

O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E O ATO ADMINISTRATIVO NULO

WALTER BARBOSA CORREA*

Relação do direito tributário com o administrativo. Ato administrativo nulo. Anulação e revogação de ato administrativo. Revisão do lançamento pela administração. Arguição de vício de competência, de procedimento e de forma. Vício material. Conclusão.

1. *Relação do direito tributário com o administrativo*

1.1 A evolução dos estudos em matéria de direito tributário, principalmente a contar das primeiras décadas deste século, por influência inegável da elaboração do Reichsabagenordnung, provocou não só o unânime reconhecimento da autonomia desse ramo da ciência jurídica, como, também, o desenvolvimento e conseqüente aperfeiçoamento e especialização de inúmeros setores desta disciplina.

Ramo autônomo do direito, nem por isso o direito tributário deixa de manter relações com outras disciplinas jurídicas, em especial com o direito administrativo, do qual o tributário se teria desgarrado.¹ No passado, porém, esse relacionamento não constituía motivo de preocupação entre os estudiosos, como se depreende dos apontamentos de Fernandes Pereira de Barros que, em 1855,² procurando dar uma sistematização do direito financeiro no Brasil,

* Professor da Faculdade de Direito da USP.

¹ Nogueira, Ruy Barbosa. *Direito financeiro, curso de direito tributário*. 3. ed. José Bushatsky Editor, p. 67.

² Barros, Fernandes Pereira de. *Apontamentos de direito financeiro brasileiro*. Eduardo & Henrique Laemmert, 1855. cap. 4.

trata da arrecadação das rendas públicas, preocupado apenas com a forma de as rendas darem entrada nos cofres do tesouro, sem qualquer referência teórica ou dogmática a respeito do lançamento.

1.2 Porém, como muitos atos, processos e procedimentos administrativos provocam reflexos importantes na matéria tributária, passou a doutrina, já em nossos tempos, a ter por objeto a pesquisa mais pormenorizada desses fenômenos que se situam na zona cinzenta³ da divisão entre direito tributário e administrativo.

Assim, por exemplo, no Brasil, como procedimento administrativo que é,⁴ o lançamento tributário já mereceu, principalmente com monografia de Ruy Barbosa Nogueira,⁵ o esmiuçado perquirir dos estudiosos.⁶ Sem embargo disso, o lançamento tributário, diante da vastidão da matéria, aliada ao desenvolver ininterrupto das pesquisas científicas, continua a abrir campo para novas indagações e tomadas de posição.

À vista disso é que nos propomos a examinar, à luz das lições transmitidas pelo direito administrativo — mas tendo por enfoque o direito tributário — alguns destacados aspectos do ato administrativo nulo relacionados com o lançamento tributário.

2. Lançamento tributário e ato administrativo

2.1 Eminentemente obrigacional, o direito tributário possui como núcleo de seu elemento jurídico a obrigação tributária principal,⁷ em torno da qual gra-

³ A exata colocação do lançamento, no quadro das disciplinas jurídicas, não é pacífica. Veja-se que Rafael Bielsa entende que “O Estado na *função administrativa fiscal* atua de maneira similar, porém, não idêntica à que expressa na *atividade administrativa não fiscal*, ou seja, na prestação de serviços públicos”. (*Compendio de derecho público*, 1952. v. 3, p. 72.)

⁴ CTN, art. 142.

⁵ Nogueira, Ruy Barbosa. *Da teoria do lançamento tributário*. Ed. Revista dos Tribunais, 1965.

⁶ Entre outros: Ulhôa Canto, Gilberto de. *Temas de direito tributário*. Ed. Alba Ltda., 1963. v. 1, p. 170; Seabra Fagundes. Imposto, lançamento irregular. *Rev. Dir. Adm.*, 35/455; Andrade Martins, José Antonio de. O autolancamento tributário. In: *Estudos Tributários*. Ed. Resenha Tributária, p. 223; Campos Andrade, F. Roberto B. Imutabilidade do lançamento fiscal. *Rev. Dir. Públ.*, 9/122; Ataliba, Geraldo. Imposto predial urbano. *Rev. Dir. Públ.*, 11/118; Seixas Filho, Aurelio Pitanga. Lançamento fiscal e mandado de segurança. *Rev. Dir. Públ.*, 22/354.

⁷ A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (CTN, art. 113, § 1.º).

vitam, necessariamente, como que ligadas por força centrípeta, várias figuras, atos e institutos jurídicos pertencentes a outros ramos do direito, figuras essas que integram, com a própria obrigação, o quadro que constitui o direito tributário. É o que acontece, exemplificadamente, com as infrações, as penalidades, o lançamento.

Tal ocorre porque a obrigação tributária não é estática, a viver no mundo das hipóteses e das meras concepções teóricas; ao contrário, manifesta-se pelo seu caráter dinâmico. As obrigações tributárias, que afinal vão tornar realidade a atividade financeira fiscal e extrafiscal do Estado, precisam, para atingir esse fim, cumprir seu ciclo de vida, nascendo e atingindo um termo final; a obrigação, todavia, qualquer que seja sua espécie, nasce para ter vida efêmera, diferentemente dos direitos reais e pessoais que, em regra, tendem a permanecer no tempo.

São, assim, esses atos, institutos e figuras existentes em torno dos elementos da obrigação tributária — os sujeitos e o objeto da obrigação — que, se pode dizer, funcionam como impulso vital, ora impelindo a obrigação para o nascimento, ora provocando a extinção, ora, apenas, a exclusão do crédito, etc.

2.2 Pois bem, o aspecto dinâmico, intrínseco na idéia de obrigação tributária, permite que se distingam três fases ou conteúdos em que ela se desenrola.⁸

A primeira fase é a que surge com a ocorrência do fato descrito na lei, como necessária e suficiente para criar a obrigação.⁹ Nesse preciso instante instala-se o vínculo jurídico tributário, adstringindo o sujeito ativo ao sujeito passivo da obrigação, de modo a despontar *direitos* àquele e *deveres* a este.

Mister se faz, contudo, salvo quando o sujeito passivo satisfaz espontaneamente a prestação, como no lançamento por homologação, que o sujeito ativo provoque a vinculada e obrigatória atividade para ver cumprida a prestação, porque se ambas as partes do nexu jurídico se mantiverem inertes quanto ao seu objeto (prestação), nenhum efeito haverá no campo do direito. Aliás, o próprio direito, com o evolver do tempo e em face do desinteresse do credor, preceitua a extinção da obrigação pela decadência (art. 173 do CTN).

Assim, após a constituição da obrigação, em virtude da ocorrência do fato gerador, surge a fase da *pretensão*, pela qual o sujeito ativo expressa o propósito de que o sujeito passivo se submeta ao cumprimento da prestação,

⁸ Becker, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Ed. Saraiva, 1963. n.º 95, p. 312.

⁹ CTN, arts. 113, § 1.º e 114.

fazendo, dessa forma, nascer o crédito tributário.¹⁰ Essa segunda fase, no direito tributário, se realiza através do lançamento.¹¹

Por fim, procedido o lançamento — isto é, revelada a pretensão do credor, com a criação do crédito tributário — se o sujeito passivo não satisfaz a prestação, ingressa-se na terceira fase, onde o sujeito ativo pode valer-se do Poder Judiciário e, mediante *coação*, forçar o cumprimento da prestação, ficando a isto sujeito o patrimônio do devedor. Se, porém, o credor da obrigação tributária não se armar desse meio, dentro de certo tempo, ficará privado de fazê-lo, pela prescrição (art. 174 do CTN).

2.3 Das fases por que pode passar a obrigação, importa destacar aquela que corresponde à manifestação da *pretensão* do credor, ou seja, aquela que caracteriza o lançamento.¹²

Desde logo, entretanto, ressaltamos e insistimos na característica fundamental de o lançamento ser ato administrativo unilateral, consistente em significar em seu âmago a expressa volição do credor em criar o crédito tributário.¹³

E pomos em destaque, também, que o lançamento é um *procedimento administrativo* tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Esta colocação do problema não significa que nos olvidamos neste trabalho dos dois aspectos corretamente apontados por Alberto Pinheiro Xavier, ou seja, de que no conceito genérico de lançamento se incluem o lançamento resultante de ato do Juízo, como o da autoridade administrativa.¹⁴ Entretanto,

¹⁰ CTN, art. 139.

¹¹ Aliomar Baleeiro, ao tratar da ressalva do art. 153 § 29 da Constituição, que alude a “imposto lançado”, admite que o imposto extraordinário, decretado na iminência ou no caso de guerra “pode dispensar, por sua natureza ou pela técnica de aplicação, o processo administrativo do lançamento” (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 3. ed. Ed. Forense, 1974. nº 10, p. 32). Em nosso entender, todavia, também nesse caso deve haver a manifestação da pretensão do fisco e, conseqüentemente, o indispensável lançamento.

¹² Dino Jarach, com sua aguda percepção jurídica, define o lançamento (determinación) como um ato jurídico da administração no qual esta manifesta sua *pretensão* (o grifo é nosso) contra determinadas pessoas com caráter de contribuintes ou responsáveis, de obter o pagamento da obrigação tributária (*Curso superior de derecho tributário*. Liceo Profesional Cima, 1969, v. 1, p. 402).

¹³ Cf. Fonrouge, Giuliani. *Derecho financiero*. 2. ed. Ed. Depalma, v. 1, nº 243.

¹⁴ Xavier, Alberto Pinheiro. *Conceito de acto tributário*. Livraria Almedina, 1972. p. 30.

a análise que vamos proceder enfoca somente o lançamento resultante de ato da autoridade administrativa, embora os resultados se apliquem ao lançamento produzido em juízo, inclusive, na apuração do imposto de transmissão *causa mortis*.

2.4 Ora, procedimento administrativo, como diz Hely Lopes Meirelles,¹⁵ fundado em Sandulli, “é a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela administração. É o *iter* legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal”.¹⁶

2.5 Adaptado a essa noção, pode-se afirmar que o lançamento contém em seu bojo um grupo de operações que integram o todo objetivando criar o crédito tributário, ou, ainda, em outras palavras, o lançamento é *ato administrativo* que se compõe e se forma em virtude de uma seqüência ordenada de operações.¹⁷ O ato administrativo que representa o lançamento é *um e único ato administrativo*, que como tal ingressa no mundo jurídico, depois de realizada as operações (atos procedimentais preparatórios), que produzem o efeito regular do ato.¹⁸

2.6 A série de operações constitutivas do lançamento, no direito brasileiro, se exaure, normalmente, com a *notificação* do sujeito passivo. Entretanto, como dispõe o art. 145 do CTN, o lançamento regularmente notificado ainda pode ser alterado em virtude de: a) impugnação do sujeito passivo; b) re-

¹⁵ Meirelles, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. p. 162.

¹⁶ Não se confunda, todavia, *procedimento administrativo* com *ato administrativo complexo*, nem com *ato administrativo composto*. O procedimento é o encadeamento de operação que propicia o ato final; o ato complexo é, diversamente, o que resulta da intervenção de dois ou mais órgãos administrativos para a obtenção do ato final; e, o ato composto é o que se apresenta com um ato principal e com um ato complementar que o ratifica ou aprova. Todos esses atos têm o seu procedimento formal, inconfundível com o seu conteúdo material, ou com as suas características substanciais. (Meirelles, Hely Lopes. op. cit. p. 163.)

¹⁷ Ruy Barbosa Nogueira usa a expressão “mecânica da investigação e determinação da obrigação tributária” (op. cit. n.º 16, p. 31); e Rafael Bielsa refere-se a “operação administrativa” (op. cit. p. 73).

¹⁸ Giuliani Fonrouge, citando Ingresso, esclarece que os diversos momentos do lançamento se resumem e unificam em um procedimento ou juízo lógico, que se inicia com a investigação sobre o *an debeatur* do imposto e termina no *quantum debeatur* ou soma certa a pagar (*Derecho financeiro*. 2. ed. Ed. Depalma, v. 1, n.º 230, p. 479).

curso de ofício; ou c) iniciativa de ofício de autoridade administrativa. O lançamento, então, nesses casos, não chega a seu término com a notificação, sujeitando-se a outras operações, que irão completar o procedimento administrativo,¹⁹ quer através do processo administrativo tributário, quer mediante processo judicial.²⁰

Por isso, adverte Lopes Meirelles: “A preterição de atos preparatórios ou a sua realização em desconformidade com a norma legal que disciplina o procedimento administrativo pode acarretar a nulidade do ato final, desde que se trate de operações substanciais ou de requisitos de legalidade do ato principal.”²¹

De qualquer forma, será correto afirmar que no Direito Tributário Brasileiro o lançamento, qualquer que seja sua modalidade (por declaração, de ofício ou por homologação, arts. 147, 149 e 150 do CTN) é *ato administrativo* forjado por uma ou várias operações constitutivas de um procedimento administrativo.

3. *Ato administrativo nulo*

3.1 Ensina Cretella Junior que *ato administrativo* é a manifestação da vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha nas mãos fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa.²²

Constitui, o ato administrativo, como unanimemente afirma a doutrina, espécie de *ato jurídico* praticado pela autoridade administrativa com o fim apontado na definição do eminente administrativista.

3.2 Como espécie de ato jurídico, o ato administrativo comporta a classificação feita pela teoria geral do direito a respeito da validade do ato, de modo a falar-se em ato nulo, anulável e inexistente.²³

¹⁹ Art. 145 do CTN. Neste sentido veja-se Ulhôa Canto, Gilberto de. op. cit. n.º 163.

²⁰ Só o lançamento definitivo comunica exigibilidade ao débito previdenciário... (AMS nº 73 554 do Paraná, STF 2ª Turma. In: DJU de 26.6.1974.)

²¹ Meirelles, Hely Lopes. op. cit. p. 162.

²² Cretella Junior. *Do ato administrativo*. nº 6, p. 32.

²³ Adotamos aqui o critério tradicionalmente utilizado pela doutrina na análise deste tormentoso problema da teoria geral do direito, que se preocupa basicamente com o

Em uma síntese atualíssima, Miguel Reale²⁴ informa que a teoria da validade dos atos jurídicos constitui assunto comum a todos os campos do direito, no que se refere a determinados princípios gerais, e mostra o relevo na distinção entre atos *nulos*, *anuláveis* e *inexistentes*, assim conceituados por aquele professor.

Atos nulos são aqueles “que carecem de validade formal ou vigência, por padecerem de um vício insanável que os compromete irremediavelmente, dada a preterição ou a violação de exigências que a lei declara essenciais”.²⁵ Aqui, importante é não confundir *legalidade* com *mérito*, que no direito administrativo Cretella Junior tão bem distingue, mostrando que enquanto a ilegalidade torna o ato nulo, o mérito do ato administrativo continua a ser campo privativo da administração, impenetrável ao Judiciário, não podendo, assim, ser por este anulado, mas tão-só revogado pela própria administração.²⁶

“*Anuláveis*”, diz Miguel Reale, “ao contrário, são aqueles atos que se constituem com desobediência a certos requisitos legais que não atingem a substância do ato, mas sim a sua eficácia, tornando-os inaptos a produzir os efeitos que normalmente lhes deveriam corresponder”.²⁷

“*Inexistentes*”, por fim, são os atos eivados de “um vício antes natural ou fático, devido à falta de elementos constitutivos”.²⁸

Após aludir a esses conceitos, recorda ainda Miguel Reale a circunstância de que os atos anuláveis “podem ser sanados ou retificados, através de processos que variam segundo a natureza da matéria disciplinada”. Mas, de importância transcendental é o destacado alerta dado pelo insigne professor, no sentido de que “a teoria geral da nulidade dos atos jurídicos está passando por uma revisão crítica, à luz da qual nem sempre se aplicam no plano do

ato jurídico e seus vícios, para daí tirar as conclusões quanto aos efeitos produzidos. Outra maneira de proceder ao mesmo estudo consistiria em partir das conceituações referentes à *eficácia e validade* do ato e em seguida determinar as conseqüências jurídicas produzidas por atos válidos ou inválidos, eficazes ou ineficazes.

²⁴ Reale, Miguel. *Lições preliminares de direito*. J. Bushatsky, Editor, 1973. p. 235 e segs.

²⁵ Id. *ibid.* p. 235.

²⁶ Cretella Junior. *op. cit.* p. 152.

²⁷ Reale, Miguel. *op. cit.* p. 235.

²⁸ Id. *ibid.* p. 236. Curioso caso do lançamento inexistente é narrado por Ruy Barbosa Nogueira na 5.^a *Coletânea de Direito Tributário*, José Bushatsky, Editor, p. 39 e segs. É referido ali despacho datilografado em processo administrativo que deveria ser assinado por Delegado Seccional autorizando lançamento, despacho esse que não chegou a ser assinado.

direito administrativo os critérios tradicionalmente seguidos no campo do direito privado”.²⁹ E isso é fácil de entender, quando é certo que no âmbito do direito administrativo a anulação atinge somente os atos nulos e inexistentes e não os atos anuláveis.³⁰

3.3 Pois bem, se o ato nulo é aquele que padece de vício decorrente da preterição ou violação de exigência que a lei declara essencial,³¹ isto não significa, como observa Ernest Forsthoff,³² que da lei se deduza completamente quais os requisitos que devem ser cumpridos para que um ato administrativo seja plenamente correto. “Na lei”, diz Forsthoff, “encontram-se estabelecidas as divisões entre as competências em razões de matéria e de lugar, os preceitos relativos à forma e o procedimento, determinações com relação ao conteúdo dos atos administrativos, etc. Todavia, essas prescrições não esgotam todas as exigências a que deve responder a atividade administrativa isenta de irregularidades. Existem outros requisitos que derivam da razão, da lógica imanente do direito, das concepções éticas e das leis naturais que, intrinsecamente considerados, parecem tão evidentes e óbvios que seria pouco provável, pelo menos, fazer menção expressa a eles nas leis, sem embargo de possuírem importância na prática administrativa”.³³

Visto por outro ângulo, podemos afirmar com Themístocles Brandão Cavalcanti que, se na ordem privada temos o dolo, o erro, a coação, a simulação, a fraude, a incapacidade do agente ou vício de forma, no direito público nem todos esses vícios que afetam o ato jurídico, mais ou menos profundamente, em sua essência, têm a mesma importância.³⁴

²⁹ Reale, Miguel. *op. cit.* p. 235.

³⁰ Hely Lopes Meirelles afirma: “Embora muitos autores se refiram a *ato administrativo anulável*, não admitimos essa categoria em direito público, pela impossibilidade de preponderar na atividade da administração, o interesse privado sobre o interesse público, e não ser admissível a manutenção de atos ilegais ainda que assim o desejem as partes, porque a isto se opõe o princípio da *legalidade administrativa*” (*op. cit.* p. 181 e 214).

³¹ Segundo Themístocles Brandão Cavalcanti a validade dos atos administrativos pressupõe duas condições essenciais, condições gerais, que integram e completam o ato: a) a competência da autoridade que praticou o ato; b) a sua conformidade com a lei, isto é, a sua constitucionalidade ou legalidade e a obediência do conteúdo e forma nela prescritos (*Tratado de direito administrativo*. 3. ed. v. 1, p. 270).

³² Forsthoff, Ernest. *Tratado de derecho administrativo*. trad. da 5ª ed. alemã, Inst. Estudos Jurídicos, 1958. p. 307.

³³ *Id. ibid.* *op. cit.* p. 307.

³⁴ Cavalcanti, Themístocles Brandão. *op. cit.* p. 274.

Dos atos defeituosos, estudados com abrangência para toda a esfera do direito administrativo por Forsthoff, faremos a seguir breve referência naquilo que possa interessar ao direito tributário, deambulando bem de perto o critério expositivo desse autor³⁵ que alude a: a) vícios de competência; b) vícios de procedimentos; c) vícios de forma; e d) vícios materiais.³⁶

3.3.1 Nos *vícios de competência* distinguem-se os de violação de *competência territorial* e de *competência objetiva*. A violação de competência territorial (*ratione loci*) ocorre quando uma autoridade intervém no âmbito territorial a que se estende a competência de uma autoridade distinta, porém, da mesma classe, sobrepondo-se à sua própria. Por outro lado, a violação de competência objetiva (*ratione materiae*) consiste na ação de uma autoridade, no exercício de seu cargo, reservada a outra autoridade. No direito tributário brasileiro não nos parece possível admitir a validade ou eficácia de lançamento que viole essas competências.

Os vícios decorrentes da incapacidade da autoridade infringem uma das condições essenciais da validade dos atos administrativos, aludidos por Themístocles Brandão Cavalcanti, qual seja a da competência da autoridade que praticou o ato. Conseqüentemente, é nulo o lançamento praticado por quem não esteja no exercício regular de suas funções.

3.3.2 Os *vícios de procedimento* dizem respeito ao movimento e direção que a série de atos preparatórios, destinados a constituir o lançamento, deve seguir. A dinâmica desses atos ocorre tanto no caso de não haver impugnação do interessado (art. 145, I do CTN) como na hipótese de instaurar-se o processo administrativo tributário.

3.3.3 No que tange aos *vícios de forma* de que se deve revestir o ato, sem embargo de não ser comum no direito administrativo a prescrição de forma determinada, o direito tributário estabelece preceitos formais a serem obedecidos na elaboração do lançamento, os quais devem ser respeitados sob pena de nulidade. Mas, embora o desrespeito à forma possa ser sanado posteriormente, a retificação não produz efeito *ex tunc*.

³⁵ Forsthoff, Ernest. op. cit. p. 318 e segs.

³⁶ Desta classificação dos defeitos pode-se chegar à distinção feita pela doutrina entre *erro de direito e erro de fato*. O erro de direito é aquele que pode se referir à capacidade do agente, à proibição do ato ou à sua forma, enquanto o erro de fato refere-se à essência ou conteúdo do ato. Veja Bevilacqua, Clovis. *Comentários*, art. 86, n.º 3.

3.3.4 Por fim, os *vícios materiais* constituem os defeitos que atingem o lançamento em sua própria essência, em virtude de defeitos na manifestação da vontade do agente do ato, permitindo assim que também surja no mundo jurídico ato nulo. Caracteriza-se o vício material, fundamentalmente, pela circunstância de resultar de defeito na manifestação da vontade do poder público.

Entre os vícios de manifestação da vontade encontram-se o erro, o dolo, a coação e a simulação. Em tema de lançamento, porém, a simulação, pela própria natureza da coisa, não ocorre.

É bem de ver que esses defeitos materiais somente podem ser argüidos pela administração pública, pois, sendo o lançamento exteriorização de vontade da administração em criar o crédito tributário, a esta cabe alegar a existência do vício que deformou sua vontade, e não ao sujeito passivo que está adstrito àquela manifestação.

Ressalta-se que, quando o lançamento se realiza com base em informação que a autoridade recebe do sujeito passivo ou de terceiro, este assume, em virtude dessa cooperação, importante responsabilidade na correção material do ato. Aliás, não só no lançamento por declaração, em que a informação é da essência do ato, mas, também, para outros efeitos tributários (exemplo, isenção, redução de alíquota, etc.) a informação há de ser prestada corretamente pelo interessado, sob pena de responder por sanções. Aliás, além do disposto no § 1º do art. 147 do CTN, nossa legislação sobre o imposto de renda veda a retificação da declaração prestada pelos contribuintes pessoas físicas ou jurídicas (aqueles após a notificação do lançamento ou de processo de lançamento *ex-officio* e estes após o vencimento do prazo para o pagamento da primeira cota ou cota única) quando o contribuinte visar incluir ou majorar deduções e abatimentos que, por erro ou ignorância, não pleiteara (Decreto-lei nº 5 844, art. 63 § 4º e art. 405 do Regulamento).

4. *Anulação e revogação de ato administrativo*

4.1 Ora, como neste estudo pretendemos nos interessar primordialmente com a análise dos vícios que atingem os atos preparatórios do procedimento administrativo que redundam no lançamento, vejamos, ainda como premissa para a boa colocação da matéria, a importante distinção feita entre anulação e revogação do ato administrativo.

Nesse sentido, Cretella Junior parte do conceito genérico de desfazimento que abrange as espécies *anulação e revogação*.

4.2 “Anular é desfazer o ato ilegal. Anulação é a providência de iniciativa da administração ou do particular para que se retire do mundo jurídico ato eivado de ilegalidade.”³⁷ A anulação, explica o mesmo autor, tanto pode ser feita pela administração como pelo Poder Judiciário.

4.3 “Revogação também é desfazimento do ato administrativo. Não, porém, por motivo de ilegalidade, mas por motivo de mérito, ou seja, de inoportunidade ou inconveniência.”³⁸

Destarte, em face do princípio da inderrogabilidade que norteia o direito tributário³⁹ e diante do disposto no parágrafo único do art. 142 do CTN, segundo o qual a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, verifica-se que em matéria de lançamento não há cogitar de revogação, pois a inoportunidade ou a inconveniência de um lançamento não pode se opor ao preceito *ex lege* da obrigação e de sua conseqüente exigibilidade.⁴⁰

5. Revisão do lançamento pela administração

5.1 Como espécie de figura de anulação, o direito tributário regula a *revisão* permitida enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública (parágrafo único do art. 149 do CTN) e que consiste na alteração do lançamento pela *autoridade administrativa* nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN, quais sejam: I. Quando a lei assim o determine; II. Quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III. Quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do nº II anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV. Quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V. Quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada a proceder ao lançamento por homologação, na forma do art. 150 do CTN; VI. Quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação

³⁷ Cretella Junior. op. cit. n.º 60, p. 152.

³⁸ Id. ibid. n.º 61, p. 152.

³⁹ Cf. Nogueira, Ruy Barbosa. Curso... p. 21.

⁴⁰ Apelação Cível nº 40 582 do Tribunal de Alçada de São Paulo, In: *Rev. Dir. Adm.*, 69/104.

de penalidade pecuniária; VII. Quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII. Quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX. Quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

5.2 É questão muito debatida saber se a revisão pode ocorrer após a liquidação da obrigação tributária, feita com o pagamento do tributo nos casos de ocorrer a errada manifestação da vontade da autoridade administrativa.

Note-se, antes de mais nada, que, excluído o caso referido no nº I do citado art. 149, todos os demais se referem a vício material, onde a administração defeituosamente manifestou sua vontade, provocada: a) pela deficiência de declaração do sujeito passivo ou quem de direito; b) por ter o sujeito passivo ou terceiro em seu benefício agido com dolo, fraude ou simulação; c) em virtude de fato desconhecido ou não comprovado por ocasião do lançamento; e, d) em caso de fraude ou falta funcional ou omissão, da autoridade encarregada do lançamento.

Ora, todas essas circunstâncias indicam que a administração é levada a manifestar sua vontade com erro. E podendo ela rever o lançamento nesses casos, por expressa disposição legal, conclui-se que o erro alicerça a revisão do lançamento, independente de ter havido ou não a prévia liquidação do crédito tributário. A *contrario sensu*, a quitação, no direito fiscal, salvo hipótese de erro, tem efeito liberatório.

5.3 Mas somente o erro de fato (ou seja, o erro substancial), como pacificamente tem entendido a doutrina e a jurisprudência,⁴¹ justifica a revisão.

5.4 Por outro lado, a administração está impedida de promover a alteração do lançamento, se, pago o tributo, verificar ter havido erro (material) de direito, isto é, se o sujeito ativo pretender corrigir o lançamento anteriormente feito, após a satisfação da obrigação, fundado em errada aplicação do preceito legal ou em novo critério adotado pela Repartição.⁴² Entretanto, é lícita

⁴¹ Rec. Extr. nº 28 152, STF. In: *RDA*, 65/78; Rec. Extr. nº 53 168, STF. In: *RDA*, 78/130; Rec. Mand. Seg. nº 18 996 — SP, STF (3.ª Turma). In: *RTJ*, 48/665; Emb. Rec. Mand. Seg. nº 18 443 — SP, STF (Trib. Pleno). In: *RTJ*, 52/572; Rec. Extr. nº 52 210-MG, STF (2ª Turma). In: *RTJ*, 57/686; Rec. Extr. nº 72 296 — SP, STF (1ª Turma). In: *RTJ*, 60/824.

⁴² Acórdãos n.ºs 34 325 e 36 438. In: *DJU* de 26.8.74 e 16.9.74.

a revisão do lançamento fiscal, por erro de direito, quando ainda não tenha ocorrido a quitação.⁴³

De qualquer forma, os casos de revisão, como afirma Ruy Barbosa Nogueira,⁴⁴ constituem sempre ponto sensível e de maior fricção entre os direitos e obrigações do contribuinte.

Vejam, pois, alguns dos mais importantes vícios envolvendo atos integrantes do procedimento administrativo e que podem ser argüidos pelo sujeito passivo da obrigação.

6. *Argüição de vício de competência pelo sujeito passivo*

6.1 Vícios de competência, como já nos referimos, são aqueles praticados pela autoridade administrativa encarregada de proceder ao lançamento. Tanto a violação da competência territorial, quanto a objetiva, quando atingem atos preparatórios do lançamento, fulminam o ato final de nulidade, tornando imprestável o lançamento. Aplica-se, aqui, a regra segundo a qual se reputa de nenhum efeito o ato nulo, bem como os subseqüentes. Disto se infere que, declarado nulo o lançamento, por vício de competência de um de seus atos preparatórios, a administração não fica privada de aproveitar os atos preparatórios anteriores, retificando o ato praticado com violação de competência, prosseguindo com os que se lhes devem suceder, respeitada, naturalmente, a eventual verificação da decadência.

7. *Argüição de vício de procedimento pelo sujeito passivo*

7.1 O procedimento, como movimento que visa atingir o ato jurídico do lançamento, tem de obedecer, passo a passo, seu normal desenvolvimento. No lançamento de ofício (art. 149 do CTN) está livre a administração de promover atos até atingir a notificação, seguindo a direção que melhor lhe aprouver.⁴⁵ Nos demais lançamentos, contudo, a administração deve trilhar a seqüência natural do procedimento, respeitando, assim, a prévia e regular informação sobre matéria de fato prestada pelo sujeito passivo ou terceiro — característica do lançamento por declaração — ou a regular antecipação do

⁴³ Rec. Extr. n.º 53 168. In: *Rev. Dir. Adm.*, 78/130.

⁴⁴ Nogueira, Ruy Barbosa. op. cit. p. 101.

⁴⁵ Ruy Barbosa Nogueira sustenta que “a autoridade lançadora é responsável pela condução do procedimento e, igualmente, pelo regime probatório” (op. cit. p. 137).

pagamento feita pelo sujeito passivo, nas hipóteses de lançamento por homologação. Pode, por isso, o sujeito passivo pleitear a anulação do lançamento, sempre que não for respeitada a ordem procedimental, quer em razão da inversão da seqüência preceituada, quer pela omissão de qualquer dos atos preparatórios.

7.2 Porém, na verificação da exatidão do procedimento, há a considerar que o ato, para ser considerado totalmente regular, deve sempre ter a participação dos interessados previstos na lei, inclusive quando se instaura o processo tributário. A comprovar esta assertiva veja-se o art. 59 do Decreto nº 70 235 de 6 de março de 1972, que, dispondo sobre o processo administrativo fiscal, declara nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com *preterição do direito de defesa*.

8. *Argüição de vício de forma pelo sujeito passivo*

8.1 O desrespeito à forma de qualquer dos atos que visam constituir o lançamento só acarreta a nulidade, quando a lei prescrevê-la. Se, embora dispondo determinada forma, a lei não impuser a pena de nulidade,⁴⁶ o ato pode ter eficácia se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade. Esta regra, deduz-se, por analogia (aplicável no direito tributário em vista de referir-se a matéria de direito formal), com aplicação do disposto no art. 244 do Código de Processo Civil.

8.2 Não se confunda, neste passo, vício de competência com o vício de forma. Aquele diz respeito a aspecto subjetivo do ato, ou seja, das pessoas que dele participam, enquanto este cuida de elemento formal. Assim, enquanto o vício formal pode ter eficácia, como no caso apontado, sem embargo de violar preceito de lei, o vício de competência sempre produz a nulidade do ato.

9. *Argüição de vício material pelo sujeito passivo*

9.1 Como já aludimos, os defeitos materiais, que se caracterizam por significar uma falsa manifestação de vontade enfeixam o erro, o dolo, a coação

⁴⁶ A declaração quando prestada por quem não de direito (art. 149, II do CTN) é exemplo de cominação de nulidade, a ponto de exigir o lançamento de ofício.

e a simulação. Mas, sob o aspecto de impugnação do lançamento, por parte do sujeito passivo, esses vícios não apresentam qualquer relevância, visto que o ato administrativo do lançamento constitui manifestação de vontade exclusiva da administração, nada podendo alegar por isso mesmo o sujeito passivo, sob esse pretexto.

10. Conclusões

10.1 À vista do exposto, concluímos:

- a) o lançamento é um e único ato administrativo, produzido por procedimento administrativo, que visa manifestar a pretensão do sujeito ativo da obrigação tributária em haver a prestação do tributo;
- b) como ato administrativo, o lançamento está sujeito à teoria da nulidade dos atos jurídicos;
- c) os atos preparatórios do lançamento, quando viciados, podem acarretar a declaração da inexistência ou nulidade do lançamento;
- d) a administração pode proceder à revisão do lançamento nos casos previstos no art. 149 do CTN;
- e) os vícios de competência, de procedimento e de forma dos atos preparatórios do lançamento conferem ao sujeito passivo a faculdade de pleitear a nulidade do lançamento.

SE VOCÊ ACHA QUE SABE TUDO SOBRE PSICOLOGIA, NÃO DEVE ASSINAR ABPA.

ABPA* destina-se aos profissionais de psicologia que desejam estar bem informados.

Em suas páginas, o leitor encontra sempre novas questões. ABPA publica artigos e comentários atuais sobre temas psicológicos e informa sobre tudo que se publica na área da psicologia. Não assine ABPA se você não deseja questionar seus conhecimentos.

***Arquivos Brasileiros de Psicologia Aplicada (diga ABPA)**