetiva, independentemente de avaliação de culpa ou dolo, mesmo sem intenção, tal como registra o parágrafo, o que significa afirmar com clareza que é completamente contrário a preceitos fundamentais da Constituição Federal de 1988 e, portanto, inconstitucional.

Os dois ilícitos que estão sendo alvo de avaliação no presente estudo referem-se aos ilícitos de interposição fraudulenta e subfaturamento nas importações de mercadorias, ou seja, fraudes aduaneiras regulamentadas, atualmente, pela Instrução Normativa RFB 1.986/20, advinda da competência dada pelo art. 94, do Decreto-Lei 37/66.

A regulamentação dada pela IN, indubitavelmente, é recheada de um verdadeiro sistema inquisitivo, em que o órgão investigador e julgador se confundem, sem uma avaliação a respeito de dolo e culpa e, por isso, insertos de todos os problemas que lhes são ínsitos, ou seja, i) responsabilidade objetiva em infrações que demandam avaliação de culpa e individualização de condutas; ii) inexistência de forma clara a respeito das investigações realizadas; iii) suposta simplificação dos procedimentos para atender à “agilidade” exigida pelo comércio exterior; iv) julgamento realizado em grau único de jurisdição, pelo próprio órgão que investigou (inexistência de garantia de imparcialidade e do duplo grau de jurisdição); v) inexistência de respeito à jurisdição e competência porque a investigação e o julgamento podem ocorrer em qualquer unidade da Receita Federal do Brasil (art. 2º, § 3º); vi) possibilidade de iniciar o procedimento independentemente do respeito às regras já simplificadas da IN RFB 1.986/20 (art. 2º, § 4º); vii) quebra de sigilo bancário sem parâmetros legais estabelecidos (art. 3º, IV); viii) retenção e apreensão de mercadorias, mesmo no início do procedimento, “quando houver elementos que permitam, de forma inequívoca e imediata, a caracterização da infração punível com a pena de perdimento, nos

termos do Capítulo III.” (art. 4º, inciso II); ix) legislação procedimental regulada por Instrução Normativa; e x) legislação que lhe dá suporte calcada em decreto presidencial.

Todas essas previsões atentam frontalmente às garantias constitucionais e legais dos administrados em geral e, em especial, a qualquer possibilidade de aventar a respeito de um direito administrativo sancionador e suas consequências em um processo penal democrático – a existência de um efetivo sistema acusatório.

A IN RFB 1.986/20 é a instrução atualmente vigente que trata do procedimento de investigação de fraudes aduaneiras, entre as quais, a interposição fraudulenta de terceiros.

A doutrina costuma afirmar que o fundamento da aplicação da pena de perdimento reside no fato de proteção ao Erário contra o dano que lhe foi impingido, advindo do controle aduaneiro, segundo o qual:

Considera-se inaceitável classificar a pena de perdimento de mercadorias como sendo de natureza compensatória por caracterizar-se como ressarcimento ao dano causado ao erário. Defende-se que o dano causado é social e de difícil mensuração. Explica-se: na infração de natureza tributária, qual seja, o inadimplemento de uma obrigação fiscal, o dano causado é medido pelo tributo não recolhido; nas infrações aduaneiras, por sua vez, o dano não é apenas o não recolhimento do tributo incidente (às vezes o inadimplemento ocorre, mas em outras situações ele é irrelevante para materializar a infração e o correspondente dano), mas a violação do bem jurídico tutelado pela infração aduaneira – o controle aduaneiro – e suas consequências sociais.<sup>144</sup>

Veja-se que, no sentido expresso por RUIVO, o dano ao Erário é conceito vago e impreciso e não demonstra o bem jurídico tutelado em qualquer crime tributário. A identificação de, ao menos, quatro hipóteses sobre o bem jurídico tutelado dificulta a compreensão do tema, mas, tal como conclui o doutrinador, busca-se demonstrar se houve falsidade documental ou ideológica a comprovar a prática do crime tributário, pois “a verdade informacional é o valor nuclear do dever de prestação de informações imposto ao contribuinte pelo Estado...”<sup>145</sup>

É o mesmo sentido na infração aduaneira. O dano ao erário não diz muita coisa. O conceito vago e impreciso deve abrir espaço para uma análise acurada, a demonstrar uma falsidade suficiente que justifique a aplicação da pena de perdimento – a definição do bem

---

<sup>144</sup> FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao direito aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018, p. 135-136.

<sup>145</sup> RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo: RT, v. 160, ano 27, p. 57-84, out. 2019.

jurídico devidamente tutelado é necessária, pois a falta de critérios pode levar à penalização sob a justificativa nada tangível de prática de ato que causou dano ao Erário.

A discussão não é nova e permeia a jurisprudência do CARF acerca do conceito de dano ao Erário e da desnecessidade de comprovação do efetivo dano porque estaria ele incluso no próprio texto da lei.

Em diversos julgados, ficou registrado que a interposição fraudulenta é dano ao Erário porque a lei diz que é, mesmo que não haja prova acerca do efetivo dano ao Erário. Nesse sentido, por exemplo:

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II) Período de apuração: 10/07/2003 a 08/11/2004 DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DISPOSIÇÃO LEGAL. A falta de apresentação de documentos capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, tem-se por reconhecimento legal a interposição fraudulenta de terceiros por causar dano ao Erário. No inciso V, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, enumera-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei. Súmula CARF nº 160. INFRAÇÃO ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE. PARTICIPAÇÃO NOS ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI. IMPUTAÇÃO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSOS REPETITIVOS. As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em regime de recursos repetitivos deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos casos de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. <sup>146</sup>

Não se pode extrair da norma que a interposição fraudulenta é dano ao Erário mesmo que não haja prova de nenhum dano na questão fática discutida.

A interposição fraudulenta e o subfaturamento qualificação são, assim, uma falsidade ideológica ou documental, em que o interveniente, no primeiro caso, obrigado a incluir os dados na documentação de importação e exportação, acaba por manter oculto um interveniente da fiscalização aduaneira, objetivando afastar esse terceiro da incidência

---

<sup>146</sup> CARF, 3ª Seção, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relatora Vanessa Marini Cecconello, j. em 14/04/2021.

tributária, ou com o intuito de afastar da fiscalização empresas que não possuam habilitação para praticar atividades de importação e exportação e; no segundo, busca ludibriar o fisco quanto aos valores das mercadorias importadas.

Ocorre que o sistema inquisitivo e a sua relação imbricada com o denominado poder de polícia administrativo encontram-se arraigados em toda a Instrução Normativa; inicia se autointitulando um procedimento voltado ao combate às fraudes aduaneiras, com a intimação do interveniente aduaneiro quando identificados indícios de fraude (art. 2º, da IN RFB 1.986/20).

A partir desse início, não há se esperar nenhum respeito ao administrado porque, com efeito, não há garantias no procedimento, mas um combate, uma guerra às fraudes, sem respeito a regras procedimentais e processuais administrativas<sup>147</sup>.

Em seu início, o procedimento aduaneiro dispensa suas próprias regras (mesmo que parcas) em casos de contrabando e descaminho e nos casos em que houver “análises dos elementos indiciários de fraude executadas no curso do despacho aduaneiro, até o momento do desembaraço, que não resultem em retenção de mercadoria.” (parágrafo único, do art. 1º, da IN RFB 1.986/2020).

Já inicia de forma equivocada.

Uma regulamentação normativa que afeta direitos e garantias fundamentais deve, efetivamente, regulamentar, e não, tal como se vê da situação em apreço, apontar para uma possibilidade completamente discricionária a respeito da forma que poderá ser realizada a investigação administrativa.

Se uma regulamentação, que busca dizer a forma como se irá realizar o procedimento administrativo sancionador, aponta para a desnecessidade de seguir suas próprias regras em seu primeiro artigo, não há de se falar em efetiva regulamentação e forma rígida de controle dos atos administrativos. Logo, trata-se efetivamente de uma regulamentação sem regras definidas ou, nos exatos termos advindos já da histórica exposição de motivos do Decreto 37/66, de uma simplificação procedimental para atender às modernas formas de investigação e de evolução da sociedade, ou, como se quer ler, de uma autorização para se investigar de forma arbitrária e sem limites definidos.

Em seguida, a Instrução Normativa trata da possibilidade de interrupção do despacho aduaneiro e da retenção das mercadorias, pelo prazo máximo de 60 dias, interregno de tempo esse em que o interveniente poderá ser intimado para apresentar informações sobre

---

<sup>147</sup> É o que se dá na denominada linguagem simbólica trazida por Luciano Feldens para demonstrar o afastamento dos direitos fundamentais. FELDENS, op. cit., p. 25.

movimentações financeiras, informações de outras importações realizadas, registros contábeis – seu ou de qualquer outro interveniente –, comprovar seu efetivo funcionamento, sua condição de real adquirente, comprovar origem, disponibilidade e transferência dos valores (art. 3º, da IN 1986/20).

Quanto à competência para realização dos atos de investigação, importa registrar sua amplitude, do que se pode afirmar que não há respeito à garantia do julgador natural – o art. 2º, § 3º, da IN, afirma que a competência dos atos de investigação se estende desde o local onde se encontram as mercadorias ou qualquer outra jurisdição administrativa, inclusive de local diverso daquele onde a empresa está localizada, mesmo que de outra região fiscal.

Aqui se trata mais de uma regulamentação com o objetivo de desregulamentar, porque, se de fato houvesse uma obrigação legal de seguir regras procedimentais, a ausência de fixação de uma competência para investigação administrativa dentro da Instrução Normativa traria uma consequência clara, no sentido de que a competência seria firmada no local onde apreendida/retida a mercadoria, ou no local onde a empresa possui sua sede fiscal.

Entretanto, no caso da competência tratada pela Instrução Normativa em análise, mais fácil seria afirmar que a competência pode ser de qualquer unidade da RFB do Brasil – a especificação, nesse caso, apenas confirma o caráter inquisitório e completamente inconstitucional, afetando diretamente o princípio do julgador natural, a garantia da competência territorial e a capacidade do jurisdicionado de acompanhar seus julgamentos no local de sua jurisdição.

Esse último ponto é de fundamental importância. Ao administrado deve ser respeitada a possibilidade de acompanhar o procedimento e o julgamento de seu processo administrativo sancionador no local de sua sede, ou, ao menos, em sua região fiscal.<sup>148</sup> É necessário dizer que se está diante de uma regra que se afasta completamente de qualquer resquício de isonomia, porquanto o administrado se encontra em clara situação de vulnerabilidade – hipossuficiência – em relação à administração, ao Fisco Federal<sup>149</sup>.

Daí que, levando em consideração principalmente essa condição, o procedimento administrativo sancionador aduaneiro e seu julgamento devem ocorrer em sua sede, não podendo haver alteração de competência territorial por escolha advinda de pseudolegislação, mas se trata, sim, de princípio garantidor de um processo justo e, assim,

---

<sup>148</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/licitacoes-e-contratos/contratos/regioes-fiscais>. Acesso em: 26 dez. 2023.

<sup>149</sup> MARINS, op. cit., p. 81.

capaz de dar ao administrado condições de igualdade, com efetiva produção de provas, contato com a fiscalização e órgão julgador, acompanhamento e efetiva apresentação de suas provas e razões aos julgadores administrativos.

Não se deve descurar ainda, quanto ao tema, que a decisão a respeito tanto da instauração do procedimento quanto do local onde será instaurado é do próprio órgão que irá fiscalizar, ou seja, não há pedido de instauração a ser decidido por um órgão imparcial (não há um filtro principalmente em relação a fundamentação), uma análise dos elementos supostamente configuradores de uma possível fraude aduaneira.

O que existe é simplesmente uma decisão unilateral (um poder de polícia) que decide pela abertura do procedimento e inicia a investigação sobre as supostas fraudes aduaneiras – o que significa dizer que por um único órgão passam o poder de escolha a respeito da existência de indícios de fraude aduaneira e o respectivo poder de investigação.

Veja-se que o mesmo responsável por decidir pela abertura do procedimento é o responsável pela execução dos atos investigatórios e, ao final, é também o responsável pela conclusão do procedimento, que, entre outras consequências, poderá acarretar:

- I - a aplicação da pena de perdimento das mercadorias e da multa equivalente ao seu valor aduaneiro;
  - II - a constituição de créditos relativos a tributos e multas;
  - III - a aplicação de sanções administrativas;
  - IV - a representação para declaração de inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ);
  - V - a representação fiscal para fins penais;
  - VI - a representação para fins penais;
  - VII - a representação à fiscalização de tributos internos;
  - VIII - a representação para outros órgãos da Administração Pública; e
  - IX - a revisão de habilitação para operação nos sistemas de comércio exterior.
- (Art. 5º, parágrafo único, incisos I a IX).

O poder de polícia administrativo está efetivamente presente i) desde a decisão de abertura do procedimento, que não possui ao menos um órgão administrativo que faça um filtro a respeito dos motivos determinantes do ato, passando com exclusividade pelo auditor-fiscal que, *sponte sua*, decide pela existência de indícios de fraude aduaneira; ii) na execução do próprio ato, com a determinação de diversas cautelares em face da empresa

investigada (quebra de sigilo telemático, de dados, fiscal e bancário, retenção e apreensão de mercadorias, suspensão de CNPJ etc.); e iii) na conclusão do procedimento, com a aplicação das penalidades inclusas nos itens I a IX, do parágrafo único, do art. 5º, da IN RFB 1.986/20.

Não há dúvida acerca da relevância da fiscalização aduaneira, que trata da fiscalização tributária, mas também tem grande relevo na extrafiscalidade, objetivando impedir fraudes e garantindo igualmente a saúde dos consumidores<sup>150</sup>. Sua relevância, contudo, não afasta a necessidade de respeito às garantias constitucionais do administrado, principalmente quando se trata de garantias conquistadas a partir de um cânone constitucional devidamente registrado na CF/88, que trata da impossibilidade inclusive de discussão de emenda constitucional tendente à redução das referidas garantias (inciso IV, do § 4º, do art. 60, da CF/88).

Retomando a questão de competência, o § 4º, do art. 2º, ainda permite que o Fiscal com ampla competência investigatória, instrutória e decisória realize a instauração de procedimento fora dos parâmetros estabelecidos pela Instrução Normativa, ou seja, se estiver defronte a qualquer outro escopo procedimental, como por exemplo uma paralisação para avaliação de documentos ou uma revisão aduaneira, percebendo indícios de ocorrência de fraude aduaneira, poderá dar continuidade à investigação na forma determinada pela IN RFB 1.986/20.

Aqui, além da possibilidade ampla de investigação de fraude mesmo sem a abertura do procedimento de fiscalização de combate às fraudes aduaneiras, o que se extrai é a possibilidade de justificar as reduções das garantias constitucionais, em qualquer procedimento, mediante a existência de indícios de fraude e uma protelação na abertura do procedimento, para que uma investigação, travestida de análise fiscal diversa, possa ser de fato uma investigação de fraude aduaneira.

Não há necessidade, portanto, de uma fundamentação prévia e uma filtragem por parte de um órgão independente, um terceiro decisor, a respeito do pedido de abertura de procedimento. Do mesmo modo, não há uma mínima separação entre pedido e decisão, que se confundem, mas há, sim, um poder de polícia administrativo absoluto, inclusive com a possibilidade de afastamento das garantias constitucionais a qualquer tempo, mediante a justificativa de que, em avaliação procedimental, encontrou-se indícios de prática de fraudes.

---

<sup>150</sup> Nesse sentido, por exemplo, tem-se a ADPF 101/DF, que reconheceu o descumprimento dos preceitos fundamentais da saúde e do meio ambiente ecologicamente equilibrado, em razão das inúmeras decisões que permitiam a importação de pneus usados.

Significa afirmar que, mesmo sem procedimento de fiscalização no combate às fraudes aduaneiras, sem que o administrado saiba que está sendo investigado e quais os motivos inerentes ao ato, em razão de um amplo poder discricionário, poderá a Fiscalização efetuar todos os atos cautelares sob a justificativa de que identificou os indícios de fraude aduaneira.

Em seguida, o art. 3º permite que a investigação realize diligências na empresa fiscalizada ou em uma terceira relacionada, para coleta de documentos e informações, inclusive em meio digital, o que mais uma vez significa amplo poder investigatório, desde a análise de arquivos internos das empresas, os denominados programas de planejamento de recursos empresariais (ERPs), com ampla e irrestrita quebra de sigilo de dados, passando por quebra de sigilo telemático (informações em meio digital e contas de e-mails e demais arquivos existentes nos sistemas), quebra de sigilo fiscal e bancário, sem qualquer fundamentação legal ou motivação do ato administrativo, independente de autorização judicial<sup>151</sup>.

É um amplo poder investigatório regulado por uma Instrução Normativa criada com o escopo de apenas regulamentar o art. 105, do Decreto-Lei 37/66, mas que permite a redução de garantias fundamentais dos administrados, ultrapassando os limites do poder de polícia, porque o pedido, a decisão e a execução do ato administrativo são, exclusivos, do Auditor-Fiscal de qualquer unidade fiscal da Receita Federal do Brasil.

O amplo espectro de investigação permitido pela Instrução Normativa dá poderes para que o Auditor realize fiscalização mediante diligências na empresa fiscalizada e também em empresa terceira relacionada, aqui no sentido de que pode haver uma terceira empresa denominada a real adquirente das mercadorias e que, na fraude aduaneira, poderia ser lida como a empresa oculta da fiscalização.

A intenção da ampla fiscalização é buscar a cadeia de intervenientes e, claro, combater as fraudes aduaneiras. Mas veja que, para isso, busca uma série de subterfúgios supostamente regulamentados para investigar da forma que entender possível, sem justificar as quebras de sigilo telemático, fiscal e de dados, inclusive de empresas terceiras.

---

<sup>151</sup> Nesse sentido: (...) PROVAS. SIGILO CONSTITUCIONAL. COMPARTILHAMENTO. PRECEDENTE VINCULANTE. O Egrégio Sodalício permitiu o compartilhamento de provas entre Ministério Público, Polícia Federal e Órgão de Fiscalização (RE 1.055.941) e a obtenção de dados bancários e fiscais pelo Órgão de Fiscalização independentemente de autorização judicial (HC 422.473), ambos sem autorização judicial e ambos em sede de Repercussão Geral. (CARF, autos n.º 12782.000052/2008-71, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, j. em 16/12/2021).

Significa afirmar que as referidas empresas supostamente relacionadas (com a fraude), sem que haja investigação prévia, lavratura de termo ou fundamentação a respeito, serão fiscalizadas e irão, inclusive, sofrer quebras advindas das diligências da fiscalização, com “coleta de documentos e informações, em meio físico ou digital” e, da mesma forma, serão intimadas para apresentação de movimentações financeiras ou ter determinada a quebra de seu sigilo bancário.

Aqui há um aspecto investigatório que caracteriza bem o poder de polícia administrativo e afasta por completo as garantias constitucionais previstas no art. 5º, incisos II e XII e 93, IX, todas da CF/88, obrigando a apresentação de todo e qualquer documento que entender pertinente, inclusive outras operações de comércio exterior, documentos contábeis etc., sem que haja qualquer norma que possa lhe dar suporte.

Também é de se observar que não há uma ordem de investigação ou de relevância a respeito das garantias constitucionais reduzidas pelo procedimento inquisitivo. O que se vê é que, mesmo sem uma investigação prévia ou um esgotamento das vias ordinárias de investigação, pode-se realizar as quebras de sigilo e buscas nas empresas investigadas, sem filtro constitucional, ou sem um órgão imparcial que decida sobre a necessidade/imprescindibilidade das medidas.

Veja-se que se pode dar parcial razão ao doutrinador Fábio Medina Osório quando trata da relação processual sancionadora como uma relação pouco explorada pela processualística, campo em que, tal como afirma, se não houver espaços adequados para ampla defesa e contraditório, aliado à ausência de respeito à imparcialidade de quem irá decidir o feito, tem-se um claro arbítrio por parte do Estado<sup>152</sup>.

Em seguida, a Instrução Normativa inicia a regulamentação relacionada aos procedimentos cautelares passíveis de realização no âmbito das investigações administrativas em seu capítulo II, deixando registrado todo o procedimento a respeito da retenção e apreensão de mercadorias.

Destaca-se, antes de adentrar na avaliação do tema de maneira específica, a ausência completa de controle de legalidade das cautelares deferidas no procedimento administrativo aduaneiro, com poderes discricionários ao Auditor-Fiscal da Receita Federal

---

<sup>152</sup> Diz-se parcial razão porque logo em seguida o doutrinador afirma que uma burocracia e um formalismo excessivo poderão contribuir para distorções e abusos ao direito de defesa. Quanto a esse último ponto não há como concordar com Fábio Medina Osório porque, com efeito, no direito sancionador como um todo, forma é garantia de plena defesa. (OSÓRIO, op. cit., p. 421-422).

do Brasil para realizar diligências em empresas e em terceiras empresas, coletas de documentos físicos ou digitais, quebras de sigilos telemático/fiscal e dados.

Todo esse poder geral de cautela deferido no procedimento não possui nenhum controle de legalidade dos atos praticados pela fiscalização, com o art. 3º, da IN RFB 1.986/20 concedendo amplo poder de polícia para efetivar as diligências e colheitas de provas junto ao fiscalizado e a terceiros.

Advém, é certo, de uma temática ainda pouco avaliada por parte da doutrina em seu aspecto procedimental, principalmente em investigações administrativas que buscam avaliar a existência ou não de dolo na prática ilícita, ou seja, em ilícitos aduaneiros em que deve restar demonstrada a ocorrência da fraude.

Em casos como os mencionados, deve haver um afastamento dos poderes de polícia administrativa para que haja um efetivo respeito às garantias processuais do administrado. Ocorre que, se há um poder de polícia em investigações em que a responsabilidade do administrado é objetiva, ou seja, independente de culpa, o referido poder não pode ser utilizado para as investigações aduaneiras, em que o objeto é exatamente o contrário, ou seja, em que há uma exigência de que estejam presentes o dolo e a fraude, para que seja aplicada a pena aduaneira.

Nesses casos, devem estar presentes regras procedimentais constitucionais – o devido processo legal – já na fase procedimental, nessa fase em que o poder cautelar da Autoridade Fiscal ultrapassa em muito as garantias processuais.

Ao se falar nesse segundo conceito – poder cautelar da Autoridade Fiscal – torna-se necessário conceituá-lo, o que motiva um item próprio para seu estudo.

### 3.7 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

As formas de importação estão devidamente normatizadas em sede de instruções normativas e estabelecem as importações realizadas por conta própria, por conta e ordem de terceiros e, também, importações por encomenda.

Na importação por conta própria, o importador realiza o negócio jurídico diretamente, sem que terceiros tenham realizado a encomenda das mercadorias, ou seja, a transação comercial deve ter sido realizada em seu próprio nome, com recursos próprios, a demonstrar que havia capacidade da empresa em realizar a referida importação.

Ao se falar em recursos próprios<sup>153</sup>, é importante deixar claro que a doutrina e a jurisprudência vêm compreendendo tais conceitos além da mera capacidade financeira para adquirir a mercadoria, com efeitos na capacidade operacional, ou seja, número de funcionários compatível com as compras realizadas, logística da empresa, no sentido de capacidade para movimentar as mercadorias no mercado internacional e interno e de realizar de forma clara os despachos aduaneiros de importação.<sup>154</sup>

Cada forma de importação tem suas especificidades, e a discussão que se coloca a respeito do tema é a declaração falsa, em documentos instrutivos de importação, acerca da utilização de um procedimento de importação por conta própria quando a realidade a ser descortinada demonstra que há um terceiro interveniente oculto da fiscalização.

É assim que nasce a denominada fraude de interposição de terceiros no comércio exterior, que, tal como já visto, dá azo ao início de um procedimento de combate às fraudes aduaneiras.

A legislação considera como fraude no comércio exterior o ato de realizar importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda sem mencionar as referidas modalidades.

Os motivos da imputação perpassam, necessariamente, pela avaliação do que dispõe o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455/76, ao tratar da figura da interposição fraudulenta presumida e comprovada.

Enquanto na interposição fraudulenta comprovada o fisco consegue demonstrar quem eram as empresas reais adquirentes das mercadorias, na interposição fraudulenta presumida não há essa comprovação. Aqui um ponto interessante.

---

<sup>153</sup> “Nesta modalidade, o importador que figura como sujeito passivo na Declaração de Importação (DI) é o responsável pela operação, efetuada com recursos financeiros próprios, prevista desde a edição original do Decreto-lei nº 37, de 1966.

A mercadoria estrangeira importada poder ser destinada ao uso próprio, à industrialização ou mesmo para a revenda (desde que não se utilize de recursos fornecidos por terceiros para pagamento das importações). Trata-se de uma relação jurídica simples, bilateral, envolvendo apenas o próprio importador e o exportador no exterior.” (BARBIERI, Luis Eduardo Garrossino. *Interposição fraudulenta de pessoas: tipicidade da infração e a necessidade da comprovação do dolo*. In: BRITO, Demes. *Questões controvertidas do Direito Aduaneiro*. São Paulo: IOB, 2014, p. 418-419).

<sup>154</sup> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 05/03/2012 a 14/12/2012 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. AUSÊNCIA DE PROVA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. DESCABIMENTO. É descabida a aplicação da multa prevista no § 3º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59, da Lei nº 10.637/2002, c/c art. 81, inc. III, da Lei nº 10.833/2003, quando não provada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas fundadas em relações societárias e direitos de exclusividade. (CARF, Acórdão 3201-008.241, 3ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Relator Paulo Roberto Duarte Moreira, j. em 27/04/2021).

É necessário que o administrado conheça, desde o início, os critérios da investigação administrativa – se se trata de investigação em procedimento administrativo sancionador que busca aplicar a penalidade de interposição fraudulenta presumida ou comprovada – isso porque, na comprovada há imputação de ônus da prova ao fisco; na presumida, o ônus de comprovar a regularidade das importações é do administrado/importador.

### 3.8 SUBFATURAMENTO QUALIFICADO

Torna-se relevante recordar, neste ponto, a respeito dos critérios que devem ser seguidos para a valoração aduaneira, os quais se encontram normatizados no Artigo VII do GATT, comumente denominado de Acordo de Valoração Aduaneira do GATT (AVA-GATT).

As normas sobre valoração aduaneira, dispostas no AVA-GATT, estabelecem que o valor aduaneiro da mercadoria importada deve ser determinado mediante aplicação sucessiva e sequencial de seis métodos de valoração.

O primeiro e principal método baseia-se no “valor da transação”, isto é, no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada; os métodos seguintes só podem ser aplicados em ordem sucessiva, ou seja, apenas na impossibilidade de utilização do método anterior, impossibilidade essa que deve ser devidamente fundamentada.

Na Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais, concluída em 1994, o Acordo tornou-se parte integrante do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT, passando a ser obrigatório para todos os membros da Organização Mundial de Comércio, criada nessa rodada de negociações.

O Brasil, fazendo parte do GATT desde seu nascedouro, deve seguir os métodos de valoração previstos pelo Acordo de Valoração Aduaneira, conforme segue:

- 1º Método - método do valor da transação.
- 2º Método - método do valor de transação de mercadorias idênticas.
- 3º Método - método do valor de transação de mercadorias similares.
- 4º Método - método do valor de revenda (ou método do valor dedutivo).
- 5º Método - método do custo de produção (ou método do valor computado).
- 6º Método - método do último recurso (ou método pelo critério da razoabilidade).

Na aplicação dos métodos é obrigatório observar a ordem sequencial acima especificada.

Apesar de o AVA-GATT prever a prerrogativa do importador em optar pela inversão da ordem de aplicação entre o quarto e o quinto métodos de valoração, o Brasil fez reserva em relação a esta inversão, ou seja, a ordem sequencial deve ser seguida à risca.

De tal forma, toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro, que consiste na verificação da conformidade do valor declarado pelo importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira. No Brasil, integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado:

- a) o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;
- b) os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no item a) e;
- c) o custo do seguro das mercadorias durante essas operações.

Quando a declaração de importação se referir a mercadorias classificadas em mais de um código da Nomenclatura Comum do Mercosul, o custo do transporte de cada mercadoria é obtido mediante a divisão do valor total do transporte proporcionalmente aos pesos líquidos das mercadorias, e o custo do seguro de cada mercadoria é obtido mediante a divisão do valor total do seguro proporcionalmente aos valores das mercadorias, carregadas, no local de embarque.

As normas e os procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro estão estabelecidos, atualmente, na Instrução Normativa RFB 2.090, de 22 de junho de 2022, que dispõe sobre a declaração e o controle do valor aduaneiro das mercadorias importadas (art. 1º).

Além disso, no capítulo V, há regulamentação acerca dos procedimentos a serem observados na seleção para o controle do valor e na execução da valoração aduaneira, uma regulamentação sobre o denominado preço de transferência, ou seja, fixação de preços de mercadorias entre empresas relacionadas.<sup>155</sup>

---

<sup>155</sup> “Nos casos de existência de vinculação entre comprador e vendedor, é possível o uso do método do valor de transação, desde que não haja afetação do preço das mercadorias importadas. Assim, a Aduana pode analisar

É somente se ultrapassados os critérios de valoração da Instrução Normativa acima mencionada que se poderá adotar o arbitramento de preços e afastar o AVA/GATT, tal como determina seu § 2º, do art. 1º, deixando claro que

o disposto nesta Instrução Normativa não se aplica aos casos em que se verifique fraude, sonegação ou conluio, nos quais não seja possível apurar o preço efetivamente praticado na importação, hipótese em que se aplica o disposto no art. 88 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

O afastamento das normas sobre valoração aduaneira, por isso, vem precedido de investigação administrativa que deve demonstrar a má-fé do interveniente aduaneiro, no procedimento de combate às fraudes aduaneiras, sempre objetivando afastar qualquer tipo de presunção ou inversão de ônus probatório, mantendo-se em direção a um procedimento que respeite o devido processo legal e a boa-fé do administrado como ponto de partida.

O art. 88, da Medida Provisória 2.158-35/2001, estabelece a possibilidade de arbitramento do preço e afastamento das regras do AVA/GATT em casos de fraude, sonegação ou conluio, no seguintes termos:

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.

---

as transações entre partes vinculadas a fim de verificar se a vinculação influenciou o preço declarado das mercadorias importadas” (MORGERO, Kelly Cristina Silva. Determinação do valor aduaneiro: análise das circunstâncias da venda com base nos documentos de preços de transferência. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo: Instituto de Estudos Marítimos, v. 12, n. 77, p. 17-31, nov./dez 2023).

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.

É deste ponto que se parte, o que significa afirmar que o estudo em exame será realizado apenas a respeito dos casos em que há investigação acerca da valoração aduaneira em razão de práticas como fraude, conluio ou sonegação, ou seja, procedimentos administrativos sancionadores iniciados com o afastamento dos métodos de valoração aduaneira do AVA/GATT.

E o afastamento dos métodos de valoração aduaneira é o primeiro ponto a ser avaliado.

É necessária fundamentação por parte da fiscalização aduaneira para se iniciar o procedimento; um indício de prova acerca da sonegação, fraude ou conluio é imprescindível para que se inicie o procedimento de combate às fraudes aduaneiras, no particular campo de valoração aduaneira.

Os referidos indícios devem ser buscados na avaliação individualizada da questão, sempre com vistas a i) sonegar, consistente em uma ação ou omissão dolosa, em que se busca impedir ou retardar o conhecimento do Fisco sobre as condições pessoais do contribuinte que venham a afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente; ou ii) fraudar, entendido como uma ação ou omissão dolosa em que se busca impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou excluir ou modificar suas características essenciais, objetivando reduzir o tributo, evitar ou diferir seu pagamento.<sup>156</sup>

É necessário, portanto, que haja uma motivação legítima por parte da fiscalização e devidamente fundamentada para que se inicie um procedimento de combate às fraudes aduaneiras com o pressuposto fático de afastamento do acordo de valoração aduaneira para arbitrar o valor de transação, sob pena de desrespeito completo não só ao AVA/GATT, como também às garantias constitucionais do administrado. Estabelecida essa

---

<sup>156</sup> Lei 4.502/64: Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

distinção, o que se verá a seguir é a diferenciação estabelecida pela doutrina e jurisprudência acerca dos conceitos de subvalorização e subfaturamento.

Na subvalorização, há uma suposta prática de falsidade ideológica, com a inclusão de valores na fatura comercial divergentes da real negociação internacional, enquanto o subfaturamento qualificado encontra-se presente sempre que há falsidade documental, com a alteração do documento para burlar o Fisco.<sup>157</sup>

Ambos coexistem no ordenamento jurídico, e sua penalidade é diversa. Para o subfaturamento com falsidade documental, a penalidade encontra-se prescrita no art. 105, VI, do Decreto 37/66 – neste caso, a fiscalização, por coerência e regularidade legal, deve comprovar a efetiva falsificação do documento, público ou particular, inclusive mediante laudo técnico.

Por outro lado, o subfaturamento mediante falsidade ideológica está prescrito no art. 108, do próprio Decreto 37/66. Suas consequências, portanto, são diversas – no subfaturamento qualificado há a aplicação da pena de perdimento das mercadorias, enquanto no subfaturamento simples (ou subvalorização) a fiscalização deve apenas aplicar multa que pode variar de 50 a 100% sobre a diferença do imposto, a depender da questão fática a ser analisada.

O art. 108 e seu parágrafo único – aplicáveis a princípio à situação em análise porque, a bem da verdade, não há nenhuma investigação sobre falsidade documental –, vêm assim vazados:

---

<sup>157</sup> TRIBUTÁRIO. DIREITO ADUANEIRO. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO DO VALOR DA MERCADORIA. PENA DE PERDIMENTO. DESCABIMENTO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 108, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DECRETO-LEI Nº 37/66. CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE DA NORMA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. CONSIDERAÇÃO.

1. A falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação dá ensejo à aplicação da multa prevista no art. 105, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/66, que equivale a 100% do valor do bem, e não à pena de perdimento do art. 105, VI, daquele mesmo diploma legal.

2. Interpretação harmônica com o art. 112, IV, do CTN, bem como com os princípios da especialidade da norma, da razoabilidade e da proporcionalidade. Precedentes.

3. Recurso especial da Fazenda Nacional a que se nega provimento.

(STJ, REsp 1218798/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 01/10/2015).

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO DO VALOR DA MERCADORIA. PENA DE PERDIMENTO. DESCABIMENTO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 108, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DECRETO-LEI Nº 37/66. CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE DA NORMA. A falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação dá ensejo à aplicação da multa prevista no art. 108, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/66, que equivale a 100% do valor do bem, e não à pena de perdimento do art. 105, VI, daquele mesmo diploma legal. (TRF4, AC 5002724-45.2012.404.7008, SEGUNDA TURMA, Relator SEBASTIÃO OGÉ MUNIZ, juntado aos autos em 25/09/2017).

Art.108 - Aplica-se a multa de 50% (cinquenta por cento) da diferença de imposto apurada em razão de declaração indevida de mercadoria, ou atribuição de valor ou quantidade diferente do real, quando a diferença do imposto for superior a 10% (dez por cento) quanto ao preço e a 5% (cinco por cento) quanto a quantidade ou peso em relação ao declarado pelo importador.

Parágrafo único. Será de 100% (cem por cento) a multa relativa a falsa declaração correspondente ao valor, à natureza e à quantidade.

Trata-se de norma especial em relação ao art. 105 e, portanto, passível de aplicação, inclusive quando houver dúvidas no procedimento administrativo.

É necessária uma análise individualizada acerca de preços e sua fundamentação legal para apontar a prática do ilícito, sob pena de desrespeito completo aos princípios constitucionais e legais quanto ao tema (art. 5º, LV, art. 37, art. 93 IX, todos da CF/88 e arts. 2º e 50, da Lei 9.784/99).

Ocorre que, por diversas vezes, a avaliação realizada no procedimento administrativo aduaneiro vem eivada de presunções e inversões de ônus probatório, o que acaba por inverter as regras procedimentais, cujas conclusões são trazidas ao processo penal sem qualquer respeito às garantias constitucionais e processuais penais.

Em seguida, torna-se necessário avaliar as cautelares inclusas nos procedimentos de combate às fraudes aduaneiras, tanto nas investigações de interposição fraudulenta (comprovada e presumida) como nas investigações de subfaturamento (qualificado) e subvaloração (falsidade ideológica).

## 4 CAUTELARES PATRIMONIAIS E PESSOAIS NO PROCEDIMENTO DE COMBATE ÀS FRAUDES ADUANEIRAS

### 4.1 INTRODUÇÃO AO TEMA

Ao tratar do tema cautelares pessoais e patrimoniais, há um vazio existencial dentro do procedimento que, muito além de uma mera simplificação tendenciosa, carrega uma abertura hermenêutica que justifica os exatos termos de Poder de Polícia e discricionariedade administrativas.

O referido entendimento advém da completa abertura do tema de aplicação de sanções antecipadas no âmbito das cautelares pessoais e patrimoniais, ultrapassando os limites cognitivos das próprias cautelares, que deveriam se restringir à questão da garantia de uma execução ou de uma sanção a ser aplicada apenas no término do processo administrativo sancionador aduaneiro.<sup>158</sup>

Tais elementos prévios afastam-se, em muito, dos conceitos de teoria do processo sancionador, definido por OSÓRIO como uma relação punitivista *lato sensu* e, nesse sentido, tanto na processualidade administrativa como penal, deve supor o devido processo legal.<sup>159160</sup>

Não se está a tratar, aqui, da impossibilidade de definir e aplicar cautelares pessoais e patrimoniais no processo sancionador aduaneiro, mas de uma ausência completa de regulamentação a respeito do tema, dando espaço de linguagem ao que foi tratado anteriormente sobre o Poder de Polícia – sua relação afastada de uma regulamentação séria remete invariavelmente ao abuso.<sup>161</sup>

As cautelares insertas no sistema de direito administrativo sancionador aduaneiro, nesse andar, invertem completamente a lógica de um sistema de garantias, ao

---

<sup>158</sup> É este o conceito que se dá a cautelares assecuratórias no processo sancionador aduaneiro: “Apreensão (em processo penal) e retenção (em procedimento administrativo aduaneiro) são medidas cautelares (de cognição não exauriente, portanto) que tem como objetivo assegurar os meios de prova ou garantir o ressarcimento do Juízo ou da Administração. Justamente por este motivo o CPP e a IN SERFB 1.986/2020 (e todas as que lhes antecederam) falam em: perícia sobre mercadorias apreendidas (art. 6º inciso II do CPP e art.3º inciso II da IN) e apreensão do producta sceleris (art. 240 inciso I alínea ‘b’ do CPP e art. 2º da IN).” (CARF, Acórdão 3401-010.569, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, j. em 16/12/2021).

<sup>159</sup> OSÓRIO, op. cit., p. 420.

<sup>160</sup> Entretanto, a Súmula Vinculante nº 162 do CARF assim estabelece acerca do contraditório diferido: “O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

<sup>161</sup> “Não se trata de analisar apenas as garantias procedimentais ou processuais, mas sim de avaliar, de forma global, as garantias básicas do sistema repressivo, seja quando se trate de processos administrativos, seja quando se trate de processos judiciais. Daí a presente proposta teórica em torno ao processo administrativo sancionador.” OSÓRIO, op. cit., p. 421.

impor penalidades *ex ante*, em descompasso com o devido processo legal, a saber, afastando-se do contraditório e ampla defesa, da fundamentação dos atos administrativos decisórios, da forma adequada e da regra de distribuição do ônus da prova, que no direito sancionador como um todo deve ser apontado ao órgão acusador/administração.<sup>162</sup>

O quadro que se visualiza a respeito do tema vai ao encontro do que se tem dito sobre a simplificação do procedimento e de um poder de polícia desvinculado de formas legais, e o resultado, como não poderia deixar de ser, é um verdadeiro abuso de direito e afastamento das garantias constitucionais inclusas no devido processo legal.

Para se ter uma ideia, o objetivo do presente tópico é avaliar as cautelares aduaneiras passíveis de aplicação com fundamento na Instrução Normativa RFB 1.986/20 e sua clara independência ao possibilitar um amplo campo de atuação, principalmente no que tange à paralisação da empresa e das mercadorias, quebras de sigilo fiscal, telemático e telefônico, além de buscas e apreensões em empresas terceiras, que não fazem parte, a princípio, da relação jurídica investigada.

Antes de mais nada, é preciso deixar claro que a atual regulamentação e aplicação das cautelares aduaneiras insertas no procedimento de “combate” às fraudes aduaneiras necessita de uma revisitação urgente, vinculada a um verdadeiro processo administrativo sancionador e uma teoria que possam afastar as inconstitucionalidades que lhe são inerentes.

Não é possível, nesta quadra da história, que um mesmo órgão seja responsável pela decisão de um incluir uma empresa no procedimento previsto pela IN RFB 1.986/20, pela realização de toda a investigação, pelas decisões a respeito das cautelares e, ao final, seja ainda responsável pela conclusão do procedimento, com lavratura de auto de infração que culmina com i) pena de perdimento; ii) constituição de créditos tributários e multas; iii) sanções administrativas; iv) representação para inaptidão do CNPJ; v) representação fiscal para fins penais; vi) representação para fins penais; vii) representação à fiscalização de tributos internos; viii) representação para outros órgãos da Administração Pública; e ix) revisão da habilitação para operar os sistemas de comércio exterior (Pucomex), na forma do que dispõe o art. 5º, parágrafo único, incisos I a IX.

O controle dos atos administrativos realizados pelo auditor fiscal, quando se está a falar de direito administrativo sancionador aduaneiro, é necessário e imprescindível, inclusive com a separação (ainda que dentro do mesmo órgão executivo) entre as funções de

---

<sup>162</sup> Aqui a ressalva a respeito do tema ônus da prova, em que Fábio Medina Osório aponta como “ônus probante distribuído de modo equânime e razoável” (op. cit., p. 421).

decidir, fundamentadamente, a respeito dos motivos pelos quais se inicia o procedimento em face de uma determinada empresa.

Defende-se uma necessidade, ínsita ao sistema do devido processo legal, de separação entre as funções de postular pela abertura de um procedimento e aquela função precípua da administração de fundamentar os motivos pelos quais se entende que, naquela situação específica, existem realmente indícios suficientes para submeter a empresa a um procedimento sancionador aduaneiro.

Significa afirmar que não se pode submeter uma empresa a um procedimento sancionador aduaneiro sem que um órgão terceiro (seja da própria administração) faça a avaliação preliminar dos fundamentos e provas a respeito dos supostos indícios suficientes e aptos a interromper despachos aduaneiros, paralisar a empresa e iniciar uma investigação desta magnitude, com quebras de sigilos e redução direta de garantias individuais.

As referidas decisões não podem permanecer à disposição do mesmo órgão que postula pelo ingresso da empresa no procedimento e que irá efetivar as investigações; há um limite constitucional do devido processo legal em que as estruturas específicas de postular e julgar não podem estar imbricadas em um mesmo decisor.

Esse sistema inquisitivo, inevitavelmente, traz consigo um alto teor de decisões baseadas em critérios completamente discricionários, demonstrando um grande poder de polícia durante toda a investigação administrativa, afastando-se completamente do devido processo legal e do respeito às garantias fundamentais.

Ao realizar uma separação entre o fiscal que irá realizar a investigação e o órgão responsável pelas decisões que interferem diretamente nas garantias fundamentais dos administrados, tem-se uma possibilidade de afastamento de abusos, trazendo um filtro para que as decisões administrativas que interferem diretamente nas garantias fundamentais possam ser avaliadas com critérios científicos e com o rigor que lhes são exigidos a partir do Estado Democrático de Direito.

Esta é a premissa necessária a ser levada em consideração a partir do elemento central – o início do procedimento de combate às fraudes aduaneiras, com olhar diverso daquele retrógrado estabelecimento de verdades unilaterais, a partir de decisões discricionárias, ancoradas apenas em íntima convicção do órgão postulante que se confunde com o órgão decisor.

Com essas considerações, passa-se à análise das cautelares previstas na Instrução Normativa.

## 4.2 RETENÇÃO E APREENSÃO DE MERCADORIAS

A primeira ação cautelar estabelecida pela IN RFB 1.986/20 encontra-se em seu art. 4º, que assim afirma:

Art. 4º A execução do Procedimento de Fiscalização de Combate às Fraudes Aduaneiras não impede a instauração de outros procedimentos para o mesmo interveniente, e poderá implicar:

I - a retenção de mercadorias importadas, quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, nos termos do Capítulo II; e  
II - a apreensão de mercadorias, quando houver elementos que permitam, de forma inequívoca e imediata, a caracterização da infração punível com a pena de perdimento, nos termos do Capítulo III.

Retenção e apreensão das mercadorias, segundo a Instrução Normativa RFB 1.986/20, não possuem o mesmo significado e tem elementos de diferenciação estabelecidos pela própria IN.

Enquanto a retenção é uma medida restritiva cautelar em que a administração se utiliza apenas de indícios para sua efetivação, a apreensão de mercadorias depende de provas contundentes. Com efeito, pelo inciso II, do art. 4º, repetido no art. 20 da mesma Instrução Normativa, deve haver prova irrefutável da prática de infração em que a penalidade é o perdimento das mercadorias.

Na avaliação do fiscal que inicia a investigação, portanto, a retenção de mercadorias tem uma exigência probatória menor em comparação com aquela que efetua a apreensão das mercadorias, cujo impacto probatório reflete em suas consequências.

Enquanto na retenção de mercadorias há a possibilidade de liberação durante o procedimento, mediante depósito garantia, tal como prevê o art. 12 da Instrução Normativa, na apreensão de mercadorias, em razão do critério estabelecido pelo Fiscal na avaliação dos elementos que permitiram concluir, inequívoca e imediatamente, a existência de infração punível com perdimento, afasta-se a possibilidade de liberação inclusive sob o suporte jurídico de garantir o Fisco Federal mediante depósito do valor garantia.

A primeira crítica refere-se à dificuldade em estabelecer critérios mais ou menos seguros a respeito do que se entende como elementos inequívocos e imediatos em uma relação processual que nem sequer se iniciou, em um procedimento que se encontra na fase de abertura, sem qualquer possibilidade de contraditório e ampla defesa ou avaliação criteriosa, de escrutínio de órgão supostamente desinteressado.

Aliás, não há como estabelecer critérios semânticos que interpretem de forma correta a palavra inequívoco em relação a uma cautelar, efêmera por sua própria natureza; é dizer, nesse caso, que se está a aplicar o entendimento de uma decisão cautelar com critérios de sentença que, necessariamente, deve ser proferida após todo arcabouço probatório em conjunto com a inevitável e constitucional garantia do devido processo legal.

O estabelecimento de uma decisão com caráter cautelar, ou seja, sem ao menos ouvir o administrado, objetivando garantir um processo administrativo futuro, mas que a contraditoriamente aponta um denominado inequívoco conhecimento por parte do fisco, indubitavelmente é uma decisão equivocada porque não há decisão cautelar que possa suportar não só a satisfação completa do direito invocado (a apreensão da mercadoria), mas a conclusão em forma de definitividade.

Se percebe, por isso, que uma decisão dessa magnitude utiliza-se de critérios completamente discricionários e confere ao Fiscal um amplo poder de polícia ao permitir não apenas a retenção das mercadorias, mas também a apreensão sob um fundamento que é completamente contrário ao pressuposto central da cautelar, visto como decisões temporárias, passíveis de revisão a todo e qualquer tempo até o trânsito em julgado do feito.

Resumindo, pode-se dizer que se trata de uma decisão com critérios definitivos em uma decisão completamente cautelar, temporária e, por isso, porosa, sem força vinculativa que lhe possa dar sustentação e, nesse contexto, resta completamente inconstitucional a possibilidade de apreensão definitiva de mercadorias, tal como indevidamente sustentado pelo capítulo III da IN 1.986/20.

É uma consequência lógica da retenção de mercadorias, em um procedimento cautelar que busca investigar fraude no comércio exterior, que a busca de provas tenha se iniciado naquele momento – apenas indícios a respeito das supostas fraudes estão presentes – e que depende de um procedimento com garantia de um processo legal constitucional para que as conclusões possam alcançar um complexo probatório útil para uma conclusão fundamentada a respeito dos fatos.

Significa afirmar que em nenhum caso um procedimento de combate às fraudes aduaneiras torna possível, desde seu início, concluir-se pela “inequívoca e imediata” caracterização de infração punível com pena de perdimento, porque incompatível com o caráter efêmero da medida.

Não é esse, contudo, o entendimento da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que adotou a diferenciação normativa entre retenção e apreensão para

ratificar os fundamentos da fiscalização na manutenção da apreensão das mercadorias mesmo diante de pedido expresso de liberação mediante depósito.

Em julgado sobre o tema, o r. Desembargador Eduardo Vandr  Oliveira Lema Garcia afirma que:

Com efeito, diferentemente da reten o — que ocorre quando há meros indícios de infra o punível com perdimento (art. 6  da IN RFB n  1986/2020) —, a apreensão de mercadorias pode ser realizada pela autoridade fiscal quando houver elementos que permitam a caracteriza o, de forma inequívoca e imediata, da infra o punível com a pena de perdimento, caso em que não se aplicam as disposi es do Capítulo II, inclusive o art. 12 da IN RFB n  1986/2020 (art. 19).

Em síntese, realizada a apreensão da mercadoria no âmbito do despacho aduaneiro, em razão da apura o de elementos que caracterizem infra o punível com a pena de perdimento,   incabível a libera o mediante o oferecimento de cau o, por estar configurada hipótese inequívoca de aplica o do perdimento.<sup>163</sup>

Vai de encontro, por isso, aos fundamentos apresentados anteriormente, no sentido de que os indícios utilizados para dar início ao procedimento de investiga o de fraudes aduaneiras, em razão de seu caráter cautelar, procedimental, inicial e sem qualquer respeito ao devido processo legal, não pode ser tomado, desde sua abertura, como caracteriza o inequívoca e imediata de infra o punida com pena de perdimento.

Se fosse assim, estar-se-ia tratando como letra morta a própria possibilidade de contraditório e ampla defesa, afastando qualquer possibilidade de defesa e, assim, aplicando a penalidade da forma como bem aproovesse pelo Fisco Federal.

Em razão desses elementos, equivocado o posicionamento fiscal e jurisprudencial que afasta a possibilidade de libera o de mercadorias mediante garantia em razão dos conceitos diversos de reten o e apreensão de mercadoria, especialmente ao admitir que em caso de apreensão não há d vidas acerca da prática supostamente fraudulenta, mesmo estando apenas no início do procedimento e sem qualquer processo sancionador efetivamente instaurado, situa o própria de cautelaridade aduaneira.

  a verdade absoluta sendo reconhecida, em um claro pressuposto acerca do subjetivismo e do sujeito solipsista, em uma avalia o acerca da hermenêutica, que — sem qualquer tentativa de aprofundar o tema neste texto —, segundo STRECK, se trata de “teoria

---

<sup>163</sup> TRF4, AC 5002112-40.2022.4.04.7208, SEGUNDA TURMA, Relator EDUARDO VANDR  OLIVEIRA LEMA GARCIA, juntado aos autos em 25/08/2023. Ainda, no mesmo sentido: TRF4, AC 5053347-88.2022.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relator EDUARDO VANDR  OLIVEIRA LEMA GARCIA, juntado aos autos em 25/08/2023; TRF4, AC 5064826-78.2022.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relator EDUARDO VANDR  OLIVEIRA LEMA GARCIA, juntado aos autos em 25/08/2023.

ou arte da interpretação e compreensão de textos, cujo objetivo precípua consiste em descrever como se dá o processo interpretativo-compreensivo.”<sup>164</sup>

Por isso que, na avaliação dos dois artigos inclusos na Instrução Normativa RFB 1.986/20, o que se pode perceber é uma tentativa de afastamento de qualquer possibilidade de contraditório e ampla defesa no sentido de se afastar completamente de qualquer tentativa de interpretação, de produção hermenêutica, tão longe quanto as teorias hermenêuticas desde Aristóteles e Kant.<sup>165</sup>

É o que se pode notar quando a IN afirma, no seu art. 20, que a apreensão das mercadorias e a ausência de possibilidade de sua liberação, mesmo diante de garantia real, podem ocorrer desde o início do procedimento de combate às fraudes aduaneiras quando o fiscal estiver diante de elementos que lhe permitam concluir, de forma inequívoca e imediata, a infração que será punida com pena de perdimento.

Mais uma vez, é possível perceber que, além da completa inconstitucionalidade do artigo em comento, há uma abertura enorme nos procedimentos sancionatórios que conduzem à conclusão tomada por MARINS a respeito do vazio existencial acerca de teorias doutrinárias que tratem de forma séria o tema de fiscalização.<sup>166</sup>

É necessário, sob essa perspectiva, ao menos um órgão administrativo que possa, minimamente, controlar os impulsos punitivos e investigatórios que são inerentes e, agora, sustentados por normas administrativas que possibilitam amplo poder investigatório, transformando meros indícios cautelares em conhecimento unilateral inequívoco e imediato a respeito de supostas fraudes punidas (apenas ao final) com pena de perdimento das mercadorias.

#### 4.3 BUSCA E APREENSÃO, QUEBRA DE SIGILO E CONCLUSÕES DO PROCEDIMENTO

A segunda cautelar existente na Instrução Normativa se encontra no art. 3º, inciso I, e concede amplos poderes de polícia para o fiscal realizar busca e apreensão, não somente no interveniente fiscalizado, mas, da mesma forma, em um terceiro eventualmente

---

<sup>164</sup> STRECK, Lenio. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise*. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 233.

<sup>165</sup> A busca do significante único, que nos desse uma garantia de significado, em Aristóteles e Kant, e a interpretação do direito após a viragem linguística em Heidegger. STRECK, Lenio. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise*. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 231.

<sup>166</sup> MARINS, op. cit., p. 204.

relacionado, objetivando produzir provas para execução do procedimento de fiscalização de combate às fraudes aduaneiras.

Deve-se fazer uma observação preliminar. As questões atinentes a cautelares aplicadas no procedimento e processo aduaneiro sancionador não possuem, em nenhuma legislação, regramento legal definido. Todas, invariavelmente, estão a depender do entendimento pessoal do fiscal investigador, o que torna praticamente impossível avaliar os diversos fundamentos utilizados para as referidas cautelares.

A tentativa, ao longo do texto, será no sentido de buscar elementos concretos, advindos de alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para se ter uma pequena ideia a respeito do tema.

A autorização para colheita de provas, tanto na empresa fiscalizada como em terceiros intervenientes, é autorizada desde o surgimento desta espécie de sanção administrativa – fraude com aplicação de pena de perdimento de mercadorias – autorização genérica utilizada quando houver indícios em procedimentos aduaneiros cuja pena seja perdimento de mercadorias.<sup>167</sup>

O alargamento das investigações administrativas confere poder de polícia à fiscalização para que realize busca e apreensão em empresas e até mesmo em residências, objetivando coletar documentos e informações, inclusive documentos digitais, o que significa afirmar apreensão de computadores, telefones etc., todos elementos que podem trazer, em seu interior, uma gama imensa de documentos sigilosos.

Basta, para tanto, recordar que o telefone celular hoje comporta mensagens, ligações, e-mails, contas bancárias, todas informações privadas cujo acesso necessita de uma autorização judicial devidamente fundamentada.

A mesma IN não circunscreve o tema, deixando completamente poroso no que tange a informações em meio digital, o que pode abranger desde uma simples nota fiscal eletrônica até uma quebra de sigilo telemático e ingresso nas contas de e-mails, além de acesso a informações contidas em aplicativos.

O espectro de informações que podem advir dessa autorização normativa é tão amplo que é quase impossível imaginar, considerando a grande quantidade de dados contidos hoje em um telefone celular ou em aplicativos instalados em computadores.

---

<sup>167</sup>

PROVAS. COLHIMENTO. Para instruir procedimento fiscal, o Auditor Fiscal da RFB está autorizado legalmente a colher provas na Repartição da RFB, no domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo e outras autorizadas pelo Poder Judiciário. (CARF, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 3302-002.871, Relator Conselheiro Walber José da Silva, j. em 19/03/2015).

O que se pode ter noção é o tamanho do fosso entre as garantias constitucionais individuais, principalmente no que se refere à inviolabilidade de domicílio, telefone e de dados quando se está diante de uma fiscalização aduaneira que, por intermédio do entendimento de um fiscal, considera razoável impor medidas constritivas desta natureza e, por vontade individual, coloca toda uma teoria constitucional como letra morta.

Não se pode falar sequer em hermenêutica ou interpretação constitucional, porque, mesmo em análise rasa do tema, tem-se uma enorme ausência de fundamentação idônea capaz de sustentar uma investigação administrativa nestes moldes, sem qualquer ingerência de um órgão mais ou menos independente ou – como deveria ser – do poder judiciário.

É o que se pode perceber em diversos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que compreendem o tema com uma naturalidade que lhe é inerente, afirmando, inclusive, que

a invalidação das provas na seara penal não acarreta a imediata invalidação no âmbito do Direito Tributário. As autoridades fazendárias dispõem de meios de obtenção de provas que o Ministério Público não dispõe, inclusive dispensando a autorização judicial obtenção de dados bancários, apreensão de documentos, dentre outros poderes instrutórios.<sup>168</sup>

O Acórdão é interessante do ponto de vista da compreensão do poder de polícia administrativa, porque retrata poderes ilimitados nas investigações administrativas, sem qualquer controle judicial, com o reconhecimento de que haveria completa independência das esferas.

Em apertada síntese, o caso trata de provas judiciais trazidas ao processo administrativo e que, após, foram declaradas ilícitas em sede de *Habeas Corpus*.

A partir disso, os julgamentos administrativos, desde o primeiro grau administrativo, na Delegacia de Julgamento, tomaram corpo no sentido de avaliar se as referidas provas – ilícitas no âmbito criminal – poderiam fazer parte do conjunto probatório na esfera administrativa, ou, tal como reconhecidas no processo criminal, deveriam ser descartadas dos autos.

O Acórdão justifica a possibilidade ampla de investigação, inclusive de busca e apreensão de documentos, sob o suposto de que o inciso XVIII, do art. 37, da CF dá poderes à administração fazendária e servidores superiores aos demais setores administrativos para

---

<sup>168</sup> CARF, Acórdão 3402-010.151, 3ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, j. em 20/12/2022.

efetivar as investigações, e, com fundamento no art. 145, da mesma Constituição Federal, seria facultado à administração tributária identificar patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte.

Ainda, afirma que “a Receita Federal não necessita de autorização judicial para requisitar documentos dos contribuintes, porque a própria lei e a Constituição Federal já lhe conferem tal prerrogativa.”<sup>169</sup>

Referida decisão traz ainda conceitos do Código Tributário Nacional, em especial aqueles prescritos pelos arts. 194, 195, 197, 199 e 200, em que se estabelece um poder de polícia administrativa no sentido da autoridade fiscalizadora, inclusive, com menção à discricionariedade em relação ao exame de documentos e arquivos, excluindo-se qualquer limitação legislativa que pudesse restringir o referido poder de polícia.

Enquanto o art. 197 estabelece a obrigatoriedade de prestar informações por parte de terceiros intervenientes, o art. 200 traça importante função da administração pública em realizar diligências e solicitar apoio da polícia judiciária para tanto.

Não bastasse a inconstitucionalidade latente em uma legislação completamente autoritária e advinda de tempos sombrios, o julgamento ainda complementa o tema com fundamento na Lei 4.502/64, que estabelece, em seu parágrafo único do art. 94, a obrigatoriedade de franquear acesso ao estabelecimento comercial e quaisquer dependências, independentemente do horário, para os agentes fiscalizadores.

Igualmente relevante é mencionar o art. 35, da Lei 9.430/96, que regula a possibilidade de apreensão de documentos, inclusive em meio digital, e a quebra de sigilo fiscal autorizada pela Lei Complementar 105/2001 às autoridades e agentes fiscais tributários, independentemente de decisão judicial autorizadora.<sup>170</sup>

---

<sup>169</sup> CARF, Acórdão 3402-010.151, 3ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, j. em 20/12/2022, p. 4473.

<sup>170</sup> “A legislação ampara essa atividade fiscalizatória, que inclui a retenção de mercadorias. O art. 6º, inciso I, “c”, da Lei nº 10.593, alterada pela Lei nº 1.457/2007, autoriza o AFRB a executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados. É incumbência do Auditor Fiscal execução dos procedimentos de fiscalização, bem como a prática de atos relacionados ao controle aduaneiro, permitindo à autoridade fiscal reter mercadorias importadas.

A norma referida encontra guarida inclusive no CTN, nos artigos 194, 195 e 200. No mesmo sentido estabelece a Lei nº 9.430/1996, nos artigos 34 a 38, bem como o art. 795, do Decreto 6.759/2009. Portanto, tais dispositivos dão suporte legal a diligências e a fiscalização referida, principalmente quando há fortes indícios da prática de ilícitos aduaneiros.

Nesse contexto, a fundamentação necessária para proporcionar o completo exercício do contraditório e da ampla defesa somente é necessária depois de concluída a fiscalização, oportunidade em que, se for confirmada a existência de indícios da prática da infração, será lavrado o respectivo auto de infração. Na fase anterior do procedimento fiscal, de cunho inquisitório e de verificação, não há necessidade de motivação completa, de prévio contraditório e ampla defesa, sob pena de se impedir a própria fiscalização.” (TRF4, AGRADO DE

O poder de polícia administrativa é externado de maneira completa neste julgado, que ainda deixa claro:

Mais uma vez resta evidente que Receita Federal e MPF possuem competências e prerrogativas distintas. Enquanto a Autoridade Fazendária pode até mesmo transferir/quebrar o sigilo bancário dos contribuintes diretamente, sem necessitar de autorização judicial (desde que, obviamente, obedeça aos procedimentos previamente estabelecidos em lei e em regulamento), o MPF sequer pode requisitar estas informações ao Fisco, atuando exclusivamente em caso de prévia constituição de crédito tributário, identificação de indícios de condutas tipificadas como crime e elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP). Caso o Fisco tenha utilizado de informações detalhadas da movimentação financeira, e não apenas de dados genéricos/consolidados, o MPF deverá solicitar, previamente, autorização judicial.<sup>171</sup>

Tais elementos dão conta de que buscas e apreensões, quebra de sigilo fiscal e, ainda, quebras de sigilos telemáticos e telefônicos não possuem regramento administrativo, e assim são encaradas pela própria administração fazendária, ao admitir um leque enorme de afastamento de direitos fundamentais com suportes jurídicos completamente inconstitucionais, inclusive com normas claramente não recepcionadas pela CF/88.

Interessante observar outro julgado que trata do tema de busca e apreensão de provas e da possibilidade de esse ato ser realizado pela fiscalização, inclusive com ingresso na empresa, o que é considerado regular e consentido se não houver prova de um protesto imediato por parte do fiscalizado.

Segundo o julgado, a manifestação acerca da suposta ilegalidade no ingresso da fiscalização na empresa e retenção de documentos só ocorreu na impugnação ao auto de infração, quando deveria ter ocorrido já no momento em que se efetivaram as buscas.

Além disso, as buscas realizadas estão amparadas em normas que lhes conferem autorização legal para a fiscalização, o que afastaria a nulidade das provas, mesmo compreendendo, de forma completamente contraditória, que o auto de infração descreve os fatos e é instruído com provas que sustentam a exigência fiscal.<sup>172</sup>

---

INSTRUMENTO Nº 5043767-48.2023.4.04.0000/PR, Relatora Des. Maria de Fátima Freitas Labarrère, j. em 19/12/2023).

<sup>171</sup> CARF, Acórdão 3402-010.151, 3ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, j. em 20/12/2022, p. 4479.

<sup>172</sup>“A recorrente alega que a atuação não pode prosperar pela ilicitude das provas e pela atuação abusiva da autoridade fiscal. Contudo, não vejo razão a essa afirmação da recorrente. Ela explica, em seu recurso, que manifestou esse seu posicionamento em impugnação. Ou seja, ela contestou a obtenção dessas provas após a lavratura do auto de infração. Os documentos foram retidos pela autoridade fiscal em fevereiro de 2004 e quase três anos após a impugnação foi ingressada em janeiro de 2007 – que o contribuinte alega a ilicitude das provas e que a sua obtenção se deu por meio abusivo. Mas o que consta do processo nos leva a compreender que, na

Veja-se que, se de um lado confere a necessidade de o administrado alegar uma nulidade procedimental na obtenção da prova no momento em que estava a ocorrer a busca e apreensão, de outro afasta a alegação de cerceamento de defesa, porque o auto de infração está instruído com provas suficientes a embasar a exigência fiscal.

A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região também trata do tema, principalmente da possibilidade de cautelares patrimoniais realizadas no decorrer do procedimento administrativo sancionador aduaneiro, e, de uma maneira geral, reconhece a sua legalidade.

O acórdão veio assim ementado:

TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO. SIMULAÇÃO. PERDIMENTO. 1. Esta Corte consolidou entendimento no sentido de que é necessário um subfaturamento 'qualificado' por outros meios de fraude, como, por exemplo, a falsidade material, para que haja motivo razoável à retenção (para posterior aplicação da pena de perdimento) de mercadorias internalizadas. 2. Não se resumindo a hipótese a mera atribuição de valor a menor nos documentos que dão suporte à importação, mas da prática da simulação na operação comercial objeto da declaração de importação, estando suficientemente comprovado o intuito de burlar o Fisco, não é cabível a substituição por multa, mas sim aplicável a pena de perdimento.<sup>173</sup>

A decisão reconheceu a possibilidade de busca e apreensão na empresa, com a retenção de tabelas de preços no interior do estabelecimento empresarial e a realização de uma diligência consistente no envio de e-mail – produzido pelo fiscal autuante para buscar de maneira ilegal os supostos preços diversos das mercadorias – em que o fiscal se passa por comprador para conhecer o *modus operandi* da empresa.

A supor que os referidos e-mails são legítimos, não há condições para avaliar sequer a regularidade e a guarda correta da prova, mas o que se extrai do processo

---

ocasião da obtenção dos documentos do contribuinte, a autoridade fiscal adentrou a empresa, não só consoante o exercício que lhe atribui a Lei, mas consoante os procedimentos que disciplinam a ação fiscal, e também com a anuência do fiscalizado. E que a retenção dos documentos se deu dentro desse procedimento e dessas condições. O exercício da competência atribuída pelo art. 195 do CTN, 34 a 36 da Lei 9.430, de 1996, o art. 6º da Lei 10.593, de 2002; art. 94 do Decreto-lei n. 4.502, de 1964; art. 36, § 2º da lei n. 8.630, de 1993, não carecem de autorização judicial, bastando que a autoridade administrativa esteja no exercício regular de suas funções.” (CARF, Acórdão 3401-002.856, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Relator Eloy Eros da Silva Nogueira, j. em 27/01/2015)

<sup>173</sup> TRF-4, AC nº 50049160320114047002/PR, Relator: CARLA EVELISE JUSTINO HENDGES, Data de Julgamento: 06/02/2013, PRIMEIRA TURMA.

administrativo fiscal é que, efetivamente, houve a inclusão de *print* da tela do e-mail com as informações supostamente trocadas entre os interlocutores.<sup>174</sup>

Tal prova foi recebida como regular, como poder de polícia administrativa, mesmo diante de um procedimento em que se busca aplicar uma sanção por prática dolosa, com fraude na importação e que, por isso, deveria seguir a forma garantida pela Constituição quanto à regularidade da prova e do processo sancionador aduaneiro como um todo.

A quebra de sigilo telemático também vem sendo admitida pela jurisprudência do TRF4, sem qualquer menção a supostas inconstitucionalidades do ato administrativo.

Na decisão abaixo, é possível avaliar a matéria:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. ADUANEIRO. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO. DOCUMENTO MATERIALMENTE FALSO. PENA DE PERDIMENTO. CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO. IRREVERSÃO. 1. Para se aplicar a pena de perdimento, é necessário que o subfaturamento tenha sido perpetrado por outros meios de fraude (como a falsidade material), não abrangendo as hipóteses em que o subfaturamento configure apenas a falsidade ideológica, pois há norma específica tipificando essa conduta como infração administrativa apenada com multa de 100 % sobre a diferença dos preços. 2. Na hipótese, entretanto, o procedimento de fiscalização apurou infrações puníveis com pena de perdimento em uma ou mais operações específicas. Com efeito, comprovou a fiscalização, de fato, o uso de documento materialmente falso, sendo aplicada a pena de perdimento exclusivamente à mercadoria de que tarata a DI 19/2239603-8, cuja autuação foi formalizada no PA 10909.721238/2020-54. 3. A IN RFB 1.169/2011 permite, na forma do seu art. 5º-A, a liberação das mercadorias mediante caução antes do fim do procedimento. No entanto, já tendo sido concluído o procedimento fiscalizatório, com a lavratura de auto de infração cominando a aplicação da pena de perdimento aos bens, descabe cogitar da liberação das mercadorias.<sup>175</sup>

Na fundamentação apresentada pelo Desembargador relator, Francisco Donizete Gomes, é possível extrair que, efetivamente, a fiscalização realizou diligência nas empresas e efetuou a quebra de sigilo telemático:

---

<sup>174</sup> Processo Judicial nº 5004916-03.2011.4.04.7002, evento 15, PROCADM2.

<sup>175</sup> TRF-4 - AG: 50087355020214040000 5008735-50.2021.4.04.0000, Relator: FRANCISCO DONIZETE GOMES, Data de Julgamento: 26/05/2021, PRIMEIRA TURMA.

Em que pese todo o conjunto da obra esmiuçado no auto (ausência de comprovação da negociação e de pagamento ao exportador, irregularidades na emissão de notas fiscais de vendas com intuito sonegatório), o que sustenta a penalidade proposta é o subfaturamento do valor das mercadorias mediante utilização de fatura comercial falsa. A bem da verdade, o mero subfaturamento não tem mais sido admitido nos tribunais como causa para o perdimento. **Entretanto, diligências realizadas nos estabelecimentos do importador e do adquirente localizaram mensagens de correio eletrônico onde prepostos das duas empresas combinam o que deve constar na fatura comercial** (fls. 96-98). Embora o ajuste, no caso, se dê em relação à descrição de um dos itens, é evidente que a fatura comercial é fabricada pela adquirente, de acordo com instruções da importadora. (destacado)

A referida matéria não foi sequer objeto de discussão a respeito da prévia, necessária e imprescindível discussão e autorização judicial para que a autorização aos elementos de prova protegidos por sigilo constitucional possam ser acessados legitimamente pelos órgãos persecutórios, o que significa afirmar que deve haver uma autoridade judicial competente que proceda a essa avaliação de forma prévia.

Não se está, contudo, afirmando acerca de eventual impossibilidade de quebra de sigilo telemático, mas da necessidade de que a referida matéria seja alvo de avaliação e decisão prévia de autoridade judicial competente.

Percebe-se, portanto, das cautelares efetuadas no decorrer das investigações administrativas aduaneiras, um conjunto de elementos genéricos, sem regulamentação séria e sem qualquer respeito às garantias constitucionais processuais, o que afeta de maneira imediata os direitos individuais dos administrados.

Ao possibilitar o acesso a dados sensíveis dos administrados de forma completamente desregulamentada, sob o escopo de investigar com base em poder geral de cautela, ou ainda em razão de eventual garantia de investigação por parte de uma autorização indireta da CF/88<sup>176</sup>, esquece-se que há garantias estabelecidas como cláusulas pétreas que não podem ser afastadas em razão do suposto poder de polícia administrativa.

Há uma demonstração inequívoca da relação de imbricação entre as cautelares do procedimento de investigação aduaneira e a desregulamentação do processo administrativo sancionador aduaneiro, com o objetivo de afastar as garantias processuais de respeito ao contraditório, ampla defesa, fundamentação das decisões, juízo natural, vedação das provas ilícitas etc.

---

<sup>176</sup> A utilização do inciso XVIII, do art. 37, da CF/88, como um escudo para possibilitar as investigações administrativas não substitui ou afasta qualquer das garantias constitucionais do administrado.

Por último, registre-se ainda que, após a investigação aduaneira, pode ocorrer a finalização do procedimento com sua extinção e a retomada do despacho aduaneiro, com o desembaraço das mercadorias e sua efetiva entrega ao importador. Nesse caso, concluindo a fiscalização pela ausência de prática ilícita, o que se tem é a liberação de mercadorias eventualmente retidas/apreendidas ou a devolução dos valores depositados para fins de liberação antecipada.

Há, da mesma forma, em casos de encerramento da investigação administrativa com o afastamento dos indícios de práticas ilícitas, jurisprudência no sentido de fixar indenização em face do Estado, em razão da paralisação ou das dificuldades existentes no período de investigação, principalmente ao se falar de danos patrimoniais, como aqueles advindos das retenções/apreensões, consistentes em *demurrage* e armazenagem, transporte, movimentações internas de cargas em portos, aeroportos e zonas alfandegadas etc.<sup>177</sup>

As referidas indenizações, se por um lado reconhecem os danos patrimoniais existentes, de outro, afirmam que o procedimento administrativo, mesmo com encerramento sem aplicação de penalidade, é hígido e não possui eventuais outras consequências, como dano moral ou à imagem da empresa.

Sendo confirmados os elementos indiciários, segue-se para aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias, representação fiscal para fins penais, representação para fins penais, inaptidão de CNPJ da empresa e termos de responsabilidade solidária, como será visto em seguida.

---

<sup>177</sup> EMENTA: TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO. INSTAURAÇÃO INFORMAL. RETENÇÃO DE MERCADORIAS. ILEGALIDADE. IN/RFB Nº 1.169/2011. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS. POSSIBILIDADE. DANO MATERIAL. RECONHECIMENTO. 1. A seleção de determinada operação de importação para o canal cinza de conferência aduaneira (art. 21, IV, da IN RFB 680/2006) pressupõe a existência de elementos indiciários de fraude e enseja, necessariamente, a instauração formal do procedimento fiscalizatório de que trata a IN RFB nº 1.169/2011, de modo a assegurar o direito de defesa à pessoa fiscalizada. 2. Demonstrada a irregularidade do procedimento fiscalizatório adotado pela autoridade aduaneira, uma vez que iniciado informalmente, sem a devida fundamentação, resultando na ilegalidade da retenção das mercadorias importadas. 3. Autorizada a imediata liberação das mercadorias importadas, sem prejuízo da continuidade das atividades fiscalizatórias. 4. Reconhecida a ilegalidade da retenção das mercadorias, deve a União indenizar os danos materiais suportados pela parte autora, após a devida comprovação. (TRF4, AC 5006565-73.2020.4.04.7200, PRIMEIRA TURMA, Relatora LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, juntado aos autos em 29/02/2024). No mesmo sentido: TRF4, AG 5050164-31.2020.4.04.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 14/06/2023; TRF4, AC 5015349-75.2016.4.04.7201, PRIMEIRA TURMA, Relatora para Acórdão LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, juntado aos autos em 13/12/2022.

## 5 INQUÉRITO POLICIAL E PROCESSOS PENAIS ADUANEIROS – ESTUDOS DE CASOS

### 5.1 REPRESENTAÇÃO PARA FINS PENAIS

Encerrado o processo administrativo sancionador aduaneiro e concluindo-se pela prática fraudulenta, segue a aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias ou, não encontradas ou liberadas, a multa consistente no valor aduaneiro das mercadorias.

Além disso, seguem a possibilidade de constituição de eventual crédito tributário em relação a tributos que possam ter sido sonegados, a possibilidade de aplicação de sanção consistente na perda da habilitação para operar no comércio exterior, a representação para fins de inaptidão do CNPJ da empresa, a representação fiscal para fins penais e, no que tange aos ilícitos administrativos de fraude consistente na interposição fraudulenta e subfaturamento qualificado, tem-se a possibilidade de representação para fins penais.

O inquérito policial que se segue tem como elemento central a avaliação, por mais das vezes, apenas de critérios objetivos, que consistem na confirmação a respeito de autoria delitiva – ou seja, a avaliação de quem eram os sócios da empresa no contrato social – e suas oitivas, com o encerramento do inquérito consistente no indiciamento dos sócios (muitas vezes sem diferenciar poderes efetivos de gerência).

O inquérito policial, nesse andar, é uma mera formalização de toda a prova indiciária advinda do processo administrativo sancionador aduaneiro e, após o indiciamento, com o encaminhamento de suas peças para o Ministério Público, avalia-se a possibilidade de novas diligências, o arquivamento por ausência de elementos que possam apontar práticas criminosas ou o oferecimento da denúncia em face dos investigados.

A recordar ainda que, em caso de arquivamento, o art. 28, do Código de Processo Penal, com a nova redação dada pela Lei 13.964/2019, dispensa a homologação por parte do Magistrado, estreitando ainda a possibilidade de revisão dos fundamentos do arquivamento apenas à vítima, seu representante legal, e, no caso dos delitos investigados a partir dos processos administrativos sancionadores aduaneiros, a possibilidade de revisão do arquivamento postulado pelo representante do Ministério Público poderá ser realizada pela chefia do órgão judicialmente representado, na forma do § 2º, do art. 28, do Código de Processo Penal.

Não se pode perder de vista, contudo, a interpretação alargada do art. 28, *caput*, do CPP, dada recentemente pelo julgamento das ADIs 6.298, 6.299, 6.300 e 6.305, em que o controle do arquivamento conferido apenas ao órgão revisor do Ministério Público na

redação atual do art. 28, do CPP, tomou novos rumos, sendo o Magistrado, novamente, quem irá avaliar e decidir sobre os casos de pareceres pelo arquivamento, determinando a comunicação da vítima, do investigado e da autoridade policial após ser comunicado pelo Ministério Público sobre o parecer de arquivamento e, ainda, com a possibilidade de encaminhar os autos ao procurador para avaliação sobre o parecer de arquivamento.<sup>178</sup>

## 5.2 AÇÕES PENAIS E ESTUDOS DE CASOS

O que existe, processualmente, é uma imensa lacuna entre o devido processo legal e as investigações administrativas, principalmente em razão de pressupostos preconcebidos que tratam o tema como investigação preliminar ou, ainda, como contraditório diferido, momento em que ocorrem os maiores atropelos em termos processuais.

Tal como visto, o poder deve sempre ser contido, e, quanto maior a contenção, mais respeito às garantias constitucionais do administrado. Não é isso, contudo, que se vê na avaliação cotidiana sobre o tema, com jurisprudência defensiva que afasta qualquer irregularidade procedimental ao reconhecer o contraditório diferido, ou seja, a possibilidade de apresentação de defesa e produção de provas após o término da investigação administrativa, em um sistema claramente inquisitivo, e que, ao final, pouco possibilita fazer quando todas as provas foram produzidas longe de qualquer respeito ao devido processo legal.

Mas esse sistema se arrasta também para o pouco constitucional entendimento da independência das esferas, no sentido de afastamento de qualquer irregularidade no procedimento administrativo (e é assim denominada pela jurisprudência) quando inclusa em inquérito policial ou em processo penal.

Um terceiro elemento largamente utilizado refere-se às decisões em processos criminais que reconhecem a suposta irrepetibilidade das provas (sem ao menos conceituar de forma clara o que são provas irrepetíveis) produzidas no processo administrativo aduaneiro, a fim de afastar qualquer tentativa de contraposição a laudos técnicos, provas

---

<sup>178</sup> LOPES JÚNIOR, Aury; DA ROSA, Alexandre Morais; SANTIAGO, Nestor Eduardo A. Para que simplificar se pode complicar o CPP? O "novo" arquivamento Frankenstein. *Conjur*, 10 out. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-out-10/criminal-player-terceiro-modelo-arquivamento-supremo-tribunal-federal/#:~:text=%22Art.,homologa%C3%A7%C3%A3o%2C%20na%20forma%20da%20lei.> Acesso em: 27 abr. 2024.

periciais ou demais elementos produzidos no sistema inquisitório do procedimento administrativo aduaneiro.

Esses três temas serão alvo de avaliação neste capítulo, que buscará demonstrar, por intermédio de uma avaliação exemplificativa acerca da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, de fundamentos pouco convincentes e inaptos a conduzir um processo criminal hígido, advindo assim de procedimento administrativo aduaneiro sancionador que se afasta das garantias processuais e do devido processo legal.

### **5.2.1 Contraditório diferido**

O tema de contraditório diferido vem no sentido de que não haveria contraditório no decorrer do procedimento administrativo sancionador, ou seja, no decorrer da investigação administrativa preliminar não haveria possibilidade de contraditório, mas, tão logo ocorresse o início do processo administrativo sancionador, a empresa autuada teria o direito constitucional do contraditório e ampla defesa.

Como já dito anteriormente, diante de todas as cautelares e todo o poder de polícia administrativa presente de forma clara e incontestável no decorrer do procedimento e que, mais das vezes, transcendem a mera investigação administrativa, no sentido de afastamento das garantias procedimentais dos investigados, não há de se falar em diferimento de contraditório nesta quadra da história, o que significa de fato abandonar o conceito de contraditório.

Quanto à referida temática, apesar de todas as vicissitudes que lhe são inerentes, porque traduzem o autopoder de polícia administrativa no decorrer das investigações administrativas que objetivam sancionar o importador, o que se tem é o reconhecimento de sua legalidade plena por parte de exemplos extraídos da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

A manutenção da regularidade das investigações administrativas sancionadoras, quanto ao contraditório diferido, é levada em conta em razão do poder de polícia administrativa, mas, em seu sentido específico, trata como apenas uma fase preliminar de investigação, podendo-se equipará-la às cautelares deferidas em sede de inquérito policial.

Cria-se um mantra a respeito do tema e há uma repetição do denominado contraditório diferido como um sistema infalível e afastado da possibilidade de se discutir, de fato, a matéria de fundo que lhe dá sustentação, a saber, o afastamento das garantias

constitucionais do administrado no procedimento administrativo sancionador e suas consequências para o processo penal.

Mesmo em casos de absolvição, o referido adágio é repetido pela jurisprudência:

EMENTA: PENAL E PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. ARTIGOS 334 DO CÓDIGO PENAL. DESCAMINHO. FRACIONAMENTO DOS TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE. INSIGNIFICÂNCIA. AFASTADA. PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA. INAPLICABILIDADE. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO. COMPROVADOS. DOSIMETRIA. REGIME SEMIABERTO. MANTIDO. PENA DE PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. MANTIDA. 1. É o limite de vinte mil reais, na forma do art. 2º da Portaria MF nº 75, de 22/03/2012, objetivamente indicador da insignificância para o crime de descaminho. Precedentes. 2. No caso de crime único de descaminho, cometido em coautoria, cada acusado responde pelo valor total dos tributos iludidos, não sendo possível o seu fracionamento em razão da inviabilidade de se ver estimada de forma isolada as condutas praticadas por cada um dos agentes. 3. No crime de descaminho o bem juridicamente protegido é relevante, pois abarca proteção ao erário, a tutela à moralidade pública, a regularização das importações e exportações, assim como a proteção da indústria nacional com vistas ao desenvolvimento econômico, a maior arrecadação e a proteção do emprego em nosso país, o que impede a aplicação do Princípio da Intervenção Mínima. 4. Correta a fixação do regime inicial semiaberto para cumprimento da reprimenda, quando a pena privativa de liberdade é inferior a 4 anos, o réu é reincidente em crime doloso e as circunstâncias judiciais são favoráveis, conforme preconiza o artigo 33, §2º, "b" e "c" do Código Penal e na Súmula 269 do STJ. 5. O valor da prestação pecuniária, dentre os parâmetros estabelecidos pelo artigo 45, parágrafo 1º, do Código Penal, deve considerar certos fatores, de modo a não tornar a prestação em pecúnia tão diminuta a ponto de mostrar-se inócua, nem tão excessiva de maneira a inviabilizar seu cumprimento. Dentre os fatores a serem considerados, a referida pena deve ser suficiente para a prevenção e reprovação do crime praticado, atentando-se ainda, para a extensão dos danos decorrentes do ilícito e para a situação econômica do condenado. 6. Apelação improvida.<sup>179</sup>

O que se percebe, na avaliação do voto, de lavra do Desembargador Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz, é um amplo espectro de legalidade sobre o contraditório, ou, tal como afirmado anteriormente, um claro afastamento do *due process of law* ao estabelecer que as provas produzidas na fase administrativa podem ser contestadas no decorrer da ação penal.

Assim afirmou o voto condutor do acórdão, no sentido de que:

---

<sup>179</sup> TRF4, ACR 5006579-98.2022.4.04.7002, OITAVA TURMA, Relator CARLOS EDUARDO THOMPSON FLORES LENZ, juntado aos autos em 28/06/2023.

É evidente que os documentos produzidos pelos servidores públicos, oriundos da autuação em flagrante e demais documentos, coletados durante as investigações, não são passíveis de reprodução em juízo, enquadrando-se na hipótese excepcionada pelo referido dispositivo. O contraditório, nessa situação, é diferido, sendo possibilitado às partes que contestem as provas durante a instrução da ação penal.

Esclareço que a disponibilização à defesa e a acusação de todas as provas colhidas durante o inquérito, a exemplo os documentos elaborados por auditores-fiscais da Receita Federal, garantem as partes o contraditório e a ampla defesa. Além disso, o juiz formula convicção a partir dos referidos documentos, das perícias, dos relatórios, dos interrogatórios, entre outros.<sup>180</sup>

É como estabelecer que um laudo técnico, realizado na fase administrativa, tivesse a garantia inviolável de não ser contestado ou impugnado no decorrer da instrução processual penal, sob o suporte de que se estaria diante de supostas provas irrepetíveis, que não são irrepetíveis *de per se*, mas sim porque se utiliza do subterfúgio para esconder a real avaliação do tema: a ausência de cuidado e guarda do material para realização de perícia técnica imparcial, no processo penal.<sup>181</sup>

Outro julgado sobre o tema, de lavra do Desembargador Danilo Pereira Júnior, veio assim ementado:

EMENTA: PENAL. ART. 299 DO CÓDIGO PENAL. FALSIDADE IDEOLÓGICA. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO COMPROVADOS. SENTENÇA ABSOLUTÓRIA REFORMADA. DOSIMETRIA DA PENA. MÍNIMO LEGAL, REGIME ABERTO. SUBSTITUIÇÃO POR UMA PENA RESTRITIVA DE DIREITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À COMUNIDADE. 1. A ocultação do real adquirente do bem em Declaração de Importação apresentada à Receita Federal - denominada interposição fraudulenta -, demonstrada a partir dos elementos colacionados ao processo administrativo, configura o crime de falsidade ideológica (art. 299 do CP). 2. A regra geral do artigo 155 do Código de Processo Penal, de que o juiz não pode fundamentar sua decisão apenas nos elementos de informação produzidos durante a fase investigatória, é expressamente excepcionada quando se trata de provas cautelares, irrepetíveis e antecipadas. Em relação aos citados tipos de prova, portanto, não se observa vedação de que sejam a base da convicção do juízo, ainda que daí decorra a condenação do réu. 3. O crime de falsidade ideológica tem como elemento subjetivo o dolo, exigindo-se o elemento subjetivo específico, qual seja, "a vontade de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante". 4. O dolo restou evidenciado a partir da minuciosa fiscalização realizada pela Receita Federal, instruída com robusto acervo probatório, corroborada pela

<sup>180</sup> TRF4, ACR 5006579-98.2022.4.04.7002, OITAVA TURMA, Relator CARLOS EDUARDO THOMPSON FLORES LENZ, juntado aos autos em 28/06/2023.

<sup>181</sup> No item 5.2.4, adiante, será avaliada a questão da prova e a impossibilidade de decisão judicial fundamentada, exclusivamente, com base nos elementos colhidos na investigação, na forma do art. 155 do Código de Processo Penal.

prova testemunhal, na medida em que indicada na Declaração de Importação, na qualidade de importadora, a empresa administrada pelo réu, com ocultação da real adquirente da aeronave. 5. Comprovadas a materialidade e autoria delitivas, bem assim o dolo do acusado, sendo o fato típico, antijurídico e culpável, e inexistindo causas excludentes, impõe-se condenar o réu pela prática do crime de falsidade ideológica (art. 299, do CP). 6. Inexistindo circunstâncias judiciais negativas, agravantes, atenuantes ou causas especiais de aumento ou de diminuição, fixa-se a pena no mínimo legal. 7. Regime de cumprimento inicial aberto, em virtude da quantidade da pena imposta, inferior a 4 (quatro) anos, e por não haver reincidência, nos termos do artigo 33, § 2º, alínea c, do Código Penal. 8. Aplicada pena que não supera 4 (quatro) anos de reclusão e atendidos os demais requisitos previstos no artigo 44 do Código Penal, é cabível a substituição da pena privativa de liberdade por restritivas de direitos, as quais proporcionam um meio menos gravoso de cumprimento da pena. 9. Esta Corte possui entendimento no sentido de que a substituição por uma única pena restritiva de direito deve dar-se preferencialmente pela pena de prestação de serviços à comunidade (Súmula nº 132).<sup>182</sup>

Este trata especificadamente de infração administrativa de interposição fraudulenta de terceiros, em que houve a investigação administrativa e suas conclusões foram usadas como fundamento para a condenação criminal.

No que tange ao contraditório diferido, da mesma forma como o julgado anterior, há a repetição do mantra sem informar quais as provas que não poderiam ser repetidas, com a simplicidade que parece peculiar, mas que esconde um enorme vácuo constitucional.

No voto, afirmou o relator:

Ressalta-se que, em razão das garantias do devido processo legal e da ampla defesa, o contraditório é diferido em relação às provas cautelares e irrepitíveis, ocorrendo quando os elementos são trazidos a juízo, circunstância que não retira o seu valor probante, desde que, como já referido, sejam submetidos ao contraditório. Em síntese, os documentos produzidos na fase pré-processual possuem força probatória, dada a sua irrepitibilidade e sua presunção de legitimidade.

Não há uma avaliação individualizada das provas, uma indicação e confrontação com o conceito de provas cautelares e irrepitíveis, como se as conclusões da fiscalização em si mesmas fossem irrepitíveis, e não somente as provas produzidas na fase administrativa.

As referidas conclusões, apressadas e sem contexto definido com a situação jurídica em análise, esquecem-se dos conceitos de contraditório e ampla defesa, provas cautelares e irrepitibilidade de provas, ao afirmarem genericamente que o contraditório é

---

<sup>182</sup> TRF4, ACR 5012915-26.2019.4.04.7002, SÉTIMA TURMA, Relator DANILO PEREIRA JUNIOR, juntado aos autos em 16/03/2023.

apenas diferido, o que torna o conceito vago, podendo ser – e de fato sendo – efetivamente utilizado *a la carte*, para afastar qualquer irregularidade ou ausência de efetivo devido processo legal.

Para tanto, entende-se necessário retomar o conceito de contraditório para dizer, ao final, que o denominado contraditório diferido não passa de um subterfúgio, uma falácia jurídica para afastar nulidades procedimentais e albergar evidentes cunhos autoritários e dissonantes das garantias constitucionais dos administrados, investigados e acusados em sede de processo penal.

### 5.2.2 O contraditório

A avaliação de um conceito constitucionalmente adequado de contraditório torna-se necessária porque, fundamentalmente, como assinala PRADO, a efetiva incidência dos princípios constitucionais processuais penais encontra espaço sempre que se estiver a falar a respeito de direito sancionador, em casos onde houve apuração de responsabilidade extrapenal, ou, inclusive, em casos nos quais podem vir a ocorrer desdobramentos penais.<sup>183</sup>

Em seguida, reconhecendo a necessidade de um efetivo contraditório desde as etapas procedimentais, inclusive em procedimentos extrapenais, afirma o autor:

Releva notar que a cláusula do inciso LV do art. 5º da CR, que assegura o contraditório e a ampla defesa aos litigantes em processo administrativo, deve ser interpretada de forma extensiva para garantir o exercício de direitos e garantias já nas etapas preliminares de apuração de responsabilidade, ainda que o procedimento em questão não seja *confessadamente* preparatório de um processo criminal. Isso porque o escasso ou inexistente “controle dos abusos [de poder] privados”, mencionado por Nilo Batista, também entra em contradição com a noção de estado de direito como limite funcional ao exercício do próprio poder.<sup>184</sup>

Verifica-se, logo adiante, que PRADO confirma a necessidade de controle do poder e que o próprio direito administrativo sancionador é uma estratégia utilizada para fins de esvaziamento deste controle, no sentido de sua utilização como subterfúgio para aplicação de sanções tão ou mais graves que aquelas aplicadas pelo direito penal.<sup>185</sup>

---

<sup>183</sup> PRADO, Geraldo. *Curso de processo penal*. Tomo I – fundamentos e sistema. São Paulo: Marcial Pons, 2024, p. 120-121.

<sup>184</sup> PRADO, op. cit., p. 121

<sup>185</sup> PRADO, op. cit., p. 121: “Está demonstrado historicamente que o direito penal doméstico, o direito penal empresarial e o direito administrativo sancionador configuram estratégias políticas destinadas a esvaziar as formas de controle do exercício do poder, facilitando a aplicação de punições graves que formalmente não são

A respeito do tema, MENDES, BUONICORE e DE-LORENZI estabelecem essa mesma premissa ao defenderem o *ne bis in idem*, já que o sancionamento múltiplo, ou seja, por diferentes esferas (administrativo sancionador e processual penal), poderia facilmente driblar os princípios da segurança jurídica, da estabilidade das decisões e da proporcionalidade (proibição do excesso).<sup>186</sup>

É desse pressuposto que se configura, em nosso pensar, a necessidade precípua de aferição de responsabilidade extrapenal e, no caso em estudo, de responsabilidade administrativa aduaneira. Também são esses os elementos que conduzem à conclusão no sentido de reconhecer a necessidade da efetiva aplicação dos princípios processuais penais no âmbito do direito administrativo sancionador (aduanheiro).

Passa-se, assim, à análise acerca do princípio do contraditório para demonstrar e afastar o denominado contraditório diferido mencionado pelas jurisprudências selecionadas do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Para tratar do princípio do contraditório, busca-se seu conceito em Elio Fazzalari, tornando-se imprescindível avaliar, mesmo que de forma resumida, as teorias acerca do processo, já que o autor destaca o processo como procedimento em contraditório.

Foi a partir de FAZZALARI que se desvinculou por completo a ideia de um processo penal apenas como elemento pensado de forma autônoma, uma relação triangular em que ambas as partes no processo penal seriam possuidoras de direitos e deveres processuais, de maneira homogênea (BÜLOW).

Antes disso, entretanto, na teoria do processo, pode-se afirmar que foi BULLOW quem inaugurou a noção de desvinculação entre direito material e direito processual ao reconhecer a noção de processo como relação jurídica, onde o processo passou a ser visto como um elemento imprescindível e completamente autônomo no que tange ao direito material, e não mais um mero procedimento para aplicação da pena.<sup>187</sup>

---

denominadas sanções penais, mas que materialmente incidem sobre os apenados com idêntica ou até maior intensidade danosa”.

<sup>186</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BUONICORE, Bruno; DE-LORENZI, Felipe da Costa. *Ne bis in idem* entre Direito Penal e Administrativo Sancionador: considerações sobre a multiplicidade de sanções e de processos em distintas instâncias. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo: Editora RT, v. 192, ano 30, p. 75-112, set./out. 2022, p. 87.

<sup>187</sup> LOPES JÚNIOR, Aury. *Fundamentos do Processo penal – introdução crítica*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 191. “A obra de Bülow *La teoría de las excepciones dilatorias y los presupuestos procesales*, publicada em 1868, foi um marco definitivo para o processo, pois estabeleceu o rompimento do direito material com o processual e a consequente independência das relações jurídicas que se estabelecem nessas duas dimensões. É o definitivo sepultamento das explicações privatistas em torno do processo.

A teoria do processo como uma relação jurídica é o marco mais relevante para o estudo do conceito de *partes*, principalmente porque representou uma evolução de conteúdo democrático-liberal do processo, em um

Para BÜLOW, a autonomia do processo significou reconhecer no investigado/acusado uma verdadeira condição de sujeito de direitos, afastando-se da retrógrada visão do investigado como mero objeto, e, assim, “que pode exigir que o juiz efetivamente preste a tutela jurisdicional solicitada (como garantidor da eficácia do sistema de garantias previsto na Constituição)”.<sup>188</sup>

BÜLOW, por seu turno, sofreu duras críticas em sua teoria do processo como relação jurídica triangular (Juiz – MP e Defesa) por intermédio de GOLDSCHMIDT, que, apesar de estabelecer uma carga probatória maior ao acusador, traz elementos do dinamismo do processo penal no sentido de ver o processo como uma situação jurídica.

Se em BÜLOW havia ainda elementos em que se reconhecia uma relação jurídica com sujeitos que exerciam direitos subjetivos e exigiam a prestação jurisdicional por parte do magistrado<sup>189</sup>, foi com GOLDSCHMIDT que se descortinaram suas falhas, inclusive a falácia de uma relação triangular entre juiz e partes, o que afeta diretamente o princípio do contraditório, porque trata exatamente da relação não igualitária das partes no processo.

Assim, para GOLDSCHMIDT,

o processo é visto com um conjunto de situações processuais pelas quais as partes atravessam, caminham, em direção a uma sentença definitiva favorável. Nega ele a existência de direitos e obrigações processuais e considera que os pressupostos processuais de Bülow são, na verdade, pressupostos de uma sentença de fundo.”<sup>190</sup>

GOLDSCHMIDT também adentrou na discussão acerca da impossibilidade de ver o processo como inerte, de bancar o conceito de processo como dinâmico a ponto de afastar o conceito de processo como uma relação estática, fundada apenas em um relação jurídica. LOPES JÚNIOR vai dizer, a respeito da teoria de GOLDSCHMIDT, que

o processo é uma complexa situação jurídica, na qual a sucessão de atos vai gerando situações jurídicas, das quais brotam as *chances*, que, bem aproveitadas, permitem que a parte se liberte de *cargas* (probatórias) e caminhe em direção favorável. Não aproveitando as chances, não há a liberação de cargas, surgindo a perspectiva de uma sentença desfavorável.<sup>191</sup>

---

momento em que o processo penal era visto como uma simples intervenção estatal com fins de ‘desinfecção social’ ou ‘defesa social.’”

<sup>188</sup> LOPES JÚNIOR, *Ibidem*, p. 193.

<sup>189</sup> LOPES JÚNIOR, *Ibidem*, p. 196.

<sup>190</sup> LOPES JÚNIOR, *Ibidem*, p. 196.

<sup>191</sup> LOPES JÚNIOR, *Ibidem*, p. 197.

Entretanto, é com FAZZALARI que se pode avaliar a questão do contraditório de forma mais clara, porque o autor estabelece o conceito de processo penal tendo como centro da discussão o próprio contraditório, ou seja, um processo penal só pode ser assim denominado se for reconhecido como um procedimento em contraditório.

Nesse sentido, JOBIM e FERREIRA afirmam que a essência da visão de FAZZALARI de processo como procedimento em contraditório encontra-se no fato de reconhecer a paridade simétrica entre os sujeitos, com a efetiva participação das partes, onde cada uma “tem uma série de poderes, faculdades, deveres, assinalados exatamente para realizar, com uma série de atos, a sua participação no processo, ou seja, o contraditório.”<sup>192</sup>

O direito ao contraditório é o grande elemento da teoria de FAZZALARI, denominada estruturalista, estabelecida no Brasil e propagada a partir de Aroldo Plínio Gonçalves<sup>193</sup>, estabelecendo como princípio do contraditório o direito à informação e o direito à reação, ou seja, o que ocorre no processo deve ser devidamente conhecido pelas partes.

Segundo LOPES JÚNIOR, o procedimento em contraditório estabelecido por FAZZALARI, apesar de vozes contrárias, é uma verdadeira continuidade dos estudos de GOLDSCHMIDT, perceptível quando se trata da relação dinâmica existente no processo, interligado por situações jurídicas que geram exatamente o que GOLDSCHMIDT tratou a respeito das chances processuais.<sup>194</sup>

O processo visto como um procedimento em contraditório visa demonstrar que todo ato processual deve ser revestido de sua correta forma, e, em sua ausência, há de se reconhecer a nulidade do ato, o que significa afirmar que o processo não é apenas um conjunto de atos concatenados ou um mero caminho, um trilhar de passos em direção à sentença.

De acordo com LOPES JÚNIOR:

---

<sup>192</sup> JOBIM, Marco Félix; PEREIRA, Rafael Caselli. O processo como procedimento realizado em contraditório – a teoria estruturalista de Elio Fazzalari. In: GAIO JÚNIOR, Antônio Pereira; JOBIM, Marco Félix. *Teorias do processo – dos clássicos aos contemporâneos*. Vol. I. Londrina: Editora Thoth, 2009, p. 205.

<sup>193</sup> JOBIM; PEREIRA, op. cit., p. 197/206.

<sup>194</sup> LOPES JÚNIOR, *Fundamentos do Processo Penal*, p. 221.

O contraditório, na concepção do autor, deve ser visto em duas dimensões: no primeiro momento, é o direito à informação (conhecimento); no segundo, é a efetiva e igualitária participação das partes. É a igualdade de armas, de oportunidades. Existem outros tipo de procedimento, como o legislativo, o tributário e o administrativo, que nem sempre são realizados em contraditório. Mas o processo só existe em contraditório entre os interessados, ou seja, as partes no processo jurisdicional.<sup>195</sup>

Interessa notar, ainda, seguindo a linha de LOPES JÚNIOR, que o contraditório é visto em FAZZALARI como sendo a forma de efetivar a democratização do processo penal, no sentido de que uma decisão judicial só será concebida e reconhecida como tal se tiver participação igualitária e efetiva das partes, em especial o Acusado.<sup>196</sup>

Veja-se que, adotando a mesma linha de FAZZALARI, não se pode afirmar que o procedimento investigativo preliminar é regular sem um efetivo contraditório, no sentido de se adotar a possibilidade, tal como o TRF4 em alguns julgados menciona, de um diferimento do contraditório na etapa procedimental de investigação e entender isso como constitucionalmente saudável ou sem máculas.

O autor italiano, na compreensão de LOPES JÚNIOR, realiza um verdadeiro “deslocamento de conceitos”, ao assumir que o processo é apenas uma espécie do gênero procedimento, o que tem o condão de reconhecer que não há apenas um instrumentalismo das formas, mas deve haver um verdadeiro contraditório (conhecer + participar) para que se possa falar em verdadeiro contraditório.<sup>197</sup>

Significa afirmar, portanto, que sempre que houver um procedimento dotado de força probatória, tal como se infere dos procedimentos sancionatórios aduaneiros, em que há investigação em curso, deve haver um efetivo contraditório, no sentido de apontar ao administrado a possibilidade de conhecer os fundamentos da investigação e, além disso, de participar, de contrapor os elementos probatórios produzidos no procedimento administrativo sancionador.

O diferimento do contraditório, tal como estabelecido pela jurisprudência do TRF4, encontra aceno no antigo conceito de processo como mera concatenação de atos em que se busca uma sentença final, em que os atos procedimentais são apenas elementos secundários, cujas nulidades não passam de mera irregularidade que não estabelece vínculos com os atos subsequentes, no sentido de que, mesmo em caso de afastamento do ato,

---

<sup>195</sup> LOPES JÚNIOR, *Ibidem*, p. 223.

<sup>196</sup> LOPES JÚNIOR, *Ibidem*, p. 223.

<sup>197</sup> LOPES JÚNIOR, *Ibidem*, p. 224.

permanecem hígidos os atos precedentes e os posteriores e mantém-se, assim, a sustentação da decisão final.

É necessário lembrar novamente PRADO quando afirma que há uma verdadeira estratégia política ilusionista estabelecida com o objetivo de acobertar a prática de atos antidemocráticos ou não estabelecer critérios democráticos do processo penal, afastando-se o efetivo contraditório sob o escólio de “camuflar o que é *propriamente* penal e, portanto, do interesse do direito processual penal”.<sup>198</sup>

A ausência de critérios para estabelecer um verdadeiro processo penal democrático garante o subterfúgio do denominado contraditório diferido, que pelo conceito estabelecido por FAZZALARI não poderia ser assim denominado, já que a forma de produção da prova estabelece rumos afastados do processo penal democrático.

No mesmo sentido, GIACOMOLLI traduz a necessidade de superação da concepção clássica do contraditório visto como a relação piramidal, de estrutura autoritária, estabelecida ainda por BÜLOW, para firmar campo em um processo com “igualdade de oportunidades às partes e asseguramento pelo Estado do equilíbrio das forças no interior do processo”<sup>199</sup>.

Tem como sentido a necessidade de preencher o conjunto processual sempre levando-se em consideração as garantias individuais, as normas internacionais devidamente ratificadas pelo Brasil e a Constituição Federal, ou seja:

Ao juiz cabe garantir o contraditório às partes, em todas as suas dimensões, de forma democrática e efetiva, durante toda a tramitação processual. Por isso, a demonstração piramidal do processo, com o ápice apontado aos céus e ocupado pelo juiz, tendo a acusação e a defesa na base, terrenamente horizontalizadas, representa a magia ingênua da supremacia e do privilégio intelectual e cognitivo do aspecto material e processual a um dos sujeitos. O processo penal democrático exige o giro circular dessa pirâmide em toda dinâmica processual (policentrismo – Picardi, Fazzalari e Nunes) e “não há processo sem contraditório” (MITIDIERO, MARINONI, SARLET, 2012, p. 647).<sup>200</sup>

GIACOMOLLI inclui um terceiro elemento ao contraditório, além de conhecer e poder reagir à acusação, no sentido de que um verdadeiro contraditório também demanda uma possibilidade concreta de influência das partes no que foi processado e na decisão que

---

<sup>198</sup> PRADO, op. cit., p. 122.

<sup>199</sup> GIACOMOLLI, op. cit., p. 183.

<sup>200</sup> GIACOMOLLI, op. cit., p. 184.

se seguirá, ao deixar claro que se pode estabelecer, por intermédio desse conceito, uma decisão mais justa ou menos injusta.<sup>201</sup>

Importante registro, igualmente em GIACOMOLLI, diz respeito ao contraditório concretizado ainda na fase investigatória, ao recordar as modificações trazidas pela Lei 13.245/2016, com a possibilidade de acesso aos atos já documentados em inquérito ou em outros procedimentos investigatórios (e aqui cabe incluir o procedimento de investigação de que trata a IN RFB 1.698/20), a relativização do sigilo ao advogado do investigado, entre outras, que se não estabelecem o contraditório efetivo em toda a fase de inquérito, ao menos definem alguns parâmetros para proteção do investigado.<sup>202</sup>

Significa afirmar que contraditório só pode ser entendido se houver informação e efetiva participação das partes, somando-se ainda o fato de que o juiz não pode ser ativo na produção probatória e muito menos intervir como se parte fosse, mas deve ele ser visto como sujeito processual e, nessa posição, não pode nunca ser o protagonista do processo.<sup>203</sup>

Assim é que o contraditório merece ser tratado, um procedimento em contraditório, com efetiva participação das partes, conhecimento e participação em todos os atos procedimentais com paridade de armas, com plena possibilidade de influenciar o julgamento do processo, afastando-se por completo o Juiz da prática de atos probatórios.

### **5.2.3 Independência das esferas**

#### **5.2.3.1 *Ne bis in idem***

Antes de avaliar o que a jurisprudência extraída do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, de modo exemplificativo, tem compreendido a respeito dos critérios de dependência, interdependência e independência entre os processos administrativos sancionadores aduaneiros e os processos penais, por compreender temerária a simples avaliação jurisprudencial, torna-se necessário um estudo referente às bases doutrinárias acerca das balizas sobre tema de larga importância.

---

<sup>201</sup> GIACOMOLLI, op. cit., p. 184-185. “Portanto, sua função vai além do conhecimento do alegado e da reação à acusação e às alegações contrárias, abrangendo a perspectiva de influir no processado e no próprio *decisum*.”

<sup>202</sup> GIACOMOLLI, op. cit., p. 186.

<sup>203</sup> LOPES JÚNIOR, *Ibidem*, p. 226-227.

Para tanto, é preciso avaliar de forma sucinta o princípio do *ne bis in idem*, corolário para reconhecer que não há uma independência entre as esferas administrativa, cível e criminal.

Avaliando o tema *ne bis in idem*, especificadamente quanto à aplicação em instâncias distintas sobre o mesmo objeto, ou seja, entre o Direito Penal e o Direito Administrativo Sancionador, MENDES, BUONICORE e DE-LORENZI afirmam que o princípio, apesar de não se encontrar explicitamente mencionado pela CF/88, está devidamente prescrito tanto na Convenção Americana de Direitos Humanos (CADH, item 8.4) quanto no Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos (PIDCP, art. 15.7).<sup>204</sup>

Esse é o primeiro passo a avaliar, já que o Brasil é signatário da CADH e, da mesma forma, do PIDCP, situação jurídica que estabelece balizas seguras para firmar terreno em sua efetiva aplicação no Direito Brasileiro.

O *ne bis in idem* tem o sentido de afastar a possibilidade de uma pessoa ser processada ou condenada, mais de uma vez, pelo mesmo fato, garantindo que a persecução penal respeite as garantias do devido processo legal e afastando qualquer penalidade desproporcional ao ato que está sendo objeto do processo.

Importa distinguir, para a avaliação do tema, os seus aspectos de justificação do ponto de vista do direito material e do direito processual. Segundo os autores, enquanto as questões de direito material fundamentam o *ne bis in idem* em razão de princípios como a proporcionalidade e legalidade, no direito processual sua justificativa encontra espaço no princípio da segurança jurídica e na “justiça procedimental/tutela judicial efetiva”.<sup>205</sup>

Na relação de direito material com o *ne bis in idem*, as questões circunscrevem-se em avaliar i) concurso aparente de normas, resolvidas pelos critérios de especialidade, subsidiariedade e consunção; ii) lei penal no espaço, quando se trata de computar a pena cumprida no exterior para redução da pena aplicada no Brasil; e iii) nos critérios de aplicação de pena, em que elementares do ilícito não podem ser utilizadas para aumento de pena no sistema trifásico.

Por seu turno, o denominado *ne bis in idem* processual está sedimentado no princípio da segurança jurídica, na ideia de estabilidade e definitividade de uma sentença transitada em julgado e, também, na efetividade da tutela jurisdicional, no sentido de reconhecer ao jurisdicionado a penalização antecipada apenas em responder a um processo judicial, o que motiva a necessidade de uma efetiva tutela jurisdicional, ou seja, o Estado

---

<sup>204</sup> MENDES; BUONICORE; DE-LORENZI, op. cit., p. 75/112.

<sup>205</sup> MENDES; BUONICORE; DE-LORENZI, op. cit., p. 80.

tem apenas uma oportunidade para realização da persecução penal, fato que justifica também a denominada proibição do excesso (princípio da proporcionalidade).<sup>206</sup>

Pode-se afirmar, ainda, que a existência das dimensões material e processual do *ne bis in idem*, apesar de princípios que lhe regem ser, ao menos parcialmente, os mesmos, não são idênticas, pois “a vertente processual proscreeve um novo processo penal pelo mesmo fato ainda que o primeiro processo esteja em curso e, principalmente, mesmo que no primeiro processo tenha havido absolvição.”<sup>207</sup>

### 5.2.3.2 A interdependência das esferas

No que diz respeito à questão da independência das esferas, PACIORNIK e CAVALI afirmam que se cuida de um verdadeiro mantra quando se fala em uma suposta impermeabilidade entre decisões administrativas e criminais e que tem, como consequência, uma inevitável dupla condenação pela mesma conduta realizada.

Essa afirmação ainda é realizada por MENDES, BUONICORE e DE-LORENZI, quando estabelecem que a solução encontrada pela jurisprudência pátria é reconhecer, sem critérios estabelecidos de forma clara, que há uma completa independência das esferas, ou seja:

essa noção é invocada para justificar a inexistência de óbice à multiplicidade de sanções ou processos em âmbito penal, civil e administrativo, pois cada instância repressiva seria autônoma. Os exatos termos teóricos e efeitos dessa ideia não estão totalmente claros, razão pela qual sua utilização recebe muitas críticas, especialmente no que diz respeito ao emprego da expressão sem concretização de seu significado, o que acaba obstando o aprofundamento da discussão sobre questões complexas.<sup>208</sup>

O papel de reconhecer critérios de ligação entre as esferas diz respeito, especialmente, à tentativa de estabelecer formas de pensar acerca dos pontos de interseção,

---

<sup>206</sup> MENDES; BUONICORE; DE-LORENZI, op. cit., p. 83. Os mesmos autores ainda incluem o princípio da proporcionalidade na dimensão processual, compreendendo que o múltiplo sancionado viola também a proibição do excesso, mas de maneira complementar à questão da segurança jurídica.

<sup>207</sup> MENDES; BUONICORE; DE-LORENZI, op. cit., p. 84.

<sup>208</sup> MENDES; BUONICORE; DE-LORENZI, op. cit., p. 93-94.

de encontro e, por conseguinte, conformar as influências e os efeitos das decisões administrativas para o processo penal e das decisões penais na esfera administrativa.<sup>209</sup>

OSÓRIO trabalha a matéria da interdependência das esferas ao esclarecer que se trata de tema deveras sensível, porque estabelece uma relação entre direitos fundamentais em suposta colisão no sentido da compreensão entre os critérios de interdependência entre o direito administrativo sancionador e o direito penal.<sup>210</sup>

MENDES, BUONICORE e DE-LORENZI elencam os critérios legislativos imprescindíveis para a análise do tema, inclusive para afirmar que há possibilidade de estabelecer critérios de independência entre as sanções penais e administrativas, falando especificadamente quanto aos ilícitos de improbidade administrativa e os ilícitos ambientais. É essa a leitura que se extrai do art. 37, § 4º, e do art. 225, § 3º, ambos da CF/88.

Concluindo-se pela independência das sanções administrativa e penal, o que permanece na discussão quanto à improbidade administrativa e os delitos ambientais é a possibilidade ou não de compensação entre as sanções, a possibilidade de cumulação de processos administrativo e penal, ou se, de algum modo, deve haver uma sucessividade entre processo administrativo e penal, com a suspensão de um ou de outro, inclusive quanto ao prazo prescricional.<sup>211</sup>

PACIORNICK e CAVALI iniciam abordando o conceito de acessoriedade administrativa do direito penal para dizer que se trata daquilo que se pode estabelecer como parâmetros de avaliação por parte do direito administrativo, a saber, normas, decisões, atos ou mesmo provas realizadas no processo administrativo sancionador, destacando-se a existência de três critérios de avaliação da acessoriedade.

O primeiro critério de acessoriedade diz respeito à norma administrativa geral e abstrata, denominada no direito penal como norma penal em branco, ou seja, uma eventual responsabilização penal perpassa, necessariamente, pela existência prévia de uma norma administrativa que possa complementar a norma penal. É o caso, por exemplo, do delito prescrito pelo art. 62, da Lei 9.605/98, que trata do delito de destruição, inutilização ou deterioração de bem especialmente protegido por lei. Em não havendo uma norma

---

<sup>209</sup> PACIORNIK, Joel Ilan; CAVALI, Marcelo Costenaro. *Efeitos das Decisões Administrativas sobre o processo penal e das decisões penais sobre o processo administrativo sancionador*. In: MADEIRA; BADARÓ; CRUZ, op. cit., p. 325-340.

<sup>210</sup> OSÓRIO, Fábio Medina. Devido processo administrativo sancionador no sistema financeiro nacional. In: OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Sancionador – sistema financeiro nacional*. Belo Horizonte: Forum, 2007. p. 13-40.

<sup>211</sup> MENDES; BUONICORE; DE-LORENZI, op. cit., p. 96.

administrativa que estabeleça que o referido bem destruído, inutilizado ou deteriorado esteja protegido, não há se falar em crime ambiental.<sup>212</sup>

O segundo critério trata do ato administrativo individual, ou seja, expedido especificadamente para o administrado, ato que também complementa a norma penal, mas que tem como característica essencial sua aplicação individualizada – o critério de averiguação não é geral, mas serve tão somente para aquele administrado naquela situação em concreto, portanto.

Da legislação ambiental é possível extrair novamente um exemplo de fácil compreensão, no capítulo V, da Lei 9.605/98, em que o art. 29 estabelece como crime matar (dentre outros verbos do tipo penal), sem a devida permissão, licença ou autorização do órgão competente, animais nativos em rota migratória. Percebe-se que a licença é expedida para pessoa determinada ou determinável, a ponto de indicar de forma individualizada o sujeito que está autorizado a realizar o ato, com exclusividade.

E o terceiro, que é o elemento central do tema proposto no texto dos doutrinadores, e também alvo de maior análise para o presente item, consiste na “acessoriedade conceitual, em que a lei penal não remete a um ato administrativo, geral ou individual, mas se vale de conceitos previamente empregados no direito administrativo.”<sup>213</sup>

Segundo os autores, as dificuldades e controvérsias surgem especialmente nos casos da acessoriedade conceitual, porque há inúmeras dificuldades em conhecer quais os limites (e se há efetivamente limites) na busca de conceitos, de avaliação técnica e de provas do processo administrativo para sua vinculação ao processo penal e, ainda, se há alguma exigência em aguardar o encerramento da fase administrativa para eventual persecução penal.

Alguns pontos então a comentar.

De início, é importante pensar a respeito dos efeitos da decisão administrativa para uma eventual persecução penal em casos de acessoriedade conceitual, podendo-se admitir de início a ausência de vinculação legal em eventual persecução penal com a decisão administrativa.

---

<sup>212</sup> Art. 62. Destruir, inutilizar ou deteriorar:

I - bem especialmente protegido por lei, ato administrativo ou decisão judicial;

II - arquivo, registro, museu, biblioteca, pinacoteca, instalação científica ou similar protegido por lei, ato administrativo ou decisão judicial;

Pena - reclusão, de um a três anos, e multa.

Parágrafo único. Se o crime for culposo, a pena é de seis meses a um ano de detenção, sem prejuízo da multa.

<sup>213</sup> PACIORNIK; CAVALI, op. cit., p. 326.

Mas existem diversos casos em que, mesmo com a possibilidade de dar início à persecução penal ou a investigação por intermédio de inquérito policial, há uma clara necessidade de avaliação cuidadosa dos critérios utilizados na avaliação/investigação administrativa, mais das vezes tecnicamente complexos a ponto de afastar a possibilidade de uma denúncia enquanto não haja o término da discussão na esfera administrativa. Significa, portanto, que:

Algumas autoridades administrativas – como o Cade, a CVM e o Banco Central – possuem alta especialização para o exame de questões técnicas, por vezes complexas, de modo que, não há dúvida, suas conclusões influenciarão sobremaneira o processo penal. Mas reconhecer essa influência é diferente de afirmar a impossibilidade de início da persecução penal antes do término do processo administrativo sancionador.<sup>214</sup>

Importante pontuar que, se a própria autoridade administrativa ainda não concluiu por uma eventual prática de infração administrativa, não parece que há elementos suficientes para uma persecução penal quanto aos mesmos fatos, a recordar também a justa causa e a *ultima ratio* penal como fundamentos suficientes a afastar uma denúncia açodada em casos de acessoriedade administrativa com discussões técnicas altamente especializadas.

Nada impede um entendimento diverso entre administração e órgão de persecução penal. Em absoluto, não é disso que se está a tratar. Mas quando há questões técnicas importantes a serem investigadas previamente pelo órgão administrativo e devidamente discutidas no ambiente administrativo, com o respeito ao contraditório e com a técnica própria de órgãos imbuídos dessa função, os elementos acerca da materialidade e autoria da prática ilícita administrativa e, principalmente, as questões técnicas que lhe são fundamentais devem ser exauridas no decorrer do processo administrativo para, somente após, se falar em uma possibilidade de início de investigação/persecução penal.

É o que se pode dizer também a respeito de discussões aduaneiras técnicas, como quando se fala sobre interposição fraudulenta ou subfaturamento de mercadorias – ambos investigados por intermédio de um procedimento administrativo de combate às fraudes aduaneiras, como já mencionado, em que há discussões de práticas fraudulentas, exercidas com dolo ou culpa.

A avaliação envolvendo uma interposição fraudulenta ultrapassa a investigação objetiva, a adentrar em terrenos complexos como a capacidade financeira e operacional de

---

<sup>214</sup> PACIORNIK; CAVALI, op. cit., p. 330.

uma empresa, avaliação contábil quanto à efetiva existência de condições financeiras para realização das operações de importação e sua capacidade de logística, de organização do ambiente empresarial para que, por conta própria, possa dar azo ao que se comprometeu no contrato social e junto à Receita Federal quando solicitou sua autorização para importar.<sup>215</sup>

Percebe-se que, no caso do direito administrativo sancionador, há inclusive uma necessidade própria de cadastramento do administrado para realização dos atos administrativos, como no caso dos importadores, em que se torna necessária a prévia habilitação do importador no cadastro de intervenientes para dar início a suas atividades de importação de mercadorias.

O referido cadastro, como de resto é sabido também, não é uma carta branca para realização de importações da forma mais conveniente, configurando-se apenas como um registro de avaliação técnica superficial das condições para atos de comércio internacional.<sup>216</sup>

Além do cadastro, o tema tem relevância porque, ao estabelecer os efeitos da decisão administrativa sobre a esfera penal, PACIORNIK e CALAVI dividem os elementos a serem analisados entre i) questões fáticas; ii) questões jurídicas e iii) questões técnicas.<sup>217</sup>

Sobre as questões fáticas, os autores referem a ausência de vinculação entre as conclusões administrativas positivas acerca de autoria de práticas ilícitas para o início da persecução penal, o que significa afirmar que mesmo a conclusão administrativa acerca da autoria da prática ilícita não afasta a necessidade de apuração no processo penal.

Entretanto, quando o processo administrativo sancionador concluir pela inexistência de autoria de determinados agentes na suposta prática ilícita, o que se pode aduzir é que há uma impossibilidade, *a priori*, de um início de persecução penal com

---

<sup>215</sup> Vale recordar a IN RFB 1.984/2020, que estabelece habilitação de declarantes de mercadorias para atuarem no comércio exterior e de pessoas físicas responsáveis pela prática de atos nos sistemas de comércio exterior em seu nome, bem como sobre o credenciamento de seus representantes para a prática de atividades relacionadas ao despacho aduaneiro de mercadorias e dos demais usuários dos sistemas de comércio exterior que atuam em seu nome.

<sup>216</sup> A habilitação concedida pela autoridade alfandegária para a operação no comércio exterior não implica em autorização para realizar de toda e qualquer importação ou exportação. Persiste a submissão do importador/exportador aos procedimentos de fiscalização, que são inerentes à sua atividade e à efetivação da função extrafiscal do Estado. (TRF-1 - AI: 00565529720124010000, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, Data de Julgamento: 14/03/2014, OITAVA TURMA, Data de Publicação: 28/03/2014) Sobre o mesmo assunto, ainda: “A concessão de habilitação para operar no sistema SISCOMEX tem caráter precário, a critério discricionário da administração pública, que deve observar os requisitos legais vigentes, pois as novas regras editadas têm por finalidade o melhor controle da atuação das empresas no comércio exterior. Não obstante, em função do princípio da segurança jurídica, impõe-se a preservação dos negócios jurídicos que tenham sido celebrados antes da inequívoca ciência da agravante a respeito da circunstância de não estar mais habilitada a operar no sistema SISCOMEX.” (TRF4, AI 5025722-45.2013.404.0000, 1ª Turma, Relator Jorge Antonio Maurique).

<sup>217</sup> PACIORNIK; CAVALI, op. cit., p. 332/337.

fundamento naquelas conclusões administrativas, a depender de uma investigação processual penal, por intermédio de inquérito policial, que estabeleça critérios robustos o suficiente para alterar o quadro fático então existente, sob pena de completa ausência de justa causa.

Os autores, nas denominadas questões jurídicas, desenvolvem o pensamento sob dois aspectos, que podem ser resumidos naqueles em que os conhecimentos técnicos do órgão administrativo são uma exigência da situação jurídica individual em avaliação e noutros casos em que os referidos conhecimentos não são imprescindíveis.

Trazendo um exemplo para o direito sancionador aduaneiro, pode-se dizer que a conclusão da Receita Federal pela prática de interposição fraudulenta ou de subfaturamento não tem o condão de estabelecer um liame direto com o processo penal, pois pensar o contrário faria com que a sanção penal fosse quase uma cópia da sanção administrativa já aplicada.

Não é isso, contudo, que se pode falar quando uma decisão administrativa estabelece pela ausência de prática fraudulenta ou de subfaturamento, porque em casos tais ultrapassar a conclusão administrativa pelo órgão de investigação ou de persecução penal exige elementos convincentes do contrário, já que

nenhuma autoridade administrativa possui – não apenas no mercado de capitais, mas em nenhum âmbito jurídico – a prerrogativa de interpretação definitiva sobre a legislação que lhe incumbe aplicar. A última palavra será sempre do Poder Judiciário, diante da inafastabilidade do controle jurisdicional.<sup>218</sup>

De outro lado, não se pode afirmar a completa independência das esferas administrativa e penal, já que, segundo os próprios autores, torna-se necessário a avaliação do caso concreto, uma avaliação profunda a respeito da situação jurídica em análise.

Por último, questões técnicas definidas no processo administrativo sancionador são relevantes fundamentos para um início de persecução penal, principalmente quando se está a tratar de discussões que exijam do próprio órgão administrativo uma avaliação de fundo por intermédio, inclusive, de peritos técnicos especializados.

É o caso, por exemplo, de uma avaliação de matérias-primas de mercadorias importadas para conhecer e individualizar seus componentes químicos com o objetivo de demonstrar se as declarações realizadas nos documentos instrutivos do despacho de

---

<sup>218</sup> PACIORNIK; CAVALI, op. cit., p. 334.

importação encontram-se corretos e, bem assim, avaliar se os preços estão em conformidade com aqueles inclusos na declaração de importação.

A referida avaliação pode dar suporte a uma investigação criminal que busca tratar do mesmo tema, agora sob o suporte do processo penal, e que depende, portanto, de produção probatória em juízo que possa afastar as conclusões apresentadas pela fiscalização.

Mais uma vez, é importante registrar, ainda com PACIORNIK e CAVALI, que:

Mesmo nesses casos não se pode afirmar, de forma peremptória, que o juiz criminal está absolutamente vinculado à decisão administrativa. Entretanto, para contrariar o entendimento adotado em relação às questões técnicas, o juiz possui um ônus argumentativo enorme, devendo fundamentar de maneira excepcionalmente convincente as razões pelas quais discorda do entendimento dos órgãos especializados.<sup>219</sup>

Assim, a depender do caso em avaliação, se não se pode falar em independência das esferas, também não há um critério de completa ausência de individualização de condutas e de materialidade entre as decisões administrativas e processuais penais.

Vale recordar a possibilidade de múltiplos processos (penal e administrativo) em MENDES, BUONICORE e DE-LORENZI, quando em seu texto afirmam sobre a existência de dois sistemas – o primeiro, de uma completa independência entre processo penal e administrativo, de modo que não há vinculação entre as instâncias; e o segundo a estabelecer um critério de prejudicialidade administrativa ou prejudicialidade penal.<sup>220</sup>

Avançando sobre o tema, os autores afirmam que, com exceção dos delitos materiais tributários, em que vige a Súmula Vinculante 24, do STF, o que se tem é um critério de ausência de influência do processo administrativo sancionador em relação ao processo penal, de modo que não há prejudicialidade ou possibilidade de vinculação dos órgãos julgadores com os entendimentos advindos de outra esfera.<sup>221</sup>

Mesmo assim, a relação de completa independência não pode subsistir porque a sentença penal produz claro efeito sobre a instância administrativa, destacando-se a própria ação civil *ex delicto* (art. 935, do CC), o Estatuto dos Servidores Públicos da União e a Lei de Abuso de Autoridade, que estabelecem que não se pode mais discutir prova do fato ou de

---

<sup>219</sup> PACIORNIK; CAVALI, op. cit., p. 337.

<sup>220</sup> Casos em que se deve aguardar o término do processo administrativo para o início da persecução penal e casos em que se deve aguardar o término do processo penal para o início do processo administrativo. MENDES; BUONICORE; DE-LORENZI, op. cit., p. 100.

<sup>221</sup> MENDES; BUONICORE; DE-LORENZI, op. cit., p. 100/102.

que o réu não é o autor quando essas questões já foram definidas no âmbito penal, temas que podem ser aplicados, por analogia, no direito administrativo sancionador.<sup>222</sup>

Importante ainda trazer o entendimento acerca da unidade do ordenamento jurídico, no sentido de reconhecer que, se um ato é legítimo e lícito em um âmbito jurídico (principalmente no penal), seus efeitos estão interligados a outros âmbitos, inclusive ao direito administrativo sancionador, afastando-se qualquer possibilidade de independência nos casos de excludentes de ilicitude, tal como determina o art. 65, do Código de Processo Penal.

Mas esses efeitos também sofrem interferência em casos de excludentes de ilicitude, principalmente em razão da alteração da Lei de Improbidade Administrativa que, em seu art. 21, incluiu o § 3º, a afirmar que “as sentenças civis e penais produzirão efeitos em relação à ação de improbidade quando concluírem pela inexistência da conduta ou pela negativa da autoria.”

Consegue-se visualizar a admissão do alargamento do critério de dependência das esferas (ao menos independência mitigada) na possibilidade de aplicação do § 3º, do art. 21, da lei de improbidade administrativa (Lei 8.429/92) para os demais ramos do direito administrativo sancionador, aqui incluindo-se o administrativo sancionador aduaneiro. Os autores apontam como possível se houver o entendimento acerca da unidade do Direito Administrativo Sancionador, ou em casos onde estiver presente uma gravidade tal da sanção administrativa que merece, de igual forma, um estabelecimento intenso de garantias.

Pode-se afirmar que, em casos como os examinados no texto, em que há investigações administrativas aduaneiras advindas de processos complexos, com produção de provas técnicas específicas e avaliação de graus de culpa por intermédio de fraudes praticadas no comércio exterior, há necessidade de reconhecer, sempre que houver decisão penal absolutória, confirmada pelo colegiado, independentemente da conclusão realizada nos autos (afastamento da ilicitude, autoria ou mesmo excludentes de ilicitude), a dependência da decisão administrativa frente à penal.<sup>223</sup>

Os questionamentos que permanecem são a respeito de um reconhecimento de atipicidade da conduta e sua influência no processo administrativo sancionador, porque, em casos tais, o afastamento da tipicidade não significa que os referidos atos não sejam ilícitos em outras instâncias. Soma-se a isso a questão da extinção da punibilidade em casos de

---

<sup>222</sup> MENDES; BUONICORE; DE-LORENZI, op. cit., p. 103.

<sup>223</sup> MENDES; BUONICORE; DE-LORENZI, op. cit., p. 106-107.

prescrição ou anistia, em que não há avaliação a respeito da ilicitude, antijuridicidade ou culpabilidade.<sup>224</sup>

O que se pode afirmar, com clareza, da doutrina a respeito do tema, é que há muito a ser investigado e desenvolvido, entretanto alguns pontos demonstram a possibilidade de conclusões prévias sobre o assunto.

É necessário firmar terreno e reconhecer a efetiva existência de uma interdependência entre as esferas processuais administrativas e processuais penais, no sentido de afastar qualquer possibilidade de processamento administrativo se o assunto já foi definitivamente julgado favorável ao Acusado na esfera penal, principalmente em face da unidade de jurisdição, da segurança jurídica e do princípio da proporcionalidade.

Veja-se que, se a matéria já foi analisada pela *ultima ratio*, local onde as garantias constitucionais e legais devem se encontrar em seu grau máximo, não há possibilidade de nova discussão administrativa sempre que houver absolvição, seja ela por qual motivo for, inclusive quanto à prescrição, já que há entendimento de que os prazos prescricionais administrativos seguem os prazos penais quando houver investigação ou processo crime em curso sobre os mesmos fatos.<sup>225</sup>

A lembrar, de igual forma, o reconhecimento administrativo posterior de licitude da conduta, mesmo após uma representação penal por parte do órgão administrativo, afasta a continuidade do processo penal, não havendo mais justa causa para o seguimento da ação penal, especialmente se a referida peça inicial tiver como sustentação apenas o processo administrativo e a representação penal.<sup>226</sup>

Não é isso, contudo, que se pode concluir quando há uma condenação criminal precedente ao processo administrativo sancionador aduaneiro. Isso porque, além da ausência completa de um efetivo trânsito em julgado no processo penal em desfavor do Acusado, que possui sempre instrumentos para se insurgir, inclusive em face de decisões já transitadas em julgados<sup>227</sup>, há sempre que se garantir ao administrado a possibilidade de discussão da matéria, especialmente quando se está a falar de questões técnicas relevantes e de avaliação de fraudes aduaneiras.

---

<sup>224</sup> O art. 67, II, do CPP, afasta a possibilidade de dependência em casos de prescrição penal. MENDES; BUONICORE; DE-LORENZI, op. cit., p. 107.

<sup>225</sup> Cf. STJ, Mandado de Segurança nº 20.857, 1ª Seção, Relator Ministro Og Fernandes, j. em 22/05/2019.

<sup>226</sup> TORON, Alberto Zacharias. *Habeas Corpus*: controle do devido processo legal: questões controvertidas e de processamento do writ. 3 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. 147.

<sup>227</sup> A lembrar sempre o *Habeas Corpus* e a Revisão Criminal, esta última prescrita no art. 621 e seguintes, do Código de Processo Penal.

O objetivo não é apenas a defesa impensada de uma manutenção da discussão administrativa mesmo após condenação penal, mas uma garantia efetiva ao administrado de contraditório e ampla defesa e da possibilidade de uma avaliação técnica sobre o assunto, com os meios e recursos a ele inerentes.

Vale recordar, novamente, a criação de um segundo grau de jurisdição administrativo, a incluir ainda mais o Brasil na esteira de cumprimento de acordos internacionais importantes e da efetividade das garantias constitucionais, possibilitando uma discussão mais aprofundada sobre o tema, inclusive com órgãos colegiados, o que gera a impossibilidade de afastar a fase administrativa mesmo após uma condenação criminal.<sup>228</sup>

### 5.2.3.3 A jurisprudência selecionada sobre o tema

Como já mencionado, há um critério atual acerca da necessidade de reconhecer a interdependência das esferas, no sentido de reconhecer a íntima relação existente entre o processo administrativo sancionador e o processo penal<sup>229</sup>.

O que se busca defender é a possibilidade de interdependência entre as esferas, principalmente quando se fala em critérios técnicos complexos avaliados pelo processo administrativo sancionador, sobretudo quando suas conclusões forem absolutórias ou quando produzidos sem respeito aos princípios administrativos sancionadores que se tornam cada vez mais idênticos aos princípios processuais penais, na medida em que tratam de investigações com apontamento de práticas fraudulentas, com análise de dolo e culpa e com individualizações de condutas ilícitas, como nos casos de interposição fraudulenta ou fraude em preços qualificada, o denominado subfaturamento.

Apesar disso, vozes insistentes na jurisprudência ainda admitem o conceito de independência das esferas ao não reconhecer eventuais nulidades procedimentais praticadas no decorrer do procedimento e processo administrativo sancionador aduaneiro, criando-se uma proteção em relação às nulidades processuais que afastariam as referidas provas lá produzidas do processo criminal.

---

<sup>228</sup> Art. 27-D, do Decreto-lei 1.455/76, com a nova redação dada pela Lei 14.651/23.

<sup>229</sup> O conceito de interdependência foi formulado, dentre outros, por Joel Ilan Paciornik e Marcelo Costenaro Cavali ao afirmarem que “por um lado, questiona-se a própria possibilidade de dupla punição, penal e administrativa, da mesma conduta. Por outro lado, admitida a coexistência de mais de um sistema punitivo, reforça-se a tendência de se reconhecer – não mais uma independência, mas – uma interdependência entre essas esferas.” (*Efeitos das Decisões Administrativas sobre o processo penal e das decisões penais sobre o processo administrativo sancionador*. In: MADEIRA; BADARÓ; CRUZ, op. cit., p. 325-326).

E aqui a maior contradição a respeito do tema. Enquanto há jurisprudência sedimentada acerca da independência das esferas e da impossibilidade de reconhecimento de nulidades processuais existentes no procedimento e processo administrativo no âmbito processual penal, os mesmos julgados reconhecem a existência de materialidade e autoria delitivas com fundamento no processo administrativo aduaneiro.

Significa dizer, portanto, que as provas, mesmo nulas, não podem ser assim reconhecidas no âmbito penal porque há independência das esferas, mas a condenação criminal é lastreada e fundamentada nas provas produzidas no procedimento e processo administrativo sancionador aduaneiro.

O julgado a seguir retrata bem o tema proposto. Ao afastar eventuais nulidades do processo administrativo em relação ao processo penal, contraditoriamente, utiliza-se do procedimento fiscal para concluir que teria havido ocultação do sujeito passivo, ou seja, a prática de interposição fraudulenta.

A ementa veio no seguinte sentido:

EMENTA: DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. FALSIDADE IDEOLÓGICA (ART. 299 DO CÓDIGO PENAL). INÉPCIA DA DENÚNCIA. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. NULIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PENA DE MULTA. CONSTITUCIONALIDADE. CRITÉRIO BIFÁSICO. PENA PECUNIÁRIA SUBSTITUTIVA. 1. A alegação de inépcia da denúncia só pode ser acolhida quando demonstrada inequívoca deficiência, a impedir a compreensão da acusação, em flagrante prejuízo à defesa, ou na ocorrência de qualquer das falhas apontadas no art. 41 do Código de Processo Penal. 2. O requisito da existência de justa causa para a ação penal diz respeito aos elementos mínimos que devem estar presentes para que se conclua que a pretensão punitiva é dotada de plausibilidade e merece, portanto, ser processada. 3. Não é possível discutir no âmbito penal eventual vício formal do processo administrativo em razão da independência das esferas cível, administrativa e criminal. 4. Subsume-se ao tipo do art. 299 do Código Penal a conduta de, em Declaração de Importação, interpor fraudulentamente pessoa jurídica com a finalidade de ocultar a real importadora. 5. Demonstrados materialidade, autoria e dolo. 6. Conforme interpretação do Supremo Tribunal Federal, o art. 7º, IV, da Constituição Federal obsta a utilização do salário mínimo como fator de indexação. Admite-se, contudo, a condenação em múltiplos salários mínimos, conquanto a atualização seja feita de acordo com índices oficiais de correção monetária. Precedentes. 7. A jurisprudência deste Tribunal tem assentado que a fixação da pena de multa obedece a um critério bifásico. Assim, a multa deve guardar proporcionalidade com a pena privativa de liberdade imposta, considerando as penas mínima e máxima previstas para o tipo penal, enquanto o valor de cada dia-multa observa a condição econômica do condenado. 8. Acerca da pena de multa em casos de continuidade delitiva, a jurisprudência entende que não é aplicável o art. 72 do Código Penal, de modo que a proporcionalidade da multa deve

corresponder à pena total aplicada, já considerado o aumento da continuidade delitiva. 9. Conforme precedentes deste Tribunal, para fixação do valor da prestação pecuniária "devem ser levadas em conta as vetoriais do art. 59 do Código Penal, a extensão do dano ocasionado pelo delito, a situação financeira do agente e a necessária correspondência com a pena substituída".<sup>230</sup>

No voto, o Desembargador afirmou que:

O procedimento fiscal, corroborado pelo depoimento de Marcelo Holstak em juízo, concluiu haver ocultação do sujeito passivo mediante fraude e simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros. A Guadalupe Importação e Exportação EIRELI, registrou seis declarações de importações realizadas por conta e ordem de terceiros através da Prospera Trading Importação e Exportação EIRELI, embora a real adquirente e beneficiária das importações fosse a Cerealista Trevo Sul Ltda. As conclusões foram alcançadas a partir dos seguintes elementos: [...].

E segue referindo-se ao processo administrativo sancionador aduaneiro, destacando as provas produzidas naquela oportunidade, entre as quais, a avaliação i) da proximidade das datas do desembarço aduaneiro e da emissão das notas fiscais de saída; ii) da vinculação completa das declarações de importação e das notas de saída (venda completa para apenas uma empresa); iii) do pagamento realizado entre importador e real adquirente; iv) da falta de capacidade operacional avaliada pela fiscalização aduaneira.

Tais elementos se, de um lado, poderiam demonstrar um indício de prática fraudulenta, de outro, são umbilicalmente ligados à regularidade da prova produzida no procedimento sancionador, e, assim, ao serem utilizados no processo penal, há obrigatoriedade de avaliação de sua regularidade formal e material.

Outro exemplo acerca da interdependência das esferas na jurisprudência do Regional da 4ª Região, mesmo que não admitida de forma explícita, é extraído do seguinte excerto:

PENAL E PROCESSO PENAL. ARTIGO 334, CAPUT, 2ª FIGURA, E § 1º, ALÍNEA D, DO CÓDIGO PENAL. DESCAMINHO. NULIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. INÉPCIA DA INICIAL. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. 1. É pacífica a jurisprudência dos tribunais acerca da independência entre as esferas penal e administrativa. 2. Não é inépta [sic] a denúncia que contém descrição suficiente dos fatos, a ensejar o contraditório e a ampla defesa, além de se encontrar amparada em provas de materialidade e de autoria. 3. No contrabando e no descaminho, a autoria e a materialidade se comprovam,

---

<sup>230</sup> TRF4, ACR 5008329-88.2020.4.04.7202, SÉTIMA TURMA, Relator ÂNGELO ROBERTO ILHA DA SILVA, juntado aos autos em 18/10/2023.

usualmente, pelos documentos lavrados pelas autoridades competentes responsáveis pela realização das diligências. 4. O ato de apreensão de mercadorias por ocasião do flagrante é realizado por servidores públicos no exercício de suas funções e goza de presunção de legitimidade e veracidade, próprios dos atos administrativos, devendo ser considerado prova irrepetível, elencada no rol de exceções previsto no artigo 155 do CPP, pois inviável a sua repetição em Juízo.<sup>231</sup>

Resta evidenciado no julgado que houve o afastamento de qualquer discussão acerca do respeito ao contraditório no processo administrativo porque se tratava, na espécie, de avaliação exclusiva de matéria penal, com a compreensão da independência das esferas. Ocorre que, de forma completamente contraditória, o mesmo julgado entendeu que as provas produzidas na esfera administrativa teriam presunção de veracidade e reconheceu a materialidade penal com base nas provas produzidas no processo administrativo.

Significa que qualquer mácula do processo administrativo é afastada no processo penal sob o fundamento da independência das esferas, mas a prova produzida no processo administrativo (mesmo maculado, ilegal, portanto) tem presunção de veracidade e pode ser utilizada no processo penal para condenação também nesta esfera.

#### **5.2.4 Irrepetibilidade de provas – art. 155 do Código de Processo Penal**

O art. 155 do Código de Processo Penal permite, em regime de exceção, a formação da convicção do magistrado mediante a utilização, com exclusividade, de elementos informativos colhidos durante a investigação, desde que se tratem de provas cautelares, não repetíveis e antecipadas.

É importante, pois, compreender do que se trata essa exceção à regra e qual o conceito de provas cautelares, irrepetíveis e antecipadas, a fim de que o problema seja devidamente posto, sem qualquer possibilidade de subterfúgio às provas irrepetíveis, como sói acontecer nos processos criminais que trazem os elementos informativos do procedimento administrativo sancionador aduaneiro com o *slogan* de provas irrepetíveis para afastar qualquer produção probatória em juízo, tanto a respeito da capacidade financeira da empresa (em falsidade ideológica por interposição fraudulenta) como em avaliação técnica de mercadorias (em falsidade ideológica por subfaturamento qualificado).

---

<sup>231</sup> TRF-4 - ACR: 50005044320134047007 PR 5000504-43.2013.4.04.7007, Relatora Des. Cláudia Cristina Cristofani, Revisora Des. Salise Monteiro Sanchotene, Data de Julgamento: 12/09/2017, SÉTIMA TURMA.

Torna-se tarefa árdua o exame da questão sem adentrar, efetivamente, na teoria da decisão judicial, mas para o tema em comento é necessário circunscrever a matéria para fins de avaliação das decisões judiciais que dizem da suposta irrepetibilidade da prova produzida no procedimento e processo administrativo sancionador aduaneiro e juntada, de forma integral, na representação para fins penais, que é encartada ao inquérito policial e ação penal que lhe seguem.

Sobre o tema das provas irrepetíveis, a doutrina é clara:

Noutra dimensão, provas irrepetíveis ou não renováveis são aquelas que, por sua própria natureza, têm que ser realizadas no momento do seu descobrimento, sob pena de perecimento ou impossibilidade de posterior análise. Na grande maioria dos casos, trata-se de provas técnicas que devem ser praticadas no curso do inquérito policial e cuja realização não pode ser deixada para um momento ulterior, já na fase processual.<sup>232</sup>

Significa afirmar, portanto, que uma prova deve ser considerada irrepetível sempre que for perecível se não realizada no seu tempo e lugar devidos, não podendo aguardar eventual instrução probatória, fatores que fazem surgir procedimentos próprios para garantia de realização e manutenção da prova – as cautelares durante o inquérito policial e a produção antecipada de provas.

BADARÓ trata do tema ao diferenciar provas antecipadas, cautelares e irrepetíveis, afirmando que nas cautelares há uma urgência na obtenção das provas, que não pode aguardar um contraditório. O autor dá como exemplo a perícia em uma lesão corporal, lembrando que em casos assim não se pode nomear perito, intimar as partes para apresentação de quesitos e assistente técnico e, somente após, efetivar a realização da perícia. A cautelar surge exatamente para garantir que, naquele momento, possa se constatar eventual lesão corporal que, com o tempo, pode não ser mais detectável.

Adverte ainda BADARÓ que nem sempre uma prova pericial tem como característica o diferimento do contraditório e continua a ser reconhecida como prova cautelar, ou seja, o contraditório diferido “não é uma característica ontológica da prova pericial. Há provas periciais que não têm tal caráter de urgência e, portanto, são cautelares. Por exemplo, a perícia para avaliação do valor da coisa furtada ou um exame grafotécnico.”<sup>233</sup>

---

<sup>232</sup> LOPES JÚNIOR, *Direito Processual Penal*, p. 199.

<sup>233</sup> BADARÓ, *op. cit.*, p. 477.

As provas antecipadas são produzidas sempre em juízo, antecipando-se sua produção mas com respeito ao contraditório, e existem para garantir sua produção, que pode ser impossível se se aguardar o tempo processual para sua efetivação. Também podem ocorrer quando uma testemunha está com saúde debilitada a ponto de ficar demonstrado nos autos que não poderá ser ouvida no decorrer normal da instrução processual.

O terceiro ponto, a saber, as provas irrepetíveis, são aquelas que impedem sua produção sob o crivo do contraditório, e, neste caso, o art. 155, do CPP, autoriza sua valoração por parte do Juiz da forma como foi produzida, mesmo que no processo administrativo ou no inquérito policial, ou seja, afastado do contraditório do processo penal.

No que tange às provas irrepetíveis, BADARÓ explica que elas decorrem de uma situação de contraditório impossível, ou seja, são casos em que a fonte de prova não pode mais ser alcançada pelo contraditório. Assim:

Passando às provas irrepetíveis, elas decorrem de uma situação de contraditório impossível, em razão de causas que incidem externamente sobre a fonte de prova, impedindo sua aquisição processual em contraditório. A impossibilidade pode decorrer de causa natural (por exemplo: a morte da testemunha) ou de um comportamento ilícito do acusado ou de terceiro (por exemplo: violência, ameaça, suborno ou mesmo assassinato do depoente).<sup>234</sup>

Trazendo os conceitos para o tema, a análise a ser feita é se, nos casos das jurisprudências selecionadas, efetivamente o que se aponta como prova irrepetível deve realmente ser assim considerada, impossível de ser produzida sob o crivo do contraditório, ou seja, se as provas produzidas no decorrer do procedimento administrativo sancionador aduaneiro podem ser consideradas irrepetíveis e, assim, efetivamente utilizadas no processo penal sem que haja a possibilidade de seu refazimento e, nesse caminhar, se o Juiz pode utilizar-se dessa prova em sua decisão judicial livremente motivada (CPP, art. 155).

Não há dúvidas que em todo o processo administrativo sancionador ou investigação criminal há possibilidade de uma prova ser considerada irrepetível, pois é inegável admitir que, para ser considerada uma prova irrepetível, em razão do tempo, já não pode mais ser produzida ou reproduzida em Juízo.

Ocorre que, no decorrer da avaliação das decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o que se percebeu foi uma admissão de casos que tratam sobre a suposta

---

<sup>234</sup> BADARÓ, op. cit., p. 477.

irrepetibilidade de provas advindas do procedimento sancionador aduaneiro sem que, efetivamente, sejam elas consideradas verdadeiras provas irrepetíveis.

O que se tem é uma tarimba a respeito das provas advindas do procedimento sancionador aduaneiro, apontando-lhes a condição de provas irrepetíveis, quando a verdade que se descortina é que o problema é secundário, seja de ônus probatório do órgão acusatório, seja da ausência de cuidado com a cadeia de custódia dessa prova.

De igual forma, há uma confusão na jurisprudência a respeito de provas documentadas e provas documentais. Com efeito, o que se vê é que toda prova, para estar no processo, deve ser documentada nos autos, seja por intermédio dos arquivos de áudio, vídeo ou em documentos nos diversos formatos (.doc.; .pdf; .txt.), enfim, arquivos compatíveis com o sistema utilizado no processo eletrônico.

Entretanto, provas documentadas nos autos não significa, necessariamente, provas documentais, no sentido de arquivos advindos do livro-caixa da empresa ou da contabilidade. Ou seja, pode ter sido realizada perícia técnica na contabilidade da empresa para constatar eventuais irregularidades e, quando de sua juntada aos autos, passa a ser uma prova documentada no processo, entretanto continua sob a perspectiva de prova pericial.

O mesmo entendimento vale quando se fala em perícia em mercadorias para constatar as matérias-primas, objetivando avaliar se a valoração da mercadoria e a descrição constante na documentação instrutiva de importação encontram-se hígdas. É uma perícia técnica realizada sobre essa mercadoria e assim deve ser denominada nos autos, entretanto também é uma prova documentada, mas completamente passível de nova realização nos autos, exatamente o que ocorre em diversos procedimentos administrativos sancionadores aduaneiros.

Entretanto, em todos esses casos, a jurisprudência afasta a possibilidade de realização de nova perícia técnica, agora no processo criminal, por entender que a prova é irrepetível.

O referido fundamento é completamente equivocado. Trata-se de perícia técnica, de avaliação de material que, por ser prova pericial, deve vir ao processo criminal de forma hígida, com os cuidados exigidos na guarda da prova e em sua cadeia de custódia, objetivando inclusive a realização de nova avaliação técnica na instrução processual.

É disso que trata o art. 158 e seguintes do Código de Processo Penal, e, para tanto, não basta justificar que seria ela uma prova irrepetível; não só é repetível como é obrigatório o cuidado com o material colhido da empresa ou da importação e sua vinda ao processo penal com todos os critérios que lhe são exigidos pelo Código de Processo Penal.

Em julgado de relatoria do Desembargador Federal Loraci Flores de Lima, em delito de descaminho, houve o reconhecimento de que as provas produzidas na fase administrativa gozam de presunção de veracidade e seriam consideradas provas irrepitíveis, fazendo uma junção de conceitos com o objetivo de afastar a produção de prova em contraditório – veja-se que, conforme conceito de irrepitibilidade de provas, não há nada que justifique a utilização de presunção de veracidade dos atos administrativos com a repetibilidade da prova em Juízo Criminal.

A ementa veio assim fixada:

EMENTA: PENAL E PROCESSO PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. ARTIGO 334, § 1º, IV, DO CÓDIGO PENAL. DESCAMINHO. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO. COMPROVAÇÃO. RÉU CONFESSO. PROVAS JUDICIALIZADAS. OBSERVÂNCIA DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. CIRCUNSTÂNCIAS DO DELITO. REDUÇÃO DA PENA. INABILITAÇÃO PARA DIRIGIR VEÍCULO AUTOMOTOR. ART. 92, III, CP. APLICABILIDADE. CONDENAÇÃO MANTIDA. 1. Comprovados a materialidade, a autoria e o dolo e inexistindo causas excludentes de ilicitude ou de culpabilidade, resta mantida a condenação do réu pela prática do crime do artigo 334, § 1º, inciso IV, do Código Penal. **2. Os documentos produzidos na esfera administrativa por servidores públicos, no exercício de suas funções, que neles atestaram a sua fé pública, gozam de presunção de veracidade e legitimidade, próprios dos atos administrativos, portanto, considerados provas irrepitíveis a teor das exceções previstas no art. 155 do CPP.** 3. Nos termos da jurisprudência desta Corte, no delito de descaminho, somente é cabível a negatização da vetorial circunstâncias do crime quando o valor dos tributos sonegados for superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Pena reduzida. 4. Mantida a inabilitação do direito de dirigir veículo automotor, com fulcro no art. 92, III, do Código Penal e pelo período correspondente ao tempo da condenação, tendo em vista a prática de crime doloso mediante a utilização de veículo automotor. 5. Apelação criminal desprovida. Habeas corpus concedido de ofício para reduzir a pena imposta.<sup>235</sup>

Em outro julgado, específico quanto ao tema de interposição fraudulenta, a 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por intermédio do Desembargador Danilo Pereira Júnior, relator do feito, deixou consignado:

EMENTA: PENAL. ART. 299 DO CÓDIGO PENAL. FALSIDADE IDEOLÓGICA. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO COMPROVADOS. SENTENÇA ABSOLUTÓRIA REFORMADA. DOSIMETRIA DA PENA. MÍNIMO LEGAL, REGIME ABERTO. SUBSTITUIÇÃO POR UMA PENA RESTRITIVA DE DIREITOS.

<sup>235</sup> TRF4, ACR 5001172-39.2021.4.04.7005, OITAVA TURMA, Relator LORACI FLORES DE LIMA, juntado aos autos em 30/03/2023.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À COMUNIDADE. 1. A ocultação do real adquirente do bem em Declaração de Importação apresentada à Receita Federal - denominada interposição fraudulenta -, demonstrada a partir dos elementos colacionados ao processo administrativo, configura o crime de falsidade ideológica (art. 299 do CP). **2. A regra geral do artigo 155 do Código de Processo Penal, de que o juiz não pode fundamentar sua decisão apenas nos elementos de informação produzidos durante a fase investigatória, é expressamente excepcionada quando se trata de provas cautelares, irrepetíveis e antecipadas. Em relação aos citados tipos de prova, portanto, não se observa vedação de que sejam a base da convicção do juízo, ainda que daí decorra a condenação do réu.** 3. O crime de falsidade ideológica tem como elemento subjetivo o dolo, exigindo-se o elemento subjetivo específico, qual seja, "a vontade de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante". 4. O dolo restou evidenciado a partir da minuciosa fiscalização realizada pela Receita Federal, instruída com robusto acervo probatório, corroborada pela prova testemunhal, na medida em que indicada na Declaração de Importação, na qualidade de importadora, a empresa administrada pelo réu, com ocultação da real adquirente da aeronave. 5. Comprovadas a materialidade e autoria delitivas, bem assim o dolo do acusado, sendo o fato típico, antijurídico e culpável, e inexistindo causas excludentes, impõe-se condenar o réu pela prática do crime de falsidade ideológica (art. 299, do CP). 6. Inexistindo circunstâncias judiciais negativas, agravantes, atenuantes ou causas especiais de aumento ou de diminuição, fixa-se a pena no mínimo legal. 7. Regime de cumprimento inicial aberto, em virtude da quantidade da pena imposta, inferior a 4 (quatro) anos, e por não haver reincidência, nos termos do artigo 33, § 2º, alínea c, do Código Penal. 8. Aplicada pena que não supera 4 (quatro) anos de reclusão e atendidos os demais requisitos previstos no artigo 44 do Código Penal, é cabível a substituição da pena privativa de liberdade por restritivas de direitos, as quais proporcionam um meio menos gravoso de cumprimento da pena. 9. Esta Corte possui entendimento no sentido de que a substituição por uma única pena restritiva de direito deve dar-se preferencialmente pela pena de prestação de serviços à comunidade (Súmula nº 132).<sup>236</sup>

Veja-se que, no caso em análise, do relatório é possível extrair que foram produzidas provas no processo administrativo fiscal, destacando-se o relatório fiscal, o auto de infração, a declaração de importação e a nota fiscal de compra e venda:

Conquanto a sentença não tenha vislumbrado a materialidade delitiva, tenho que ela está evidenciada pelos documentos coligidos aos autos, especialmente, pelo Auto de Infração, pela Declaração de Importação, pelo relatório de encerramento de procedimento especial de controle aduaneiro, pela nota fiscal, pelo contrato de compra e venda da aeronave (processo 5008504-76.2015.4.04.7002/PR, evento 1, NOT\_CRIME4, processo 5008504-76.2015.4.04.7002/PR, evento 1, NOT\_CRIME6).

---

<sup>236</sup> TRF4, ACR 5012915-26.2019.4.04.7002, SÉTIMA TURMA, Relator DANILO PEREIRA JUNIOR, juntado aos autos em 16/03/2023.

As referidas provas não podem ser apontadas como irrepitíveis. A avaliação da materialidade e autoria delitivas deve ser realizada no Juízo Criminal, principalmente se há dúvida acerca dos critérios que a embasaram na fase administrativa, por intermédio de avaliação da capacidade financeira e operacional da empresa, realização de laudo pericial contábil para conhecer, verdadeiramente, a estrutura e a capacidade de pagamento, estrutura operacional etc.

Pode-se até avaliar se há essa necessidade de produção probatória, mas o que não se pode fazer é incluir tais elementos de provas com a conceituação equivocada de provas irrepitíveis.

Não foi isso, contudo, que o voto condutor do acórdão em testilha afirmou sobre o tema:

No que diz respeito à autoria, das provas produzidas no curso da persecução penal, notadamente, Relatório de Encerramento de Procedimento Especial de Controle Aduaneira e os depoimentos em juízo, foram angariadas diversas informações relevantes para o esclarecimento da causa, corroborando e complementando os elementos informativos obtidos pela fiscalização e colhidos em inquérito, **os quais, por sua própria natureza documental, são provas pré-constituídas e, portanto, irrepitíveis em Juízo (art. 155 do CPP).**

Ressalta-se que, em razão das garantias do devido processo legal e da ampla defesa, o contraditório é diferido em relação às provas cautelares e irrepitíveis, ocorrendo quando os elementos são trazidos a juízo, circunstância que não retira o seu valor probante, desde que, como já referido, sejam submetidos ao contraditório. Em síntese, os documentos produzidos na fase pré-processual possuem força probatória, dada a sua irrepitibilidade e sua presunção de legitimidade.

Não há elementos suficientes para afirmar que as referidas provas – documentos produzidos, oitiva de testemunhas e acusados, oitiva dos fiscais atuantes, prova pericial contábil, perícia técnica nas mercadorias etc. – pudessem ser apontadas como irrepitíveis, não se encaixando no conceito então existente sobre o tema.

Assim, pela avaliação realizada, não se tem efetivamente um respeito ao conceito de irrepitibilidade de provas, mas sim uma confusão conceitual entre suposta presunção de veracidade dos atos administrativos e produção probatória, trazendo por conseguinte a utilização de um conceito equivocado e completamente afastado do que a doutrina e a legislação processual penal compreendem sobre a irrepitibilidade da prova.

Está mais do que na hora de o tema ser reavaliado de forma crítica pela jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, afastando os preconceitos

existentes sobre a irrepetibilidade de provas e reconhecendo a completa distinção que se deve fazer quando comparada, de forma equivocada, com a suposta presunção de veracidade do ato administrativo, que não possuem nenhuma correlação legal.

## 6 CONCLUSÕES

Cesare Beccaria avalia com clareza a relação de tensão entre os direitos individuais e o poder punitivo, em busca de uma proporcionalidade entre o delito e a pena imposta, compreensão essa que pode ser posta no necessário afastamento do poder estatal discricionário e fundamentado apenas em um poder de polícia.

É assim que a constitucionalização do direito administrativo e a do direito como um todo surgem como elementos aptos a assegurar o respeito aos princípios individuais fundamentais e às garantias constitucionais do administrado em relação ao poder estatal, fundamentalmente porque, na linha de FELDENS, quem deve ser limitado é sempre o poder.

A lembrar a lógica inquisitória, Leonardo Boff, em prefácio escrito para o livro *Manual dos Inquisidores*, de Nicolau Eymerich, transcrito e complementado por Francisco Peña, estabelecia a relação de verdade absoluta advinda da Bíblia, interpretada pelo Papa e pelos bispos, cuja aceitação acerca das verdades traçadas por eles, na interpretação da palavra de Deus, trazia como consequência a vida eterna.

Por outro lado, uma contestação sobre a palavra de Deus é transformada em heresia:

Como se depreende, praticamente tudo cai sob a suspeita de heresia. Portanto, todos são condenados à repetição do discurso oficial. É o império da monotonia do *status quo*. O congelamento da história. Todos se tornam suspeitos. Razão por que a Inquisição vem sendo considerada uma instituição perene e os bispos, junto com o poder pastoral, devem exercer, em sintonia com o inquisidor, o poder inquisitorial de “investigar, interrogar, convocar, prender, torturar e sentenciar”.<sup>237</sup>

A inquisição já acabou, mas seus resquícios continuam presentes em diversas alçadas investigativas, no procedimento inquisitorial de investigação criminal e, tal como busquei demonstrar, em um procedimento administrativo sancionador afastado das garantias constitucionais sob as justificativas de um contraditório “apenas” diferido, uma suposta irrepetibilidade de provas e a conhecida independência entre as esferas administrativa e penal.

Importa mencionar que as causalidades advindas das investigações aduaneiras e seu uso sem qualquer filtro constitucional e legal, apontando-as como suficientes a embasar denúncias e condenações criminais, são fruto da tendência administrativista do direito penal

---

<sup>237</sup> EYMERICH, Nicolau. *Manual dos Inquisidores*. Trad. Maria José Lopes da Silva. Rio de Janeiro: Rosa dos Tempos; Brasília: Fundação Universidade de Brasília, 1993, p. 16.

por intermédio dos elementos de prova – muitas vezes complexos – advindos dos procedimentos administrativos aduaneiros, investigações realizadas no âmbito da receita federal e seus intervenientes de forma completamente inquisitiva, sem respeito ao contraditório, ampla defesa, regras de prova, com reconhecimento de presunções e sem avaliação de má-fé (dolo).

Frisa-se o reconhecimento da constitucionalidade do art. 95, do Decreto 37/66, em uma responsabilização completamente objetiva em casos em que se avalia dolo e culpa, aplicando-se penalidades completamente afastadas das garantias processuais e dirigindo todo esse leque de inconstitucionalidades para o processo penal por intermédio da representação (fiscal) para fins penais.

Portanto, o que se vê é um sistema claramente inquisitório, que aplica inúmeras cautelares antecipatórias de mérito sem possibilitar o mínimo contraditório aos administrados, para, ao final, estabelecer sua regularidade pela simples notificação do sujeito investigado com vistas à apresentação de sua impugnação administrativa, num contraditório denominado diferido em que, efetivamente, se encontram os diversos meios de produção de provas cautelares por parte da administração que impossibilitam o efetivo exercício do contraditório.

É também de se notar a ausência de investigação própria na esfera penal, utilizando-se como suficientes os critérios administrativos-aduaneiros e suas inconsistências para a imputação penal; trata-se da hipótese de responsabilização pelos riscos, afastando-se dos critérios fundamentais de análise do ilícito como fato típico, ilícito e culpável.

Veja-se que os elementos objetivos realizados pelo Fisco Federal, sem qualquer avaliação a respeito da culpa e do dolo na investigação administrativa por expressa disposição legal, inclusive por presunções (o art. 23, § 2º, do Decreto-Lei 1.455/76, e as Instruções Normativas que regem o tema tornam isso claro), são completamente encampados na investigação, transportando as inconstitucionalidades e ilegalidades ao inquérito policial e processo penal, utilizando-os como elementos de prova aptos à condenação dos intervenientes aduaneiros – principalmente importadores e despachantes aduaneiros.

Não se pode estranhar, nesse contexto, nem mesmo o nome pelo qual se qualifica a atual Instrução Normativa que regulamenta o procedimento de investigação em casos de indícios de interposição fraudulenta e subfaturamento qualificado: procedimento de fiscalização utilizado no combate às fraudes aduaneiras (IN RFB 1.986/20).

O destaque ao termo combate não é em vão. A linguagem de guerra utilizada pela administração bem demonstra a forma como, diuturnamente, são tratados os administrados, verdadeiros inimigos do poder público e do órgão de investigação.

E aqui destaca-se também um critério comumente empregado para afastar as nulidades administrativas e utilizar-se, sub-repticiamente, das provas produzidas no decorrer do processo administrativo – a velha e retrógrada concepção da independência das esferas, que busca afastar eventuais irregularidades administrativas do processo criminal, as quais são (in)devidamente mantidas quando se trata de efetivar a aplicação da sanção criminal.

Não se pode esquecer das presunções realizadas no procedimento administrativo aduaneiro, tidas como elementos suficientes para a conclusão acerca do dolo (má-fé) e para as falsas análises sobre irrepetibilidade de provas, utilizando-se desse fenômeno como forma de justificar o desrespeito à cadeia de custódia, como nos casos em que há uma valoração indireta das mercadorias, sem o devido cuidado com eventuais amostras das mercadorias que pudessem garantir o contraditório e ampla defesa.

Esses problemas são relevantes nesta tênue linha que separa o sancionamento administrativo e o penal, situações essas que se buscou desvelar no decorrer do texto, inclusive com análise jurisprudencial e muitas vezes em um quase vazio doutrinário sobre a matéria, especialmente ao tratar das cautelares aduaneiras.

O problema central do trabalho está em seguir uma verdadeira teoria do processo sancionador – seja ele administrativo ou judicial – e o reconhecimento de que, nesse campo de atuação, há uma clara e inegável necessidade precípua de assegurar às investigações e aos processos administrativos e criminais uma teoria que estabeleça as garantias processuais penais também no curso do processo administrativo sancionador.

A análise das interseções entre as investigações aduaneiras e as investigações processuais penais buscou contribuir com essa delimitação constitucional duramente conquistada ao longo da história e que não pode se perder pelo caminho do expansionismo penal, principalmente ao se falar em critérios de limitação do poder estatal, claramente estabelecido na relação entre o poder de polícia e a discricionariedade.

Nesse sentido, tem-se uma necessária correção de rota para que um órgão administrativo, na figura de um fiscal, não possa ter a discricionariedade e o poder de polícia que lhe deem suporte para investigar e decidir tanto pela aplicação de cautelares administrativas quanto pela lavratura do auto de infração.

É necessário que haja um órgão administrativo (ou judicial) que faça o filtro da imparcialidade, no sentido de reconhecer a independência entre os órgãos de investigação e

de decisão, desde a abertura de qualquer procedimento administrativo que possa aplicar uma penalidade de perdimento de mercadorias e da própria decisão que compreender pela aplicação da penalidade, afastando-se ainda, em definitivo, as responsabilidades objetivas nessas situações.

Não se pode esquecer que todas as decisões, dadas pelo órgão imparcial, devem ser devidamente fundamentadas, reconhecendo a completa impossibilidade de abertura de qualquer procedimento que reduza garantias constitucionais do administrado sem ato administrativo ou judicial devidamente embasado.

Além disso, é necessário recordar que as consequências dos atos administrativos no campo do direito sancionador aduaneiro não permanecem apenas em seu âmbito de atuação, porque, por expressa disposição regulamentada em Instrução Normativa, há possibilidade ampla de lavratura de representações penais, afetando bens jurídicos além daqueles protegidos pela norma sancionadora aduaneira.

Daí que, não sendo o caso de afastamento completo da jurisdição administrativa, ao menos um filtro realizado por um órgão superior, mais ou menos independente e centrado em fundamentar as decisões a respeito das garantias constitucionais dos administrados, pode auxiliar nesta injusta batalha entre um mesmo órgão que investiga e julga e o jurisdicionado.

Se esse filtro não afasta por completo, ao menos ameniza o tom inquisitório e busca elementos de forma que se possa garantir um maior respeito e paridade de armas no procedimento administrativo sancionador, transportado ao processo penal por intermédio das representações para fins penais.

Esse traço que se buscou trazer para o texto implica uma reavaliação das investigações administrativas e das decisões judiciais que repetem adágios sem realizar a necessária individualização do tema.

Essas razões também exigiram que as garantias processuais penais fossem trazidas, ao menos de forma sintética, para que haja o reconhecimento da necessidade de sua identificação e aplicação aos administrados no campo do direito sancionador aduaneiro.

O objetivo, portanto, foi estabelecer os parâmetros mínimos de legitimidade de uma investigação e decisão administrativas e processuais penais no tema do direito sancionador aduaneiro, especialmente no que se refere às penas de perdimento por interposição fraudulenta e por subfaturamento, em que há avaliação de graus de culpa.

## 7 REFERÊNCIAS

ADRIANO, Tatianna Tarsila. OMC – Organização Mundial do Comércio: a participação brasileira na organização internacional. In: MARTINS, Juliano Cardoso Schaefer; CASTRO JR., Osvaldo Agripino de. *Direito e comércio internacional: aspectos destacados*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

AMARAL, Renata Vargas. Os 60 anos do GATT e o sistema de solução de controvérsias. In: MARTINS, Juliano Cardoso Schaefer; CASTRO JR., Osvaldo Agripino de. *Direito e comércio internacional: aspectos destacados*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 111-126.

ANDRADE, Thális. *Curso de Direito Aduaneiro – jurisdição e tributos em espécie*. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

ANTUNES, Maria João, et al. *Direito penal e constituição: diálogos entre Brasil e Portugal*. Porto Alegre: Boutique Jurídica, 2018.

BACH, Marion. *Multiplicidade sancionatória estatal pelo mesmo fato: ne bis in idem e proporcionalidade*. Londrina: Thoth, 2022.

BADARÓ, Gustavo Henrique. *Processo Penal*. 9 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

BARBIERI, Luis Eduardo Garrossino. Interposição fraudulenta de pessoas: tipicidade da infração e a necessidade da comprovação do dolo. In: BRITO, Demes. *Questões controvertidas do Direito Aduaneiro*. São Paulo: IOB, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BASALDUA, Ricardo Xavier. *Introducción al derecho aduanero (concepto y contenido)*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BINENBOJM, Gustavo. *Poder de Polícia, ordenação, regulação*. Transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. *Crimes contra a ordem Tributária: do Direito Tributário ao Direito Penal*. São Paulo: Almedina, 2018.

BRANCO, Leonardo. A ciranda de violações do novo regime recursal da pena de perdimento. *Conjur*, 29 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-29/territorio-aduaneiro-ciranda-violacoes-regime-recursal-pena-perdimento/>. Acesso em: 2 jan. 2024.

BRANDÃO, Nuno Fernando da Rocha Almeida. *Crimes e Contra-ordenações: da cisão à convergência material. Ensaio para uma recompreensão da relação entre o direito penal e o direito contra-ordenacional*. Tese de doutoramento. Faculdade de Coimbra, agosto de 2013.

BRITTO, Demes (coord.). *Questões Controvertidas do Direito Aduaneiro*. São Paulo: IOB, 2014.

BRITTO, Demes (coord.). *Temas Atuais do Direito Aduaneiro Brasileiro – e notas sobre o direito internacional*. São Paulo: IOB, 2012.

BUSATTO, Paulo Cesar. *Direito Penal: parte geral*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. 2 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

CARNELUTTI, Francesco. *As Misérias do Processo Penal*. Trad. Ricardo Rodrigues Gama. 3 ed. Campinas: Russel Editores, 2009.

CASTRO JR., Osvaldo Agripino de. *Direito e comércio internacional: aspectos destacados*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CORDERO, Franco. Linhas de um processo acusatório. In: COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda et al. *Estudos sobre a reforma do CPP no Brasil*. Curitiba: Observatório da Mentalidade Inquisitória, 2018. p. 17-66.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. Observações sobre os sistemas processuais penais. In: COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda et al. *Estudos sobre a reforma do CPP no Brasil*. Curitiba: Observatório da Mentalidade Inquisitória, 2018.

CRUZ, Rogério Schietti. *Proibição de Dupla Persecução Penal*. São Paulo: Juspodium, 2008.

CURVELO, Alexandre Schubert. *Por uma teoria da norma administrativa sancionatória: o regime jurídico-administrativo brasileiro e a incidência da teoria das restrições aos direitos fundamentais*. 2012. Tese (Doutorado) – PUCRS, Porto Alegre, 2012.

D'AVILA, Fábio Roberto. *Ofensividade em Direito Penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos*. São Paulo: Livraria do Advogado, 2009.

DA COSTA, Helena Regina Lobo. *Direito penal econômico e direito administrativo sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada*. 2013. Tese (Livre Docência) – USP, São Paulo, 2013.

DE ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela (org.). *Coletânea de Direito Aduaneiro*. São Paulo: IOB Sage, 2016.

DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 36 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

DE OLIVEIRA, Ana Carolina Carlos. *Hassemer e o direito penal brasileiro*. São Paulo: IBCCRIM, 2013.

DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil*. São Paulo: Contracorrente, 2020.

DEZAN, Sandro. *Princípios de Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2022.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal, parte geral, tomo I*. 2 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

EYMERICH, Nicolau. *Manual dos Inquisidores*. Trad. Maria José Lopes da Silva. Rio de Janeiro: Rosa dos Tempos; Brasília: Fundação Universidade de Brasília, 1993.

FALAVIGNO, Chiavelli Facenda. *A Deslegalização do Direito Penal: Leis penais em branco e demais formas de assessoriedade administrativa no ordenamento punitivo brasileiro*. Florianópolis: Emais Academia, 2020.

FAZOLO, Diogo Bianchi; DO VALLE, Maurício Dalri Timm. Reforma Aduaneira no Brasil: necessidade de harmonização das normas de direito aduaneiro sancionador. *Revista de la Secretaría del Tribunal Permanente de Revisión*, año 6, n. 11, p. 29-46, abr. 2018.

Disponível em:

[https://www.researchgate.net/publication/325001503\\_Reforma\\_aduaneira\\_no\\_Brasil\\_necessidade\\_de\\_harmonizacao\\_das\\_normas\\_de\\_direito\\_aduaneiro\\_sancionador](https://www.researchgate.net/publication/325001503_Reforma_aduaneira_no_Brasil_necessidade_de_harmonizacao_das_normas_de_direito_aduaneiro_sancionador). Acesso em: 18 jul. 2024.

FELDENS, Luciano. *O direito de defesa*. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022.

FÉO, Rebecca. *Direito Administrativo Sancionador e os Princípios Constitucionais Penais: análise dos processos da ANP*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. Tradução: Ana Paula Zomer Sica, Fauzi Hassan Choukr, Juarez Tavares e Luiz Flávio Gomes. 3 ed. São Paulo: RT, 2002.

FOUCAULT, Michel. *Segurança, território e população*. Tradução: Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GIACOMOLLI, Nereu José. *O devido processo penal*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. *Nulidades no processo penal*. São Paulo: Saraiva, 2017.

GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. *Autoritarismo e processo penal*. Uma genealogia das ideias autoritárias no processo penal brasileiro. Florianópolis: Tirant Lo Blanch, 2018.

GLOECKNER, Ricardo Jacobsen (org.). *Sistemas Processuais Penais*. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021.

GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. *Neoliberalismo, a contrarrevolução permanente: um estado forte para uma economia livre*. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2023.

GRIMM, Dieter. *Jurisdição Constitucional e Democracia*. Vol. 1. Coords. Gilmar Mendes e Georges Abboud. São Paulo: Editora Contracorrente, 2023.

GUARAGNI, Fábio; BACH, Mariana. *Norma Penal em Branco e Outras Técnicas de Reenvio em Direito Penal*. São Paulo: Almedina, 2014.

HASSEMER, Winfried. *Introdução aos Fundamentos do Direito Penal*. São Paulo: Safe, 2005.

JIMÉNEZ, J. Manuel Trayter; CUDOLÀ, Vicenç Aguado i. *Derecho Administrativo Sancionador: Materiales*. Barcelona: Editorial Cedecs, 1995.

JOBIM, Marco Félix; PEREIRA, Rafael Caselli. O processo como procedimento realizado em contraditório – a teoria estruturalista de Elio Fazzalari. In: GAIO JÚNIOR, Antônio Pereira; JOBIM, Marco Félix. *Teorias do processo – dos clássicos aos contemporâneos*. Vol. I. Londrina: Editora Thoth, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 10 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

KHALED JÚNIOR, Hassan. Windscheid & Muther: a polêmica sobre a actio e a invenção da ideia de autonomia do direito processual. *Revista Eletrônica da Faculdade de Direito. Sistema Penal e Violência*, PUCRS, v. 2, n. 1, p. 97/109, jan./jun. 2010.

LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; DE ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela (org.). *Direito Administrativo e Tributação Aduaneira – em homenagem a José Lence Carluci*. Rio de Janeiro: 2017, Lumen Juris.

LEONARDO, Fernando Pieri. Direito Aduaneiro Sancionador à luz do AFC/OMC, da CQR/OMA e do ATEC. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2023.

LIMA, Danilo Pereira. O autoritarismo de Francisco Campos. *Conjur*, 22 de maio de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-22/diario-classe-autoritarismo-francisco-campos/>. Acesso em: 10 jun. 2024.

LOPES JÚNIOR, Aury. *Direito processual penal*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

LOPES JÚNIOR, Aury. *Fundamentos do Processo penal – introdução crítica*. São Paulo: Saraiva, 2017.

LOPES JÚNIOR, Aury; DA ROSA, Alexandre Moraes; SANTIAGO, Nestor Eduardo A. Para que simplificar se pode complicar o CPP? O "novo" arquivamento Frankenstein. *Conjur*, 10 out. 2023. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2023-out-10/criminal-player-terceiro-modelo-arquivamento-supremo-tribunal-federal/#:~:text=%22Art.,homologa%C3%A7%C3%A3o%2C%20na%20forma%20da%20lei](https://www.conjur.com.br/2023-out-10/criminal-player-terceiro-modelo-arquivamento-supremo-tribunal-federal/#:~:text=%22Art.,homologa%C3%A7%C3%A3o%2C%20na%20forma%20da%20lei.). Acesso em: 27 abr. 2024.

MADEIRA, Guilherme; BADARÓ, Gustavo; CRUZ, Schietti. *Código de Processo Penal: estudos comemorativos aos 80 anos de vigência*. Vol. 1 São Paulo: Thomson Reuter Brasil, 2021.

MADEIRA, Guilherme; BADARÓ, Gustavo; CRUZ, Schietti. *Código de Processo Penal: estudos comemorativos aos 80 anos de vigência*. Vol. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MATTES, Rafael Antonietti. Introdução ao direito aduaneiro. In: BRITO, Demes. *Temas atuais do direito aduaneiro brasileiro e notas sobre o direito internacional, teoria e prática*. São Paulo: IOB, 2012. p. 25-37.

MEIRA, Liziane Angelotti. Voto de qualidade e as decisões em matéria aduaneira no Carf sob escrutínio. *Conjur*, 31 jan. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jan-31/artx-territorio-aduaneiro-voto-qualidade-decisoes-materia-aduaneira-carf/>. Acesso em: 12 dez. 2023.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 38 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MORGERO, Kelly Cristina Silva. Determinação do valor aduaneiro: análise das circunstâncias da venda com base nos documentos de preços de transferência. *Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo: Instituto de Estudos Marítimos, v. 12, n. 77, p. 17-31, nov./dez 2023.

NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2 ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Poder Tributário. Conceito de Direito Tributário. Autonomia. Relações com outros Ramos do Direito. In: ZILVETI, Fernando Aurélio. *Doutrina do professor Ruy Barbosa Nogueira: textos compilados e editados pelo IBDT, sob a curadoria do Professor Dr. Fernando Aurélio Zilveti*. São Paulo: IBDT, 2019.

OSÓRIO, Fábio Medina (coord.). *Direito Sancionador – sistema financeiro nacional*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

OSÓRIO, Fábio Medina. Devido processo administrativo sancionador no sistema financeiro nacional. In: OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Sancionador – sistema financeiro nacional*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 13-40.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

PACIORNIK, Joel Ilan; CAVALI, Marcelo Costenaro. *Efeitos das Decisões Administrativas sobre o processo penal e das decisões penais sobre o processo administrativo sancionador*. In: MADEIRA, Guilherme; BADARÓ, Gustavo; CRUZ, Rogério Schietti. *Código de Processo Penal – estudos comemorativos aos 80 anos de vigência*. Vol. II. São Paulo: Thomson Reuters, 2021, p. 325/340

PEIXOTO, Marcelo Magalhães et al. *Tributação Aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP Editora, 2013.

PEREIRA, Claudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2015.

POZZEBON, Fabrício Dreyer de Ávila; DE ÁVILA, Gustavo Noronha. *Crime e interdisciplinariedade – estudos em homenagem à Ruth M. Chittó Gauer*. Porto Alegre: EdUPUCRS, 2012.

PRADO, Geraldo. *Curso de processo penal*. Tomo I – fundamentos e sistema. São Paulo: Marcial Pons, 2024.

RUIVO, Marcelo Almeida. *Criminalidade financeira – contribuição à compreensão da gestão fraudulenta*. São Paulo: Livraria do Advogado, 2011.

RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo: RT, v. 160, ano 27, p. 57-84, out. 2019.

SARETTA, Fausto. Octavio Gouvêa de Bulhões. *Revista Estudos Avançados*, ano 15, n. 41, p. 111-125, 2001.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

SCHIMIDT, Andrei Zenkner. *Direito Penal Econômico: parte geral*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

SCHÜNEMANN, Bernd. *Direito Penal, Racionalidade e Dogmática*. São Paulo: Marcial Pons, 2018.

SEHN, Solon. *Curso de Direito Aduaneiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

SILVA, Ricardo. *A ideologia do Estado Autoritário no Brasil*. Chapecó: Argos, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. *O que é isto – decido conforme minha consciência?* 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

STRECK, Lenio. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise*. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

TESSEROLLI, Eduardo Ramos Caron. *Controle judicial da atividade administrativa brasileira*. Curitiba: Intersaberes, 2022.

TORON, Alberto Zacharias. *Habeas Corpus: controle do devido processo legal: questões controvertidas e de processamento do writ*. 3 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020.

TREVISAN, Rosaldo. Processo de aplicação administrativa da pena de perdimento: Here I go again!. *Conjur*, 22 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-22/territorio-aduaneiro-processo-perdimento-here-go-again/>. Acesso em: 17 jul. 2024.