IMPOSTO — LANÇAMENTO — REVISÃO — ATO NORMATIVO

— Para o direito tributário brasileiro as obrigações são aferidas conforme a situação de fato existente no dia da ocorrência do fato gerador e segundo as leis vigorantes neste dia.

— A legislação aduaneira permite expressamente a revisão de lançamento já homologado, tanto por erro de fato, como de direito.

— O ato normativo, sendo de caráter interpretativo, tem efeito retroativo, para aplicar-se a ato ou fato pretérito.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO Nº 768-21 704/75

Xerox do Brasil S.A. estando sob ação fiscal desde 19 de maio de 1975, conforme o Termo de Início da Fiscalização, e pressentindo que a ação do Agente Fiscal poderá resultar em lançamento *ex-officio*, que irá prejudicar direitos adquiridos, resolveu impetrar mandado de segurança preventivo, para o fim de obstar a lavratura de auto de infração que determine o pagamento da diferença de imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados, incidentes em produtos estrangeiros que, à época de seu desembaraço aduaneiro, foram classificados na Tarifa Aduaneira do Brasil em posição diversa daquela que hoje é considerada a mais adequada por atos administrativos normativos.

Portanto, pretende a impetrante possuir direito adquirido às alíquotas dos impostos de importação e sobre produtos industrializados que foram utilizadas nas respectivas declarações de importação, e que, na oportunidade da conferência aduaneira ou alfandegária, foram homologados pelo agente fiscal.

Entende a impetrante que por haver o agente fiscal aceito o pagamento dos impostos conforme o proposto na declaração da importação, configurando o lançamento por homologação, ficaria a Fazenda impedida de efetuar revisão no referido lançamento, para o fim de corrigir inadequada aplicação da lei, isto é, retificar a classificação tarifária das mercadorias importadas.

Aumentando, porém, o peso de seus argumentos, alega a impetrante que as alíquotas adotadas nas declarações de importação foram indicadas por atos administrativos normativos, o que lhe daria direito adquirido às mesmas alíquotas, porquanto a mudança de critério jurídico através de novos atos administrativos normativos produziria eficácia jurídica *ex-tunc*, aplicando-se as alíquotas consideradas corretas, adequadas, somente para os fatos geradores pendentes ou futuros, não retroagindo para os fatos geradores já ocorridos.

A tese advocatícia da inadmissibilidade da revisão do lançamento tributário, por motivo do chamado "erro de direito", não resiste a um exame científico de direito positivo, principalmente frente ao Código Tributário Nacional.

Pelo seu art. 144, "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se por lei então vigente ainda que posteriormente modificada ou revogada", o que caracteriza o lançamento como um ato meramente de-

claratório, retroagindo todos os seus efeitos ao dia da ocorrência do fato gerador.

"Em síntese, a obrigação tributária passa por estágio de provisão legal abstrata, por outro da concretização efetiva e, finalmente, se formaliza num documento que lhe permite a satisfação — o lançamento.

Fica, pois, de todo evidente que o elemento fundamental na criação da obrigação tributária é a ocorrência *in* concreto dos fatos abstratamente previstos em lei, vale dizer, a ocorrência do fato gerador, conceito nuclear em torno da qual gravita toda a teoria de obrigação tributária e, por conseqüência, também deve gravitar todo o corpo de princípios solucionadores dos conflitos das leis tributárias no tempo.

Registre-se apenas, a título esclarecedor, a natureza meramente declaratória, no direito positivo brasileiro, do lançamento tributário, que nada cria, constitui ou inova, como pretendeu certa doutrina alienígena, já refutada proficientemente entre nós.

26 — *Direitos adquiridos em matéria tributária*... Sintetizando, a ocorrência ou inocorrência de um fato gerador, determinada pelas leis vigentes ao tempo da verificação do fato, definirá o *status* (direito subjetivo) do contribuinte, isto é, se ele deve, e se deve, quanto e como deve. Daí falar-se, usualmente, em *direito público subjetivo* do contribuinte, para designar que seu *status* se determina de acordo com as leis vigentes no momento de verificação dos fatos tributáveis ou não tributáveis (fatos geradores ou hipóteses de exclusão de débito fiscal).

Da lei tributária no tempo, Antônio Roberto Sampaio Dória, p. 117 e 119 — Edição de 1968".

Portanto, para o direito tributário brasileiro as obrigações e direitos são aferidos conforme a situação de fato existente no dia da ocorrência do fato gerador e segundo as leis vigorantes neste dia.

Nestas condições o lançamento tributário, e, fundamentalmente aquele decorrente de procedimento *ex-officio*, terá sua eficácia produzindo efeitos *ex-tunc*, retroagindo, não só para determinar o tributo conforme a situação de fato e de direito predominante no dia da ocorrência do fato gerador, como também para fixar, a partir deste dia, a data de vencimento originário do "débito fiscal" (obrigação tributária, crédito tributário, etc.), para fins de contagem dos juros de mora e correção monetária.

Assim, somente a ocorrência do fato gerador é que produz direitos adquiridos para o contribuinte, não sendo válido que a determinação de crédito tributário, de forma inadequada ou menos correta, por parte da administração fazendária, possa vir a constituir direito adquirido para o sujeito passivo.

Na legislação específica do imposto de importação, merecem ser reproduzidos os artigos 53 e 54 do Decreto-lei nº 37/66:

"Seção III — Desembaraço

53 — Concluída a conferência aduaneira sem impugnação, ou, havendo-a, desde que adotadas as cautelas fiscais indispensáveis, a mercadoria será desembaraçada e entregue ao importador ou a seu representante legal.

Seção IV — Revisão

54 — A revisão para apuração da regularidade do recolhimento de tributos e outros gravames devidos à Fazenda Nacional será realizada na forma que estabelecer o regulamento, ..."

A revisão do despacho aduaneiro é um estágio ordinário na cobrança administrativa do imposto de importação, pois o conferente aduaneiro é um funcionário que sempre trabalha premido pela urgência que o impetrante tem em desembaraçar a mercadoria, ora porque está vencendo o prazo da armazenagem, ora por moti-

vos outros, sempre relevantes para o comerciante, mas que prejudicam o exame atento e minucioso que devem sofrer o bem importado e sua respectiva declaração de importação.

É pertinente também lembrar, que a responsabilidade da conferência aduaneira é sempre esquecida no momento de acusar a "alfândega" e seus entraves burocráticos, de prejudicar a movimentação de cargas nos portos, e também é necessária agilização do comércio exterior.

Especificamente, portanto, a legislação aduaneira permite expressamente a revisão do lançamento já devidamente homologado, tanto por erro de fato como de direito, por um imperativo de ordem prática e lógica.

Em matéria de direito adquirido o Código Tributário Nacional nos artigos 155, 172, 178 e 182, prevê expressamente que a concessão indevida ou errada pela autoridade administrativa de moratória, remissão, isenção e anistia, respectivamente, não era direito adquirido para o sujeito passivo, podendo ser revogada de ofício, com aplicação das sanções legais cabíveis.

É óbvio que a revogação de um favor fiscal quando errada ou indevidamente concedido, implica necessariamente, uma mudança de critério jurídico. Porém, não é admissível pretender-se direito adquirido contra a lei.

Doutrinariamente, Antonio Roberto Sampaio Dória na sua obra já citada, p. 280 e 281, assim expõe sua opinião:

"No âmbito da legislação ordinária, a aplicação inadequada de norma favorável a casos concretos implica, por igual a nulidade de ato administrativo. Isenção reconhecida erroneamente, ou porque os fatos concretos não se enquadram evidentemente no padrão legal, ou porque o alcance do favor foi distendido além do que seus termos estritamente induzem, pode ser a qualquer tempo anulada, retroagindo os efeitos da anulação à data da concessão do benefício. É esse caso típico da anulação do ato administrativo, cujos efeitos operam *ex-tunc*, se contrário da revogação, que se efetiva *ex tunc*. Na hipótese, trata-se naturalmente de um ato que não podia gerar qualquer direito, por não se ter consumado ou constituído regularmente, de vez que praticado contra expresso texto da lei. Se, entretanto, o ato concessivo da isenção resultar de *interpretação imprópria de lei* (e *não contra literal disposição de lei*), aí então sua revogação ulterior, determinada por mudança da orientação administrativa prevalecente, possui apenas efeitos *ex-nunc*, continuando inexigíveis os créditos tributários excluídos durante o período em que vigorava a interpretação administrativa revogada."

Pessoalmtnte tenho alguma simpatia pela distinção "interpretação imprópria da lei", e "interpretação contra literal disposição de lei", tanta que já havia adotado esta distinção em trabalho publicado na *Revista de Direito Público* nº 22 out-dez. 1972, p. 354 a 356, com título "Lançamento fiscal e mandado de segurança", valendo reproduzir o seguinte trecho:

"Ao exercitar esta atribuição, voltamos a frisar, específica e privativa, e, na hipótese de uma escolha da alíquota não aplicável ao caso em espécie, logicamente superior à devida, estaria a autoridade fazendária, além de praticar um ato errado, não conforme a melhor interpretação da lei *consumando também um abuso de poder, uma ilegalidade, socorrível por mandado de segurança?*

Acredito que os erros de interpretação da autoridade fiscal na elaboração do lançamento tributário *não configuram a ilegalidade ou abuso de poder, contra o que caberia o remédio heróico*".

Quanto ao caso em discussão no presente mandado de segurança, para se admitir que a revisão do lançamento será

efetuada unicamente com base no chamado erro de direito, (revisão que é expressamente autorizada pela legislação específica do imposto de importação, como já visto), será necessário, também, que se admita que as mercadorias importadas sempre foram devidamente qualificadas, com suas especificações técnicas fixadas claramente, o que não deve ter ocorrido, haja vista que a impetrante apresentava suas máquinas como assemelhadas às máquinas impressoras do sistema *off-set*, o que, com a devida vênia, sempre me pareceu forçar bastante a natureza e finalidade das referidas máquinas.

Nestas condições, é duvidoso que a discussão se restrinja, unicamente, a erro de direito, a mera alteração de critério jurídico, para cujo deslinde, tornar-se-ia necessário examinar as consultas formuladas pela impetrante, e as respectivas respostas, através da Comissão Especial de Classificação da Diretoria de Rendas Aduaneiras, e, posteriormente, por Parecer Normativo da Coordenação do Sistema da Tributação da Secretaria da Receita Federal.

A bem da verdade, deve ser afirmado, contrariamente ao item 3.2.4 da peça inicial, que os efeitos jurídicos, tanto da Resposta à Consulta pela CEC da DRA, como do Parecer Normativo da CST da SRF *são idênticos*, no sentido de orientar genericamente os funcionários fazendários, hierarquicamente subordinados à autoridade emissora do ato administrativo, e se contribuintes, cujos fatos tributários se adaptem à matéria submetida à consulta fiscal. A diferença entre os atos administrativos é mera decorrência da reforma estrutural do Ministério da Fazenda, e o apelido do Parecer Normativo não traz inovação alguma do ponto de vista material.

Outro ponto que merece ser veementemente contestado é quanto ao fato de pretender a impetrante estar acobertada por ato administrativo normativo, desde 6 de outubro de 1969 quando foi emitida a Instrução Normativa nº 9 da Secretaria da Receita Federal, até a emissão do Parecer Normativo nº 388 de 26.5.1971, ou do Parecer Normativo nº 62 de 27.3.1972.

A Instrução Normativa nº 9 de 6.10.69 estabeleceu a seguinte regra:

"I — Renovar as decisões proferidas em processos de consulta, até a publicação deste ato, por autoridades subordinadas, inclusive as exaradas pelos Diretores e Chefes de repartições dos extintos Departamentos de Rendas Internas, ou Imposto de Renda e Rendas Aduaneiras."

Então, de acordo com a Instrução Normativa nº 5-69 a Decisão nº 3 314/65 da CEC foi totalmente revogada como ato administrativo normativo, não obrigando mais aos funcionários fazendários subordinados.

Portanto, a partir de outubro de 1969 a classificação tarifária adotada pela impetrante não mais estava resguardada por ato administrativo normativo, o qual, aliás, não tem os efeitos postulados nesta impetração, conforme o parágrafo único do art. 108 do Código Tributário Nacional:

"A observância das normas referidas neste artigo (atos administrativos normativos) exclui a imposição de penalidade, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base do cálculo do tributo."

Nestas condições, a revisão do lançamento, se a impetrante estivesse realmente agindo de acordo com ato administrativo normativo, não poderia de forma alguma determinar a cobrança de penalidades, juros de mora e correção monetária.

Nada, porém, impede, que a revisão do lançamento determine a cobrança de imposto, que deixou de ser pago, no vencimento originário da obrigação tributária, após a ocorrência do fato gerador.

Conforme já foi visto, o direito subjetivo do contribuinte é unicamente decorrente do fato gerador, cuja ocorrência é que vai constituir direitos e obrigações para os dois sujeitos de obrigação tributária.

O lançamento tributário, assim, vai determinar o crédito tributário segundo os direitos e obrigações constituídos no dia da ocorrência de fato gerador.

Não estando extinto o prazo que a Fazenda possui para efetuar o lançamento, pode perfeitamente efetuar a sua revisão, para conferir o exato pagamento do imposto, pois a errada interpretação da lei por qualquer autoridade fazendária não pode constituir direitos subjetivos ao contribuinte.

Não se pode esquecer, também, que a função do Parecer Normativo é de dar a interpretação da lei tributária para os funcionários, hierarquicamente subordinados, e contribuintes. Como ato meramente interpretativo tem efeito retroativo para as aplicar a ato ou fato pretérito na conformidade do art. 106 do Código Tributário Nacional:

"Art. 106 — A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I — em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativo, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretativos."

Por tudo que foi exposto, e sob qualquer ângulo que se examine a pretensão da impetrante, vê-se o seu descabimento, devendo ser denegado o mandato de segurança, preventivo se conhecido.

É o aditamento à informação nº 64-75 da DRF - RJ.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Rio de Janeiro, em 30 de junho de 1975.

a) Aurélio Pitanga Seixas Filho — 12º Procurador da Fazenda Nacional.

De acordo.

Restitua-se à Delegacia da Receita Federal no Estado do Rio de Janeiro.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Rio de Janeiro, em 30 de junho de 1975.

a) Reynaldo Mello Moraes — Subprocurador-Chefe.