

A REVISÃO DO LANÇAMENTO DE IMPOSTOS

RUBENS GOMES DE SOUSA

Professor de Legislação Tributária na
Universidade de São Paulo

SUMÁRIO: *Origem da obrigação tributária e do crédito fiscal — O lançamento como ato administrativo declaratório e vinculado — Revogação e anulação dos atos administrativos — Exame do mérito do lançamento revisto — Distinção entre erro de fato e variação de critério jurídico — Art. 141, § 34, da Constituição — Conclusão.*

1. A obrigação tributária surge com a ocorrência do “fato gerador”, isto é, da situação material ou jurídica definida pela lei fiscal como dando origem à incidência do imposto; mas somente se transforma em “crédito fiscal”, líquido e certo e cobrável executivamente, depois de exercida pela autoridade administrativa uma atividade que lhe é privativa e que se denomina “lançamento”. Por conseguinte, o lançamento é o ato (ou procedimento) administrativo que, fazendo aplicação da lei fiscal a uma situação de fato ou de direito materialmente ocorrida, constata oficialmente o nascimento da obrigação tributária, determina-lhe o montante, identifica o contribuinte e expede o título executório em favor da Fazenda Pública.¹

1 Jèze, *Le Fait Générateur de l'Impôt*, em *Revue de Droit Public et de Science Politique*, Paris 1937, vol. 44, p. 618, trad. na *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1945, vol. 2, p. 50, ou *Revista Forense*, Rio 1945, vol. 104, p. 37. Idem, *Nature et Régime Juridique de la Créance d'Impôt*, na *Revue de Science et de Législation Financières*, Paris 1936, vol. 34, trad. na *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1946, vol. 3, p. 59, ou *Revista Forense*, Rio 1946, vol. 106, p. 452. Pugliese, *Istituzioni di Diritto Finanziario — Diritto Tributario*, Pádua 1937, p. 121. Giannini, *Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Milão 1937, p. 229. Idem, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 6.^a ed., Milão 1953, p. 141. Tesoro, *Principii di Diritto Tributario*, Bari, 1938, p. 177. Zotta, *Accertamento Tributario*, na *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Pádua 1939, vol. 3, Parte II, p. 81. Jarach, *El Hecho Imponible*, Buenos Aires 1943, p. 63. Rotondi, *Appunti Sull'Obbligazione Tributaria*, em Uckmar, *Il Diritto Tributario*, série I, vol. XIV, Pádua 1950, p. 75. Trotabas, *Précis de Science et de Législation Financières*, 11.^a ed., Paris 1953, p. 264. Blumenstein, *Sistema di Diritto delle Imposte*, trad. italiana de F. Forte, Milão 1954, p. 237.

Destas premissas decorre que o lançamento é um ato administrativo declaratório e vinculado. Declaratório porque não cria, modifica ou extingue direitos: apenas constata o nascimento de determinado direito (o direito da Fazenda de cobrar o impôsto) e da obrigação correspondente (a obrigação do contribuinte de pagar o impôsto), decorrentes da sujeição de uma situação material ou jurídica, efetivamente ocorrida, ao regime legal objetivo previsto na lei fiscal. Vinculado porque não é nem facultativo, nem discricionário. Não é facultativo porque, tendo por objeto a aplicação de lei de ordem pública, como é a lei tributária, sua prática não configura apenas um direito ou uma faculdade, senão um dever da Administração pública. Não é discricionário, porque estando vinculado à lei tributária, deve limitar-se à constatação da situação material ou jurídica efetivamente ocorrida, para lhe aplicar aquela mesma lei tributária e tirar dessa aplicação as conseqüências jurídicas por ela visadas.

Desta conceituação jurídica do lançamento poderemos tirar as conclusões que se imponham, no tocante ao alcance do direito da autoridade administrativa de promover a sua revisão, tendo em vista que êsse direito é, por sua vez, condicionado pela natureza e alcance dos direitos que decorram, para o contribuinte, do próprio ato administrativo que se pretenda rever.

2. Podemos dar como pacificamente admitido, em doutrina como em jurisprudência, que os atos administrativos em geral podem ser anulados, revogados ou modificados por iniciativa da própria administração que os expediu.² Fazem exceção a essa regra geral unicamente os atos administrativos dos quais decorra, para o particular, uma situação jurídica subjetiva, isto é, um direito adquirido. Também neste ponto são concordes a doutrina e a jurisprudência, porém com a ressalva expressa de que somente os atos administrativos escorreitos de nulidades substanciais, ou de vícios formais, são capazes de gerar direito adquirido para os particulares.³

Transportando agora estas conclusões, relativas à revisão dos atos administrativos em geral, para o plano específico da revisão do ato

2 Seabra Fagundes, *Revocação e Anulamento dos Atos Administrativos*, na *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1945, vol. 1, p. 174 e vol. 2, p. 483. ou *Revista Forense*, Rio 1946, vol. 107, p. 217 e 428. Temístocles Cavalcânti, *A Teoria da Res Judicata no Direito Administrativo*, na *Revista Forense*, Rio 1950, vol. 131, p. 299. Supremo Tribunal Federal, *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1954, vol. 38, p. 259.

3 Autores citados na nôta anterior e mais: Caio Tácito, *A Administração e o Contrôlo da Legalidade*, na *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1954, vol. 37, p. 1, ou *Revista Forense*, Rio 1954, vol. 156, p. 23. Seabra Fagundes, parecer na *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1954, vol. 37, p. 432. Castro Nunes, parecer na *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1954, vol. 37, p. 439. Oliveira Filho, parecer na *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1954, vol. 38, p. 449. Supremo Tribunal Federal, *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1954, vol. 37, p. 274 e 284 e vol. 38, p. 259; *Revista dos Tribunais*, S. Paulo 1954, vol. 222, p. 534 e vol. 227 p. 602. Tribunal Federal de Recursos, *Revista dos Tribunais*, S. Paulo 1954, vol. 222, p. 555. Tribunal de Justiça de S. Paulo, *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1954, vol. 37, p. 292 e vol. 38, p. 85; *Revista dos Tribunais*, S. Paulo 1954, vol. 224, p. 121 e 360, vol. 228, p. 248 e vol. 229, p. 113.

administrativo de lançamento de impostos, cumpre-nos recordar, antes de mais nada, que já estudamos anteriormente o assunto em duas oportunidades.⁴ Em ambos êsses trabalhos chegamos a uma mesma conclusão, que agora reafirmamos: o lançamento pode ser revisto quando viciado por êrro de fato, isto é, quando se verifique que as circunstâncias materiais da situação de fato ou de direito, definida pela lei fiscal como dando origem à obrigação tributária, foram inexata ou incompletamente apuradas pelo lançamento anterior.

O fundamento desta opinião decorre, de maneira que se nos afigura evidente, das conclusões já formuladas quanto à natureza jurídica do lançamento na sistemática geral dos atos administrativos. Com efeito, se o lançamento é um ato administrativo declaratório e vinculado à lei tributária pré-existente, é claro que não poderia inovar sôbre a situação material *efetivamente* ocorrida, pela simples razão de que inovar sôbre uma situação de fato para dela tirar conseqüências jurídicas significa inovar sôbre o direito. Por outras palavras, se ao lançamento compete constatar a ocorrência material de determinada situação de fato ou de direito, para lhe aplicar a lei tributária que a rege, segue-se daí necessariamente que, apurando o lançamento uma situação de fato ou direito *diversa* da que efetivamente ocorreu, a lei tributária vigente *não foi aplicada* e o lançamento não só pode como *deve* ser revisto por vício de ilegalidade.

Exemplificando, se a lei tributária prevê uma determinada situação "A" como dando lugar à incidência do impôsto; se essa situação "A" efetivamente ocorreu; mas se o lançamento errôneamente apurou uma outra situação "B", diversa daquela, e aplicou a lei tributária a essa situação "B", está claro que a lei tributária não foi aplicada como nela se contém, ainda mesmo que a sua aplicação tenha sido corretamente feita à situação "B", tal como esta foi apurada pelo lançamento.

3. Em nada afeta esta conclusão a causa determinante do êrro do lançamento a rever. Quer o êrro seja imputável à autoridade lançadora, quer o seja ao contribuinte, a conseqüência é sempre a invalidez do lançamento por defeito de aplicação da lei tributária. Assim, a revisão por êrro decorrente de simulação, fraude, ocultação ou sonegação praticadas pelo contribuinte não deve ser conceituada como penalidade, sem prejuízo da aplicação das que sejam cabíveis. Como também a revisão por êrro decorrente da imperfeita ou incompleta constatação, pela autoridade lançadora, dos elementos de fato presentes ao seu exame, ou informados de boa fé pelo contribuinte, não deve ser conceituada como abuso ou excesso de poder. Em ambos os casos, a revisão constitui medida imposta à Administração pública, não em benefício da Fazenda ou em prejuízo do contribuinte, mas no interêsse da ordem jurídica.

4 Gomes de Sousa, *Limites dos Poderes do Fisco na Revisão dos Lançamentos*, na *Revista dos Tribunais*, S. Paulo 1948, vol. 175, p. 447, reproduzido na *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1948, vol. 14, p. 23, na *Revista Forense*, Rio 1948, vol. 120, p. 354 e em nosso livro *Estudos de Direito Tributário*, S. Paulo 1950, p. 228. Idem, *Coisa Julgada em Direito Fiscal*, no *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro de Carvalho Santos*, Rio s.d., vol. 9, p. 290.

A demonstração desta afirmativa pode ser feita com os próprios argumentos que poderiam ser invocados para combatê-la, e que foram resumidos por dois ilustres juristas⁵ ao ponderarem que, prevendo a lei um determinado procedimento administrativo para o lançamento, êsse procedimento, uma vez realizado e concluído, não mais pode ser reaberto para o efeito de ser reexaminada a situação jurídica por êle criada para o contribuinte.

Desde logo se poderia replicar que o argumento analisa o assunto sob o ponto de vista da preclusão processual exclusivamente, com o aspecto de coisa julgada formal, mas não se refere ao aspecto de coisa julgada substancial, que seria impeditiva da revisão quanto ao mérito do ato administrativo. Ora, como dissemos em nosso trabalho anterior,⁶ o efeito de coisa julgada formal, que se quisesse atribuir ao despacho terminativo do processo de lançamento, seria quando muito uma limitação *secundum eventum litis*, isto é, exigiria apenas que o novo lançamento fôsse precedido de novo procedimento administrativo formalmente regular.

Assim entendida a questão, a definitividade processual decorrente do lançamento não impede a instauração de novo procedimento administrativo regular, visando a coleta de elementos de fato anteriormente não constatados, ou o reexame dos elementos de fato já conhecidos: em qualquer hipótese, trata-se de simples medidas preliminares ou preparatórias do lançamento, que não envolvem necessariamente uma segunda valoração jurídica da obrigação tributária, mas tão somente a descoberta e apuração de seus elementos materiais ou quantitativos.

Por outras palavras, a simples instauração do processo de revisão tanto pode dar, como deixar de dar lugar a um segundo ato administrativo de lançamento: somente na hipótese afirmativa é que caberá o exame do mérito dêsse segundo ato administrativo, a fim de se apurar se infringe ou não a situação jurídica subjetiva porventura decorrente, para o contribuinte, do lançamento anterior.⁷

4. Delimitado assim o campo da indagação, cumpre agora pesquisar em que têrmos deva ser feito, em consonância com os princípios anteriormente expostos, o exame do mérito do lançamento revisto.

Ao tempo da publicação de nossos trabalhos já referidos, a jurisprudência encarava o problema exclusivamente sob o prisma da caducidade do direito de lançar o impôsto: entendia-se que, enquanto não extinta a duração legal do direito de efetuar o lançamento, podia o fisco exercê-lo reiteradamente através de sucessivas revisões, consideradas como implicitamente incluídas no direito de lançar, ainda que êste já tivesse sido anteriormente exercido.⁸ Ora, é evidente que

5 Filadelfo Azevedo, voto no Supremo Tribunal Federal, *Direito*, Rio 1943, vol. 24, p. 244, reproduzido em *Um Triênio de Judicatura*, Rio s.d., vol. 8, p. 22. Costa Manso, parecer na *Revista dos Tribunais*, S. Paulo 1944, vol. 148, p. 476.

6 Gomes de Sousa, *Coisa Julgada em Direito Fiscal*, cit., § 3.

7 Gomes de Sousa, op. cit., § 5.

8 Tribunal Federal de Recursos, *Diário da Justiça*, Rio 1948, p. 58; *ibidem*,

a caducidade do direito de lançar afeta o problema tão somente sob o aspecto negativo de uma preliminar prejudicial, no sentido de que, extinto o direito de praticar o ato, não há mais lugar para a sua análise no mérito.

Foi então que, procurando demonstrar a insuficiência do tratamento atribuído ao problema pela jurisprudência, sustentamos — como ainda o fazemos — que, afastada preliminarmente a extinção do direito de lançar, o exame do mérito do lançamento revisto devia ser feito sob o prisma do êrro de fato do lançamento primitivo, que, configurando a invalidez dêste por defeito de aplicação da lei tributária, daria ensejo à revisão por inexistência de direito adquirido do contribuinte em contrário à lei.

Mesmo àquele tempo, já contávamos com o apoio da doutrina;⁹ e posteriormente a jurisprudência firmou-se no sentido da tese por nós defendida, isto é, consagrou a irrevisibilidade do lançamento, salvo quando viciado por êrro de fato.¹⁰ Com base nesses precedentes, o Projeto de Código Tributário Nacional estipulou, em seu art. 109, que o lançamento regularmente notificado ao contribuinte é definitivo e inalterável, ressalvadas as hipóteses de revisão previstas em seu art. 111, entre as quais se encontram as de apreciação de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento, anterior, de preterição de formalidade substancial no processo do lançamento primitivo, e de vício dêsse lançamento por êrro na apreciação dos fatos ou na aplicação da lei.¹¹

Justificando êsses dispositivos, a Comissão elaboradora do referido Projeto, da qual tivemos a honra de fazer parte, declara expressamente em seu Relatório que a aplicação, pôsto que correta, da lei tributária a fatos inexata ou incompletamente constatados configura ilegalidade do lançamento por defeito de aplicação da lei. E circunscreve a referência feita ao “êrro na aplicação da lei” tão somente às hipóteses em que êsse êrro se configure essencialmente como de fato, por exemplo se o lançamento se baseou em lei revogada ou inaplicável ao caso. Fica assim excluída, aliás de acôrdo com os nossos trabalhos anteriormente citados, apenas a revisão fundada na modificação dos *critérios jurídicos* adotados pela fisco, na aplicação da lei tributária competente, a fatos exata e completamente constatados por ocasião do

1950, p. 2774. Tribunal de Justiça de S. Paulo, *Revista dos Tribunais*, S. Paulo 1950, vol. 184, p. 288.

9 Otto Mayer, *Derecho Administrativo Alemán*, trad. argentina, Buenos Aires 1950, vol. 2, p. 243. Fleiner, *Droit Administratif Allemand*, trad. francesa, Paris 1933, p. 128. Sá Filho, pareceres na Comissão de Estudos dos Negócios Estaduais, em *Arquivos do Ministério da Justiça*, Rio 1943 e 1945, vol. 4, p. 202 e vol. 11, p. 175. Gonçalves de Oliveira, parecer na mesma Comissão, em *Arquivos cit.*, Rio 1946, vol. 105, p. 233.

10 Tribunal Federal de Recursos, *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1949, vol. 15, p. 98; *Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda*, seção impôsto de renda, Rio 1952, n.º 724; *ibidem*, 1954, n.º 4. Tribunal de Justiça de S. Paulo, *Revista dos Tribunais*, S. Paulo 1950, vol. 184, p. 288 e vol. 188, p. 260. Tribunal de Justiça do Distrito Federal, *Revista Forense*, Rio 1950, vol. 127, p. 460.

11 Projeto de lei n.º 4.834 de 1954 da Câmara dos Deputados, *Diário do Congresso Nacional*, seção I, Rio 1954, p. 6071.

lançamento original. Nessa hipótese, haveria realmente ofensa à definitividade da situação jurídica subjetiva criada pelo lançamento anterior, dado que neste a lei tivesse sido corretamente aplicada, porquanto o critério de interpretação da lei é matéria opinativa.¹²

5. Podemos portanto dar como conclusão firmada que o lançamento, efetuado com errônea ou incompleta constatação das circunstâncias materiais em que tenha efetivamente ocorrido a situação de fato ou de direito, prevista na lei tributária como dando origem à obrigação de pagar o impôsto, é um ato administrativo viciado de ilegalidade por defeito de aplicação daquela mesma lei tributária. Daí decorre que, de lançamento nessas condições, não pode resultar para o contribuinte qualquer direito adquirido à sua permanência.

A inexistência de direito adquirido fundamenta-se, em tal caso, na própria natureza jurídica da atividade administrativa. O Estado é uma entidade essencialmente jurídica: em tôdas as modalidades de atividade que exerce, a lei é o seu único instrumento de atuação. De modo que, muito embora o lançamento e a arrecadação dos tributos sejam atividades funcionais empreendidas pela autoridade administrativa no interesse financeiro do Estado, nem por isso aquelas atividades deixam de estar subordinadas ao contrôle jurisdicional da própria autoridade administrativa, no interesse jurídico da preservação do princípio de legalidade que rege a atuação do poder público.

Realmente, a atuação administrativa do Estado configura simultaneamente uma atividade de tutela e uma atividade de contrôle. Tutela, quando a autoridade administrativa age visando o interesse (político, financeiro, ou outro qualquer) do Estado. Contrôle, quando aquela mesma autoridade subordina à lei a sua própria atuação tutelar, agindo então no interesse da ordem jurídica.¹³ Em resumo, se a autoridade administrativa, por força de sua sujeição ao princípio de legalidade, só pode fazer o que a lei permite, por outro lado não pode deixar de fazer o que a lei ordena. Por isso, se a lei ordena que se cobre um impôsto sôbre uma determinada situação de fato ou de direito efetivamente ocorrida, e por um lançamento errôneo cobrou-se o impôsto sôbre situação de fato ou de direito *diversa* da efetivamente ocorrida, a autoridade administrativa não só pode mas *deve* promover a revisão do lançamento.

Contra essa revisão o contribuinte não pode alegar direito adquirido, porque a atuação administrativa, contra a qual se estaria insurgindo, não configura a atividade *funcional* que visa o *interesse do fisco*, mas a atividade *jurisdicional* que visa o *interesse da ordem jurídica*. Ora, não pode haver direito adquirido em contrário à ordem jurídica. É óbvio, mas não será demais frisá-lo, que esta conclusão independe

12 Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio 1954, p. 208 e 209.

13 Bielsa, *El Acto Jurisdiccional en la Administración Pública con Referencia al Orden Fiscal*, em *Estudios de Derecho Publico*, Buenos Aires 1951, vol. 2, p. 399. Lentini, *La Giustizia Amministrativa*, Milão s.d., p. 9. Codacci-Pisanelli, *L'Annullamento degli Atti Amministrativi*, Milão 1939, p. 147.

da existência de disposição legal prevendo expressamente a revisão. Se o lançamento é simples ato administrativo de aplicação da lei tributária vigente às situações de fato ou de direito nela previstas e efetivamente ocorridas, a sua validade depende da sua sujeição àquela mesma lei.¹⁴ Por conseguinte, basta que se demonstre que a situação de fato ou de direito não foi apurada tal como efetivamente ocorreu, para que o lançamento seja passível de revisão por não se ter subordinado à lei, ainda que desta não conste dispositivo expresso autorizando a revisão em tese ou em caráter geral.

6. O único limite impôsto à revisão de lançamentos por êrro de fato é, portanto, a caducidade do próprio direito de lançar o impôsto; neste sentido, a jurisprudência de que fizemos menção mais atrás era sem dúvida correta, cifrando-se a nossa discordância com ela unicamente na falta de distinção expressa quanto ao fundamento da revisão, isto é, distinção entre o êrro de fato e a variação de critério jurídico.

Entretanto, o aspecto preliminar da caducidade do direito de lançar, como excludente da revisão de lançamentos mesmo dentro dos limites já indicados, comporta uma análise mais aprofundada, porquanto se poderia alegar que a duração daquele direito está condicionada — inclusive na ausência de disposição legal expressa — ao princípio da anualidade do impôsto. Ao formular êste argumento, importa desde logo advertir contra a eventual pretensão de apoiá-lo em conhecido parecer, que conclui pela impossibilidade de ser efetuado retroativamente, em exercício posterior, o lançamento não promovido no decurso do exercício a que corresponda o impôsto.¹⁵

Na hipótese tratava-se, com efeito, do próprio lançamento *originário* e não da *revisão* de lançamento anterior efetuado na época própria. Assinalada assim a diferença substancial de situações, não temos dúvida em concordar que a conclusão do parecer em referência é absolutamente correta. O princípio da anualidade exige que os impostos relativos a um determinado exercício sejam lançados durante o seu decurso, e por conseguinte proíbe que o sejam posteriormente. Neste sentido, existe aliás jurisprudência decidindo que um impôsto, que não pôde ser lançado em determinado exercício por falta da autorização orçamentária exigida pelo art. 141, § 34 da Constituição para a sua cobrança, não pode ser lançado no exercício seguinte, cumulativamente com o mesmo impôsto relativo a êsse exercício.¹⁶

Isso, entretanto, aplica-se tão sòmente ao lançamento originário, regido simultâneamente pelo princípio da legalidade e pelo princípio da anualidade. As revisões posteriores, referindo-se ao contrôle da situação jurídica decorrente do lançamento originário, regem-se exclusivamente pelo princípio da legalidade, podendo portanto ser efe-

14 Seabra Fagundes, parecer na *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1954, vol. 35, p. 455.

15 Bilac Pinto, parecer na *Revista Forense*, Rio 1943, vol. 94, p. 473, reproduzido em *Estudos de Direito Público*, Rio 1953, p. 223.

16 Sentença confirmada pelo Tribunal de Justiça de S. Paulo, *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1954, vol. 36, p. 196.

tuadas a qualquer tempo, sem que a sua realização fique subordinada ao término do exercício financeiro.

Diferente seria a situação em outros países, por exemplo na França, onde as leis de impostos são *leis temporárias*, anualmente revigoradas pela lei do orçamento.¹⁷ Mas entre nós as leis tributárias são *leis permanentes*, submetidas, como tôdas as demais, à regra geral de que, salvo disposição expressa em contrário, a lei só se revoga ou modifica por outra lei.¹⁸ De fato, o art. 141, § 34 da Constituição exige que o impôsto seja instituído por lei e que a sua cobrança seja autorizada anualmente pelo orçamento: o princípio da anualidade refere-se, portanto, apenas à *cobrança* do impôsto e não, ao contrário da França, à própria *vigência* da lei que o instituiu.¹⁹

Nessas condições, uma vez que o impôsto tenha sido *cobrado*, isto é, exigido por lançamento, dentro do exercício a que se refira, os efeitos dessa cobrança prolongam-se no tempo, seja no tocante à sua efetivação pela via executiva quando não pago o impôsto na época própria, seja no tocante à sua revisão para pô-la em consonância com a lei tributária a que se achava desde o início subordinada. O princípio da anualidade, essencialmente temporário por sua própria natureza, atendido pela efetivação do lançamento originário dentro do exercício competente, é superado pelo princípio da legalidade, permanente tanto quanto a lei tributária em que se concretiza.

7. Exatamente por isso, aliás, é que muito embora a revisão do lançamento, como de resto o próprio lançamento originário, sejam sempre *retrospectivos*, não cabe falar a seu respeito em *retroatividade*. A retroatividade pressupõe ofensa a situação jurídica subjetiva definitivamente constituída, e esta não pode ocorrer enquanto não seja integralmente observado o regime legal objetivo previsto na lei aplicável.

Além disso, cabe lembrar que a aplicabilidade a fatos pretéritos é condição inerente à própria natureza jurídica dos atos declaratórios, entre os quais se inclui, como vimos, o lançamento. Se o ato declaratório é aquêle que, sem criar, modificar ou extinguir direitos, apenas define os efeitos jurídicos de determinado fato, no seu caráter retrospectivo — e não retroativo — reside essencialmente a diferença entre êle e o ato constitutivo. O ato constitutivo define os efeitos jurídicos de fato simultâneamente ocorrido, ou que venha a ocorrer no futuro: se aplicado a fato pretérito, seria retroativo. Ao passo que o ato declaratório apenas define os efeitos jurídicos de fato já ocorrido, em face da lei vigente ao tempo da sua ocorrência.²⁰

17 Dammerville, *Nature Juridique de la Créance d'Impôt*, Paris 1937, p. 24. Laferrière & Waline, *Traité Élémentaire de Science et de Législation Financières*, Paris 1952, p. 353. Trotabas, *Précis de Science et de Législation Financières*, cit., p. 282.

18 Lei de Introdução do Código Civil, decreto-lei n.º 4.657 de 4 de setembro de 1942, art. 2.º.

19 Bilac Pinto, parecer na *Revista Forense*, Rio 1948, vol. 120, p. 37, reproduzido em *Estudos de Direito Público*, cit., p. 95. Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio 1951, p. 15. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, cit., p. 163, 177 e 178.

20 Roger Merle, *Essai de Contribution à la Théorie Générale de l'Acte Déclaratif*,

Com base nestes princípios é que a jurisprudência já tem decidido que o direito do fisco à revisão do lançamento decorre da natureza meramente declaratória deste,²¹ não implica em retroatividade²² ou em desconhecimento do efeito liberatório do pagamento efetuado à vista do lançamento anterior²³ e, finalmente, deve ser submetido ao controle judicial caso por caso, visto que a revisão, por si só, não configura ilegalidade.²⁴ Esta última afirmativa sugere ainda uma observação de natureza processual, a saber, que o mandado de segurança, pôsto que invocável contra os *resultados* da revisão, seria inábil para obstar, com caráter preventivo, à sua própria *efetivação*, porque estaria sendo impetrado contra o direito em tese, o que, como é pacífico em jurisprudência, não se admite.²⁵

São estas as idéias que temos para oferecer ao exame dos competentes, como contribuição ao estudo do lançamento tributário, tema cujo interesse doutrinário encontra paralelo na sua importância prática.

Paris 1949, p. 317. Capano, *La Retroattività degli Atti Amministrativi*, Nápoles 1950, p. 39 e 209.

21 Tribunal de Justiça de S. Paulo, *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1950, vol. 21, p. 62.

22 Tribunal de Alçada de S. Paulo, *Revista dos Tribunais*, S. Paulo 1954, vol. 219, p. 494.

23 Tribunal de Justiça de S. Paulo, *Revista dos Tribunais*, S. Paulo 1951, vol. 191, p. 733. Cabe lembrar que o efeito liberatório do pagamento refere-se ao crédito *solvido*, mas não ao crédito *devido*.

24 Tribunal de Alçada de S. Paulo, *Revista dos Tribunais*, S. Paulo 1953, vol. 218, p. 513.

25 Supremo Tribunal Federal, *Revista de Direito Administrativo*, Rio 1947, vol. 8, p. 106; *Revista Forense*, Rio 1947, vol. 113, p. 402. Tribunal de Justiça de S. Paulo, *Revista dos Tribunais*, S. Paulo 1954, vol. 227, p. 363 e vol. 228, p. 113 e 267.