

HUGO DE BRITO  
MACHADO SEGUNDO

# MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**11<sup>a</sup>**  
edicao

Revista e  
atualizada



- A EDITORA ATLAS se responsabiliza pelos vícios do produto no que concerne à sua edição (impressão e apresentação a fim de possibilitar ao consumidor bem manuseá-lo e lê-lo). Nem a editora nem o autor assumem qualquer responsabilidade por eventuais danos ou perdas a pessoa ou bens, decorrentes do uso da presente obra.
- Nas obras em que há material suplementar *on-line*, o acesso a esse material será disponibilizado somente durante a vigência da respectiva edição. Não obstante, a editora poderá franquear o acesso a ele por mais uma edição.
- Todos os direitos reservados. Nos termos da Lei que resguarda os direitos autorais, é proibida a reprodução total ou parcial de qualquer forma ou por qualquer meio, eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, fotocópia e gravação, sem permissão por escrito do autor e do editor.

Impresso no Brasil – *Printed in Brazil*

- Direitos exclusivos para o Brasil na língua portuguesa  
Copyright © 2019 by  
**EDITORA ATLAS LTDA.**  
Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional  
Rua Conselheiro Nébias, 1384 – Campos Eliseos – 01203-904 – São Paulo – SP  
Tel.: (11) 5080-0770 / (21) 3543-0770  
faleconosco@grupogen.com.br / www.grupogen.com.br
- O titular cuja obra seja fraudulentamente reproduzida, divulgada ou de qualquer forma utilizada poderá requerer a apreensão dos exemplares reproduzidos ou a suspensão da divulgação, sem prejuízo da indenização cabível (art. 102 da Lei n. 9.610, de 19.02.1998). Quem vender, expuser à venda, ocultar, adquirir, distribuir, tiver em depósito ou utilizar obra ou fonograma reproduzidos com fraude, com a finalidade de vender, obter ganho, vantagem, proveito, lucro direto ou indireto, para si ou para outrem, será solidariamente responsável com o contrafator, nos termos dos artigos precedentes, respondendo como contrafatores o importador e o distribuidor em caso de reprodução no exterior (art. 104 da Lei n. 9.610/98).
- Até a 8ª edição, esta obra era intitulada *Primeiras Linhas de Direito Financeiro e Tributário – Material e Processual*.
- Capa: Fabricio Vale dos Santos
- Data de fechamento: 22.01.2019

■ **CIP – BRASIL. CATALOGAÇÃO NA FONTE.**  
**SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.**

M134m  
Machado Segundo, Hugo de Brito

Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

Inclui bibliografia  
ISBN 978-85-97-02055-7

1. Direito tributário – Brasil. I. Título.

19-54631

CDU: 34:351.713(81)

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| <b>CAPÍTULO 1 – NOÇÕES INTRODUTÓRIAS</b> .....   | 1  |
| 1.1. Sociedades humanas, poder político e tributo .....  | 1  |
| 1.2. O Estado e os recursos necessários à sua manutenção.....                                  | 5  |
| 1.2.1. Tributo e redução de desigualdades.....   | 9  |
| 1.3. Poder e competência .....   | 16 |
| 1.4. Atribuição de competência e repartição de receita.....                                    | 18 |
| 1.5. Direito Público, Direito Financeiro e Direito Tributário.....                             | 20 |
| <b>CAPÍTULO 2 – DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....   | 23 |
| 2.1. Conceito de Direito Tributário.....   | 23 |
| 2.2. Posição, denominações e autonomia.....  | 24 |
| 2.3. Ciência do Direito Tributário e ramos do conhecimento não jurídico relaciona-<br>dos..... | 26 |
| 2.3.1. A “Ciência do Direito Tributário” .....   | 27 |
| 2.4. Fontes do Direito Tributário.....   | 30 |
| 2.4.1. Explicações preliminares .....  | 30 |
| 2.4.2. Fontes materiais.....   | 31 |
| 2.4.3. Fontes formais.....   | 31 |
| 2.5. Tributo: conceito e espécies .....  | 33 |
| 2.5.1. Conceito de tributo .....   | 33 |
| 2.5.2. Espécies de tributo.....  | 42 |
| 2.5.2.1. Classificações possíveis.....   | 42 |
| 2.5.2.2. Impostos .....  | 43 |
| 2.5.2.3. Taxa .....  | 44 |
| 2.5.2.4. Contribuição de melhoria.....   | 45 |
| 2.5.2.5. Empréstimo compulsório.....   | 46 |
| 2.5.2.6. Contribuições.....  | 47 |
| 2.6. Tributação oculta.....  | 48 |
| 2.7. Funções do tributo.....   | 51 |

|   |            |
|---|------------|
| <b>CAPÍTULO 3 – LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....</b>        | <b>55</b>  |
| 3.1. Noções gerais.....   | 55         |
| 3.2. Legalidade.....  | 58         |
| 3.2.1. Legalidade e medida provisória.....                                      | 61         |
| 3.3. Isonomia.....  | 61         |
| 3.4. Irretroatividade.....  | 64         |
| 3.5. Anterioridade.....   | 68         |
| 3.6. Não confisco.....  | 72         |
| 3.7. Liberdade de tráfego.....  | 75         |
| 3.8. Imunidades.....  | 75         |
| 3.8.1. Imunidades, isenções e não incidência.....                               | 75         |
| 3.8.2. Imunidades e impostos.....   | 78         |
| 3.8.3. Imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal.....                 | 78         |
| 3.8.4. Outras imunidades.....   | 87         |
| 3.9. Limitações dirigidas à União.....  | 89         |
| 3.10. Limitações voltadas a Estados-membros, Distrito Federal e Municípios..... | 90         |
| 3.11. O dever fundamental de pagar tributos.....                                | 91         |
| 3.12. Outros princípios da tributação.....                                      | 92         |
| 3.12.1. Capacidade contributiva.....  | 93         |
| 3.12.2. Não cumulatividade.....   | 96         |
| 3.12.3. Seletividade.....   | 101        |
| 3.12.4. Progressividade.....  | 103        |
| 3.12.5. Praticabilidade.....  | 104        |
| 3.12.6. Vedação à bitributação e ao <i>bis in idem</i> .....                    | 105        |
| 3.12.7. Segurança jurídica.....   | 107        |
| <b>CAPÍTULO 4 – LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>                                  | <b>111</b> |
| 4.1. Conceito.....  | 111        |
| 4.2. Vigência e aplicação da legislação tributária.....                         | 115        |
| 4.3. Interpretação da legislação tributária.....                                | 119        |
| 4.4. Integração da legislação tributária.....                                   | 123        |
| <b>CAPÍTULO 5 – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>                                   | <b>127</b> |
| 5.1. Conceito e espécies.....   | 127        |
| 5.2. Fato gerador.....  | 130        |
| 5.2.1. Norma geral antielisão.....  | 132        |
| 5.3. Sujeito ativo.....   | 140        |
| 5.4. Sujeito passivo.....   | 141        |
| 5.4.1. Solidariedade.....   | 144        |
| 5.4.2. Domicílio tributário.....  | 147        |
| 5.5. Responsabilidade tributária.....   | 148        |

|  |  |            |
|--|--|------------|
| 5.5.1.                                       | Noções gerais .....  | 148        |
| 5.5.2.                                       | Responsabilidade de sucessores.....  | 153        |
| 5.5.3.                                       | Responsabilidade de terceiros.....   | 162        |
| 5.5.4.                                       | Responsabilidade por infrações.....  | 167        |
| 5.5.4.1.                                     | Denúncia espontânea.....   | 169        |
| <b>CAPÍTULO 6 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....</b> |  | <b>175</b> |
| 6.1.   | Conceito e natureza jurídica.....  | 175        |
| 6.2.   | Constituição do crédito tributário pelo lançamento .....                                       | 177        |
| 6.2.1.                                       | Noções gerais .....  | 177        |
| 6.2.2.                                       | Modalidades de lançamento .....  | 183        |
| 6.2.2.1.                                     | Lançamento de ofício.....  | 183        |
| 6.2.2.2.                                     | Lançamento por declaração .....  | 184        |
| 6.2.2.3.                                     | Lançamento por homologação.....  | 185        |
| 6.2.3.                                       | Controle de legalidade do lançamento .....   | 189        |
| 6.3.   | Suspensão da exigibilidade do crédito tributário.....  | 195        |
| 6.3.1.                                       | Noções gerais .....  | 195        |
| 6.3.2.                                       | Moratória e parcelamento .....   | 196        |
| 6.3.3.                                       | Depósito de seu montante integral .....  | 200        |
| 6.3.4.                                       | Reclamações e recursos administrativos .....   | 202        |
| 6.3.5.                                       | Liminar em mandado de segurança e tutelas provisórias em outras espécies de ação judicial..... | 203        |
| 6.4.   | Extinção do crédito tributário .....   | 205        |
| 6.4.1.                                       | Noções gerais .....  | 205        |
| 6.4.2.                                       | Pagamento .....  | 206        |
| 6.4.2.1.                                     | Considerações gerais.....  | 206        |
| 6.4.2.2.                                     | Imputação em pagamento.....  | 209        |
| 6.4.2.3.                                     | Consignação em pagamento.....  | 211        |
| 6.4.2.4.                                     | <i>Pagamento indevido e restituição</i> .....  | 213        |
| 6.4.2.4.1.                                   | A questão da restituição do indébito relativo a tributos ditos “indiretos”.....                | 215        |
| 6.4.2.4.2.                                   | Prazo aplicável e demais aspectos do pedido de restituição .....                               | 225        |
| 6.4.3.                                       | Compensação.....   | 229        |
| 6.4.4.                                       | Transação.....   | 233        |
| 6.4.5.                                       | Remissão.....  | 234        |
| 6.4.6.                                       | Decadência .....   | 234        |
| 6.4.7.                                       | Prescrição .....   | 237        |
| 6.4.8.                                       | Conversão do depósito em renda.....  | 239        |
| 6.4.9.                                       | Pagamento antecipado e homologação do lançamento.....  | 240        |
| 6.4.10.                                      | Decisão administrativa irreformável.....   | 242        |

|   |            |
|---|------------|
| 6.4.11. Decisão judicial passada em julgado.....  | 242        |
| 6.4.12. Dação em pagamento.....   | 243        |
| 6.5. Exclusão do crédito tributário.....  | 243        |
| 6.5.1. Noções gerais.....   | 243        |
| 6.5.2. Isenção.....   | 244        |
| 6.5.3. Anistia.....   | 249        |
| 6.6. Garantias e privilégios do crédito tributário.....   | 249        |
| <b>CAPÍTULO 7 – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>   | <b>257</b> |
| 7.1. Fiscalização. Fundamento constitucional e limites à sua atuação.....   | 257        |
| 7.1.1. Dívida ativa.....  | 261        |
| 7.1.1.1. O protesto de CDA.....   | 263        |
| 7.1.2. Certidões de regularidade fiscal.....  | 265        |
| <b>CAPÍTULO 8 – EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....</b>  | <b>267</b> |
| 8.1. Noções gerais.....   | 267        |
| 8.2. Impostos federais.....   | 269        |
| 8.2.1. Imposto de importação.....   | 269        |
| 8.2.2. Imposto de exportação.....   | 272        |
| 8.2.3. Imposto de Renda.....  | 273        |
| 8.2.4. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....   | 281        |
| 8.2.5. Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros.....  | 283        |
| 8.2.6. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).....   | 285        |
| 8.2.7. Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).....  | 287        |
| 8.2.8. Impostos residuais e extraordinários.....  | 289        |
| 8.2.8.1. Impostos residuais.....  | 289        |
| 8.2.8.2. Impostos extraordinários.....  | 290        |
| 8.3. Impostos estaduais.....  | 291        |
| 8.3.1. Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação (ITCD).....   | 291        |
| 8.3.2. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal (ICMS)..... | 294        |
| 8.3.3. Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).....  | 302        |
| 8.4. Impostos municipais.....   | 303        |
| 8.4.1. Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).....   | 303        |
| 8.4.2. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI).....  | 305        |
| 8.4.3. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).....   | 307        |
| 8.5. Taxas e contribuições de melhoria.....   | 311        |
| 8.5.1. Taxas.....   | 311        |
| 8.5.2. Contribuições de melhoria.....   | 315        |
| 8.6. Empréstimos compulsórios.....  | 317        |

|  |  |            |
|--|--|------------|
| 8.7.   | Contribuições .....  | 318        |
| 8.7.1.                                       | Noções gerais .....  | 318        |
| 8.7.2.                                       | Contribuições e anterioridade .....  | 319        |
| 8.7.3.                                       | Contribuições e lei complementar .....   | 320        |
| 8.7.4.                                       | Espécies de contribuições.....   | 321        |
| 8.7.4.1.                                     | Contribuições sociais.....   | 321        |
| 8.7.4.2.                                     | Contribuições de custeio da seguridade social.....   | 321        |
| 8.7.4.2.1.                                   | A não cumulatividade das contribuições PIS e COFINS.....   | 322        |
| 8.7.4.3.                                     | “Outras” contribuições sociais.....  | 324        |
| 8.7.4.4.                                     | Contribuições de intervenção no domínio econômico.....   | 325        |
| 8.7.4.5.                                     | Contribuições corporativas.....  | 326        |
| 8.7.4.6.                                     | Contribuição de iluminação pública .....   | 327        |
| 8.8.   | Simplex Nacional.....  | 330        |
| <b>CAPÍTULO 9 - ILÍCITO TRIBUTÁRIO .....</b> |  | <b>335</b> |
| 9.1.   | Preliminarmente.....   | 335        |
| 9.1.1.                                       | Sanção e prêmio.....   | 337        |
| 9.1.2.                                       | Espécies ou classificações de sanções.....   | 339        |
| 9.1.3.                                       | Cumulação de sanções administrativas e penais.....   | 341        |
| 9.2.   | Penalidades administrativas em matéria tributária .....  | 343        |
| 9.2.1.                                       | Fundamento constitucional para a imposição de uma penalidade pecuniária .....                                      | 343        |
| 9.2.2.                                       | Infrações mais graves, multas mais pesadas .....   | 350        |
| 9.2.3.                                       | Multa proporcional ao valor do tributo, quando este não é devido .....   | 352        |
| 9.2.4.                                       | A alegada “responsabilidade objetiva” pela prática de infrações administrativas.....                               | 354        |
| 9.2.5.                                       | Conteúdo das sanções: critérios e limites .....  | 356        |
| 9.2.6.                                       | Interpretação dos textos normativos que veiculam sanções.....  | 359        |
| 9.2.7.                                       | Sanções administrativas e o princípio da legalidade.....   | 360        |
| 9.2.8.                                       | Denúncia espontânea da infração .....  | 361        |
| 9.2.9.                                       | Sanções administrativas e devido processo legal. As chamadas “sanções políticas” .....                             | 363        |
| 9.2.10.                                      | Descumprimento ao art. 212 do CTN por parte do Fisco e infrações decorrentes do desconhecimento da legislação..... | 365        |
| 9.3.   | Direito Penal Tributário .....   | 368        |
| 9.3.1.                                       | Noções gerais .....  | 368        |
| 9.3.2.                                       | Apropriação indébita previdenciária .....  | 368        |
| 9.3.3.                                       | Excesso de exação.....   | 373        |
| 9.3.4.                                       | Sonegação de contribuição previdenciária.....  | 374        |
| 9.3.5.                                       | Descaminho .....   | 374        |
| 9.3.6.                                       | Disposições da Lei 8.137/90.....   | 375        |

|  |            |
|--|------------|
| 9.3.7. Prévio exaurimento da via administrativa .....                            | 379        |
| 9.3.8. Lançamentos baseados em presunções e reflexos no âmbito penal.....        | 384        |
| 9.3.9. Concurso de crimes e crime continuado.....                                | 386        |
| 9.3.10. A necessidade do dolo .....  | 387        |
| 9.3.11. Denúncia genérica e crimes praticados no âmbito de pessoas jurídicas..   | 389        |
| 9.3.12. Inexigibilidade de conduta diversa.....                                  | 391        |
| 9.3.13. Extinção da punibilidade pelo pagamento.....                             | 393        |
| 9.3.14. Direito ao silêncio e o dever de informar.....                           | 393        |
| <b>CAPÍTULO 10 – NOÇÕES DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO...</b>             | <b>395</b> |
| 10.1. Noções preliminares .....  | 395        |
| 10.2. Lançamento.....  | 396        |
| 10.2.1. Natureza e espécies.....   | 396        |
| 10.2.2. Procedimento preparatório do lançamento de ofício revisional.....        | 396        |
| 10.2.3. Lançamento. Requisitos.....  | 399        |
| 10.2.4. Impugnação.....  | 401        |
| 10.2.5. Julgamento de primeira instância.....                                    | 403        |
| 10.2.6. Recurso voluntário e remessa de ofício .....                             | 404        |
| 10.2.7. Julgamento de segunda instância .....                                    | 404        |
| 10.2.8. Recursos excepcionais.....   | 405        |
| 10.2.9. Decisão administrativa definitiva e discussão judicial .....             | 406        |
| 10.2.10. Decisão administrativa definitiva e rediscussão na via administrativa.. | 406        |
| 10.2.11. Agravamento da exigência e devido processo legal .....                  | 407        |
| 10.2.12. Inscrição em dívida ativa.....  | 408        |
| 10.3. Processos de reconhecimento de direito.....                                | 410        |
| 10.3.1. Noções gerais .....  | 410        |
| 10.3.2. Reconhecimento e cancelamento de imunidades e isenções individuais       | 410        |
| 10.3.3. Restituição e compensação.....   | 412        |
| 10.3.4. Moratória e parcelamento .....   | 413        |
| 10.3.5. Exclusão do Simples Nacional .....                                       | 415        |
| 10.3.6. Consulta fiscal.....   | 416        |
| <b>CAPÍTULO 11 – NOÇÕES DE PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO .....</b>                | <b>419</b> |
| 11.1. Aspectos fundamentais.....   | 419        |
| 11.2. Ações de iniciativa do fisco e ações de iniciativa do contribuinte .....   | 421        |
| 11.3. Ações de iniciativa do fisco .....   | 422        |
| 11.3.1. Execução fiscal .....  | 422        |
| 11.3.1.1. Corresponsáveis .....  | 423        |
| 11.3.1.2. Exceção de pré-executividade .....                                     | 425        |
| 11.3.1.3. Garantia da execução .....   | 426        |
| 11.3.1.4. Oposição de embargos e suspensão da execução .....                     | 429        |



|   |            |
|---|------------|
| 11.3.1.5. Honorários de sucumbência nas execuções não embargadas ..               | 430        |
| 11.3.1.6. Suspensão da execução e prescrição intercorrente.....                   | 432        |
| 11.3.2. Cautelar fiscal.....  | 434        |
| 11.4. Ações de iniciativa do contribuinte .....                                   | 437        |
| 11.4.1. Embargos do executado.....  | 437        |
| 11.4.2. Mandado de segurança.....   | 440        |
| 11.4.2.1. Noções gerais .....   | 440        |
| 11.4.2.2. Cabimento em matéria tributária.....                                    | 442        |
| 11.4.2.3. Mandado de segurança e compensação .....                                | 442        |
| 11.4.2.4. Mandado de segurança coletivo .....                                     | 444        |
| 11.4.2.5. Impetração preventiva e mandado de segurança contra “lei em tese” ..... | 445        |
| 11.4.2.6. Medida liminar .....  | 446        |
| 11.4.2.7. O pedido de suspensão de liminar e de suspensão de segurança.....       | 448        |
| 11.4.2.8. Participação do MP.....   | 449        |
| 11.4.2.9. Sentença e recursos .....   | 449        |
| 11.4.3. Ação anulatória .....   | 451        |
| 11.4.4. Ação declaratória.....  | 452        |
| 11.4.5. Ação de repetição do indébito .....                                       | 455        |
| 11.4.6. Ação de consignação em pagamento .....                                    | 458        |
| 11.5. Ações da coletividade .....   | 460        |
| 11.5.1. Nota distintiva.....  | 460        |
| 11.5.2. Ação popular .....  | 460        |
| 11.5.3. Ação civil pública.....   | 461        |
| 11.6. Controle concentrado de constitucionalidade .....                           | 461        |
| 11.6.1. Natureza e finalidade.....  | 461        |
| 11.6.2. ADI e ADC.....  | 463        |
| 11.6.3. ADPF.....   | 465        |
| <b>CAPÍTULO 12 – NOÇÕES DE DIREITO FINANCEIRO.....</b>                            | <b>469</b> |
| 12.1. Conceito de direito financeiro .....  | 469        |
| 12.2. Receita pública.....  | 472        |
| 12.2.1. Conceito.....   | 472        |
| 12.2.2. Espécies.....   | 473        |
| 12.2.2.1. Receitas extraordinárias e receitas ordinárias .....                    | 473        |
| 12.2.2.2. Receitas originárias e receitas derivadas .....                         | 474        |
| 12.2.2.3. Receitas correntes e receitas de capital.....                           | 476        |
| 12.2.3. Repartição constitucional de receitas.....                                | 477        |
| 12.3. Orçamento .....   | 478        |
| 12.3.1. Noções gerais .....   | 478        |

|  |     |
|--|-----|
| 12.3.2. Espécies de orçamento.....   | 480 |
| 12.3.3. Orçamento e controle da atividade financeira do Estado .....                         | 481 |
| 12.4. Despesa pública.....   | 482 |
| 12.4.1. Despesas correntes .....   | 483 |
| 12.4.2. Despesas de capital.....   | 483 |
| 12.5. Dívida pública.....  | 484 |
| 12.6. Princípios de direito financeiro.....  | 485 |
| 12.6.1. Princípio da exclusividade.....  | 485 |
| 12.6.2. Princípio da programação.....  | 485 |
| 12.6.3. Princípio do equilíbrio.....   | 486 |
| 12.6.4. Princípio da anualidade.....   | 486 |
| 12.6.5. Princípio da unidade.....  | 486 |
| 12.6.6. Princípio da universalidade.....   | 487 |
| 12.6.7. Princípio da legalidade .....  | 487 |
| 12.6.8. Princípio da transparência .....   | 487 |
| 12.6.9. Princípio da publicidade.....  | 488 |
| 12.6.10. Princípio da quantificação.....   | 488 |
| 12.6.11. Princípio da não vinculação.....  | 488 |
| 12.7. Algumas notas sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal.....                              | 491 |
| 12.7.1. Aspectos gerais.....   | 491 |
| 12.7.2. Exigências relativas ao orçamento.....   | 491 |
| 12.7.3. Exigências relativas à receita pública (e à sua renúncia) .....                      | 492 |
| 12.7.4. Exigências relativas à despesa pública .....   | 493 |
| 12.7.5. Transferências voluntárias.....  | 494 |
| 12.7.6. LRF e dívida pública.....  | 495 |
| 12.7.7. Transparência, controle e fiscalização na LRF.....                                   | 495 |
| 12.8. O <i>impeachment</i> de Dilma Rousseff e o Direito Financeiro.....                     | 496 |
| 12.9. Estabelecimento de um teto para as despesas públicas.....                              | 498 |
| 12.10. A sistemática de precatórios e o endividamento dos entes federativos periféricos..... | 501 |
| REFERÊNCIAS.....   | 505 |
| ÍNDICE ALFABÉTICO-REMISSIVO.....   | 519 |