

# **Boletim Científico**

Escola Superior do Ministério Público da União

# DA EFICÁCIA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM RELAÇÃO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

*Pedro Jorge Costa\**

## **1 Problemas e solução possível para a análise das questões em torno do lançamento tributário**

Problema capital na teoria do lançamento é o da sua eficácia jurídica em relação ao crédito tributário, máxime por ser o tema prenhe de conseqüências práticas. Para que se confirme a veracidade da assertiva, pode-se pensar em alguns dos crimes contra a ordem tributária que não prescindem da efetiva redução ou supressão de tributo, o que pode ser apurado no lançamento.

Apesar da importância do tema, o estudioso das questões em torno do lançamento tributário se depara com uma verdadeira catadupa de conceitos e opiniões doutrinárias, sistemas legislativos e decisões jurisprudenciais o mais das vezes conflitantes e inconciliáveis.

Não bastasse a grande divisão na doutrina, o problema da caracterização jurídica da eficácia do lançamento tributário é prejudicado pela tendência a um certo apriorismo na sua análise. Os que nele vislumbram efeitos constitutivos com eles se contentam, desconhecendo efeitos outros, caracterizáveis como declaratórios, e vice-versa. O apriorismo se revela também na infiltração de toda sorte de metajuridicimos que obscurecem ainda mais a matéria.

Ora, não se pode descurar que o âmbito de estudo do cientista do direito é o complexo de normas jurídicas vigentes em dado local e em determinada época<sup>1</sup>. Não obstante, costuma-se pôr de lado a perspectiva do direito positivo pátrio. O tema, na realidade, termina por ser tratado com a fácil repetição acrítica de opiniões de autores estrangeiros. A disputa permanece toda em um plano de doutrina construída em cima de outras doutrinas e vencida por quem goza de maior prestígio no meio científico ou é dotado de melhor retórica.

Nessa babel doutrinária, o único caminho para teorias resistentes a testes é o atrelamento do jurista, no desenvolvimento, comprovação e aplicação das teorias às quais chega, a um método rigoroso e bem delimitado. Nesse diapasão, a análise parte de uma unidade metodológica entre as ciências naturais e as sociais, entre estas a ciência do direito<sup>2</sup>. O método comum adotado é o método dedutivo de prova (falseacionismo) popperiano,

---

\* Pedro Jorge Costa é Procurador da República no Estado do Maranhão.

<sup>1</sup> BORGES, José Souto Maior. *Obrigações tributárias: uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 30.

<sup>2</sup> “[...] I agree with Comte and Mill – and with many others, such as C. Menger – that the methods in the two fields are fundamentally the same [...]” (POPPER, Karl R. *The poverty of historicism*. London: Routledge & Kegan Paul, 1957. p. 130).

pelo qual uma hipótese só admite prova empírica, condução ao mundo fático, após haver sido formulada<sup>3</sup>.

Porque as teorias não partem da observação dos fatos: dirigem-se a eles. O teórico deve prescindir dos fatos contingentes e mutáveis da experiência até serem descobertos os princípios mais gerais, que servirão como base para as deduções posteriores<sup>4</sup>.

Dessas teorias são deduzidos novos enunciados, a serem testados por meio da inserção no sistema empírico o qual pretende explicar. Falseadas, impõe-se a sua exclusão: uma hipótese falseadora mostrou a imprestabilidade da teoria para a explicação do objeto. Não falseadas ou provisoriamente corroboradas, a despeito de se ter tentado ao máximo falseá-las, podem ser adotadas como a mais adequada à explicação de um dado fenômeno em certo momento.

Igualmente deve ser com a ciência jurídica, que não tem, de modo algum, método peculiar, próprio, totalmente isolado das províncias dos outros campos científicos.

As teorias jurídicas não surgem das normas, indutivamente. Elas vão até as normas válidas em um dado ordenamento jurídico em um dado momento para serem infirmadas ou momentaneamente corroboradas. A diferença específica da ciência jurídica em relação às outras assenta em sua base empírica própria.

Efetivamente, por ser ciência normativa, a base experimental do direito é o próprio ordenamento jurídico, que corrobora ou falseia as proposições (conjecturas) científicas.

## **2 De comento: a obrigação tributária principal**

### **2.1 A obrigação tributária principal no Código Tributário Nacional (CTN)**

O conceito de obrigação tributária é determinante para a solução do problema da eficácia jurídica do lançamento em relação ao crédito tributário. A posição quanto ao tema de qual situação jurídica decorre da só incidência da hipótese tributária sobre o fato imponible determina o entendimento quanto à constitutividade ou declaratividade do lançamento relativamente ao crédito tributário<sup>5</sup>.

Devem ser assentadas duas premissas como pontos de partida a todas as conclusões sobre a obrigação como tratada no CTN.

Primeiramente, tem-se que o direito tributário, sendo ramo do direito, é processo de adaptação social, para a qual pode empregar técnicas jurídicas diversas. Sendo cambiante e extremamente rica a realidade fenomênica sobre a qual atua, natural que não se adotem como técnica de regulação exclusiva as relações obrigacionais.

---

<sup>3</sup> POPPER, Karl R. *A lógica da pesquisa científica*. Trad. de Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. São Paulo: Cultrix, 1975. p. 30.

<sup>4</sup> EINSTEIN, Albert. *Como vejo o mundo*. Trad. de H. P. de Andrade. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, [s/d.]. p 142.

<sup>5</sup> No mesmo sentido, XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e natureza do acto tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973. p. 409.

Ao lado destas, e mesmo sem que com elas haja relação, criam-se situações jurídicas várias, de estrutura e natureza também distintas, que ainda estão por merecer no direito público como um todo o mesmo tratamento que os autores deram, ao longo de milênios de depuração conceitual da doutrina e das leis, às situações jurídicas de direito privado<sup>6</sup>.

Ressalte-se, mais, que obrigação é categoria jurídico-positiva, sem identidade necessária no direito tributário e no direito privado.

No CTN, a obrigação tributária principal só encontra explicação teórica satisfatória se se tem em mira a mesmidade de conteúdo entre o dever jurídico e a norma que o estatui, no rastro da doutrina kelseniana, nele adotada e revelada em diversas passagens.

O dever jurídico tem na formulação teórica desse autor, assim como a norma jurídica com a qual se identifica, ou um caráter geral ou um caráter individual. O dever jurídico não é, sob essa ótica, distinto da norma que o estatui<sup>7</sup>.

Por conta dessa identidade de conteúdo, o termo “obrigação tributária principal”, como utilizado no Código, é equívoco, visto que exprime conceitos diversos.

A obrigação tributária que surge direta e imediatamente do fato gerador (art. 113) é de caráter geral e abstrato, de conteúdo idêntico à norma geral e abstrata que atribui a todos que se encontrem em determinada situação fática o dever de pagamento de tributos.

Posto geral, não vincula pessoas determinadas, atingindo os seus efeitos todos os que se ponham em sujeição à norma, por sua incidência; como abstrata, não regula uma situação determinada, mas uma classe ou categoria de situações definidas em lei como necessárias e suficientes à incidência normativa. Percebe-se que abstrata, aqui, não está em oposição à causal, para significar obrigação que vale independentemente da causa.

Essa teoria foi primeiramente formulada na doutrina alemã, já no início do século, por Von Myrbach-Rheinfeld e desenvolvida por Rieweld – ainda à luz do direito alemão, que a chamava obrigação impositiva, contraposta à obrigação de pagamento impositiva<sup>8</sup>.

Nessa espécie de obrigação, cada um dos sujeitos passivos se põe em uma situação jurídica uniposicional em relação a um dever abstrato de pagamento de tributo. Em tais situações uniposicionais, só há lugar para sujeitos plurais que ocorrem a uma dada posição ou sob um só ou sob vários títulos, ou para uma posição de sujeito<sup>9</sup>, tal o caso da obrigação tributária antecedente ao lançamento.

Relativamente ao Fisco, por isso, são considerados os sujeitos passivos um gênero: *uti universi*, não *uti singuli*, como a norma que lhes atribui essa qualificação de direito. Dentro desse conjunto, deve o Fisco individualizar (identificar, na redação do CTN), caso a caso, o sujeito passivo da obrigação, nos termos do estatuído no art. 142, *caput*, do Código.

<sup>6</sup> GOMES, Nuno Sá. *As situações jurídicas tributárias*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1969. p. 24.

<sup>7</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. de João Baptista Machado. 2. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1962. v. 1, p. 226.

<sup>8</sup> KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario: parte general*. Trad. de Perfecto Yebra Martul-Ortega e Miguel Izquierdo Macías-Picavea. 3. ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978. p. 236-237.

<sup>9</sup> CASTRO, Torquato. *Teoria da situação jurídica em direito privado nacional*. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 70.

Sendo obrigação ainda geral e abstrata, àquela falta conteúdo patrimonial. A teoria seria então infirmada pela ausência de uma prestação em dinheiro ou nele exprimível.

Apesar de ainda hoje bastante corriqueira em grande número de manuais, o erro da doutrina indutivista e essencialista da patrimonialidade necessária do objeto das relações obrigacionais está de há muito superado. Nem do direito civil, nem do direito tributário pátrios, pode-se extrair essa regra<sup>10</sup>.

Entra essa obrigação geral e abstrata no suporte fático do dever de lançar. A norma do lançamento tem em seu conteúdo a verificação da ocorrência pretérita do fato gerador; por isso, supõe a existência de obrigação já surgida<sup>11</sup>. Essa a razão de ter o próprio CTN estatuído, no art. 142, *caput*, que o ato de lançamento, ao qual tende o procedimento de lançamento, verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. E, tendo-se dado o fato gerador, existirá a obrigação, ainda que naquele instante geral e abstrata.

Não se pode explicá-la como direito potestativo de constituição do crédito tributário. O crédito e o correlato débito tributário supõem que exista uma obrigação geral e abstrata a ser individualizada e concretizada. O dever de constituição do crédito tributário é *posterius* em relação à obrigação geral e abstrata, pelo que não pode com ela se identificar.

Além disso, a posição da administração é de dever de tributar, e, *ipso jure*, de lançar, cominando-se responsabilização funcional ao agente que não o faz (parágrafo único do art. 142). Não é desarrazoado, nesse sentido, falar-se em um interesse público na realização do lançamento, porquanto pode ser ele pressuposto para o recebimento da soma pecuniária devida a título de tributo pela administração pública<sup>12</sup>.

Com o ato de lançamento, põe-se no ordenamento jurídico norma individual e concreta, e, por isso, obrigação (dever) individual e concreta. O crédito é constituído pelo lançamento tributário (art. 142, *caput*); a ele corresponde uma obrigação (art. 139, onde obrigação é a concreta e individualizada); segue-se que a obrigação concreta e individualizada compõe a norma de igual natureza concreta e individual criada pelo ato de lançamento<sup>13</sup>.

A essa situação jurídica surgida após o lançamento é que se pode chamar relacional, visto que nela há relação jurídica entre sujeitos em posições jurídicas opostas, conquanto em torno de um mesmo objeto.

Não se trata de distinção entre obrigação e exigibilidade, como pareceu a Giuliani Fonrouge, ao tratar do art. 142 do Código<sup>14</sup>.

---

<sup>10</sup> BORGES, Arnaldo. *O sujeito passivo da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. Especialmente p. 46.

<sup>11</sup> Sobre a possibilidade de efeitos jurídicos de um fato tributário comporem o suporte fático de outros, ver NATOLI, Luigi Ferlazzo. *La fattispecie tributaria*. In: AMATUCCI, Andrea. *Trattato di diritto tributario*. Padova: CEDAM, 1994. v. 2, p. 65.

<sup>12</sup> GALLO, Franco. *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano, anno 51, n. 4, pp. 665, dic. 1992.

<sup>13</sup> "O lançamento desempenha, na espécie, a função de *fixar a relação de pertinência da prestação para o devedor da mesma, até então designado de maneira incerta e indireta [...]*" (LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *A estrutura dualista da obrigação tributária*. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, ano 10, n. 1, p. 48, 1971).

<sup>14</sup> FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Obrigação tributária* [Trad. de Geraldo Ataliba]. *Revista de Direito Público*, São Paulo, ano 4, n. 15, p. 351, jan./mar. 1971.

Ao advento do termo final do pagamento se atribui o efeito de conferir exigibilidade ao crédito tributário<sup>15</sup>. No ordenamento brasileiro, a distinção entre o lançamento e a exigibilidade (com o vencimento) é expressa. Tem início a exigibilidade 30 dias após a notificação do lançamento, quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento (art. 160). A exigibilidade não advém da prática do ato de lançamento. Um de seus efeitos pode ser exatamente determinar os termos de pagamento, quando não prefixados direta e rigidamente pela legislação, donde se nota o lapso temporal entre o ato do lançamento e a agregação da exigibilidade ao crédito tributário<sup>16</sup>.

## ***2.2 Relação entre a natureza da norma prescritora da obrigação geral e abstrata e eficácia do lançamento***

Afirma-se à luz de outros sistemas, como o italiano, haver uma relação necessária entre a natureza da norma prescritora da obrigação tributária e a eficácia do lançamento em relação ao crédito tributário.

De acordo com os defensores de tais posições, se as normas regulatórias da obrigação tiverem natureza material, o ato de lançamento só reconhece uma situação preexistente, que encontra na lei sua fonte de existência, tendo então natureza declarativa.

Se ditas normas tiverem natureza conceituável como instrumental, atributiva de um poder de agir à administração pública, a eficácia do lançamento em face do crédito tributário haverá de ser necessariamente constitutiva.<sup>17</sup>

Essas formulações da doutrina estrangeira não podem ser aceitas para a explicação teórica desses institutos no direito indígena. Sem dúvidas, nesse sistema de direito positivo o crédito tributário é constituído pelo ato de lançamento.

Já a natureza da norma que entra como concausa no nascimento da obrigação é questão que requer sejam tecidas mais considerações.

Em parte pelo papel secundário a que foi relegado pela doutrina mais antiga o chamado direito tributário formal, é ainda controversa a distinção entre normas instrumentais e normas materiais. Aqui, adotar-se-á como ponto de partida a distinção proposta por Alberto Xavier. Tem-se, então, que as normas materiais prevêm e regulam a obrigação tributária. Dessa maneira, criam diretamente direitos subjetivos ou situações jurídicas ou envolvem a mediação de um poder jurídico da administração. Correspondem ao campo do direito tributário material, na tradicional distinção dicotômica da doutrina alemã.

Por sua vez, as normas instrumentais regulam situações jurídicas que existem em função da obrigação tributária. No mais das vezes, são normas de ação, relacionadas com o exercício de um poder e a existência de interesses legítimos; excepcionalmente, podem ser estruturadas como normas de relação. Ainda na divisão bipartite da doutrina tedesca,

---

<sup>15</sup> Nem, *a fortiori*, ao fato gerador. Errados: SCHOENAUER; Christian; LOPEZ, Joël. *Droit fiscal: principes et applications*. Paris: Eska, 1995. p. 41; no direito brasileiro, FANNUCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1970. p. 38.

<sup>16</sup> BERLIRI, Antonio. *Corso istituzionali di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1967. v. 1, p. 251.

<sup>17</sup> PICCIOLI, Gianlorenzo. *L'accertamento tributario*. Padova: Cedam, 1998. p. 6-7.

seriam parte do direito tributário formal (em sentido amplo, não no de direito processual tributário)<sup>18</sup>.

A norma que contém todos os aspectos da hipótese de incidência, contida em lei específica da pessoa política competente por previsão constitucional para instituir o tributo, e que faz surgir em conjunto com o suporte fático a obrigação tributária principal tem no direito brasileiro natureza material porque regula a situação dos contribuintes em face daquele tributo.

Com efeito, da mera ocorrência do fato gerador, irradia-se obrigação geral e abstrata que fixa a legislação que poderá ser aplicada para que se chegue ao conteúdo do ato de lançamento, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional. A situação jurídica de cada um e de todos os sujeitos passivos está regulada desde então, embora ainda de modo latente e potencialmente, de uma tal maneira que nem a legislação superveniente a pode alterar.

De outro ângulo, é elemento do suporte fático do dever do ente público de lançar o tributo; reflexivamente, regula o poder jurídico de recebimento de um montante pecuniário perante o sujeito passivo, com fixar a legislação que deve ser concretizada e individualizada no ato de lançamento. As características de uma norma tributária material se mostram presentes.

Falta o ato de lançamento que, constituindo o crédito tributário, declara a legislação aplicável ao contribuinte ou ao responsável tributário, por meio de norma concreta e individualizada. A obrigação tributária geral e abstrata participa do suporte fático da norma que prescreve o dever de lançamento. Este supõe aquele. Então, a norma instituidora do dever de lançar se caracteriza pela instrumentalidade. Não existiria lançamento se não houvesse obrigações tributárias a concretizar e a individualizar.

Neste ponto, clarifica-se a impossibilidade de se trazerem as conclusões da doutrina estrangeira, tal qual apresentadas, para o ordenamento brasileiro. A doutrina estrangeira investiga somente a relação entre a natureza e o conteúdo do conseqüente jurídico do fato gerador e a eficácia do lançamento em relação à obrigação tributária, seja ou não esta o conseqüente.

As relações necessárias seriam ou entre instrumentalidade da norma obrigacional e constitutividade do lançamento, ou entre materialidade da norma obrigacional e declaratividade do lançamento. No CTN, a obrigação é norma material e o lançamento constitutivo do crédito tributário, embora o seja nos limites e parâmetros daquela.

### **3 Prolegômenos sobre o lançamento tributário e sua eficácia**

#### ***3.1 O conceito de lançamento e seu caráter genérico***

O Código trata do lançamento como procedimento administrativo (art. 142, *caput*), como ato final de um procedimento (art. 150, *caput*) e como norma resultante desse ato

---

<sup>18</sup> XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 56.

final (art. 142, *caput*, implicitamente). É certo, não são mutuamente exclusivas essas qualificações legais de lançamento, que, ao revés, se completam.

A aplicação do direito, não sendo ato de mera executoriedade, é simultaneamente criação de direito. Dita aplicação pode ter seu caminho regrado por normas superiores, com maior ou menor vinculação. É assim que procedimento é o caminho juridicamente regulado para a prática do ato administrativo de lançamento, de aplicação e conseqüente criação de direito.

De outro lado, o procedimento traz uma maior garantia aos administrados, dado que tende a assegurar a legitimidade da imposição do tributo<sup>19</sup>. Na doutrina estrangeira mais moderna, enfatiza-se não só a necessidade de um procedimento como a de um contraditório (“aberto”) tendente a uma consensualidade, a uma parceria com o administrado, mesmo nos chamados procedimentos não-contenciosos. Nessa ótica, a administração pública não é mais vista sob a vetusta concepção unilateralista. A atividade da administração será constituída por procedimentos a cada passo mais numerosos e variados, com a participação de ações e pessoas diversas, inclusive dos administrados, em concerto com o poder público<sup>20</sup>.

*De lege lata*, não é possível afirmar existir no Brasil a exigência do contraditório nos procedimentos não-contenciosos. A garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa, insculpida no art. 5º, LV, é referente apenas a processos de caráter contencioso.

Não se pode da vinculação meramente acidental entre o procedimento administrativo e os processo judicial inferir que os princípios retores deste devem ser aplicados àquele. Nem é dedutível da só relevância do resultado do lançamento dentro do processo no âmbito judicial<sup>21</sup>.

A exigência de procedimento, contudo, vem expressa como regra para o lançamento de diversos tributos. A querela doutrinária sobre a natureza do lançamento se resolve dessa forma.

O procedimento administrativo há de ser considerado já lançamento. Abstrai-se da relevância própria do ato final do procedimento, para se ter em conta o lançamento como procedimento.

Mas o procedimento é o caminho jurídico para um ato final, também tomado em diversas passagens pelo Código como lançamento. Deixe-se fora da análise todo o caminho percorrido até o ato final do procedimento e a norma posta por esse ato final e se estará diante do lançamento como ato administrativo.

A conceituação positiva, e conseqüentemente a doutrinária, pode ir mais além: deixar de pôr em relevo todo o procedimento e o seu ato finalístico e último, para considerar lançamento apenas a norma individual e concreta por ele inserta no ordenamento jurídico.

---

<sup>19</sup> SCHICK, Walter. Il procedimento nel diritto tributario. In: AMATUCCI, Andrea. *Trattato di diritto tributario*. Padova: CEDAM, 1994. v. 3, p. 79.

<sup>20</sup> HOCINE, Zeghib. Principe du contradictoire et procédure administrative non contentieuse. *Revue du Droit Public et de la Science Politique en France et à l'Étranger*, Paris, n. 2, p. 497, mar./avr. 1998.

<sup>21</sup> Sem fundamento, pois, FEDELE, Andrea. I principi costituzionali e l'accertamento tributario. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano, anno 51. n. 3, p. 480, set. 1992.

Esse tratamento normativo do art. 142 do CTN traz uma conceituação genérica de lançamento: a quantidade desse conceito abarca todas as suas espécies. Portanto, entre a definição genérica normativa e as espécies normativamente postas, há uma relação de gênero e espécies: existem caracteres comuns entre as espécies, que permitem a recondução a um mesmo gênero (*genus proximum*), ao lado de caracteres específicos (*differentia specifica*), que lhes dão a qualidade de espécies distintas entre si.

### **3.2 O caráter jurídico-positivo da eficácia do lançamento tributário**

Há de se clarificar que a relação entre lançamento e crédito tributário é matéria de livre regulação pelo direito positivo; nunca, questão universal, que deva ser colocada para além de todo tempo e espaço. Declarativistas como A. D. Giannini e constitutivistas como Antonio Berliri não têm posição diversa<sup>22 e 23</sup>.

No direito brasileiro, a questão deve ser analisada sob a perspectiva das diversas regulações que foram dadas aos lançamentos por declaração e de ofício, de um lado, e ao lançamento por homologação, de outro.

Aqui, a exposição se cinge ao lançamento por homologação, por ser o que mais problemas interpretativos suscita.

## **4 O crédito tributário nos tributos sujeitos aos lançamentos por homologação**

### **4.1 O surgimento do crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação expressa**

O CTN estabelece disciplina de todo especial para o tratamento das questões referentes ao nascimento e à extinção do crédito constituído pelo lançamento por homologação, o que torna necessária uma explicação teórica particularizadora.

Apesar disso, a maioria da doutrina trata uniformemente os problemas do nascimento e da extinção do crédito tributário, independentemente do tipo de lançamento ao qual esteja legalmente sujeito o tributo.

Assim, a obrigação concreta e individualizada surgiria já com o fato gerador e se extinguiria com o pagamento antecipado de que a lei incumbe o sujeito passivo. Se perfeito o pagamento efetuado, o fisco apenas o homologaria, com declarar que a obrigação está extinta.

O lançamento por homologação seria fictamente uma modalidade de lançamento, ou seria lançamento a cargo do próprio sujeito passivo<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. 5. ed. Milano: Giuffrè, 1951. p. 147.

<sup>23</sup> BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Trad. de Carlos Palao Taboada. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1973. v. 3, p. 388.

<sup>24</sup> AROCENA, Carmen Bollo. L'accertamento: natura e funzioni. In: AMATUCCI, Andrea. *Trattato di diritto tributario*. Padova: CEDAM, 1994. v. 3, p. 113.

Em outra construção teórica, a constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, adviria da mera observância das normas pelo sujeito passivo, que seria, dessarte, criadora de direito<sup>25</sup>.

Tais escólios desvirtuam os conceitos de observância e de aplicação de direito. À aplicação de normas é que se atribui o caráter criativo – ao lado de aplicativo – de direito. Por isso, a mera observância jamais poderia criar situação jurídica concreta e individual, como a obrigação tributária decorrente do ato de lançamento.

No confronto com o texto codificado, as teorias revelam mais a sua fragilidade. Como supõe o surgimento de uma obrigação a ser individualizada e concretizada, o pagamento antecipado não pode decorrer da mera ocorrência do fato gerador. Decorre de uma outra norma, em cujo suporte fático está a própria obrigação geral e abstrata. A atividade juridicamente relevante do sujeito passivo prévia ao lançamento por homologação, ou seja, o pagamento antecipado, é mera observância de uma norma que, do surgimento da obrigação geral e abstrata, atribui à conduta contrária uma sanção. Não é cumprimento de um dever decorrente do fato gerador. Sequer se trata de ato de aplicação de direito ou de ato administrativo delegado ao sujeito passivo. Nem no chamado *autoaccertamento* do direito italiano a melhor doutrina afirma se estar diante de uma aplicação de direito ou de ato administrativo delegado ao particular<sup>26</sup>.

Ademais, o conceito normativo de lançamento se aplica a todas as suas espécies. Não diversamente com a norma que conceitua o lançamento por homologação, contida no *caput* do art. 150, que está em harmonia com a conceituação do art. 142.

Então, as teorias que negam ao lançamento por homologação caráter constitutivo à constituição do crédito tributário são infirmadas pela referida norma do *caput* do art. 142.

O crédito, reflexo do dever de prestar tributo, é conteúdo dessa norma individual posta pelo lançamento.

Dessa forma, também o lançamento por homologação individualiza e concretiza a obrigação geral e abstrata decorrente do fato gerador.

A atividade administrativa continua sendo de competência privativa de uma autoridade pública, que consiste na homologação do pagamento antecipado praticado pelo sujeito passivo como prestação da obrigação que lhe é legalmente exigida<sup>27</sup>. A atividade do sujeito passivo é apenas de observância da norma prescritiva do dever de antecipação do pagamento do tributo. Ele pode ou não praticar outros atos, como verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação abstrata e geral, determinar a base de cálculo do tributo, calcular o seu montante e identificar a si próprio como sujeito passivo. Ainda que correspondam esses atos ao conteúdo do lançamento, não têm conseqüências de direito. São operações de cunho fático e apenas eventualmente praticadas pelo sujeito passivo.

O que importa para a homologação é a exatidão da soma paga, vale dizer, a perfeita correspondência entre ela e o montante devido. As contingências anteriores são

---

<sup>25</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 483.

<sup>26</sup> BONO, Constantino de. *L'accertamento tributario*. Milano: Giuffrè, 1966. v. 1, p. 16.

<sup>27</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público*, São Paulo, ano 3, n. 11, p. 22, jan./mar. 1970.

sem relevância jurídica para a constituição ou a extinção do crédito tributário, por isso nenhum ato praticado pelo sujeito passivo visando à extinção do crédito tributário influi sobre a obrigação tributária (art. 150, § 2º). O que se analisa é o montante pago, considerado para a apuração do saldo devido e, sendo o caso, para a imposição de penalidade ou sua gradação (art. 150, § 3º).

A conclusão corroborada pelo Código só pode ser uma: o lançamento por homologação constitui o crédito tributário, com concretizar e individualizar a obrigação geral e abstrata.

#### ***4.2 A extinção do crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação expressa***

O lançamento por homologação é indubitavelmente uma *condicio juris*. Porque faz subordinar a acontecimento futuro e contingente<sup>28</sup> a eficácia de um fato jurídico satisfativo, o pagamento, daí *condicio*, e por decorrência direta da lei, independentemente de uma cogitação da vontade do sujeito passivo ou da autoridade administrativa, donde ser *juris*. Nas *condicio juris*, só a regra jurídica pode determinar o protraimento da eficácia ou da validade.

Problema mais debatido pela doutrina é a natureza dessa condição. Uma interpretação meramente literal do art. 150, § 1º, tem levado a soluções divergentes. Rios de tinta correram para que a doutrina unânime chegasse à conclusão de ser suspensiva ou resolutiva.

A questão é tratada erroneamente já na sua formulação. Há de se afastar todo paralelismo com as condições suspensivas e as condições resolutivas. Por nessas prevalecer a vontade das partes, só se condicionam (com condição propriamente dita) atos ou negócios jurídicos *stricto sensu*, espécies de fatos jurídicos em que a vontade é elemento contencioso do suporte fático.

Apenas as *condicio facti* se podem classificar em suspensivas ou resolutivas. Àquelas em cujo suporte fático não entre a vontade, só se pode categorizar como *condiciones juris*. Estender às condições postas pela lei a classificação dicotômica entre suspensiva e resolutiva é postura anticientífica. A solução pela eficácia da *condicio juris* há de ser a adequada ao direito positivo; a *condicio é juris*, não por ser de estipulação admitida pelo direito, mas por ser inteiramente disciplinada pelo direito, inclusive no que respeita ao seu plano da eficácia<sup>29</sup>.

A eficácia é a legalmente atribuída, independentemente da nomenclatura que se dê na lei, ou que dê a doutrina a *condicio juris*. O art. 150, § 4º, deu-lhe o nome de condição resolutória sem lhe dar o conteúdo. Pululam no ordenamento categorias dogmáticas erradamente nomeadas pelos legisladores, o que de modo algum lhes altera a natureza.

---

<sup>28</sup> A “incerteza” e a “certeza” são fenômenos psicológicos e, pois, subjetivos, pelo que não podem ser atribuídos ao fato em si, que são de ocorrência ou meramente contingente ou necessária. Reconhece-se, contudo, que a doutrina uniforme trata dos termos e das condições com a utilização desses vocábulos.

<sup>29</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. *Tratado de direito privado*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. t. 5, p. 112.

Deve ficar bem clarificado que o ato de lançamento foi erigido à categoria de *condicio juris*, diretamente pela lei. Cuida-se de ato de lançamento por homologação que, por disposição legal, é condição de extinção do crédito tributário.

A maior dificuldade desse teste de inserção da teoria no direito brasileiro reside em compatibilizar o caráter vinculado e obrigatório do lançamento, em qualquer de suas modalidades, nos termos do parágrafo único do art. 142, à contingência que caracteriza as *condiciones*, quer as *facti*, quer as *juris*.

A indisponibilidade do crédito de tributo acarreta a predominante vinculação do lançamento e sua realização obrigatória pela autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único). Não seria possível, por isso, afirmar ser o lançamento, em qualquer de suas modalidades, fato futuro e contingente<sup>30</sup>.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a necessidade da prática do lançamento estaria ainda mais evidente. De fato, da sistemática do CTN depreende-se existirem duas subespécies de lançamento por homologação, uma expressa, que se traduz em um agir da autoridade administrativa (art. 150, *caput*), e uma subsidiária, em cujo suporte fático entra a inação, a ausência de pronúncia da Fazenda Pública e o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º).

Dessa maneira, juridicamente, o tributo submetido ao lançamento por homologação necessariamente seria lançado, ou pela homologação expressa, ou por um lançamento de ofício, ou pela homologação tácita. A ausência do caráter de contingência infirmaria a teoria do lançamento por homologação como uma *condicio juris* de extinção do crédito tributário, que seria então imprestável para a explicação do seu objeto.

Todavia, a infirmação é apenas aparente. Envolve o raciocínio que a embasa um sofisma que se há de evitar.

O ato de lançamento por homologação, tomado o termo distributivamente, é contingente. Não se pode saber aprioristicamente se o lançamento por homologação será ou não expressamente praticado. Cada uma das subespécies é de verificação contingente.

No curso do prazo quinquenal, que delimita a competência *ratione temporis*, a homologação expressa poderá ou não se dar. A previsão desse dever jurídico não equivale à efetiva expedição do ato. Até o último instante do prazo de cinco anos, poderá ou não ocorrer a homologação expressa. Está aí a contingência do lançamento por homologação expresso.

A contingência do lançamento por homologação expresso causa a do lançamento por homologação ficto. Porque se estruturou legalmente essa subespécie de lançamento como subsidiária daquela, dependente de sua inocorrência; logo, sendo aquela contingente, esta o é.

A aparente infirmação, inversamente, toma o termo em sentido coletivo, exprimindo a um só tempo os conceitos de lançamento por homologação expresso e de lançamento por homologação tácito. Só se dá em sendo tomadas em conjunto as duas subespécies de lançamento. Se a autoridade competente não praticar expressamente o lançamento por homologação, necessariamente – se não se verificarem as hipóteses de

<sup>30</sup> XAVIER, Alberto. *Do lançamento...*, cit., p. 554.

lançamento de ofício – ocorrerá o lançamento por homologação, ou uma subespécie ou a outra. Algum ato de homologação haverá.

Destarte, nada há no ordenamento que infirme a contingencialidade da ocorrência ou do lançamento por homologação expresso ou do lançamento por homologação tácito.

Mesmo sendo o lançamento uma condição ao pagamento, pura e simplesmente, costuma a doutrina tradicional atribuir o efeito da extinção do crédito tributário. Nela, a obrigação (no sentido estrito de débito) nasce para ser satisfeita pelo pagamento, e com ser satisfeita atinge o seu fim último, sendo então extinta.

A base de tal teoria seria uma inadequação técnica que permeia todo o Código, que deveria, portanto, ser interpretado à luz do direito privado. Argumentou-se que as normas de direito privado são aplicáveis aos pagamentos dos débitos fiscais, salvo no que sejam incompatíveis com as normas tributárias<sup>31</sup>. A fórmula há de ser a inversa. Em princípio, aplicam-se as normas específicas de direito tributário.

Deve-se, pois, notar que o CTN traz norma específica para o trato da questão da extinção do crédito decorrente do lançamento por homologação. Por ele, percebe-se que não é apenas o pagamento que extingue o crédito. É o pagamento e o lançamento por homologação, em qualquer de suas subespécies.

*Prima facie*, a tese não encontraria corroboração nos dispositivos do Código. Seria infirmada pelo seu art. 150, § 1º, pelo qual extingue o crédito simplesmente o pagamento antecipado, embora penda “condição resolutória”.

Não se pode, todavia, sustentar essa conclusão de uma análise desse dispositivo em cotejo com o art. 156, VII. A interpretação há de ser sempre sistemática. A solução não pode embargar a positividade nem do art. 150, § 1º, nem do art. 156, VII.

Se o pagamento, por si só, extinguisse o crédito, não se teria que ele e o lançamento extinguiriam o crédito tributário. Ter-se-ia a hipótese inversa, o pagamento dependeria da não-ocorrência do lançamento por homologação para permanecer irradiando efeitos<sup>32</sup>. A condição propriamente resolutória, uma vez verificada, tem eficácia extintiva de um, de alguns ou de todos os efeitos de um ato jurídico em sentido estrito ou de um negócio jurídico.

O que se dá é a agregação do lançamento, como *condicio juris* também da extinção do crédito tributário, ao pagamento, como causa, para que se dê a *solutio* do débito tributário. Nem sempre se atribui à *condicio juris* o retardamento da eficácia de um fato jurídico em sentido largo. É o caso do ato de lançamento por homologação, que se liga não só à eficácia do pagamento, mas ainda à criação e à extinção do crédito tributário.

O pagamento antecipado, tanto quanto a atividade homologatória, extingue o crédito (não é, pois, infirmada a tese exposta pelo aludido art. 150, § 1º). A ênfase que se deu, no art. 150, § 1º, ao pagamento antecipado explica-se por ser ele a causa jurídica de extinção do crédito tributário. O pagamento extingue o crédito, embora não no momento mesmo em que é efetuado. Pende ainda uma condição jurídica para a extinção, a homologação que o controla.

<sup>31</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 233.

<sup>32</sup> Nas condições resolutivas pende o não-ser. Da não-ocorrência de fato futuro e contingente depende a permanência no mundo jurídico de um, alguns, ou todos os efeitos de um ato jurídico *lato sensu*.

A teoria defendida é ainda a que mais se coaduna com a natureza de ato controlador da atividade do sujeito passivo imprimida ao lançamento por homologação.

No caso, a autoridade administrativa exercerá para a extinção do crédito tributário a chamada “polícia do lançamento”, atividade controladora da legalidade do comportamento das pessoas que participam do lançamento<sup>33</sup>. Nesse instante, revela-se a característica de controle inerente ao lançamento, da qual também participa o lançamento por homologação<sup>34</sup>.

Esse controle se torna necessário para que se ligue intrinsecamente, por meio de um lançamento efetuado de maneira regular, à igualdade, constitucionalmente assegurada (art. 5º, *caput*, e art. 150, II), dos administrados diante do débito de tributo<sup>35</sup>.

### ***4.3 O surgimento e a extinção do crédito tributário e o lançamento por homologação subsidiário***

As maiores dificuldades teóricas de explicação da fenomenologia jurídica do surgimento e da extinção do crédito tributário residem na norma contida no art. 150, § 4º.

De logo, enfatize-se que aí há verdadeiro lançamento, em cujo suporte fático entram decurso de prazo quinquenal e inércia da administração em lançar expressamente.

Desta feita, as observações acerca das interpretações possíveis da locução “homologação do pagamento” contida no art. 150, § 1º, e de suas implicações na corroboração das teorias defendidas a propósito do surgimento e da extinção do crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, valem para a mesma expressão no art. 150, § 4º.

Acrescente-se que, para ser extinto, o crédito deverá antes surgir. Da só ocorrência do fato gerador só se irradia obrigação geral e abstrata. Nada obstante, enquanto não se lança expressamente por homologação no prazo de cinco anos conferido à administração, a partir do fato gerador, não surge o crédito tributário (art. 142, *caput*).

E, havendo intervalo fático de tempo decorrido *in albis*, o crédito se considera extinto, pois que homologado, salvo ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º). Segue-se que terá surgido e, se se trata de tributo sujeito a lançamento, apenas dele pode o crédito surgir.

Assim sendo, há de se concluir, forçosamente, que a homologação referida na parte final do art. 150, § 4º, do CTN corresponde a um lançamento que, como o lançamento por homologação expresso e as outras espécies de lançamento, faz surgir o crédito tributário e, em tempo logicamente posterior, verificada a sua *condicio juris* de extinção.

Trata-se de lançamento, apesar de não haver no mundo dos fatos qualquer agir do agente administrativo, mas uma sua omissão. O fato jurídico é negativo, porque tem em seu suporte fático o não-acontecer. A categoria é puramente dogmática. Para o direito e para os fins de surgimento e de extinção do crédito tributário, a autoridade administrativa

<sup>33</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 71.

<sup>34</sup> HERVOUET, François. Il potere discrezionale dell’amministrazione nell’attività di controllo e di accertamento. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano, anno 53, n. 1, p. 86, mar. 1994.

<sup>35</sup> TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit fiscal*. 2. ed. Paris: Dalloz, 1992. p. 31.

praticou o lançamento, com o conteúdo e os efeitos dos arts. 142, *caput*, 150, *caput* e parágrafos, e 156, VII.

Do mesmo modo, da disposição contida no art. 150, § 4º, pode-se deduzir a ocorrência de um ato administrativo de lançamento. Efetivamente, o órgão administrativo deve se pronunciar no caso concreto sobre a possibilidade de lançar por homologação expressamente; há o dever legal de o fazer em um determinado prazo e a lei atribui à abstenção de um agir positivo dentro desse prazo um significado também positivo, o de considerar lançado o tributo. Estão presentes os requisitos para se entender originado um ato administrativo do silêncio da administração<sup>36</sup>.

Contudo, é como dito: pura categoria dogmática, não ficção, nem, *a fortiori*, presunção. Para haver ficção, parte-se de um fato, por natureza improvável, para se lhe dar ocorrência jurídica. A ficção supõe a possibilidade de referência ao mundo fático, para que se possa estabelecer uma comparação entre o conceito jurídico e o pré-jurídico<sup>37</sup>.

Ora, a homologação pelo ato de lançamento é jurídica, porque não há conceito fático preexistente de homologação que não tenha sido levada em conta pela norma. As referências à homologação como uma *factio juris* são errôneas, porquanto reduzem todo o fenômeno jurídico a presunções e ficções.

Havendo ato administrativo de lançamento, o surgimento e a extinção do crédito se explicam aqui como no lançamento por homologação expressa. Surge pela ocorrência do lançamento por homologação subsidiário, tem por causa extintiva o pagamento e por condição a homologação (art. 150, § 4º). Também aqui, pela conjunção dos fatores, estará extinto o crédito, de acordo com o teor do art. 156, VII, que faz remissão expressa ao art. 150, § 4º.

A dicção final desse parágrafo “salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação” confirma todo o exposto a respeito dessa subespécie de lançamento. Realmente, havendo dolo, fraude ou simulação que acarretem pagamento a menor que o devido, não se poderia dar surgimento e extinção do crédito tributário pela homologação do lançamento, quer expresso, quer subsidiário.

## **5 A eficácia declaratória do lançamento em relação à obrigação tributária**

Um argumento dos mais encontrados na doutrina dos defensores da eficácia declaratória de lançamento em relação ao crédito tributário toma como ponte de partida a constatação de que o ato deve ter em conta as circunstâncias de fato ou de direito existentes ao momento da ocorrência do fato gerador e a lei vigente à época.

O apoio dessa corrente de doutrina estaria na cabeça do art. 144 do CTN, pela qual o lançamento deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e reger-se pela lei então vigente, no que atine ao conteúdo do ato e da norma de lançamento.

---

<sup>36</sup> CAETANO, Marcello. *Manual de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1970. t. 1, p. 433.

<sup>37</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Las ficciones en el derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970. p. 122-125.

Vincular-se-iam necessariamente a referência a uma situação pretérita, a retroeficácia e a eficácia declarativa. Sendo o ato de lançamento referente a uma situação pretérita, como determina expressamente o Código Tributário Nacional, estariam presentes a retro-eficácia e a eficácia declaratória. Declarativa a eficácia, haveriam de ser preexistentes ao lançamento o crédito tributário, o correlato débito tributário, o liame jurídico, o sujeito ativo e o sujeito passivo perfeitamente individualizado.

A teoria parte de um falso pressuposto. A vinculação entre referência a fato passado, retroeficácia e eficácia declarativa é meramente accidental.

O enunciado de existência refere-se sempre a fato que existiu, existe ou existirá; portanto, implícita ou explicitamente, a algum momento ou lapso temporal. A enunciação de ter existido ou existir desde um dado momento alude ao passado. Ela mesma não precisa gerar efeitos desde o passado. A declaração não se identifica com o declarado, nem os efeitos daquela com os desta: o ser ou o não-ser da proposição não é o ser do que se declara.

A vigência do ato de constatação, como regra, não começa do momento em que teve lugar o fato constatado<sup>38</sup>.

A declaração de ciência é apenas parte do conteúdo do ato-norma de lançamento: a verificação da existência da obrigação tributária (geral e abstrata) com um determinado objeto não lhe esgota o fim ou o conteúdo, como revela o art. 142 do CTN.

O ato de lançamento é ainda declaração de vontade, um comando ou ordem individual de pagamento, de um crédito tributário agora constituído, para o que se precisou “determinar a matéria tributável” e “calcular o montante do tributo devido”, dirigida a um sujeito passivo, agora já “identificado”, na dicção do art. 142 do Código.

A parte declarativa, que é a referente ao passado, é autônoma da parte dispositiva, que tem eficácia inovadora e, indisputavelmente, só vale desde quando posta e para o futuro.

Estando o crédito tributário fora da parte declaratória do lançamento, as bases e as conclusões da doutrina que prega a declaração do crédito tributário pelo ato de lançamento não se amoldam ao ordenamento tributário brasileiro.

## Referências

AROCENA, Carmen Bollo. *L'accertamento: natura e funzioni*. In: AMATUCCI, Andrea. *Trattato di diritto tributario*. Padova: Cedam, 1994. v. 3, p. 89-119.

BERLIRI, Antonio. *Corso istituzionali di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1967. v. 1.

———. *Principios de derecho tributario*. Trad. de Carlos Palao Taboada. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1973. v. 3.

BONO, Constantino de. *L'accertamento tributario*. Milano: Giuffrè, 1966. v. 1.

---

<sup>38</sup> STASSINOPOULOS, Michel. *Traité des actes administratifs*. Athènes: Sirey, 1954. p. 86.

- BORGES, Arnaldo. *O sujeito passivo da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- . *Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CAETANO, Marcello. *Manual de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1970. t. 1.
- CASTRO, Torquato. *Teoria da situação jurídica em direito privado nacional*. São Paulo: Saraiva, 1985.
- EINSTEIN, Albert. *Como vejo o mundo*. Trad. de H. P. de Andrade. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, [s/d].
- FANNUCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1970.
- FEDELE, Andrea. I principi costituzionali e l'accertamento tributario. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano, anno 51, n. 3, p. 463-480, set. 1992.
- FONROUGE, Carlos M. Giuliani. Obrigação tributária. [Trad. de Geraldo Ataliba]. *Revista de Direito Público*, São Paulo, ano 4, n. 15, p. 344-353, jan./mar. 1971.
- GALLO, Franco. Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano, anno 51, n. 4, p. 655-669, dic. 1992.
- GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. 5. ed. Milano: Giuffrè, 1951.
- GOMES, Nuno Sá. *As situações jurídicas tributárias*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1969.
- HERVOUET, François. Il potere discrezionale dell'amministrazione nell'attività di controllo e di accertamento. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano, anno 53, n. 1, p. 83-100, mar. 1994.
- HOCINE, Zeghib. Principe du contradictoire et procédure administrative non contentieuse. *Revue du Droit Public et de la Science Politique en France et à l'Étranger*, Paris, n. 2, p. 467-503, mar./avr. 1998.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. de João Baptista Machado. 2. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1962. v. 1.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario: parte general*. Trad. de Perfecto Yebra Martul-Ortega e Miguel Izquierdo Macías-Picavea. 3. ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.
- LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A estrutura dualista da obrigação tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, ano 10, n. 1, p. 41-59, 1971.

- MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. *Tratado de direito privado*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. t. 5.
- NATOLI, Luigi Ferlazzo. La fattispecie tributaria. In: AMATUCCI, Andrea. *Trattato di diritto tributario*. Padova: Cedam, 1994. v. 2, p. 53-79.
- NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Las ficciones en el derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.
- PICCIOLI, Gianlorenzo. *L'accertamento tributario*. Padova: Cedam, 1998.
- POPPER, Karl R. *The poverty of historicism*. London: Routledge & Kegan Paul, 1957.
- . *A lógica da pesquisa científica*. Trad. de Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. São Paulo: Cultrix, 1975.
- SCHICK, Walter. Il procedimento nel diritto tributario. In: AMATUCCI, Andrea. *Trattato di diritto tributario*. Padova: Cedam, 1994. v. 3, p. 69-87.
- SCHOENAUER, Christian; LOPEZ, Joël. *Droit fiscal: principes et applications*. Paris: Eska, 1995.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.
- . Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público*, São Paulo, ano 3, n. 11, p. 13-32, jan./mar. 1970.
- STASSINOPOULOS, Michel. *Traité des actes administratifs*. Athènes: Sirey, 1954.
- TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit fiscal*. 2. ed. Paris: Dalloz, 1992.
- XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973.
- . *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.