



A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA AUTOTUTELA NOS ATOS ADMINISTRATIVOS COM ÊNFASE NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

THE APPLICATION OF THE PRINCIPLE OF SELF-TRUSTENING IN ADMINISTRATIVE ACTS WITH EMPHASIS ON THE TAX ENTRY

SANDRA MARLETE JANKOVSKI

Mestranda em Direito Empresarial e Cidadania do Centro Universitário Curitiba – UniCuritiba (2021/2022). Pós-graduada em Direito Tributário Contemporâneo pela Faculdade de Direito Curitiba (2002). Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito Curitiba (2001). Bacharel em Ciências Contábeis pela Fundação de Estudos Sociais do Paraná – FESP (1995). É membro da Comissão de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná – OAB/PR. Professora de Pós-Graduação em Planejamento Tributário. Palestrante de Cursos e Seminários na Área Tributária.

DEMÉTRIUS NICHELE MACIEI

Pós-doutorado na Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP). Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2012). Mestre em Direito Econômico e Social (2004) e Especialista em Direito Empresarial (2000), ambos pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná (1994). Professor de Direito Tributário na graduação, especialização, mestrado e doutorado na Faculdade de Direito Curitiba (UNICURITIBA).

RESUMO

As decisões exaradas no âmbito do processo administrativo fiscal são atos vinculados com conteúdo jurisdicional e se constituem, em regra, como solução definitiva da controvérsia entre o fisco e o contribuinte. Assim, encerrado o processo administrativo, com apresentação ou não de impugnação pelo contribuinte, a administração pública entende que ocorreu o trânsito em julgado e o lançamento tributário torna-se definitivo e exigível. A questão que se traz a lume é em que medida o fisco pode exigir um tributo e executar sua cobrança quando este se encontra maculado pela ilegalidade? Assim, no presente trabalho discute-se o poder-dever que a administração pública possui de revisar seus atos quando estes se encontram viciados, com ênfase no lançamento tributário. O lançamento tributário por seu um ato administrativo vinculado e revestido de condições e requisitos comporta a aplicação do Princípio da Autotutela em sua plenitude tanto de ofício como por provocação, devendo ser anulado ou modificado a qualquer tempo, se favorável ao contribuinte. A metodologia utilizada é a pesquisa descritiva com abordagem qualitativa utilizando a coleta de dados em bibliografia e documentos oficiais para se chegar a termo. A conclusão é que comete uma grave falha a administração pública quando compelida a exercer a Autotutela e deixa de exercê-la pode impedir que atos viciados se tornem eficazes por meio de controle.





RELAÇÃO ENTRE DIMENSÕES DO RADAR ALI E ANTIFRAGILIDADE EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA PESQUISA DE CAMPO

Palavras-chaves: Autotutela, poder dever, atos da administração pública, lançamento tributário.

Abstract

The decisions made within the scope of the tax administrative process are acts linked to jurisdictional content and constitute, as a rule, the definitive solution to the dispute between the tax authorities and the taxpayer. Thus, once the administrative process is closed, with or without the presentation of an objection by the taxpayer, the public administration understands that the final and unappealable decision has taken place and the tax assessment becomes definitive and enforceable. The question that arises is to what extent can the tax authorities demand a tax and enforce its collection when it is tainted by illegality? Thus, the present work discusses the power (duty) that the public administration has to review its acts when they are vitiated, with an emphasis on tax assessment. The tax assessment by an administrative act bound and covered by conditions and requirements involves the application of the Self-Testutela Principle in its fullness both ex officio and by provocation, and must be annulled or modified at any time, if favorable to the taxpayer. The methodology used is descriptive research with a qualitative approach using data collection in bibliography and official documents to reach the end. The conclusion is that the public administration commits a serious failure when compelled to exercise Self-Tutela and failing to exercise it can prevent vicious acts from becoming effective through control.

Keywords: Self-protection, power and duty, acts of public administration, tax assessment.

1. INTRODUÇÃO

Não há um conceito na legislação brasileira de ato administrativo, cabendo esta tarefa à doutrina, que o faz com bastante propriedade. Entre doutrinadores que abordam o tema merece destaque (inicialmente) a definição trazida por Hely Lopes Meirelles (2011 p.154) que (mesmo singela) é bastante precisa ao afirmar que:

toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar,





RELAÇÃO ENTRE DIMENSÕES DO RADAR ALI E ANTIFRAGILIDADE EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA PESQUISA DE CAMPO

extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.

Já Celso Antônio Bandeira e Melo (2009 p. 356) conceitua ato administrativo como:

declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes - como por exemplo um concessionário de serviço público) no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeita a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

Semelhante é a colocação de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2019 p.196):

declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário.

Com a devida vênia, nos permitimos discordar (em parte) das conceituações apresentadas por doutrinadores de tamanho renome. Na nossa concepção, o controle de legitimidade dos atos administrativos não está restrito ao órgão jurisdicional, mas é tarefa proeminente da própria administração pública posto que, vinculada ao Princípio da Legalidade, possui assim, o dever de controlar seus atos (e, caso não o faça, aí então deve ser submetido ao crivo do judiciário).

Aliás, essa colocação vem ao encontro da definição trazida ao ato administrativo por Alexandre Mazza (2019, p. 445):

toda manifestação expedida no exercício da função administrativa, com caráter infralegal, consistente na emissão de comandos complementares à lei, com a finalidade de produzir efeitos jurídicos.

Com efeito, os atos administrativos sempre devem obedecer e se vincular à norma legal sob pena de nulidade, devendo serem constantemente policiados.

O conjunto de normas de direito público que disciplina a ação administrativa direcionada à vigilância de seus próprios atos é denominada Autotutela (que, na verdade, trata-se de um Princípio). Assim, pelo Princípio da Autotutela, a administração pública



RELAÇÃO ENTRE DIMENSÕES DO RADAR ALI E ANTIFRAGILIDADE EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA PESQUISA DE CAMPO

exerce controle sobre seus próprios atos, tendo a possibilidade de anular os ilegais e de revogar os inoportunos. É o poder-dever.

Para que um ato administrativo seja válido e tenha eficácia, deve ser perfeito (atendendo todos os requisitos legais) contudo, muitas vezes, no âmbito tributário, créditos são lançados de forma inadequada, contrariando a legislação que o disciplina e são exigidos do contribuinte – e até mesmo executado. Em tais situações, entendemos que a administração pública deverá rever o lançamento tributário, de ofício ou por provocação, a qualquer tempo e revisá-lo, extinguindo ou reduzindo o crédito, inclusive sob pena de responsabilidade funcional vez que violado a legalidade do ato.

Assim, no presente trabalho, a questão que nos inquieta é a seguinte: em que medida a administração pública deve rever os créditos tributários, por iniciativa ou provocação, após devidamente lançados? Para responder a isso, e como objetivo geral deste texto, discutimos as peculiaridades acerca da Autotutela, com base no Direito Administrativo e considerando que o foco principal seja a revisão do lançamento tributário. Como objetivo específico, analisamos as regras contidas no Código Tributário Nacional (CTN), na legislação federal e outras normas complementares expedidas no âmbito da Receita Federal do Brasil sobre o assunto à luz da legislação e entendimentos sobre o tema.

A metodologia utilizada é a pesquisa descritiva (MEZZARROBA & MONTEIRO, 2014) com a técnica de abordagem qualitativa (GIL, 2002), ancorados nos procedimentos técnicos de coleta e análise bibliográfica e documental sobre a temática proposta.

Já os autores principais que nos servem de guia teórico nesse estudo são Hely Lopes Meirelles, acerca da Administração Pública; Vanessa Queiroz, sobre os limites da autotutela; e Paulo de Barros Carvalho, em relação ao Direito Tributário, além de outros correlatos e legislação específica sobre a questão temática.

Assim, no intuito de conhecer e identificar os estudos que já foram produzidos sobre nosso tema, buscamos em algumas das principais bases de dados científicos, os trabalhos mais atuais. As buscas se deram com a digitação do termo “autotutela administrativa” nas plataformas Catálogos de Teses e Dissertações da Capes¹, *Dedalus*

¹ <https://catalogodeteses.capes.gov.br/catalogo-teses/index.html#!/>. Acesso em: 07 jan. 2022.





(USP)², e Google Acadêmico³ que resultaram, respectivamente em 10160, 09 e 5610 menções. Das principais produções identificadas, vale destacar as de Brustolin e Ziliotto (2018) sobre o princípio da segurança jurídica, especialmente no que tange à sua vertente do dever da proteção à confiança legítima depositada nos atos praticados pela Administração Pública; Pittondo (2020) acerca da identificar a espécie de decisão administrativa tributária passível de ser dotada de estabilidade plena, com eficácia material e futura para as partes envolvidas na lide administrativa (sujeito passivo e Fazenda); e de Teitel (2017) sobre os efeitos da proteção da segurança jurídica em face do poder de autotutela da Administração Pública.

Dessa forma, este artigo está distribuído em quatro seções, incluindo esta introdução e as considerações finais. Em *O Poder-Dever da Administração Pública rever seus Atos* analisamos a legislação pátria que trata do assunto, a posição da doutrina e jurisprudência sobre a matéria, com o objetivo de compreender melhor o assunto e, assim, discutir na seção subsequente o tema principal deste estudo; e com *Autotutela da Administração Pública no Âmbito Tributário*, discutimos a possibilidade de ser revisto (a qualquer tempo) o crédito tributário viciado – desde que o entendimento seja favorável ao contribuinte.

2 O PODER-DEVER DA ADMINSTRAÇÃO PÚBLICA REVER SEUS ATOS

A administração pública desenvolve suas funções por meio de atos jurídicos, os chamados “atos administrativos” que consistem na manifestação unilateral de vontade da administração pública que visam materializar a vontade do legislador infraconstitucional, regida sob a égide do direito público – passível de exame de

²https://dedalus.usp.br/F/8X4LHGR9TRHE7P6FLNC3AQHRPV9MXTSYX6B281D311I6EJ1C817940?ssl_flag=Y&func=findb&request=autotutela+administrativa&find_code=WRD&adjacent=N&local_base=USP01&x=54&y=11&filter_code_1=WLN&filter_request_1=&filter_code_2=WYR&filter_request_2=&filter_code_3=WYR&filter_request_3=&filter_code_4=WMA&filter_request_4=&filter_code_5=WBA&filter_request_5=. Acesso em: 07 jan. 2022.

³https://scholar.google.com.br/scholar?q=autotutela+administrativa&hl=ptBR&as_sdt=0%2C5&as_ylo=2018&as_yhi=2021. Acesso em: 07 jan. 2022.





RELAÇÃO ENTRE DIMENSÕES DO RADAR ALI E ANTIFRAGILIDADE EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA PESQUISA DE CAMPO

legalidade pela própria administração e, se for o caso, pelo poder judiciário – e que tem por finalidade modificar, adquirir, resguardar, transmitir ou extinguir direitos ou impor obrigações aos administrados ou a si próprio. Os requisitos do ato administrativo foram extraídos pela doutrina interpretando, a *contrario sensu*, o artigo 2º da Lei nº4.717/65, sendo eles: competência, forma, objeto, motivo e finalidade.

Numa singela contribuição a uma “*proto conceituação*”, pensamos que a competência é o poder previsto em lei que confere atribuições legais ao agente público para a prática de determinado ato administrativo; a forma, é a observância às formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato administrativo; o objeto, é o conteúdo do ato administrativo, é o seu resultado prático; o motivo são as razões de fato e de direito que justificam a prática daquele ato e a finalidade representa o bem jurídico a ser tutelado pelo ato administrativo, que deve ser marcado pelo interesse público.

O ato administrativo ainda possui como atributos: (i) legitimidade – presunção de legalidade, segundo o qual é entendido como legítimo e verdadeiro e conforme o direito até se prove em contrário; (ii) imperatividade ou coercibilidade – caracteriza-se pela imposição a terceiros do ato administrativo independentemente de sua concordância, prevalece a vontade do Estado sobre a particular; (iii) autoexecutoriedade, a administração pública pode praticar os atos administrativos sem precisar recorrer previamente ao poder judiciário, podendo o Estado se valer de meios indiretos de coerção; e (iv) tipicidade, o ato administrativo deve corresponder a um dos tipos previstos em lei como aptos a produzir determinados resultados.

Assim, a administração pública deve ser dinâmica, ter iniciativa e estar sempre vigilante, e fiscalizar não só os atos de seus administrados, funcionários como também seus próprios atos, exercendo, assim, um policiamento constante. Quando é editado um ato administrativo é de interesse do Estado que ele seja perfeito para ter total eficácia no mundo jurídico, contudo nem sempre isso ocorre, daí a necessidade de vigilância constante em relação aos atos administrativos. Portanto, a ação dirigida aos atos tem o objetivo de protegê-los, garantindo sua eficácia quando perfeito; recuperá-los, quando





RELAÇÃO ENTRE DIMENSÕES DO RADAR ALI E ANTIFRAGILIDADE EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA PESQUISA DE CAMPO

apresenta defeito sanável; e, ou retirá-los de circulação, quando ilegal (anulação de ofício), inoportuno ou inconveniente (revogação).

Nesse contexto a administração pública possui o poder de controlar os próprios atos, anulando-os, quando ilegais ou revogando-os quando impróprios, é o chamado poder-dever, que deriva do Princípio da Autotutela.

Esse princípio derivou de construção jurisprudencial e teve sua validade cravada em duas súmulas do Supremo Tribunal Federal – STF, a 346 e a 473, que assim dispõe:

Súmula 346:

A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos

Súmula nº 473:

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Pelo “Princípio da Legalidade Objetiva”, a autoridade administrativa deve sempre aplicar a lei de ofício (esta é sua obrigação, de cumprir e fazer cumprir a lei, de forma objetiva e desinteressada). A administração não defende um direito subjetivo, muito menos o interesse próprio, antes age fazendo prevalecer a lei em favor do interesse público.

O cumprimento da lei está diretamente atrelado ao devido processo legal previsto na Constituição como uma das garantias individuais do cidadão e da coletividade. Qualquer ato desgarrado da legalidade é considerado obrigatoriamente é nulo, embora reúna os elementos necessários à sua existência, devendo, assim, ser revisto e decretada sua nulidade.

Acerca do assunto, ensina Hely Lopes Meirelles (1989, p.177):

A Administração Pública, como instituição destinada a realizar o Direito e a propiciar o bem comum, não pode agir fora das normas jurídicas e da moral administrativa, nem relegar os fins sociais a que sua ação se dirige. Se, por erro, culpa, dolo ou interesses escusos de seus agentes, a atividade do Poder Público desgarrar-se da lei, divorciar-se da moral ou desviar-se do bem comum, é dever da Administração invalidar, espontaneamente ou mediante provocação, o próprio ato, contrário à sua finalidade, por inoportuna, inconveniente, imoral ou ilegal.



E adiante afirma:

a anulação dos atos administrativos pela própria Administração constitui a forma normal de invalidação de atividade ilegítima do Poder Público. Essa faculdade assenta no poder de Autotutela do estado. É uma justiça interna, exercida pelas autoridades administrativas em defesa da instituição e da legalidade de seus atos.

Somente no ano de 1999, com advento da Lei nº 9.784, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, o Princípio da Autotutela ganhou uma previsão legal específica no capítulo XIV, desta norma que trata da anulação, revogação e convalidação dos atos administrativos, assim disposto:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

O delineamento legal dado a Autotutela foi de imposição legal, não se trata de uma faculdade ou recomendação (agora é lei), a administração pública deve anular seus atos quando for extralegal (controle da legalidade) ou, ainda, por conveniência ou oportunidade de sua manutenção ou desfazimento (controle de mérito). Trata-se de um poder-dever, uma obrigação que deve ser exercida independente de provação, de ofício, porém, nada impede que seja requerida por terceiros interessados.

Entretanto, é bom lembrar, que em nosso país há o Princípio da Inafastabilidade de Tutela Jurisdicional previsto no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal que, segundo o qual, a lei não afastará do poder judiciário lesão ou ameaça a direito. Isto significa dizer



que o controle de legalidade realizado pela própria administração pública não afasta a competência do poder judiciário de controlar a legalidade dos atos públicos, que poderá anular um ato ilegal de outro poder, todavia, não poderá revogar um ato válido, visto que o controle judicial analisa os aspectos de legalidade e legitimidade; não cabe ao judiciário intervir no mérito administrativo.

Como pertinentemente abordado por [Vanessa Queiroz](#), no artigo intitulado “Limites a Autotutela” (2006) este poder não pode ser exercido indistintamente, pois se encontra inserido em um ordenamento jurídico, impondo-se a sua adequação a outros comandos legais. Dessa forma, o primeiro grande limite apontado pela autora está na necessidade de se verificar o devido processo legal, com ampla defesa e contraditório ao interessado, sempre que a sua aplicação possa levar a restrição a direito de terceiro. Ela ainda afirma que o poder de Autotutela não pode se sobrepor aos interesses de terceiros, sem que a estes seja garantida a possibilidade de manifestação, aí entendida a ampla defesa e o contraditório e que não se pode admitir que a administração pública tome medidas unilaterais sem que o devido processo legal.

No artigo, Queiroz também destaca que, em razão de o meio jurídico no qual está inserida, há a necessidade de a Autotutela se limitar a outros princípios que se aplicam à administração pública, dentre eles os Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade, Boa-fé e Segurança Jurídica entre outros. Estes princípios devem ser observados sempre que a administração pública venha a agir e especialmente quando atinja terceiros.

Assim, a Lei nº 9.784/99, também trouxe alguns limites ao poder de Autotutela, lembrando que esta norma, apesar de disciplinar o processo administrativo no âmbito federal, no caso de omissões legislativas estaduais e municipais pode ser considerada (ao menos como orientação) para aplicação nessas esferas de poder em artigo 54. Entre estes limites, estabeleceu-se o prazo decadencial e trouxe a boa-fé como requisito fundamental, nos seguintes termos:

Art. 54 O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1º. No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.



§ 2º. Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato, ser garantidas através do devido processo legal.

O objetivo da norma foi resguardar os direitos daqueles que poderiam vir a ser atingidos por decisão administrativa que lhes fosse desfavorável, estabelecendo prazo para a revisão dos atos, privilegiando a boa-fé e a segurança jurídica. Sobre isso, Sérgio Ferraz e Adilson Dallari (2000, p. 83) defendem justamente a análise da boa-fé em cada caso concreto:

A boa-fé é um elemento externo ao ato, na medida em que se encontra no pensamento do agente, na intenção com a qual ele fez ou deixou de fazer alguma coisa. É impossível perscrutar o pensamento, mas é possível, sim, aferir a boa (ou má) fé, pelas circunstâncias do caso concreto, por meio da observação de um feixe convergente de indícios (...) no processo administrativo, no tocante à decisão de validar ou invalidar um ato, de manter ou desconstituir uma situação jurídica, de aplicar ou não uma penalidade, a boa-fé do particular envolvido deve ser levada em consideração, pois sua intenção é efetivamente relevante para o Direito. Essa relevância está expressamente ressaltada no art. 2º, IV, da Lei 9.784, de 1999, e reiterada em seu art. 4º.

Posto isto, conclui-se que, apesar de a Autotutela ser aplicação obrigatória à administração pública, existem certos limites, e não pode se exercê-la ignorando-se todo o ordenamento jurídico em que está inserida, devendo respeitar os direitos de terceiros, e que não podem ser colocados de lado (especialmente porque estamos inseridos num Estado de Direito).

3 A AUTOTUTELA NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

A concepção de “tributo” está contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) e é definida como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.





Tamanho é a precisão desse conceito que dele pode se extrair todas as características do tributo: (i) prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; (ii) que não constitua sanção de ato ilícito; (iii) instituída por lei (iv) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Becker (1998) explica que a vontade do sujeito passivo de prever ou desejar o dever jurídico tributário é indiferente para a sua incidência, daí seu caráter de compulsoriedade. Uma vez concretizado o fato previsto na norma tributária, nasce, automática e infalivelmente, a obrigação jurídica tributária.

Segundo o autor, a hipótese de incidência da regra jurídica tributária pode ser qualquer fato (ato, fato ou estado de fato), desde que seja lícito. Caso contrário (se for ilícito) o objeto da prestação não será tributo, mas sanção.

Eduardo de Moraes Sabbag, em sua obra “Direito tributário” (2008), esclarece que o tributo deve ser pago em dinheiro, não podendo ser pago *in natura* ou *in labore*, ou seja, por meio da entrega de bens, produção ou prestação de serviços em troca da quitação de tributos. A obrigatoriedade de instituição por lei do tributo, está tanto no artigo 3º, como no artigo 97, I⁴ e, mais importante, no próprio texto magno, em seu artigo 150, I⁵. É o Princípio da Legalidade.

A cobrança do tributo depende de seu lançamento que é uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional que, segundo o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) se caracteriza como um procedimento, privativo da autoridade administrativa, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Sobre isso, esclarece Paulo de Barros Carvalho em seu livro Curso de Direito Tributário (1999, p.25):

⁴ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;



O conteúdo do ato é a própria norma que, por sua vez, tem também seu conteúdo, que consiste em indicar o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência, bem como instituir a obrigação tributária, tomada, neste passo, como equivalente nominal de relação jurídica de caráter patrimonial.

O mesmo autor, define de forma assertiva:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

Em síntese, pode-se dizer que é o lançamento é procedimento pelo qual se declara formalmente a ocorrência do fato gerador do tributo, definindo os elementos materiais da obrigação tributária, apurando o valor devido, identificando o sujeito passivo, e, com isto ocorre a cobrança do tributo ou da penalidade pecuniária.

Apesar de o CTN mencionar que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, permite a participação do sujeito passivo nessa atividade, como se constata pelas modalidades de lançamentos previstas legalmente. Aliás, o aspecto primordial para diferenciar as três espécies de lançamento é justamente a maior ou menor participação do sujeito passivo. Assim, nos moldes lá traçados, há três modalidades de lançamento tributário: (i) lançamento por declaração ou misto; (ii) lançamento por homologação e (iii) lançamento de ofício.

No lançamento por declaração, previsto no artigo 147, o contribuinte ou um terceiro definido por lei apresenta uma declaração ou formulário contendo informações para que o tributo possa ser quantificado e, estando corretos os dados informados, o fisco quantifica o valor devido e expede uma notificação para que o contribuinte efetue o recolhimento. Também é chamado de misto porque há a participação tanto do contribuinte, quanto do fisco em sua apuração. Atualmente, não há nenhum tributo nacional cujo lançamento ocorra por esta modalidade.



Já no artigo 150 está previsto o lançamento por homologação, o qual inadequadamente é denominado por alguns como “autolanzamento” dando a falsa conotação de que o contribuinte, de forma isolada, poderia promover o lançamento tributário, o que, como se viu, é atividade privativa da administração pública. Nessa modalidade o contribuinte realiza a apuração (quantificação) do tributo e apresenta ao fisco que irá analisar e homologar ou não o valor. Se homologado, o crédito será extinto pelo pagamento, por outro lado, não ocorrendo a concordância (homologação) hipótese que pode ocorrer quando a autoridade administrativa não concordar com o valor recolhido pelo contribuinte, esta poderá lançar, de ofício, a diferença.

A homologação pode ser dar de duas formas, expressa ou tácita; será expressa quando a autoridade administrativa se manifestar formalmente concordando com a atividade do sujeito passivo, ou tácita se findado o prazo para a homologação expressa. O parágrafo 4º do mencionado dispositivo, destaca que, se a lei não fixar o prazo para a homologação, este será de cinco anos (contados a partir da ocorrência do fato gerador); expirado esse prazo, ter-se-á por homologado o lançamento e, por consequência, definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Exemplos típicos desta modalidade de lançamento é o imposto de renda de pessoa física, em que o contribuinte apura e recolhe o valor devido – e ainda fica sujeito ao crivo do fisco.

O lançamento de ofício é realizado pelo próprio fisco que detém os elementos necessários à apuração do tributo e, conseqüentemente efetuar seu lançamento. Isto se dá, entre outros, em relação ao IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e a contribuição de iluminação pública (CIP), os quais são lançados de ofício e notificado o contribuinte sobre o valor do tributo devido. Este é o lançamento de ofício propriamente dito.

Em algumas situações, também chamada de lançamento de ofício, ocorre em razão da revisão efetuada pelo fisco, nos casos em que são identificadas omissões, erros ou fraudes nas declarações prestadas, tanto do sujeito passivo quanto da própria autoridade fiscal, justificando assim o lançamento de ofício, seja para substituir, alterar ou corrigir o lançamento não realizado, ou se realizado, de forma inadequada.





E por último, previsto no artigo 148 do CTN, tem-se o lançamento por arbitramento que, na verdade, não constitui em uma quarta modalidade de lançamento, mas em uma “técnica” para que a autoridade administrativa possa definir a base de cálculo, e posteriormente proceder o lançamento de ofício.

3.1 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O lançamento tributário não apenas declara, assim como não apenas constitui o crédito tributário, mas sim, atesta a situação ocorrida no fato gerador e constitui o crédito tributário pelo lançamento, tornando-o certo e líquido.

Pode-se dizer que o lançamento é um ato administrativo que possui várias etapas, sendo a última delas a notificação válida ao sujeito passivo, para efetuar o recolhimento do *quantum* devido ou, se não concordar impugná-lo, buscar a revisão do lançamento tributário.

Se o sujeito passivo permanecer inerte, não se atentando aos prazos estipulados na legislação para a apresentação de impugnação e/ou defesas ou, ainda apresentá-las fora do prazo, sequer terá início, isto porque a fase litigiosa do procedimento fiscal somente se instaura com a apresentação tempestiva da impugnação. De outra maneira, apresentada a impugnação no prazo regular, e analisada, haverá trânsito em julgado do processo administrativo tributário, o lançamento torna-se definitivo para a administração e exigível.

Nos termos do artigo 145 do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado, pela impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício, e o mais importante para o presente estudo, iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

O artigo 149, assim dispõe sobre a revisão do lançamento:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

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 inciso 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, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação 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 especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Dentre as possibilidades de revisão de lançamento constante no dispositivo, para o presente estudo, a que merece destaque é a contida no VIII, que diz respeito a fato não conhecido, ou ainda não provado por ocasião do lançamento anterior. A revisão pode ser feita no decorrer do processo administrativo, pelas instâncias julgadoras ou pela autoridade competente caso já tenha ocorrido o trânsito em julgado, podendo ser realizado de ofício como consta no dispositivo legal desde que não extinto o direito da Fazenda Pública de fazer a alteração.

A administração pública (fazenda pública) deve respeitar o prazo decadencial, quando for constituir crédito tributário, todavia quando o caso é de anulação total ou parcial de lançamento, não há prazo nenhum, já que possui o direito de alterar o lançamento para favorecer o contribuinte dentro de qualquer prazo.

Ocorre, porém, que muitas vezes estando encerrado o processo administrativo e devidamente constituído o crédito, o contribuinte, após consultar um especialista, tem conhecimento de situação ou fato que poderia ter sido aventado em sua defesa e ter alterado o lançamento – ou até mesmo ocasionado sua extinção.



RELAÇÃO ENTRE DIMENSÕES DO RADAR ALI E ANTIFRAGILIDADE EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA PESQUISA DE CAMPO

As situações podem ser as mais variadas, que vai desde a inexistência do fato gerador, o erro na quantificação do crédito ou na definição do sujeito passivo; o que importa é que para a exigência de um tributo deve ocorrer a exata subsunção⁶ da norma ao fato praticado.

O tributo somente pode ser exigido nos estritos termos da lei, a ilegalidade macula a liquidez e certeza dos créditos tributários, tornando-o inexigível; assim, quando não for constituído nos exatos termos legais, poderá (e deverá) ser revisto – ainda que não exista um recurso próprio para isto, ou tenha se encerrado a fase do processo administrativo.

Em tais situações a revisão do lançamento encontra-se suportada no artigo 5º, XXXIV, “a”, da Constituição Federal que assegura o direito à petição, no Princípio da Verdade Material que norteia o processo administrativo e no artigo 308 do Regimento Interno da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 284/2020, que prevê a possibilidade de ser realizada a revisão de ofício de lançamentos a qualquer tempo.

Além disso, é poder-dever da administração pública exercer o controle de seus atos, no que se denomina Autotutela administrativa ou Princípio da Autotutela, por meio do qual, atuando por provocação do particular ou de ofício, deve reapreciar os atos produzidos em seu âmbito – análise esta que pode incidir sobre a legalidade do ato, ou quanto ao seu mérito.

Na mesma linha, vem o Princípio administrativo da Verdade Material, que orienta e autoriza a Administração Pública a aceitar e buscar as provas que entender necessárias, conhecimento de novas provas (supervenientes ou não), ainda que produzidas em outro processo, ou decorrentes de fatos novos. Porquanto, efetuado o lançamento tributário, pode e deve a Fazenda Pública, a qualquer momento dentro do prazo legal, revê-lo, nos termos do art. 145, III, do CTN, c/c o seu art. 149, parágrafo único. Essa orientação está contida no Parecer Normativo Cosit nº 08, de 03 de setembro de 2014, *ipsis litteris*:

⁶ Configura-se a subsunção quando o caso concreto se enquadra à norma legal em abstrato, é a adequação de uma conduta ou fato (norma-fato) à norma jurídica (norma-tipo). É o fato gerador, no direito tributário.





A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação deste.

No mesmo sentido é a determinação do Parecer /CAT/Nº 591/2014, que alguns trechos, para um que não parem dúvidas, se reproduz:

(...)

3- Um dos pressupostos firmados pela RFB nas manifestações acima foi de que o Art. 149, Inciso VIII, o qual permite a revisão de ofício do lançamento, refere-se a erro de fato cometido pela autoridade responsável pelo lançamento, não a erro quanto ao fato jurídico tributário. Assim, no sistema tributário a possibilidade de revisão seria mais restrita que na administração em geral, razão pela qual não se aplicaria o Art. 53 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, assim como a Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal, ainda que seja uma regra que concretiza Princípios como o da legalidade, moralidade e eficiência, como mencionado na própria Solução de Consulta Interna RFB nº 32, de 2010.

(...)

17. A identificação do erro inequívoco quanto ao montante cobrado e sua correção é uma questão de aplicação, ou não, da legalidade, sendo que a manutenção de cobrança com base em lançamento materialmente errado é claramente uma violação da legalidade, mas além disso, arrastar o litígio no judiciário configura uma clara violação ao Princípio da eficiência, afinal estariam sendo aplicados recursos das diversas unidades envolvidas da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (para discutir o crédito em todas as esferas do judiciário), do Poder Judiciário (para julgar a questão, em todos os tribunais nos quais cabível o recurso) e da Receita Federal do Brasil, pois, uma vez que a documentação seja verdadeira, o julgamento seria pela procedência e pela correção a ser realizada RFB do montante devido. Tamanho gastos de recursos, quando a Administração pode corrigir os erros em primeira análise, seria claramente contrário ao interesse público.

(...)

22. Desse modo, respondendo a consulta formulada pelas Procuradorias Regionais da 3ª e 4ª Regiões, quanto a necessidade de correção do lançamento, entendemos que a melhor interpretação quanto à correção do erro no lançamento previsto no Art. 149, Inciso VIII do CTN, em função de fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento, é de que esse erro deve ser entendido em sua concepção mais ampla, relativa ao fato como um todo que ensejou a incidência, incluindo aquele decorrente da não apresentação tempestiva de



RELAÇÃO ENTRE DIMENSÕES DO RADAR ALI E ANTIFRAGILIDADE EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA PESQUISA DE CAMPO

documentos legítimos que alterem o montante devido, devendo a administração promover a correção do erro, ainda que tenha sido ocasionado pelo administrado.

O Princípio da Autotutela deve ser observado no seio da Administração Pública, e é imposto pelas Súmulas nº 346 e 473 do STF e vem ao encontro do Princípio administrativo da Verdade Material (que já citamos anteriormente).

A possibilidade de revisão pela autoridade administrativa de seus atos, mesmo em caso de já ter havido decisão definitiva na esfera administrativa, em função de contencioso administrativo instaurado pelo contribuinte (preclusão administrativa ou preclusão de efeitos internos), com base no inciso I do art. 145 do CTN, é apresentada por Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez Lopes (2010, p. 360) no seguinte contexto:

Por ser a definitividade da decisão administrativa decorrente de mera preclusão processual, esse ato tem efeito inteiramente distinto do que se opera com o trânsito em julgado judicial. A sentença judicial cria norma individual e concreta com eficácia vinculativa plena para as partes envolvidas no litígio, sendo imutável mesmo fora do processo em que foi conferida. (...). A preclusão, por sua vez, é um instituto eminentemente processual e não atinge o direito material sob litígio, só produzindo efeitos extintivos no âmbito do processo em que é alegada, ou seja, o interessado continua titular do direito material, apenas perdeu a faculdade de exercê-lo no processo. A possibilidade de revisão do ato quando se fala em preclusão é muito mais ampla do que na coisa julgada, tanto que o contribuinte pode ingressar em Juízo pedindo anulação do lançamento fiscal já considerado procedente por decisão final no processo administrativo, como também, por força do Princípio da legalidade, procede-se a auto-revisão – mas, com limites – do lançamento pela Administração (CTN, art. 149)

Para finalizar, vale destacar que é essencial trazer as ponderações feitas por Hely Lopes Meirelles (1994, p.572):

Essa atitude administrativa é plenamente justificada pelo interesse recíproco do Poder Público em obviar um pleito judicial que conduziria ao mesmo resultado da decisão interna da Administração. (...) Daí porque a doutrina tem aconselhado o conhecimento e provimento da reclamação extemporânea, quando é manifesto o direito reclamado.



4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Comete uma grave falha a administração pública quando compelida a exercer a Autotutela e deixa de exercê-la, isto porque independentemente de recursos administrativos ou judiciais por parte dos interessados, mediante própria e autônoma vontade, pode impedir que atos viciados se tornem eficazes por meio de controle.

Em respeito ao Princípio da Legalidade Objetiva, a autoridade administrativa deve sempre aplicar a lei de ofício, pois seu próprio ofício é o de cumprir e fazer cumprir a lei de modo objetivo e desinteressadamente, uma vez que não defende um direito subjetivo e nem resguarda interesse próprio, mas, pelo contrário, age para fazer valer a lei, em face do interesse público.

O cumprimento da lei determinado à autoridade administrativa convalida o devido processo legal (garantia constitucional do cidadão e da coletividade), cercado de limites e comandos a serem observados, sob pena invalidação dos atos praticados.

A administração pública, que é uma instituição destinada a propiciar o bem o comum, deve, pois, agir dentro da estrita legalidade, da moral e dos bons costumes⁷. Quando se afasta desses valores, é dever da própria administração invalidar espontaneamente (ou por provocação) o ato contrário à sua finalidade, por inoportuna, inconveniente, imoral ou ilegal; do contrário, estará validando a atividade ilegítima do poder.

A Autotutela não apenas um poder, é um dever, é a justiça interna exercida pelas autoridades administrativas em defesa da instituição de direito democrático. Ainda vale destacar que o sistema tributário brasileiro é extremamente constitucional, estando estabelecida na Carta Maior, entre outros, não só as espécies tributárias, a competência, a regra matriz de cada tributo, impondo a máxima observância aos critérios ali estabelecidos ao Estado e ao administrador público.

A tarefa de cobrar tributos encontra limite material e formal em suas normas instituidoras, qualquer ato diverso do ali estabelecido é nulo de pleno direito. A autoridade

⁷ *Lato sensu.*





RELAÇÃO ENTRE DIMENSÕES DO RADAR ALI E ANTIFRAGILIDADE EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA PESQUISA DE CAMPO

fiscal tem o dever de buscar a conformação do ato segundo as exigências legais (pressuposto de sua existência e validade), entendido, assim, a execução dos procedimentos tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Na hipótese de não serem observados algum dos critérios legais, o ato praticado, lançamento, não se aperfeiçoa por estar maculado, tornando-se imprestável, devendo ser alterado ou mesmo anulado.

Em matéria tributária o dever de revisar e modificar o ato administrativo viciado encontra maior relevância em razão de sua natureza ser de ordem pecuniária e pode levar a administração fazendária a uma aventura judicial que poderá trazer prejuízo ao erário público pois a decretação da nulidade em juízo poderá acarretar o pagamento de verbas de sucumbência.

Nesse contexto, a revisão de ofício o lançamento regularmente notificado encontra respaldo no artigo 145 combinado com o artigo 149 do CTN, ao realizá-la a autoridade fiscal age no estreito cumprimento de um dever legal, qual seja, de primar pela correta aplicação da norma tributária, nos estreitos limites do Princípio da legalidade.

A conclusão final que se chega é que o Princípio da Autotutela impõe a administração pública a revisão do ato viciado e que não há limitação temporal para isso, quando benéfico ao contribuinte, podendo ser realizado a qualquer tempo, inclusive quando finalizado o processo administrativo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BANDEIRA DE MELLO, C. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BECKER, A. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Lei nº 4717 de 29 de junho de 1965. Regula a ação popular. **Presidência da República**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4717.htm. Acesso em: 07 jan. 2022.





RELAÇÃO ENTRE DIMENSÕES DO RADAR ALI E ANTIFRAGILIDADE EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA PESQUISA DE CAMPO

_____. Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Presidência da República**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 07 jan. 2022.

_____. Lei nº 9784 de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Presidência da República**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 07 jan. 2022.

_____. Portaria nº 284 de 27 de julho de 2020. Aprova o Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia. **Diário Oficial da União**, 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-284-de-27-de-julho-de-2020-268758810>. Acesso em: 07 jan. 2022.

_____. Parecer Normativo COSIT nº 08 de 03 de setembro de 2014. Trata-se de normas gerais de direito tributário. revisão e retificação de ofício – de lançamento e de débito confessado, respectivamente – em sentido favorável ao contribuinte. cabimento. especificidades. **Receita Federal**, 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=55808>. Acesso em: 07 jan. 2022.

_____. Súmula nº 346. A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1576>. Acesso em: 07 jan. 2022.

_____. Súmula nº 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602>. Acesso em: 07 jan. 2022.

BRUSTOLIN, R., ZILIOFFO, M. O direito fundamental à segurança jurídica e o controle dos atos administrativos pela administração pública: uma análise do tema de repercussão geral n.839. In: **Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central**, v.12. n.1, 2018. Disponível em: <https://revistapgbc.bcb.gov.br/index.php/revista/article/view/952>. Acesso em: 07 jan. 2022.

CARVALHO, P. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 30.ed – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.





CRETELLA JÚNIOR, J. Da Autotutela administrativa. In: **Revista De Direito Administrativo**, 108, 47–63, 1972. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v108.1972.36520>. Acesso em: 01 fev. 2022.

DI PIETRO, M. **Direito administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

FABRETTI, L. **Código Tributário Nacional Comentado**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.177.

FAVERI, F. Formas de constituição do crédito tributário. In: **Jus.com.br**, 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/64069/formas-de-constituicao-do-credito-tributario#:~:text=A%20autoridade%20administrativa%20possui%20tr%C3%AAs,meio%20do%20lan%C3%A7amento%20de%20of%C3%ADcio.&text=Al%C3%A9m%20do%20mais%2C%20importante%20frisar,obrigatoriamente%20com%20o%20fato%20gerador..> Acesso em: 07 jan. 2022.

FERRAZ, S; DALLARI, A. **Processo administrativo**. Malheiros: São Paulo, 2000.
GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HAYASHI, M. **Lançamento tributário e o nascimento da obrigação tributária**. In: **DireitoNet**, 2012. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7552/Lancamento-tributario-e-o-nascimento-da-obrigacao-tributaria>. Acesso em: 07 jan. 2022.

MAZZA, A. **Manual de Direito Administrativo**. 9. ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2019.

MEIRELLES, H.L. **Direito Administrativo Brasileiro**, 14. ed. atual. pela CF/88 - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

_____. **Direito Administrativo Brasileiro**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MEZZARROBA, O. & MONTEIRO, C.S. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

PATRIOTA, C. O Princípio da Autotutela. In: **Jus.com.br**, 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/56061/o-principio-da-autotutela>. Acesso em: 07 jan. 2022.

PITTONDO, M. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário** (tese). Doutorado em Direito. Universidade de São Paulo, 2020. Disponível em: http://dedalus.usp.br/F/4TBR16XE2VIV9UFLA811QP2N3JIL7N8SPVCUQ6HY28BAN8S15G-29997?func=full-set-set&set_number=004307&set_entry=000001&format=999. Acesso em: 07 jan. 2022.





RELAÇÃO ENTRE DIMENSÕES DO RADAR ALI E ANTIFRAGILIDADE EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA PESQUISA DE CAMPO

QUEIROZ, V. Limites a Autotutela. In: **Boletim Jurídico**, Uberaba/MG, a. 3, nº 190. Disponível em: <https://www.boletimjuridico.com.br/artigos/direito-administrativo/1441/limites-Autotutela>. Acesso em: 5 ago. 2006.

SABBAG, E. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

TEITEL, V. **Efeitos da proteção da segurança jurídica em face do poder de autotutela da Administração Pública** (dissertação). Mestrado Profissional em Direito. Universidade Federal Fluminense, 2017. Disponível em: https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=5026644. Acesso em: 07 jan. 2022.

