



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11762.720050/2011-72
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-001.983 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2013
Matéria Multa DI
Recorrente DUFRY DO BRASIL DUTY FREE SHOP LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA AO CONTROLE DE IMPORTAÇÕES. FALTA DE LICENCIAMENTO DE IMPORTAÇÃO. LOJA FRANCA. DISPENSA. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. EFEITOS PROSPECTIVOS. NOVA DISPENSA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, DO CTN.

As Lojas Francas estavam dispensadas de tratamento administrativo de licenciamento aduaneiro na vigência da Portaria SECEX nº 36/2007, que teve seu critério jurídico alterado pela Portaria SECEX nº 10/2010, passando a dela exigir que a partir de sua vigência se procedesse ao referido licenciamento, nas hipóteses legalmente exigidas, segundo art. 146, do CTN. Com o advento da Portaria SECEX nº 13/2010, que expressamente dispensou as Lojas Francas do licenciamento de importação, aplica-se essa dispensa aos atos não definitivamente julgados, nos termos do art. 106, II, do CTN.

Infração não caracterizada.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito tributário exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido conselheiro Mario Cesar Fracalossi Bais que votou por negar integralmente o recurso. Fez sustentação oral Dr. Guilherme Doin OAB nº 108730.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Presidente Substituto.

RELATOR JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), João Carlos Cassuli Junior (Relator), Mario Cesar Francalossi Bais (Suplente), Fernando Luiz da Gama Lobo D Eça, Silvia de Brito Oliveira, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Trata o processo de auto de infração no valor do R\$ 29.482.435,66 (vinte e nove milhões, quatrocentos e oitenta e dois mil, quatrocentos e trinta e cinco reais e sessenta e seis), lavrado em 24/10/2011 e cuja descrição da infração, constante às fls. 03, no Auto de Infração (fls. 5 do processo – n. eletrônico), no campo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, restou consignada como sendo “Importação Desamparada de Guia de Importação ou Documento Equivalente”.

Por fielmente resumidos os fatos, transcrevo o trecho do relatório da DRJ que bem sintetizou os motivos que ensejaram do lançamento:

“Depreende-se da descrição dos fatos no “Relatório de Fiscalização” do auto de infração (fls. 585 a 613), que a interessada, entre janeiro de 2008 e abril de 2010, registrou declarações de importação que acobertaram a entrada no país de bens classificados nas posições 3303, 3304, 3305, 3306 e 3307 da NCM, desvinculadas dos devidos licenciamentos de importação previstos no Comunicado DECEX 23 de 1998, Resolução RDC ANVISA nº 350, de 28.12.2005, Resolução RDC nº 81, de 05.11.2008 e Tratamento Administrativo do SISCOMEX.”

DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA

Cientificado do lançamento em 07/11/2011, conforme documento postal de fls. 614, o contribuinte apresentou tempestivamente Impugnação Administrativa (fls. 617-633 e anexos até fls. 1055 – numeração eletrônica), aduzindo resumidamente os seguintes pontos:

- Que a Impugnante está dispensada da necessidade de licenciamento para as importações que realiza, pois desempenha atividades de “Loja Franca”, sendo esta condição admitida expressamente pela SECEX;

- Que no regime especial de Loja Franca, a nacionalização do produto somente se dá com a compra pelo consumidor final, pois as mercadorias disponíveis são consignadas, não se perfectibilizando pela impugnante a importação cujo licenciamento exige o Fisco;

- Que, conforme dispunha a Portaria SECEX nº. 25/2008, vigente à época dos fatos autuados, os regimes especiais aduaneiros nas modalidades de Lojas Francas são dispensados do licenciamento de importações;

- Que a rigor do artigo 146 do CTN, acaso haja, por parte da Autoridade Administrativa, uma modificação nos critérios jurídicos para exigir o licenciamento de suas importações, tal conduta não pode ser retroativa, passando a ser exigida apenas nas operações subsequentes à sua implementação;

- Que a aplicação de regulamentação da ANVISA para a exigência de licenças de importação de alguns dos produtos importados pela Impugnante não pode ser considerada, uma vez que às lojas francas é aplicado procedimento especial;

- Que a comercialização de determinados produtos, sujeitos a vistoria da ANVISA, não pode ser confundida com a importação dos mesmos com necessidade de licenciamento, jamais tendo a impugnante negado-se à submeter seus produtos às vistorias da ANVISA;

- Que o fato de ser necessário o “aval” da ANVISA para a comercialização de determinados produtos não é o mesmo que ser necessária licença para trazer o mesmo ao país, podendo certos casos serem licenciados os produtos e não necessariamente liberados pelo Órgão que trata de saúde pública no Brasil;

Por fim, a Impugnante menciona que a natureza apontada pelo Fisco para algumas das importações de mercadorias de origem nacional, as denominadas exportações fictas, pois que para elas não há necessidade de autorização para trânsito em território nacional, uma vez que dele mesmo são oriundas. Menciona a Impugnante que a Fiscalização nem mesmo se atentou para a peculiar característica das Declarações de Importação que analisou, maculando assim a credibilidade do lançamento.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), houve por bem em, por maioria de votos, considerar improcedente a impugnação apresentada, proferido Acórdão nº. 07-28.906, ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 09/01/2008 a 01/04/2010

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE LOJA FRANCA. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. TRATAMENTO ADMINISTRATIVO DO SISCOMEX.

Nas operações de importação submetidas ao regime aduaneiro especial de Loja Franca exige-se o Licenciamento Não Automático para produtos relacionados no Tratamento Administrativo do SISCOMEX.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

Em apertada síntese a DRJ competente para o julgamento entendeu que ao contrário do que sustentou a Impugnante, o Fisco possui cinco anos para reexaminar a exatidão das declarações de importação dos contribuintes em geral, afastando a alegação de mudança do critério jurídico trazida pelo contribuinte.

Entendeu também a mencionada Delegacia, que mesmo sendo considerada nacionalizada a mercadoria no momento de sua venda ao passageiro, o fato gerador da mercadoria sob regime aduaneiro especial com suspensão de tributos ocorre quando de sua entrada no território nacional, não se podendo atribuir ao passageiro a responsabilidade

tributária sobre a questão, bem como, nos casos de exportação ficta, tendo a mesma natureza de importação, deve seguir as exigências de licença de importação regulamentadas.

Por fim, essencialmente a DRJ houve por bem em expor seu entendimento de que o regime especial de Lojas Francas não pode sobrepor-se aos casos em que determinadas importações possam Tratamento Administrativo diferenciado pelo SISCOMEX, casos em que, a despeito da “dispensa” atribuída ao regime, o produto em si, possua a qualidade de “não-dispensa”.

DO RECURSO

Cientificado do Acórdão supracitado em 05/06/2012, conforme Termo de Ciência de fls. 1080 – numeração eletrônica, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1084 a 1105) em 05/074/2012, aduzindo os fundamentos que a seguir sintetizo:

- Que o recurso é tempestivo e merece ser conhecido;
- Que é equivocada a interpretação do acórdão recorrido a respeito da efetiva dispensa de licenciamento para as importações sob regimes aduaneiros especiais de Loja Franca;
- Que houve ofensa ao artigo 106 do CTN, aplicando-se nova sistemática de critérios jurídico nas análises de suas importações, sem considerar-se a aplicação da Lei mais benéfica à multa imputada ao contribuinte, e que há impossibilidade de revisão aduaneira que configure mudança no critério jurídico adotado;
- Que ao Recorrente é dispensado o licenciamento para as importações para sob regimes aduaneiros especiais de Lojas Francas, esclarecendo detalhadamente os critérios da especialidade da dispensa;
- Que não se sujeita ao licenciamento de importações, tendo em vista que sequer realiza operações de nacionalização de mercadorias;
- Que realiza, de fato, a importação de cosméticos perfumes e produtos de higiene, submetidos por sua vez ao controle e vistoria da ANVISA, porém, que tal controle não se confunde com licenciamento de importação, e que, sendo inexistente na resolução da ANVISA a licença interpretada pela fiscalização, inexistente amparo legal para a multa aplicada;
- Que não foram observadas as específicas importações de mercadoria de origem nacional, as chamadas exportações fictas, sendo as mesmas tratadas como importações normais pela fiscalização;
- Que a multa aplicada na autuação combatida possui caráter confiscatório;

Ao final a recorrente pediu a procedência do recurso e o conseqüente cancelamento do auto de infração.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico numerado até as folhas 1125 (mil cento e vinte e cinco), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Relator João Carlos Cassuli Junior

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade e tempestividade, portanto, dele tomo conhecimento, passando a análise dos fatos articulados pela recorrente.

Analisando a controvérsia constante dos autos, constata-se que foi efetivado o lançamento tributário correspondente a multa isolada, proveniente de “revisão aduaneira”, por ter a Autoridade Pública interpretado que as Declarações de Importações – DI’s registradas pela Recorrente no período de janeiro de 2008 a abril de 2010, deveriam ter sido objeto de Licenciamento de Importação, sujeitando-se às normas técnicas da ANVISA nos citados procedimentos administrativos, enquanto que, por outro lado, sustenta a Recorrente, meritoriamente, que por se tratar de contribuinte detentor de regime aduaneiro de Loja Franca, estaria expressamente dispensado do referido procedimento de licenciamento.

Para bem compreender a querela em análise, cumpre proceder a uma evolução das normas que regulam a matéria, especificamente com relação ao tratamento administrativo aplicável às Lojas Francas (condição esta incontroversa da Recorrente), vigorante durante os períodos em que havidos os fatos geradores (registro de DI’s), já que se trata de matéria eminentemente de Direito.

Assim sendo, cumpre observar que em janeiro de 2008 vigorava o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que disciplinava que:

“Art. 483. Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 44, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º).

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se inclusive às mercadorias re importadas e às referidas nos incisos I a V do art. 70.

Art. 484. O despacho de importação poderá ser efetuado em zona primária ou em zona secundária (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 49, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º).

Art. 485. Tem-se por iniciado o despacho de importação na data do registro da declaração de importação.”

Resta claro, portanto, que o registro da DI, seja em área primária ou secundária, é apenas o início do despacho de importação, devendo ser atendidos todas as demais exigências legais pertinentes ao controle e administração aduaneira.

Tratando-se a Recorrente de uma “Loja Franca”, mister trazer à baila a disciplina aduaneira a ela aplicável, inicialmente regulamentada pelos arts. 424 a 427, do Regulamento Aduaneiro/2002, e posteriormente, a partir do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, em seus art. 476 a 479:

“CAPÍTULO XIII

DA LOJA FRANCA

Art. 424. O regime aduaneiro especial de loja franca é o que permite a estabelecimento instalado em zona primária de porto ou de aeroporto alfandegado vender mercadoria nacional ou estrangeira a passageiro em viagem internacional, contra pagamento em cheque de viagem ou em moeda estrangeira conversível (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 15).

§1º O regime será outorgado somente às empresas selecionadas mediante concorrência pública, e habilitadas pela Secretaria da Receita Federal (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 15, § 1º).

§2º A mercadoria estrangeira importada diretamente pelos concessionários das lojas francas permanecerá com suspensão do pagamento de tributos até a sua venda nas condições deste Capítulo (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 15, § 2º).

§3º A venda da mercadoria estrangeira converterá automaticamente a suspensão de que trata o § 2º na isenção a que se refere a alínea "e" do inciso II do art. 135 (Lei nº 8.032, de 1990, art. 2º, II, "e", e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso IV).

§4º Quando se tratar de aquisição de produtos nacionais, estes sairão do estabelecimento industrial ou equiparado com isenção de tributos (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 15, § 3º, e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso VI).

Art. 425. Poderão ser admitidas no regime de loja franca as mercadorias nacionais exportadas na forma estabelecida no art. 233 e as submetidas ao regime de depósito alfandegado certificado, conforme previsto na alínea "c" do inciso III do art. 445.

Art. 425. Poderão ser admitidas no regime de loja franca as mercadorias nacionais submetidas ao regime de depósito alfandegado certificado, conforme previsto na alínea "c" do inciso III do art. 445. (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

§1º A importação para admissão no regime, inclusive daquela que se encontra em depósito alfandegado certificado, será feita em consignação, permitido o pagamento ao consignante no exterior somente após a efetiva venda da mercadoria na loja franca.

§2º A Secretaria da Receita Federal poderá editar ato complementar à implementação do disposto neste artigo.

Art. 426. As vendas referidas no § 3º do art. 424 e no § 1º do art. 425 poderão ser realizadas, com observância da regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda, a:

I - tripulantes e passageiros em viagem internacional;

II - missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais de caráter permanente e a seus integrantes e assemelhados;

III - empresas de navegação aérea ou marítima, para uso ou consumo de bordo de embarcações ou aeronaves, de bandeira

estrangeira, aportadas no País (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 15, § 4º); e

II - missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais de caráter permanente e a seus integrantes e assemelhados; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

III - empresas de navegação aérea ou marítima, para uso ou consumo de bordo de embarcações ou aeronaves, de bandeira estrangeira, aportadas no País (Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 15, §4º). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

IV - passageiros, em viagem internacional. Revogado pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

Art. 427. O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as normas complementares necessárias ao disciplinamento do regime (Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 15)."

Reportando-se ao Despacho Aduaneiro de Importação, mais especificamente no que diz respeito às normas complementares vigentes quando dos fatos geradores em análise, encontramos a Instrução Normativa nº 680, da de 02 de outubro de 2006, que em seus arts. 1º, 2º e 15, ao que interessa ao litígio administrativo, disciplinam que:

"Art. 1º A mercadoria que ingresse no País, importada a título definitivo ou não, sujeita-se a despacho aduaneiro de importação, que será processado com base em declaração formulada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), salvo exceções previstas nesta Instrução Normativa ou em normas específicas.

(...)

§ 2º Sujeitam-se, ainda, ao despacho aduaneiro de importação, independentemente do despacho a que foram submetidas por ocasião do seu ingresso no País, as mercadorias de origem estrangeira que venham a ser transferidas para outro regime aduaneiro especial ou despachadas para consumo.

Art. 2º O despacho aduaneiro de importação compreende:

I - despacho para consumo, inclusive da mercadoria:

- a) ingressada no País com o benefício de drawback;*
- b) destinada à ZFM, à Amazônia Ocidental ou a ALC;*
- c) contida em remessa postal internacional ou expressa ou, ainda, conduzida por viajante, se aplicado o regime de importação comum; e*
- d) admitida em regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, na forma do disposto no inciso II, que venha a ser submetida ao regime comum de importação; e*

II - despacho para admissão em regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, de mercadoria que ingresse no País nessa condição."

"Art. 15. O registro da DI caracteriza o início do despacho aduaneiro de importação, e somente será efetivado:

(...)

*II - após o licenciamento da operação de importação, **quando exigível**, e a verificação do atendimento às normas cambiais, conforme estabelecido pelos órgãos e agências da administração pública federal competentes;” (grifou-se)*

E aqui se chega ao ponto central, na medida em que a normativa fiscal exige como *regra geral* que o registro da Declaração de Importação - DI, seja precedido de licenciamento da operação de importação - LI, *quando exigido pela normas vigentes*, pelo que importa investigar se, no caso de Loja Franca, esse referido Licenciamento de Importação era exigível quando da ocorrência dos fatos geradores.

Buscando “consolidar os procedimentos aplicáveis às operações de comércio exterior”, foi publicada a Portaria nº 36, de 22 novembro de 2007 (publicada no DOU de 26/11/2007), através da qual houve o disciplinamento do Licenciamento de Importação, nos seguintes termos:

“CAPÍTULO III

DO LICENCIAMENTO DAS IMPORTAÇÕES

Seção I

Do Sistema Administrativo

Art. 6º O sistema administrativo das importações brasileiras compreende as seguintes modalidades:

I – importações dispensadas de Licenciamento;

II – importações sujeitas a Licenciamento Automático; e

III – importações sujeitas a Licenciamento Não Automático.

*Art. 7º **Como regra geral, as importações brasileiras estão dispensadas de licenciamento**, devendo os importadores tão-somente providenciar o registro da Declaração de Importação (DI) no Siscomex, com o objetivo de dar início aos procedimentos de Despacho Aduaneiro junto à unidade local da Receita Federal do Brasil (RFB).*

*Parágrafo único. **Estão relacionadas a seguir as importações dispensadas de licenciamento:***

(...)

III – sob os regimes aduaneiros especiais nas modalidades de loja franca, depósito afiançado, depósito franco e depósito especial alfandegado;” (grifou-se)

Pela análise das disposições supra transcritas (Portaria Secex nº 37/2007), verifica-se que a “regra geral” para todas as importações brasileiras, é a de que é dispensado o Licenciamento de Importação, porém, além de ser uma “regra geral”, há regra especialmente direcionada para a Loja Franca, para a qual há disciplina especificando que estão elas expressamente *dispensadas de licenciamento*.

Com relação aos procedimentos de Licenciamento Automático e Não Automático, a mesma Portaria nº 36/2007 igualmente disciplinou:

“Art. 8º Estão sujeitas a Licenciamento Automático as seguintes importações:

I – de produtos relacionados no Tratamento Administrativo do Siscomex; também disponíveis no endereço eletrônico do Mdic, para simples consulta, prevalecendo o constante do aludido Tratamento Administrativo;

II – as efetuadas ao amparo do regime aduaneiro especial de drawback.

Art. 9º Estão sujeitas a Licenciamento Não Automático as seguintes importações:

I – de produtos relacionados no Tratamento Administrativo do Siscomex e também disponíveis no endereço eletrônico do Mdic para simples consulta, prevalecendo o constante do aludido Tratamento Administrativo; onde estão indicados os órgãos responsáveis pelo exame prévio do licenciamento não automático, por produto; (...)

A leitura sistemática d disciplina do licenciamento de importação previstos na Portaria nº 36/2007, dá a clara interpretação de que, a regra geral prevista no “caput” do art. 7º, de que todas as importações brasileiras em princípio estão dispensadas de licenciamento de exportação, estão excetuadas pelas hipóteses previstas nos arts. 8º e 9º, subsequentes, da mesma Portaria. Porém, para as importações implementadas pelas Lojas Francas, a dispensa de Licenciamento de Importação era expressa, e estava veiculada no parágrafo único do art. 7º, de modo que segundo interpreto citado dispositivo, as exceções veiculadas nos arts. 8º e 9º da Portaria SECEX nº 36/2007, não lhe alcançaria, estando destinadas, por obviedade, a criar exceções à regra geral de dispensa de licenciamento previstas no “caput” do seu art. 7º.

Referida Portaria nº 36/2007 veio a ser revogada pela Portaria SECEX nº 10, de 24 de maio de 2010 (publicada em 25 de maio de 2010), a qual passou a regular inteiramente a matéria relativa ao Licenciamento de Importação, sendo que o art. 7º reedita a redação do art. 6º da Portaria anterior, e, no art. 8º (que disciplina o que anteriormente era disciplinado no art. 7º, da Portaria revogada), passou a prever o que segue:

“Art. 8º Como regra geral, as importações brasileiras estão dispensadas de licenciamento, devendo os importadores tão-somente providenciar o registro da Declaração de Importação – DI - no SISCOMEX, com o objetivo de dar início aos procedimentos de Despacho Aduaneiro junto à unidade local da RFB.

*§ 1º São dispensadas de licenciamento as seguintes importações:
(...)*

III – sob os regimes aduaneiros especiais nas modalidades de loja franca, depósito afiançado, depósito franco e depósito especial;

§ 2º Na hipótese de o tratamento administrativo do Siscomex previsto nos artigos 9º e 10 acarretar licenciamento para as importações definidas no §1º deste artigo, o primeiro prevalecerá sobre a dispensa.”

Resta evidente que, na vigência da Portaria SECEX nº 36/2007, as Lojas Francas estavam sempre dispensadas de Licenciamento de Importação, independentemente do produto que viesse a pretender importar, enquanto que com a novel disciplina implementada pela Portaria SECEX nº 10/2010, passou a estar expressamente previsto que, havendo previsão de licenciamento de importação para produtos que devessem se submeter a Tratamento Administrativo próprio, este tratamento deveria se sobrepôr à expressa dispensa de

licenciamento, de que gozavam as Lojas Francas, por força do parágrafo único, do art. 7º, da Portaria SECEX nº 36/2007.

Observe-se que foi necessária a inserção do §2º no art. 8º, da Portaria nº 10/10 (que reedita o conteúdo do art. 7º, da Portaria nº 36/2007), pois que, pela interpretação que se tinha antes dessa expressa determinação, era de que apenas haveria exceção à regra geral de dispensa de licenciamento de importação, quando havia previsão expressa de Tratamento Administrativo próprio, em qualquer caso não se aplicando às importações levadas a cabo pelas Lojas Francas, para quem havia exclusão expressa prevista no parágrafo único, do art. 7º, da Portaria nº 36/2007.

Assim, tenho que, efetivamente, a Portaria nº 10, de 24 de maio de 2010 não tem efeito meramente interpretativo, mas sim, veio à lume para inovar o ordenamento, passando a prever uma norma que visa obrigar ao Tratamento Administrativo de Licenciamento de Importação – LI, todas aquelas hipóteses que estavam anteriormente dispensadas de tal procedimento, em caso de haver aparente conflito entre uma norma que se o exigia e a norma geral de sua dispensa.

Mas essa conclusão não pode ser atingida isoladamente, devendo, ainda, ser trazido à consideração, pois que explicitamente aplicável às Lojas Francas, a alteração promovida na Portaria nº 10/2010, pela Portaria SECEX nº 13, de 29 de junho de 2010 (DOU de 30.06.2010), que alterou o parágrafo 2º, *in verbis*:

“§2º Na hipótese de o tratamento administrativo do Siscomex previsto nos artigos 9º e 10 acarretar licenciamento para as importações definidas nos incisos I a II e IV a XV do § 1º deste artigo, o primeiro prevalecerá sobre a dispensa.” (grifou-se)

Verifica-se que a novel redação dada ao §2º, do art. 8º, da Portaria SECEX nº 10/2010, exclui expressamente o dever de submissão, das importações perpetradas pelas Lojas Francas, ao procedimento de Licenciamento de Importação, que em caso de vier a existir previsão expressa de exigência deste Tratamento Administrativo, deverá prevalecer a *dispensa*, enquanto que para as demais hipóteses, prevalecerá o licenciamento.

Esta tratativa veiculada praticamente um mês após a publicação da Portaria nº 10/2010, deixa claro que, na realidade as Lojas Francas efetivamente não estão obrigadas, e nunca estiveram sujeitas ao licenciamento de importação, a elas aplicando-se a dispensa expressa prevista, seja no parágrafo único do art. 7º, da Portaria SECEX nº 36/2007, seja no próprio §1º, do art. 8º, da Portaria SECEX nº 10/2010, mas sem a determinação de submissão a tal tratamento, prevista no seu §2º. Caso assim não fosse, não seria procedida uma alteração pontual em tão curto espaço de tempo.

E mais: essa alteração – que mais aparenta correção de equívoco na tratativa generalista prevista no §2º -, dá assertividade à interpretação de que, efetivamente, para o período anterior a edição da Portaria SECEX nº 10, de 24 de maio de 2010, realmente havia a dispensa do tratamento administrativo de Licenciamento de Importação, não sendo, portanto, essa normativa da Portaria SECEX meramente interpretativa, mas sim inovadora do ordenamento jurídico, e, como tal, alterou o critério jurídico que disciplinava a sujeição ou a dispensa, das Lojas Francas, ao tratamento administrativo do Licenciamento de Importação.

E essa conclusão é atingida quando aprofunda-se a excepcionalidade do tratamento dispensado às operações de importação através de Loja Franca. Nesse regime excepcional, o contribuinte registra a DI relativamente aos produtos importados, que ficarão em regime especial de Loja Franca, os quais apenas serão considerados como efetivamente “nacionalizados”, no momento em que houver a aquisição dos produtos pelo “*passageiro chegando do exterior, identificado por documentação hábil e anteriormente à conferência de sua bagagem acompanhada*” (Art. 10, III c/c § 3º, da Portaria MF nº 112/2008). Essa espécie de importação amolda-se a modalidade de despacho aduaneiro de importação para *admissão em regime aduaneiro especial*, de que trata o inciso II, do art. 2º, da IN SRF nº 680/2006.

Consequentemente, a conclusão da nacionalização dos produtos importados é efetivada por ato do passageiro que adquire tais mercadorias, até então consignadas em Loja Franca, e as internaliza no território nacional, sendo, portanto, ele próprio o contribuinte eventual do imposto, consoante dicção do art. 31, Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que assim disciplina:

“Art. 31 É contribuinte do imposto: (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

II o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

III o adquirente de mercadoria entrepostada. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)”

Consequentemente, enquanto mantida em Loja Franca, a mercadoria importada permanece em zona primária, sob regime de consignação (art. 1º, II, “d”, da IN SRF nº 369, de 28 de novembro de 2003), até que ocorra a sua efetiva nacionalização, que apenas se dá com a efetiva aquisição, pelo passageiro chegando do exterior, que lhe dá destino final de consumo.

Daí porque compreender que se trata de regime aduaneiro excepcional, dispensável que está, a toda evidência de normas que se enquadrem na “regra geral” de importação, tendo desejado as Portarias SECEX n.ºs. 36/2007 e 13/2010, que as importações processadas com destino a Loja Franca, estivessem dispensadas do tratamento administrativo de licenciamento administrativo.

Verifica-se, então, que a evolução das normas atinentes ao Licenciamento de Importação – LI, aplicáveis às Lojas Francas, possuem três momentos, a saber:

1º momento: Portaria SECEX nº 36/2007, que expressamente dispensava da regra geral (“caput”, do art. 7º), o Licenciamento de Exportação, trazendo exceções a regra de sua dispensa nos arts. 8º (Licenciamento Automático) e 9º (Licenciamento Não Automático). Em qualquer hipótese, a dispensa desse tratamento estava expresso no parágrafo único do art. 7º, juntamente com outras modalidades de importações;

2º momento: Portaria SECEX nº 10/2010, que embora tenha mantido a “regra geral” de dispensa de licenciamento de importação no “caput” do art. 8º, e igualmente

trazendo exceções a regra de dispensa nos arts. 9º (Licenciamento Automático) e 10º (Licenciamento Não Automático), inovou incluindo no art. 8º, previsão (§2º), de que, havendo norma exigindo licenciamento de importação, esse deveria prevalecer à dispensa, pelo que acabou afastando a dispensa das Lojas Francas, na existência de previsão de exigência desse tratamento administrativo;

3º momento: Portaria SECEX nº 10/2010, na redação determinada pela Portaria nº 13/2010, que apenas alterou a redação do §2º, para deixar expresso de que, havendo exigência de tratamento administrativo de licenciamento de importação, esse deveria prevalecer em relação à dispensa, exceto no caso de Loja Franca, que prevalece a dispensa em relação ao Licenciamento de Exportação.

Consequentemente, tenho que com relação ao “1º momento”, ou seja, na vigência da Portaria SECEX nº 36/2007, as Lojas Francas estavam dispensadas de proceder ao licenciamento de importação, pelo parágrafo único do art. 7º, que não entendo terem havido registro de Declarações de Importação em infração à legislação.

Já com relação ao “2º momento”, enquanto vigorou a redação do art. 8º, §2º, da Portaria SECEX nº 10/2010, ou seja, entre 25 de maio e 30 de junho de 2010, havia, efetivamente, a necessidade de se proceder ao tratamento administrativo de licenciamento de importação com relação das Declarações de Importação que deveriam se submeter às normas da ANVISA que se lhe exigiam.

Porém, essa obrigatoriedade apenas deve ser aplicada durante o período em que vigorou respectiva redação, pois que importou, positivamente, em modificação de critério jurídico de interpretação e exigência quando ao regime jurídico aplicável à exigência, perante as Lojas Francas do tratamento administrativo de licenciamento de importação. Até esta Portaria nº 10/2010, havia expressa dispensa, modificando o critério jurídico, o que, a teor do art. 146, do CTN, impede sua aplicação retroativa, senão vejamos:

*“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, **quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.**” (grifou-se)*

Mas, penso, finalmente, que mesmo para os fatos geradores ocorridos durante a vigência da Portaria SECEX nº 10/2010, antes da alteração no art. 8º, §2º, pela Portaria SECEX nº 13/2010, mas que se encontram na situação “pendente de julgamento”, como no caso aqui em debate, igualmente deverá haver a dispensa do cumprimento do referido tratamento administrativo de licenciamento de importação, por força do que prevê o inciso II, do art. 106, do CTN, assim disposto:

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
(...)
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
a) quando deixe de defini-lo como infração;*

- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Entendo ser o caso dos autos, eis que nesse “3º momento”, em que passou a vigorar a Portaria SECEX nº 10/2010, na redação da Portaria nº 13/2010, restou claro que para as Lojas Francas é dispensado o tratamento administrativo de licenciamento aduaneiro, de modo que, passou a deixar de tratar o licenciamento aduaneiro como exigível à essas pessoas jurídicas sujeitas ao regime aduaneiro de Loja Franca, e, ainda, deixando de tratar como penalidade o fato de deixar de submeter a importação ao prévio licenciamento de importação, modificando essa infração que foi introduzida pela Portaria nº 10/2010.

Portanto, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser aplicada a legislação subsequente, que afasta a exigência da legislação que impunha a realização de licenciamento de importação em lugar da dispensa que vigorava em favor das lojas francas, como no caso da Recorrente.

Deste modo, neste caso, por não ter sido definitivamente julgado, sequer para as DI's do período compreendido entre 25 de maio e 30 de junho de 2010, seria infracional a conduta da Recorrente de deixar de proceder ao prévio licenciamento de importação antes do registro das Declarações de Importações dos produtos que, segundo a ANVISA, deveriam, em regra geral, se sujeitar a referido tratamento administrativo.

Resta ainda abordar as penalidades impostas sobre as DI's que dizem respeito às mercadorias adquiridas pela Recorrente sob o regime de “exportação ficta”, consistente na aquisição de fornecedores localizados no território nacional, que exportam tais produtos para a Loja Franca, e que, portanto, destinam tais produtos para o exterior sem que tais mercadorias saiam fisicamente do território nacional, nele retornando, via importação pelos adquirentes que compram referidas mercadorias nas lojas francas. Entendeu a Autoridade Pública que também para tais aquisições deveriam ser efetivados os licenciamentos de importação, aplicando o mesmo critério empregado para as demais importações por ele levadas a efeito.

Entendo, nesse caso, que agiu com acerto a Autoridade Autuante, pois que se equiparam a exportação, para todos os fins, a venda de produtos nacionais que acabam sendo destinados à Loja Franca, do mesmo modo que aplicam-se a essas operações todas as normas atinentes à importação, inclusive aquela relativas ao licenciamento de importação, quando exigidos legalmente, o que, no entanto, não se verificou ser aplicável ao caso, pois que a Recorrente é detentora de tratamento excepcional que a dispensa do tratamento administrativo de licenciamento de importação, por se tratar de Loja Franca. Fosse ela contribuinte como qualquer outro, sujeitar-se-ia igualmente às normas de importação, inclusive ao licenciamento aduaneiro, mesmo para o caso das “exportações fictas”.

Finalmente, quanto ao caráter confiscatório da multa aplicada, resta prejudicada sua análise, pois entendo que deve haver o provimento do recurso.

Assim sendo, por considerar que a Recorrente era detentora de dispensa de tratamento administrativo de licenciamento aduaneiro na vigência da Portaria SECEX nº 36/2007, que somente veio a ter seu critério jurídico alterado pela Portaria SECEX nº 10/2010,

passando a dela exigir que procedesse ao referido LI, mas que, por força da novel redação que esta norma recebeu pela Portaria SECEX nº 13/2010, acabou por dispensar expressamente as Lojas Francas do referido licenciamento; e que esta Portaria aplica-se retroativamente aos atos não definitivamente julgados, nos termos do art. 106, II, do CTN, tenho que não houve a *infração administrativa ao controle das importações*, pelo que merece reforma a decisão recorrida.

Assim, voto no sentido de **dar provimento** ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente para exonerar o crédito tributário lançado.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator