LIMITES DOS PODERES DO FISCO QUANTO À REVISÃO DOS LANÇAMENTOS

RUBENS GOMES DE SOUSA
Advogado em S. Paulo

SUMÁRIO: Conceito jurídico do lançamento e seu efeito vinculativo. Os efeitos jurídicos do lançamento e a revogabilidade dos atos administrativos. Efeitos do pagamento do impôsto quanto à possibilidade de alteração do lançamento. Abrandamento do princípio do efeito vinculativo do lançamento. Conclusões.

1. *Conceito jurídico do lançamento e seu efeito vinculativo.* O lançamento, afirma incisivamente Seabra Fagundes, é um ato administrativo que se limita a definir uma situação em face da lei, individualizando a obrigação de pagar o impôsto.[1] Assim entendido, o lançamento pode ser definido como o ato administrativo declaratório que constata a ocorrência do fato gerador do impôsto e faz a essa constatação a aplicação do regime legal vigente.

Não é, por conseguinte, o ato administrativo do lançamento que cria a obrigação tributária. Esta surge imediatamente como consequência necessária e automática da ocorrência do fato gerador, isto é, surge desde que ocorra o fato do qual a lei faz depender a incidência do impôsto, como sejam, a posse de um rendimento (impôsto de renda), a propriedade de um imóvel (impôsto predial ou territorial), o falecimento do autor da herança (impôsto de sucessões), a transmissão da propriedade imobiliária (impôsto de sisa), a prática de um determinado ato jurídico (impôsto do sêlo), etc.. O lançamento, portanto, não

1 Seabra Fagundes: *"O contrôle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário"*, Rio, 1941, p. 74.

cria a obrigação, apenas declara a sua existência, em face da constatação que concomitantemente faz, da ocorrência de um estado de fato anterior, o qual, êsse sim, criou a obrigação tributária, e que foi denunciado ao fisco pelo próprio contribuinte ou por terceiro, através de declaração a que estivesse legalmente obrigado, ou foi constatado pelo próprio fisco no exercício de seus poderes de investigação direta. O ato administrativo de lançamento, afinal, apenas define o crédito do fisco, tornando-o executório por fôrça do privilégio especial da Fazenda, e marca o ponto de partida da prescrição do direito do fisco de cobrar o impôsto lançado. [2]

Por sua vez, o fato gerador do impôsto, ainda quando seja um ato ou negócio jurídico, para o direito tributário é sempre um "fato", isto é, o direito tributário encara as situações econômicas das quais decorre a incidência dos tributos sempre em seu aspecto material como "fatos", e nunca em seu aspecto formal como "atos" ou negócios jurídicos". É o que se costuma expressar sob outra forma, dizendo que o direito tributário encara os institutos jurídicos em sua substância econômica e não em seu aspecto jurídico formal [3]; daí a nenhuma influência da vontade das partes no sentido de alterar a definição dos elementos tributáveis para os efeitos do direito fiscal. [4]

Os conceitos que acabamos de expor são pacíficos na doutrina tributária. [5] Na Alemanha, a matéria é objeto de expres-

---

2 Jèze: *"O fato gerador do impôsto"*, artigo traduzido na *"Revista de Direito Administrativo"*, Rio, vol. 2, p. 50, e na *"Revista Forense"*, Rio, vol. 104, p. 36.

3 O princípio é pacificamente admitido pela doutrina dominante em matéria de hermenêutica tributária; cf., para um tratamento sistematizado, Vannoni, *"Natura ed interpretazione delle leggi tributarie"*, Pádua, 1932; para uma exposição sintética, ver o nosso estudo *"O fato gerador do impôsto de renda"*, na *"Revista da Ordem dos Advogados"*, São Paulo, vol. 2, n. 10 (Junho de 1948) e Antônio José Brandão: *"Interpretação das leis fiscais"*, artigo na *Revista Forense*, Rio, vol. 90, p. 73 e segs., especialmente p. 79.

4 Jarach: *"El hecho imponible"*, Buenos Aires, 1943, pp. 66 e segs.

5 Cf., além dos autores anteriormente citados, Trotabas: *"Précis de science et législation financières"*, 9a. ed., Paris, 1947, p. 271; Pugliese: *"Corso di diritto tributario"*, Pádua, 1932, p. 116, e *"Instituciones de derecho financiero — derecho tributario"*, trad. castelhana, México, 1939, p. 142; Giannini: *"Il rapporto giuridico d'imposta"*, Milão, 1939, p. 229; Blumenstein: *"Schweizeriges Steuerrecht"*, Tubingen, 1926, vol. II, p. 388.

sa disposição legal, no sentido de que a obrigação fiscal decorre da ocorrência do fato gerador e é apenas declarada pelo ato administrativo do lançamento.[6] Dos referidos conceitos decorre, como consequência necessária, que desde que a origem da obrigação tributária seja um "fato" previsto em lei, a obrigação tributária, uma vez declarada pelo lançamento, sòmente pode ser modificada ou alterada, por outro lançamento, quando ocorra modificação naquele "fato", ou se apure regularmente a inexatidão da sua constatação pelo primitivo lançamento.[7]

Esta conclusão é corroborada pela observação de que, sendo a determinação da obrigação tributária uma decorrência da aplicação, feita pelo lançamento, de um regime legal objetivo preexistente, a situação legal criada pelo lançamento é bilateral, isto é, aplica-se por igual ao contribuinte, sujeito passivo do impôsto, e ao próprio fisco, sujeito ativo. Por outras palavras, se o lançamento por um lado estabelece para o contribuinte a obrigação de pagar o impôsto, por outro lado também lhe confere um direito à exata observância das normas legais aplicáveis à espécie: o contribuinte tem direito a que a lei seja exàtamente aplicada pelo lançamento, quer quanto à criação da obrigação tributária em seu aspecto substancial, quer quanto às formas prescritas para o próprio lançamento.[8]

2. *Os efeitos jurídicos do lançamento e a revogabilidade dos atos administrativos.* Contra a tese exposta no parágrafo anterior poderia ser alegado que a doutrina é concorde em afir-

---

6 *"Reichsabgabenordnung"* (Ordenança Tributária do Reich), arts. 75, 78 e 99. Trad. francesa no "Bulletin statistique et de législation comparée", Paris, 1934, vol. I, p. 1.138, e vol. II, p. 1.081.

7 Esta conclusão, que anteriormente já expusemos em um trabalho de caráter mais geral, faz parte de uma conceituação, que nos parece necessária, do lançamento como um instituto próprio do direito tributário, e que deve, portanto, ser estudado em face dos princípios dêste ramo do direito, e não, como geralmente se tem feito até agora, exclusivamente sob a sua feição de ato administrativo. Esta última forma de encarar o lançamento descura, a nosso ver errôneamente, do caráter próprio do lançamento como um dos elementos processuais formativos da relação jurídica tributária. Cf. Rubens Gomes de Sousa: *"A coisa julgada no direito tributário"*, artigo na *Revista dos Tribunais*, S. Paulo, vol. 160, p. 5; *Revista Forense*, Rio, vol. 108, p. 240; *Revista de Direito Administrativo*, Rio, vol. 5, p. 43; trad. em castelhano (*"La cosa juzgada en el derecho tributario"*), na *Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración*, Montevidéu, vol. 45, p. 29.

8 Pugliese: *"Corso di diritto tributario"*, cit., p. 161.

mar que os atos administrativos são revogáveis, e, por conseguinte, modificáveis, pela própria administração que os expediu.[9] Poderiamos responder, em tese, que a objeção incorre no vício que antes referimos,[10] de errônea implantação do problema com base em conceitos de direito administrativo, antes que em conceitos próprios do direito tributário. Todavia, mesmo aceitando a discussão no terreno do direito administrativo, pode-se demonstrar que a objeção é falha de procedência.

Assim, foi sustentado que o regime legal tributário aplicado ao caso concreto pelo lançamento constitui um estatuto objetivo e impessoal,[11] donde se tiraria a conclusão de que em nenhuma hipótese poderia o contribuinte invocar uma situação jurídica individual decorrente do lançamento, ou, por outras palavras, nunca poderia alegar direito adquirido contra o fisco.[12]

O defeito dessa tese está na sua generalização. Se é certo que, antes de efetuado o lançamento, o contribuinte se encontra efetivamente sujeito ao regime geral objetivo instituído pela lei tributária, todavia não é menos certo que, efetuada pelo lançamento a aplicação daquele regime geral objetivo ao seu caso particular, êle passa a encontrar-se numa situação jurídica especial e individual, criada pelo próprio lançamento. Por outras palavras, a situação jurídica do contribuinte só é geral, impessoal e mutável quanto à própria lei fiscal : quanto a esta, o contribuinte está na situação, comum a todo e qualquer particular, de não poder alegar direito adquirido contra a alteração legislativa. Mas, desde que o regime legal preexistente tenha sido

---

9 Raggi: *"La revocabilitá degli atti amministrativi"*, na *Revista di Diritto Pubblico*, Roma, 1917, p. 318; Santi Romano: *"Corso di diritto amministrativo"*, Pádua, 1932, p. 237; Bielsa: *"Derecho Administrativo"*, 3a. ed., Buenos Aires, 1938, vol. I, p. 43; Temístocles Cavalcanti: *"Tratado de Direito Administrativo"*, Rio, 1942, vol. II, p. 291; Cedacci-Pisanelli: *"L'annullamento degli atti amministrativi"*, Milão, 1939; Alessi: *"La revocabilitá del atto amministrativo"*, Milão, 1936.

10 Cf. nota 7 supra.

11 Trotabas: *"Précis"*, cit., p. 265 e segs..

12 Esta tese baseia-se, claramente, no conceito de que o lançamento se classifica na categoria dos chamados "atos-condição", que, segundo a terminologia de Duguit (*"Traité de Droit Constitutionnel"*, 2a. ed. vol. I, p. 222), continuada por Jèze (*"Les principes généraux du droit administratif"*, 3a. ed., vol. I, p. 21), são os atos que aplicam a uma determinada situação particular de fato o regime jurídico objetivo geral preexistente.

aplicado a um determinado contribuinte pelo lançamento, êste ato administrativo terá criado uma situação jurídica que já não é mais impessoal e modificável, mas que é, ao contrário, individual e imutável. [13]

Esta imutabilidade ou fixidez do lançamento, salvo casos expressamente previstos em lei, coaduna-se, assim, com a circunstância, já apontada, decorrente do próprio caráter do estatuto legal tributário, de que o lançamento cria uma situação jurídica bilateral : se, por um lado, origina para o contribuinte a obrigação de pagar o impôsto lançado, por outro lado confere-lhe direito a ser tratado exatamente de acôrdo com o referido estatuto legal tributário, já agora não só no que aquêle estatuto tem de geral e impessoal, como, principalmente, naquilo que se tornou individual e pessoal por fôrça do lançamento efetuado. [14] A imutabilidade do lançamento, mesmo encarada sob o ponto de vista do direito administrativo, nada mais é, portanto, que uma decorrência da exceção à regra geral da revogabilidade dos atos administrativos, quando se trata de atos que criam situações jurídicas individuais : essa exceção é admitida pelos administrativistas de tôdas as escolas. [15] A imutabilidade é acentuada pelos administrativistas quanto aos atos (entre

---

13 Jèze: *"Natureza e regime jurídico do crédito fiscal"*, artigo traduzido na *Revista de Direito Administrativo*, Rio, vol. 3, p. 59, e na *Revista Forense*, Rio, vol. 106, p. 452.

14 Pugliese: *"Instituciones"*, cit., pg. 142. No mesmo sentido, Costa Manso, parecer na *Revista dos Tribunais*, São Paulo, vol. 148, p. 476, concluindo pela inadmissibilidade de um segundo exame, pelo fisco, da escrita do contribuinte, quanto ao período de tempo já coberto por exame anterior. O Tribunal Federal de Recursos ("Diário da Justiça" de 11 de junho de 1948, p. 1.625) afirmou a "irrevogabilidade dos atos administrativos" com fundamento "no respeito a situações jurídicas individuais oriundas do ato", circunscrevendo assim em têrmos exatos a excessiva amplitude de um seu pronunciamento anterior no sentido de que "na esfera administrativa todos os atos fiscais podem ser revistos até que sofram a crítica do Judiciário" ("Diário da Justiça", de 12 de janeiro de 1948, p. 52). Dentro dos limites traçados pela mais recente dessas decisões é que deve também ser entendido o decreto n.º 20.848, de 1931, que dispõe que a decisão proferida contra a Fazenda Pública pode ser reformada por ato espontâneo da Administração. A vigência dêsse decreto é, aliás, discutível em face do art. 141, § 3.º, da Constituição de 1946.

15 Temistocles Cavalcânti: *"Tratado"*, cit., vol. II, p. 291; Velasco Calvo: *"El acto administrativo"*, Madrid, 1929, p. 262; Bielsa: *"Derecho Administrativo"*, cit., vol. I, p. 708; Seabra Fagundes: *"Revogação e anulamento do ato administrativo"*, na *Revista de Direito Administrativo*, Rio, vol. 2, p. 433 e vol. 3, p. 1, e na

os quais se encontra o lançamento) originados de prévio processo de reclamação ou de informação, porquanto a finalidade de tal processo é justamente a de dar margem a que se examine a fundo tudo quanto possa afetar o interêsse público, e, por outro lado, garantir ao cidadão a imutabilidade do ordenamento resultante do aludido processo. [16]

É claro, portanto, que o fundamento da imutabilidade da situação jurídica individual criada pelo ato administrativo em geral, e em particular pelo lançamento, não é necessariamente o direito subjetivo do cidadão, senão antes a confusão dêsse direito subjetivo do particular com o próprio interesse público do Estado na preservação da estabilidade das relações jurídicas. [17]

3. *Efeitos do pagamento do impôsto quanto à possibilidade de alteração do lançamento.* A tese da imutabilidade do lançamento, exposta nos parágrafos anteriores, adquire uma procedência ainda maior nos casos em que o impôsto lançado tenha sido pago pelo contribuinte. Com o pagamento, com efeito, cessa e se extingue a obrigação tributária, ressalvada apenas a hipótese do êrro de fato, de que trataremos mais adiante. [18]

Esta regra é universalmente aceita. Sob o ponto de vista da doutrina, basta assinalar que os autores são geralmente concordes em afirmar que as normas do direito privado relativas

---

Revista Forense, Rio, vol. 107, pp. 217 e 428; Zanobini: *"Corso di diritto amministrativo"*, Milão, 1939, 2a. ed., vol. I, p. 366; Otto Mayer: *"Droit administratif allemand"*, trad. francesa do autor, p. 269; Arnaldo de Valles: *"La validità degli atti amministrativi"*, p. 389; Ranelletti: *"Le guarantegie della giustizia nella pubblica amministrazione"*, pp. 139 e 244; Tito Prates da Fonseca: *"Lições de Direito Administrativo"*, p. 336; Guimarães Menegale: *"Direito administrativo e ciência da administração"*, vol. I, p. 87; Alcino de Paula Salazar: nota de jurisprudência, na *Revista de Direito Administrativo*, vol. I, p. 174.

16 Fleiner: *"Instituciones de derecho administrativo"*, trad. castelhana, Barcelona, 1933, p. 159; cf. sôbre o tema, em geral, Liñares: *"La cosa juzgada administrativa"*, Buenos Aires, s/d. (1946).

17 Alessi: *"La revocabilità del atto amministrativo"*, cit., p. 64.

18 Cf. o § 4.º adiante.

ao pagamento são aplicáveis, em princípio, ao pagamento dos débitos fiscais, salvo naquilo em que sejam expressa ou tàcitamente derrogadas por disposições particulares do direito tributário.[19]

Examinando o assunto sob o ponto de vista da sua aplicação prática, é interessante ressaltar que a Côrte Suprema argentina aplica rigidamente o princípio do efeito liberatório absoluto do pagamento. Em acórdão recente,[20] aquêle tribunal assentou que "o ato do pagamento cria uma situação contratual entre o Estado e o contribuinte, exteriorizada pelo recibo que o primeiro expede ao segundo e em virtude do qual o devedor obtém do fisco a liberação da sua obrigação e êste último fica desprovido de qualquer meio legal para reclamar novamente o cumprimento da mesma. O efeito liberatório do pagamento constitui um direito patrimonial adquirido quanto ao impôsto satisfeito, e não pode ser desconhecido, ainda quando se alegasse êrro na aplicação da taxa correspondente".[21] Êsse acórdão faz ainda referência a outro anterior da mesma Côrte, no qual dissera que "ainda que tivesse havido êrro na decisão da Província,[22] não se poderia invocar êsse êrro para deixar sem efeito a resolução, pôsto que, se se admitisse tal faculdade, a estabilidade dos direitos seria ilusória e os contribuintes nunca teriam segurança em suas relações com o fisco : se se admitisse como causa válida o possível êrro do lançamento feito pelo fisco, depois de exigido e pago o impôsto, criar-se-ia uma situação de verdadeira incerteza para o contribuinte e uma grave perturbação nas transações, porquanto com um sistema dêsse tipo não

---

19 Giannini: *"Il rapporto"*, cit., p. 298 e nota 10, com bibliografia; João Martins de Oliveira: *"Direito Fiscal"*, Rio, 1943, p. 69.

20 Acórdão n.º 23.485 de 31 de outubro de 1947, na *"Revista Jurídica Argentina La Ley"*, Buenos Aires, suplemento diário, número de 25 de novembro de 1947.

21 Note-se que a decisão não distingue entre o êrro de fato e o de direito, embora pelo seu contexto pareça referir-se ao segundo. Para uma discussão do assunto, v. o § 4.º adiante.

22 Refere-se à decisão administrativa que determina o débito fiscal, ou seja, ao ato administrativo do lançamento ou à decisão administrativa que o tenha definido contra oposição do contribuinte; quanto à conceituação do êrro como de fato ou de direito, cf. a nota anterior.

seria nunca possível saber se os impostos diretos estão sendo liquidados ou não". [23]

Entre nós não é, aliás, diversa a orientação da própria Procuradoria da Fazenda Pública, [24] nem tão pouco a jurisprudência administrativa, [25] nem, muito menos, a do Supremo Tribunal, que, em acórdão proferido em sessão plenária, afirmou categòricamente o efeito liberatório do pagamento mesmo contra a lei posterior, ainda que retroativa. [26]

Temos demonstrado, até o presente momento, que o lançamento, quer seja considerado à luz dos princípios próprios do direito tributário, quer mesmo, mais genèricamente, em face da da sistemática dos atos administrativos, dá origem a uma situação jurídica particular ao contribuinte considerado, e por conseguinte insusceptível de revisão, em seu detrimento, por iniciativa espontânea do fisco, especialmente nos casos em que a obrigação tributária decorrente do lançamento haja sido extinta pelo pagamento. Tal é, com efeito, a regra geral; no parágrafo seguinte examinaremos as exceções de que a mesma é susceptível.

4. *Abrandamento do princípio do efeito vinculativo do lançamento.* Não será preciso dizer que, em tôda a discussão precedente, e bem assim nos trechos que se vão seguir, descartamos inteiramente as hipóteses de fraude ou ocultação maliciosa por parte do contribuinte : ao direito tributário, como a qualquer outro ramo jurídico, aplica-se rigorosamente o princípio da boa fé, com o seu corolário da inadmissibilidade do benefício decorrente da própria malícia. Em todo o presente trabalho, portanto, adotamos, como um pressuposto das conclusões a que chegamos, que se trate de lançamentos efetuados pelo fisco com base em declarações ou informações prestadas

---

23 Acórdão n.º 10.517, revista cit., vol. 20, p. 867.

24 Benedito da Costa: *"Pareceres"*, vol. II, pp. 397 e 427.

25 Acórdãos do 1.º Conselho de Contribuintes, na *"Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda"* (seção de impôsto de renda), Rio, 1939, n.º 300, e 1942, n.º 48.

26 Acórdão de 6 de agôsto de 1941 no agravo n.º 7.480, *Revista Forense*, Rio, vol. 89, p. 134, e em *Direito*, Rio, vol. 15, p. 448, n.º 4; no mesmo sentido, acórdão da 2a. Turma, de 4 de novembro de 1941, na apelação cível n.º 7.220, no *Arquivo Judiciário*, Rio, vol. 62, p. 254. Cf. também o acórdão do Tribunal de Apelação de Minas Gerais no agravo n.º 1.653, na *Revista Forense*, Rio, vol. 109, p. 148.

de modo exato e completo pelo contribuinte ou pelo terceiro a elas legalmente obrigado.

Todavia, mesmo dentro do pressuposto que acaba de ser enunciado, uma exceção ao princípio do efeito vinculativo do lançamento deve ser admitida, nos casos de lançamento viciado por êrro da administração fiscal : o escopo dessa exceção deve, entretanto, ser limitado às hipóteses de êrro de fato, com exclusão, portanto, das de êrro de direito.

Vimos anteriormente [27] que o fato gerador da obrigação tributária é, para os efeitos do direito fiscal, sempre um "fato", ainda quando revista, sob um aspecto mais geral, a natureza de um "ato" ou de um "negócio" jurídico. Parece lógico, portanto, afirmar que a inexata verificação dêsse fato por ocasião do lançamento deve justificar a correção dêste último, seja pela sua anulação e substituição por outro, seja pela feitura de um lançamento suplementar. [28]

A revisibilidade do lançamento com fundamento no êrro de fato seria justificada, assim, pela própria natureza jurídica do lançamento como instituto de direito fiscal, coadunando-se outrossim com a teoria da obrigação tributária, sendo que o lançamento não é mais, em última análise, que um elemento ou momento do processo formativo da referida obrigação. Êste conceito do fundamento da revisibilidade, constituindo exceção ao princípio, que deixamos assentado, do efeito vinculativo do lançamento em todos os demais casos, excluiria, notadamente, a revisibilidade baseada em eventual divergência entre os conceitos jurídicos adotados pelo contribuinte e os adotados pelo fisco na interpretação ou conceituação, para efeitos fiscais, dos fatos pertinentes ao lançamento, quando a aludida divergência se traduza por uma mudança de orientação do fisco, posterior a um primeiro lançamento em que tenham sido adotados ou

---

27 Parágrafo 1.º supra.

28 Por "verificação inexata" do fato gerador entendemos não sòmente a descrição incorreta de circunstâncias de fato conhecidas, como também a posterior apuração de circunstâncias de fato desconhecidas ao tempo do primeiro lançamento, abstraindo, nos têrmos do pressuposto já enunciado, da hipótese de inexatidão ou ocultação deliberada por parte do contribuinte ou do terceiro obrigado a prestar declaração ou informação ao fisco.

aceitos pelo fisco conceitos jurídicos que êste subsequentemente venha a repudiar.

Em trabalho anterior, procurando definir o conceito de "declaração inexata" que justifica o lançamento "ex-officio", no caso particular do impôsto sôbre a renda, escrevemos : "A hipótese da inexatidão da declaração parece-nos aplicável sòmente a circunstâncias de fato e não a critérios jurídicos adotados pelo contribuinte na interpretação da lei. A eventual divergência entre êsses critérios jurídicos do contribuinte e os do fisco nunca poderá dar lugar a lançamento "ex-officio" e à imposição de penalidades. A esta hipótese não se aplica a distinção entre êrro excusável e êrro inexcusável, por não se tratar de declaração inexata em matéria de fato, mas sim de errônea aplicação de critérios de direito a fatos exata e completamente declarados. [29]

Esta tese que então adiantávamos encontrou logo a seguir uma aplicação prática à hipótese da conceituação das reservas admissíveis no capital efetivamente aplicado para efeito do lançamento do impôsto sôbre lucros extraordinários : depois de ter admitido que tais reservas eram as existentes no fim do exercício, a Junta de Ajuste dos Lucros passou a entender que eram as existentes no início do exercício, com o que se reduzia o capital efetivamente aplicado e se majorava, em consequência, o impôsto devido. Com base nessa mudança de jurisprudência, o fisco entendeu de rever os lançamentos já expedidos, e quanto aos quais em muitos casos o impôsto já havia sido arrecadado, na conformidade da primitiva interpretação. A doutrina manifestou-se contràriamente a essa revisão, por se tratar evidentemente de uma divergência superveniente de critérios jurídicos anteriormente aceitos. [30]

---

29 Ascarelli, Gomes de Sousa e Pereira de Almeida: *"Lucros Extraordinários e Impôsto de Renda"*, S. Paulo, 1944, p. 241.

30 Ascarelli: *"Lucros do ano-base e capital efetivamente aplicado no impôsto sôbre lucros extraordinários"*, na *Revista Industrial* de S. Paulo, maio de 1945, p. 42.

A tese é evidentemente aplicável a todos os impostos lançados [31]: ". . . o fisco pode . . . proceder a novo lançamento, caso se verifique divergência entre os fatos declarados pelo contribuinte e os fatos apurados na revisão que precede o lançamento, sendo, em consequência dessa divergência, os lucros tributados no primeiro lançamento inferiores aos reais . . . Não pode . . . o fisco proceder a um segundo lançamento com fundamento na invocação de critérios jurídicos diferentes dos que aceitara quando expedira o primeiro lançamento. Esta conclusão decorre do fato de que, já em face da organização fiscal e do dever das autoridades procederem à revisão das declarações dos contribuintes, já em face da sistemática dos prazos a êste respeito, é inadmissível que o fisco possa "venire contra factum propium" e anular "ex-officio" um lançamento e substituí-lo por outro, ou ainda, proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento". [32]

O direito comparado fornece subsídios interessantes em abono da tese da revisibilidade do lançamento à hipótese do êrro de fato. Na Itália, onde o montante do impôsto devido pode ser fixado por um acôrdo entre o fisco e o contribuinte, acôrdo êsse que se substitui ao lançamento ("concordato tributàrio"), o fisco sòmente pode denunciá-lo quando se apurarem novas circunstâncias de fato. [33-34] Na França, onde a possibi-

---

31 Quanto aos impostos não lançados, como o de sêlo e o de renda arrecadado na fonte, é, ao contrário, duvidosa a sua aplicabilidade, porquanto nessas hipóteses a liquidação unilateral do impôsto, efetuada pelo próprio contribuinte simultâneamente com o recolhimento, não pode ser considerada um lançamento, visto que êste ato é privilégio do fisco. Assim sendo, a eventual discordância posterior do fisco não configuraria uma mudança de critério nem seria obstada pelo fato do pagamento, de vez que o recebimento dêste se presume "si et in quantum". Pugliese: *"Instituciones"*, cit., p. 147; Tesoro: *"Il cosidetto auto-accertamento"*, na *Rivista Italiana di Diritto Finansiario*, Bari, 1938, I, p. 12; Jarach: *"El Hecho Imponible"*, cit., p. 36.

32 Ascarelli: *"Impôsto de Renda: considerações sôbre as declarações prestadas pelo contribuinte e as decisões administrativas"*, na *Revista dos Tribunais*, S. Paulo, vol. 156, p. 483.

33 Pugliese: *"Instituciones"*, cit., p. 190.

34 Uma hipótese prática interessante tem lugar nos casos em que, por expressa disposição de lei, o fisco efetue o lançamento com base no lucro presumido em lugar de o fazer com base no lucro real, e posteriormente se apure que êste

lidade de um segundo lançamento no mesmo exercício é expressamente prevista, em tese, na legislação do impôsto de renda, a doutrina e a jurisprudência sòmente admitem êsse segundo lançamento quando o primeiro seja anulado por êrro de fato.[35] Na Argentina, a lei que regula o processo de arrecadação do impôsto sôbre a renda dispõe que "o lançamento "ex-officio", certo ou presuntivo, não poderá ser modificado pela Administração, em prejuízo do contribuinte, por aplicação de novas interpretações das normas tributárias ou pelo emprêgo de outros processos técnicos na determinação do impôsto, salvo quando devam ser considerados novos elementos de fato".[36-37]

---

fôra superior àquele. Poder-se-ia sustentar a possibilidade de um lançamento suplementar para cobrar a diferença de impôsto, com fundamento na tese exposta no texto, e sob a alegação de que a situação é de êrro de fato. Parece-nos, entretanto, que a posição do problema é diversa: quando a lei autoriza o lançamento com base em presunções, fá-lo com o caráter de alternativa, para as hipóteses em que seja impraticável apurar a situação real do fato, ou com o caráter de penalidade. Em ambas essas hipóteses, portanto, o lançamento presuntivo tem o caráter transacional de uma liquidação a "forfait" semelhante à cláusula penal ou pena convencional, que corresponde, no direito privado, a uma liquidação antecipada dos danos. Nessas condições, quer-nos parecer que, dado o seu caráter transacional, o lançamento em base presuntiva não é suscetível de revisão na hipótese figurada, porquanto, muito embora no direito privado a transação seja anulável por êrro essencial quanto ao seu objeto, entretanto no caso não teria havido êrro quanto aos próprios elementos de fato que teriam servido de base ao lançamento presuntivo ou transacional, mas apenas verificação de que o lançamento, caso houvesse sido feito em outras bases diversas, teria sido mais favorável para o fisco. Admitir a revisão de lançamento nessa hipótese, para cobrança da diferença, equivaleria a admitir a denúncia unilateral da transação. Na França, a própria Administração admite que o lançamento "a forfait" não pode ser revisto ainda quando se apurasse que dêle resultou impôsto inferior ao que resultaria do lançamento pelo lucro real: cf. Lerouge, *"Théorie de la fraude en droit fiscal"*, Paris, 1944, p. 144. Deve-se ressalvar, é claro, a hipótese da lei permitir expressamente a alteração da base do lançamento na hipótese figurada, especialmente tendo-se em vista o caráter punitivo do lançamento "a forfait".

35 Bocquet: *"L'impôt sur le revenu"*, 3a. ed., Paris, 1926, pp. 733 e 843.

36 Decreto n.º 14.341, de 20 de maio de 1946, art. 23, 3a. alínea. *"Boletim del Ministerio de Hacienda de la Nación"*, ed. oficial, ano I, n.º 10, Buenos Aires, 1946, p. 822. Quanto à referência do texto ao lançamento presuntivo, cf. a nota 34 supra. A ressalva, feita pelo texto de que a revisão do lançamento não poderá prejudicar o contribuinte, deixando, portanto, subsistir sòmente a hipótese em que o beneficie, aparenta-se ao conceito administrativista da "auto-impugnação", por oposição ao da "auto-tutela", justamente por prever hipótese em que a reforma do ato administrativo não visaria o benefício da Administração (Codacci-Pisanelli: *"L'annulamento"*, cit., p. 149).

37 Afasta-se dessa orientação o recente Código Fiscal da Província de Buenos Aires, que, em seu art. 28, admite a revisão nos casos em que "se descubra êrro, omissão ou dolo na exibição ou consideração dos dados ou elementos que serviram de base ao lançamento" (Província de Buenos Aires: Ministerio de Ha-

Parece lícito afirmar, em face do que precede, que a tese da limitação da revisibilidade do lançamento às hipóteses de êrro de fato ùnicamente, encontra, além de justificativa doutrinária, consagração na legislação comparada.[38] De um modo geral, pode-se, aliás, justificar a tese por uma aplicação do princípio de que o êrro de direito não aproveita. Por outras palavras, o fisco, tendo expedido um lançamento com base em determinados elementos de fato e em aplicação de determinados conceitos de direito a tais fatos, poderia sempre, dentro do prazo de prescrição do direito de lançar, rever aquêle lançamento caso apurasse êrro ou inexatidão quanto aos dados de fato, mas não quando ocorresse mudança de orientação quanto aos conceitos jurídicos adotados na feitura do lançamento. Isto porque na primeira hipótese, o fisco, adotando dados de fato inexatos, ou aceitando dados de fato errônea ou falsamente declarados, teria cometido êle próprio um êrro de fato, e o poderia retificar a todo tempo, antes de ocorrida a prescrição; mas, na segunda hipótese, o fisco, adotando critérios jurídicos, ou esposando os adotados pelo contribuinte em sua declaração, que fôs-

---

cienda, Economia y Prevision: Codigo Fiscal (Ley n.º 5.246), ed. oficial, La Plata, s/d (a lei foi sancionada em 10 de janeiro de 1948). Êsse dispositivo é criticado por Giuliani Fonrouge (*"La codificación fiscal en la Provincia de Buenos Aires"*, na revista *La Ley*, Buenos Aires, tomo 50, suplemento diário, número de 4 de junho de 1948) como contrário aos princípios da estabilidade das relações jurídicas e do efeito liberatório do pagamento. A crítica ressalva as hipóteses de ocultação por parte do contribuinte, e aquelas em que fôsse impossível ao fisco o conhecimento dos fatos por ocasião do lançamento (cf. a nossa nota 28 supra). A circunstância do Código falar em "consideração" dos dados ou elementos que serviram de base ao lançamento parece indicar que admite a revisão com fundamento na mudança de critérios jurídicos.

38 No direito brasileiro, quanto ao impôsto de renda, a revisão da declaração, posteriormente ao lançamento, tem lugar através do lançamento "ex-officio", que nos têrmos do art. 77 do decreto 24.239, de 22 de dezembro de 1947, é admissível nos casos de "declaração inexata, salvo êrro excusável a juízo da repartição". Embora a lei não esclareça o alcance do conceito de êrro, entretanto define como inexata a declaração viciada por omissão de rendimentos, dedução de despesas não efetuadas, ou inclusão de abatimentos não permitidos. As duas primeiras hipóteses são claramente de inexatidão em matéria de fato; quanto à terceira, embora se pudesse configurar uma hipótese de êrro ou inexatidão de direito (não concordância entre o abatimento feito e o texto legal permissivo de abatimentos), ainda assim parece-nos que tal hipótese poderia ser conciliada com as conclusões afirmadas no texto, desde que se excluisse a revisibilidade quando a discordância se verificasse entre o abatimento feito pelo contribuinte e uma modificação da interpretação fiscal do texto legal permissivo de abatimentos, ocorrida posteriormente ao lançamento. É oportuno assinalar, por outro lado, que a legislação do

sem, "gratia argumentandi", errôneos, [39] teria cometido êle próprio um êrro de direito, insusceptível, portanto, de posterior retificação. O direito presume-se conhecido, mormente da autoridade incumbida da sua aplicação, [40] e nessas condições, sendo o lançamento uma função precípua e um dever funcional da referida autoridade, a ela compete não incorrer em êrro ao aplicá-lo, sob pena de não o poder retificar posteriormente.

Nos casos de impostos lançados com base em declaração prestada pelo contribuinte, chega-se à mesma conclusão que vimos defendendo, através de um exame da influência do êrro sôbre o efeito vinculativo da declaração para o contribuinte que a produziu. Os autores que conceituam a declaração tributária como uma confissão atribuem-lhe necessàriamente o efeito de prova plena, consequentemente irretratável por êrro de direito. [41] Mesmo abandonando a tese que atribui à declaração tributária o caráter confessório, que não parece a mais exata, [42] chega-se sempre à conclusão da sua irretratabilidade por êrro

---

impôsto do sêlo ressalva expressamente que nenhum procedimento fiscal haverá contra o contribuinte que tiver pago o impôsto de acôrdo com interpretação firmada em decisão administrativa de última instância, caso posteriormente venha a ser modificada essa interpretação (decreto-lei 4.655, de 3 de setembro de 1942, Normas Gerais, art. 60).

39 Para o desenvolvimento do raciocínio temos que admitir que os conceitos jurídicos a princípio adotados fôssem realmente errôneos; caso fôssem exatos, com efeito, não se configuraria nem sequer a hipótese do êrro de direito, e nessas condições a eventual substituição posterior de conceitos jurídicos exatos por outros igualmente exatos e aplicáveis justificaria ainda menos a revisão do lançamento, porquanto esta se basearia em um simples critério de oportunidade.

40 O brocardo "jus novit curia" tem entre nós consagração legal expressa: lei de Introdução ao Código Civil (decreto-lei 4.657, de 4 de setembro de 1942), art. 3.º; Código do Processo Civil (decreto-lei 1.608, de 18 de setembro de 1939), art. 113.

41 Pugliese: *"La prova nel processo tributário"*, Pádua, 1935, pp. 91 e segs.; Buzzetti: *"L'imposta sui redditi di Richezza Mobile"*, Milão, 1937, p. 65; Quarta: *"Commento alla legge sull' imposta di Richezza Mobile"*, 2a. ed. Milão, 1903, vol. II, p. 26, e Uckmar: *"La legge del reggistro"*, 2a. ed., Pádua, 1934, vol. I, p. 478, embora não sejam explícitos em atribuir caráter confessório à declaração, aplicam-lhe os princípios do instituto, notadamente quanto à irretratabilidade por êrro de direito, ressalvando porém a sua retificação, pelo próprio contribuinte ou "ex-officio", pelo fisco, nos casos de êrro de fato.

42 O desenvolvimento dêste ponto excederia evidentemente os limites do presente trabalho. Basta assinalar que ao passo que a confissão só pode versar matéria de fato, a declaração contém, via de regra, a atuação de conceitos jurídicos. Principalmente quanto aos efeitos respectivos da confissão e da declaração a diferença entre os dois institutos é patente: a atividade administrativa do fisco, ao qual é apresentada a declaração, é dirigida no sentido de fazer atuar o direito, diversamente portanto da atividade da parte que recebe a confissão, e que é di-

de direito. Dando-se à declaração o caráter de um negócio jurídico declaratório, [43] chega-se à referida conclusão por simples aplicação do princípio indicado, da não invocabilidade do êrro de direito como causa de recisão de negócios jurídicos. [44] Dando-se à declaração tributária o caráter de uma simples declaração de ciência, [45] exclui-se, por via de consequência, a atuação de critérios jurídicos, que, portanto, quando estejam presentes na declaração, sòmente poderão ter o caráter de um exercício antecipado do direito de defesa do contribuinte; mas nesta hipótese chega-se também necessàriamente à conclusão de não ser lícito ao contribuinte voltar atrás sôbre a sua própria interpretação jurídica dos fatos declarados. Esta última conceituação da declaração, e sua consequência necessária, coadunam-se, a nosso ver, com a função da declaração como elemento do processo formativo da obrigação tributária, e resultam em uma exata correspondência ou bilateralidade entre os efeitos vinculativos respectivos da declaração para o contribuinte, e do lançamento para o fisco, por aplicação reciproca do princípio "venire contra factum proprium non potest".

5. *Conclusões.* Podemos agora extrair do que precede as seguintes conclusões :

a) O lançamento, em razão das suas características e dos efeitos que dêle decorrem, quer seja considerado dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, pode ser revisto, modificado ou substituído por outro, por ato espontâneo da Administração, em prejuízo do contribuinte, com fundamento em êrro incorrido na verificação dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado,

---

rigida no sentido de fazer prevalecer o seu próprio interêsse. Cf. Vanoni: *"La dichiarazione tributaria e la sua irretratalità"*, na *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze"*, Pádua, 1937, vol. I, pp. 253 e segs., espec. 257 e 263.

43 Tese esboçada por Ascarelli no artigo *"Impôsto de Renda: Considerações sôbre as declarações..."* etc., cit., *Revista dos Tribunais*, S. Paulo, vol. 156, p. 483. Contra: Vanoni, op. cit., p. 260.

44 Contra, entretanto, Ascarelli, op. cit., p. 484.

45 Vanoni, op. cit., pp. 260 e segs.. Cf. a doutrina alemã, cit. por êste autor em nota 1 à pág. 261.

quer tais dados ou elementos de fato tenham sido apurados diretamente pela Administração, quer tenham sido declarados ou informados, em boa fé, à Administração pelo contribuinte ou terceiro obrigado a tal declaração ou informação.

b) O lançamento, em razão das suas características e dos efeitos que dêle decorrem, quer seja considerado dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, não pode ser revisto, modificado ou substituído por outro, por ato espontâneo da Administração, em prejuizo do contribuinte, com fundamento em êrro incorrido na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, quer tal valoração jurídica tenha sido efetuada diretamente pela Administração, quer tenha sido adiantada pelo contribuinte ou terceiro obrigado à declaração ou informação, e aceita pela Administração.