

STJ00119110

Claudio Carneiro

Curso de Direito

# TRIBUTARIO E FINANCEIRO

10ª edição  
2024

saraiva  jur



**saraiva**  
EDUCAÇÃO

saraiva **JUR**

Av. Paulista, 901, Edifício CYK, 4º andar  
Bela Vista – São Paulo – SP – CEP 01310-100

**SAC**

sac.sets@saraivaeducacao.com.br

|  |  |
|--|--|
| <b>Diretoria executiva</b>               | Flávia Alves Bravin  |
| <b>Diretoria editorial</b>               | Ana Paula Santos Matos   |
| <b>Gerência de produção e projetos</b>   | Fernando Penteadó  |
| <b>Gerência de conteúdo e aquisições</b> | Thais Cassoli Reato César  |
| <b>Gerência editorial</b>                | Livia Céspedes   |
| <b>Novos projetos</b>                    | Aline Darcy Flôr de Souza<br>Dalila Costa de Oliveira  |
| <b>Edição</b>                            | Iris Lopes de Mello Dias Ferrão  |
| <b>Design e produção</b>                 | Jeferson Costa da Silva (coord.)<br>Carmilla Felix Cianelli Chaves<br>Guilherme Salvador<br>Karina Lourenço Kempter<br>Lais Soriano<br>Rosana Peroni Fazolari<br>Tiago Dela Rosa<br>Verônica Pivisan |
| <b>Planejamento e projetos</b>           | Cintia Aparecida dos Santos<br>Daniela Maria Chaves Carvalho<br>Emily Larissa Ferreira da Silva<br>Kelli Priscila Pinto  |
| <b>Diagramação</b>                       | Adriana Aguiar   |
| <b>Revisão</b>                           | Carmem Becker  |
| <b>Capa</b>                              | Tiago Dela Rosa  |
| <b>Produção gráfica</b>                  | Mari Rampim<br>Sergio Luiz Pereira Lopes   |
| <b>Impressão e acabamento</b>            | Gráfica Paym   |

**DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)  
DE ACORDO COM ISBO  
ELABORADO POR VAGNER RODOLFO DA SILVA – CRB-8/9410**

C672c Coelho, Claudio Carneiro Bezerra Pinto  
Curso de Direito Tributário e Financeiro /  
Claudio Carneiro Bezerra Pinto Coelho – 10. ed. –  
São Paulo: SaraivaJur, 2024.  
712 p.  
ISBN: 978-85-5362-087-6 (impresso)  
1. Direito. 2. Direito Tributário e Financeiro.  
I. Título.  
2023-2647 CDD 341.39  
CDU 34:336.2

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Direito Tributário e Financeiro 341.39  
2. Direito Tributário e Financeiro 34:336.2

**Data de fechamento da edição: 29-9-2023**

Dúvidas? Acesse [www.saraivaeducacao.com.br](http://www.saraivaeducacao.com.br)

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Saraiva Educação. A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo art. 184 do Código Penal.

CÓD. OBRA 13208 CL 606783 CAE 845132

# Sumário

|  |        |
|--|--------|
| <i>Prefácio</i> .....  | XXIX   |
| <i>Apresentação</i> .....  | XXXI   |
| <i>Nota à 10ª Edição</i> .....   | XXXIII |
| <br>   |        |
| <b>Capítulo 1</b> Direito Financeiro .....   | 1      |
| 1.1 Principais Aspectos sobre Finanças Públicas .....                                | 1      |
| 1.1.1 A Ciência das Finanças e o Direito Financeiro .....                            | 4      |
| 1.1.2 Autonomia e Codificação do Direito Financeiro .....                            | 6      |
| 1.1.3 Finalidades da Atividade Financeira .....                                      | 8      |
| 1.1.4 Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais do Direito<br>Financeiro ..... | 11     |
| 1.2 Principais Aspectos sobre a Receita Pública .....                                | 13     |
| 1.2.1 Distinção entre Ingresso e Receita .....                                       | 13     |
| 1.2.2 Classificação das Receitas .....   | 14     |
| 1.2.2.1 Receitas Ordinárias e Extraordinárias .....                                  | 14     |
| 1.2.2.2 Receitas Originárias e Derivadas .....                                       | 14     |
| 1.2.2.3 Receita Corrente e de Capital .....  | 15     |
| 1.2.3 Estágios da Receita Pública .....  | 15     |
| 1.2.4 Renúncia de Receita .....  | 16     |
| 1.3 Principais Aspectos sobre a Despesa Pública .....                                | 17     |
| 1.3.1 Classificação das Despesas Públicas .....                                      | 18     |
| 1.3.1.1 Despesas Orçamentárias e Extraorçamentárias .....                            | 18     |
| 1.3.1.2 Despesas Ordinárias e Extraordinárias .....                                  | 18     |
| 1.3.1.3 Despesas Correntes e Despesas de Capital .....                               | 19     |
| 1.3.1.4 Despesas Produtivas, Reprodutivas e Improdutivas .....                       | 19     |
| 1.3.2 Processamento das Despesas Públicas .....                                      | 20     |

|           |  |    |
|-----------|--|----|
| 1.3.3     | Precatórios Judiciais . . . . .  | 20 |
| 1.3.3.1   | Sentença e Fazenda Pública . . . . .   | 21 |
| 1.3.3.2   | Exceção ao Sistema do Precatório . . . . .                                       | 23 |
| 1.3.3.3   | Renúncia ao Valor Excedente . . . . .  | 27 |
| 1.4       | Principais Aspectos sobre o Orçamento Público . . . . .                          | 30 |
| 1.4.1     | Plano Plurianual . . . . .   | 30 |
| 1.4.2     | Lei de Diretrizes Orçamentárias . . . . .  | 32 |
| 1.4.3     | Lei Orçamentária Anual . . . . .   | 33 |
| 1.4.4     | Evolução Constitucional . . . . .  | 35 |
| 1.4.5     | Tipos de Orçamento . . . . .   | 37 |
| 1.4.6     | Superávit e Déficit Financeiro . . . . .   | 39 |
| 1.4.7     | Conceito de Orçamento e sua Natureza Jurídica . . . . .                          | 39 |
| 1.4.8     | Controle de Constitucionalidade da Lei Orçamentária . . . . .                    | 41 |
| 1.4.9     | Elementos do Orçamento . . . . .   | 52 |
| 1.4.10    | Princípios Orçamentários . . . . .   | 53 |
| 1.4.10.1  | Anualidade Orçamentária . . . . .  | 53 |
| 1.4.10.2  | Unidade . . . . .  | 53 |
| 1.4.10.3  | Universalidade . . . . .   | 54 |
| 1.4.10.4  | Legalidade . . . . .   | 54 |
| 1.4.10.5  | Publicidade Orçamentária . . . . .   | 54 |
| 1.4.10.6  | Proibição de Estorno . . . . .   | 55 |
| 1.4.10.7  | Equilíbrio Orçamentário-Financeiro . . . . .                                     | 55 |
| 1.4.10.8  | Clareza ou Transparência . . . . .   | 56 |
| 1.4.10.9  | Exclusividade . . . . .  | 57 |
| 1.4.10.10 | Não Afetação . . . . .   | 58 |
| 1.4.10.11 | Racionalidade . . . . .  | 59 |
| 1.4.10.12 | Continuidade . . . . .   | 59 |
| 1.4.10.13 | Aderência . . . . .  | 59 |
| 1.4.10.14 | Especificação ou Discriminação ou Especialização . . . . .                       | 59 |
| 1.4.10.15 | Exatidão . . . . .   | 60 |
| 1.4.10.16 | Programação . . . . .  | 60 |
| 1.4.10.17 | Orçamento Bruto . . . . .  | 60 |
| 1.4.11    | Ciclo Orçamentário . . . . .   | 61 |
| 1.4.12    | Controle Orçamentário Tribunal de Contas e Vedações<br>Constitucionais . . . . . | 61 |

|  |   |    |
|--|---|----|
| 1.4.12.1                                       | Origem dos Tribunais de Contas . . . . .                          | 61 |
| 1.4.12.2                                       | Controle Orçamentário e Fiscalização . . . . .                    | 62 |
| 1.4.12.3                                       | Atribuições dos Tribunais de Contas . . . . .                     | 63 |
| 1.4.12.4                                       | Efeitos das Decisões dos Tribunais de Contas . . . . .            | 65 |
| 1.4.12.5                                       | Vedações . . . . .  | 67 |
| 1.4.12.6                                       | Operações de Crédito por Antecipação de Receita . . . . .         | 69 |
| 1.4.12.7                                       | Garantia e Contragarantia . . . . .                               | 70 |
| 1.4.13   | Créditos Orçamentários Adicionais . . . . .                       | 70 |
| 1.5  | Principais Aspectos sobre o Crédito Público . . . . .             | 73 |
| 1.5.1  | Conceito e Natureza Jurídica . . . . .                            | 73 |
| 1.5.2  | A Dívida Pública Brasileira e Títulos da Dívida Pública . . . . . | 75 |
| 1.5.3  | Classificação. . . . .  | 77 |
| 1.5.3.1  | Compulsório ou Voluntário . . . . .                               | 77 |
| 1.5.3.2  | Perpétuo ou Temporário . . . . .                                  | 79 |
| 1.5.3.3  | Flutuante e Fundado . . . . .                                     | 79 |
| 1.6  | Responsabilidade Fiscal . . . . .                                 | 80 |
| 1.6.1  | Introdução . . . . .  | 80 |
| 1.6.2  | Objetivos . . . . .   | 80 |
| 1.6.3  | Pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal. . . . .                | 81 |
| 1.6.4  | Destinatários da LRF. . . . .                                     | 82 |
| 1.6.5  | Limitação de Despesas . . . . .                                   | 83 |
| A.   | Com Pessoal . . . . .   | 83 |
| B.   | Restrição de Final de Mandato . . . . .                           | 84 |
| C.   | Despesas de Caráter Continuado . . . . .                          | 85 |
| 1.6.6  | Reserva de Contingência . . . . .                                 | 86 |
| 1.6.7  | Despesa Adequada, Compatível e Irrelevante. . . . .               | 87 |
| 1.6.8  | Sanções em Caso de Desrespeito à LRF . . . . .                    | 87 |
| 1.6.9  | Restos a Pagar . . . . .  | 88 |
| 1.6.10   | Relatório Resumido da Execução Orçamentária . . . . .             | 88 |
| 1.6.11   | Operações de Crédito . . . . .                                    | 89 |
| 1.6.12   | Limitação de Empenho. . . . .                                     | 89 |
| 1.7  | Repartição de Receita Tributária. . . . .                         | 89 |
| <b>Capítulo 2 Fontes do Direito Tributário</b> |   | 93 |
| 2.1  | Introdução . . . . .  | 93 |

|                   |  |            |
|-------------------|--|------------|
| 2.2               | Conceito de Direito Tributário . . . . .   | 94         |
| 2.3               | Fontes do Direito Tributário . . . . .   | 94         |
| 2.3.1             | Distinção entre Lei e Legislação Tributária . . . . .  | 95         |
| 2.3.2             | Hierarquia entre Lei Federal, Estadual e Municipal . . . . .                                 | 96         |
| 2.3.3             | Norma Tributária em Sentido Estrito e em Sentido Amplo . . . . .                             | 97         |
| 2.3.4             | Fontes Formais Principais . . . . .  | 97         |
|                   | I – Constituição da República . . . . .  | 97         |
|                   | II – Emendas Constitucionais . . . . .   | 98         |
|                   | III – Lei Complementar . . . . .   | 99         |
|                   | IV – Lei Ordinária . . . . .   | 112        |
|                   | V – Medida Provisória . . . . .  | 114        |
|                   | VI – Lei Delegada . . . . .  | 120        |
|                   | VII – Decreto Legislativo . . . . .  | 121        |
|                   | VIII – Resoluções . . . . .  | 121        |
|                   | IX – Tratados Internacionais . . . . .   | 123        |
|                   | X – Convênios . . . . .  | 130        |
|                   | XI – Doutrina e Jurisprudência . . . . .   | 135        |
|                   | XII – Decretos . . . . .   | 135        |
| 2.3.5             | Fontes Formais Secundárias . . . . .   | 137        |
| <b>Capítulo 3</b> | <b>Hermenêutica do Direito Tributário</b> . . . . .  | <b>141</b> |
| 3.1               | Legislação Tributária . . . . .  | 141        |
| 3.2               | Estrutura da Norma Tributária . . . . .  | 142        |
| 3.3               | Amplitude dos Institutos, Vigência, Aplicação, Interpretação e Integração da Norma . . . . . | 142        |
| 3.4               | Vigência da Legislação Tributária . . . . .  | 145        |
|                   | 3.4.1 Vigência da Lei no Tempo . . . . .   | 146        |
|                   | 3.4.2 Vigência da Lei no Espaço . . . . .  | 149        |
|                   | 3.4.3 Vigência da Lei Brasileira no Exterior . . . . .                                       | 151        |
| 3.5               | Tributação Internacional . . . . .   | 151        |
| 3.6               | Aplicação da Legislação Tributária . . . . .   | 152        |
| 3.7               | Interpretação da Legislação Tributária . . . . .   | 158        |
|                   | 3.7.1 Diferença entre Interpretação, Integração e Correção . . . . .                         | 159        |
|                   | 3.7.2 Métodos de Interpretação . . . . .   | 159        |

|                   |   |            |
|-------------------|---|------------|
| 3.7.3             | Controvérsia entre a Definição e os Efeitos dos Institutos – arts. 109 e 110 do CTN ..... | 165        |
| 3.8               | Integração da Legislação Tributária .....   | 172        |
| <b>Capítulo 4</b> | <b>Tributos em Espécie</b> .....  | <b>179</b> |
| 4.1               | Noções Gerais .....   | 179        |
| 4.2               | Comentários ao Art. 3º do CTN .....   | 179        |
| 4.3               | Classificação dos Tributos .....  | 185        |
| 4.3.1             | Vinculado e Não Vinculado .....   | 185        |
| 4.3.2             | Fiscais, Extrafiscais e Parafiscais .....   | 186        |
| 4.3.3             | Federais, Estaduais e Municipais .....  | 188        |
| 4.4               | Espécies de Tributos .....  | 188        |
| 4.4.1             | Imposto .....   | 191        |
| 4.4.1.1           | Inconstitucionalidade por Arrastamento .....  | 192        |
| 4.4.1.2           | Classificação dos Impostos .....  | 194        |
| I                 | – Diretos ou Indiretos .....  | 194        |
| II                | – Pessoal ou Real .....   | 196        |
| III               | – Progressivos, Regressivos, Fixos e Proporcionais .....                                  | 198        |
| IV                | – Ordinário e Extraordinário .....  | 200        |
| V                 | – Principal e Adicional .....   | 200        |
| VI                | – Monofásico e Plurifásico .....  | 201        |
| VII               | – Não Cumulativo e Cumulativo .....   | 201        |
| VIII              | – Quanto à Base Econômica de Incidência .....   | 201        |
| 4.4.2             | Taxas .....   | 202        |
| 4.4.2.1           | Noções Gerais .....   | 202        |
| 4.4.2.2           | Competência para a Instituição das Taxas .....  | 202        |
| 4.4.2.3           | Distinção quanto à Base de Cálculo dos Impostos e Taxas .....                             | 203        |
| 4.4.2.4           | Modalidade de Lançamento das Taxas .....  | 205        |
| 4.4.2.5           | Finalidade das Taxas e a Justiça Retributiva .....  | 205        |
| 4.4.2.6           | Fato Gerador das Taxas .....  | 206        |
| I                 | – Em Relação ao Serviço Público .....   | 206        |
| A.                | A Caracterização do Serviço Público Essencial .....                                       | 206        |
| B.                | Serviço Específico e Divisível .....  | 207        |
| C.                | Efetivo ou Potencial .....  | 208        |

|  |     |
|--|-----|
| II – Poder de Polícia . . . . .  | 209 |
| A. Custas e Emolumentos . . . . .  | 220 |
| B. Serventias Extrajudiciais e Atividade Notarial . . . . .  | 220 |
| C. Coleta de Lixo . . . . .  | 221 |
| D. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental . . . . .   | 222 |
| E. Telefonia e TV a Cabo . . . . .   | 223 |
| F. Selo de Controle de IPI . . . . .   | 223 |
| G. Taxas de Matrículas em Universidades Públicas . . . . .   | 224 |
| H. Serviços dos Correios . . . . .   | 224 |
| I. Segurança Pública . . . . .   | 225 |
| J. Iluminação Pública . . . . .  | 225 |
| K. Pavimentação Asfáltica . . . . .  | 225 |
| L. Taxa de Conservação de Vias Públicas . . . . .  | 226 |
| M. Taxa de Fiscalização de Anúncios e Taxa de Controle de Serviços Públicos Delegados . . . . .                                    | 226 |
| N. Taxa de Utilização de Subsolo para Transporte Ferroviário . . . . .   | 226 |
| O. Bases de Cálculo das Taxas devem ter Relação Direta com o Custo do Serviço ou do Poder de Polícia Gerador da Cobrança . . . . . | 227 |
| 4.4.3 Contribuição de Melhoria . . . . .   | 228 |
| 4.4.3.1 Origem Histórica . . . . .   | 228 |
| 4.4.3.2 Competência para a Instituição da Contribuição de Melhoria . . . . .   | 228 |
| 4.4.3.3 Sujeito Passivo . . . . .  | 229 |
| 4.4.3.4 Fato Gerador . . . . .   | 232 |
| 4.4.3.5 Base de Cálculo e Limites . . . . .  | 234 |
| 4.4.3.6 Requisitos Mínimos . . . . .   | 235 |
| 4.4.3.7 Finalidade da Contribuição de Melhoria e a Justiça Retributiva . . . . .   | 238 |
| 4.4.3.8 Contribuição de Melhoria e Reserva Legal . . . . .   | 238 |
| 4.4.3.9 Contribuição de Melhoria: Imunidade e Isenção . . . . .  | 239 |
| 4.4.4 Empréstimos Compulsórios . . . . .   | 239 |
| 4.4.4.1 Noções Gerais . . . . .  | 239 |
| 4.4.4.2 Empréstimo Compulsório e Reserva de Lei Complementar . . . . .   | 240 |
| 4.4.4.3 Causas de Legitimação <i>Mediata</i> e <i>Imediata</i> do Empréstimo Compulsório e Fato Gerador . . . . .                  | 241 |
| 4.4.4.4 Sujeito Passivo . . . . .  | 244 |
| 4.4.4.5 Discussão quanto à Natureza Jurídica . . . . .   | 244 |
| 4.4.4.6 Âmbito de Incidência Territorialidade . . . . .  | 246 |



|                   |  |            |
|-------------------|--|------------|
| 4.4.4.7           | Restituição do Empréstimo Compulsório . . . . .                                      | 246        |
| 4.4.5             | Contribuições Especiais . . . . .  | 247        |
| 4.4.5.1           | Técnicas de Validação das Contribuições Especiais . . . . .                          | 250        |
| 4.4.5.2           | Parafiscalidade e Extrafiscalidade nas Contribuições . . . . .                       | 251        |
| 4.4.5.3           | Finalidades das Contribuições. . . . .   | 252        |
| 4.4.5.4           | A Referibilidade das Contribuições. . . . .  | 253        |
| 4.4.5.5           | O Fato Gerador das Contribuições. . . . .  | 253        |
| 4.4.5.6           | Competência para Instituição das Contribuições . . . . .                             | 254        |
| 4.4.5.7           | Competência dos Estados para Instituir Contribuições Sociais. . . . .                | 255        |
| 4.4.5.8           | Espécies de Contribuições. . . . .   | 256        |
| I –               | Contribuições para as Categorias Profissionais ou Econômicas (Corporativas). . . . . | 256        |
| II –              | Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. . . . .                           | 259        |
| III –             | Contribuição de Iluminação Pública – Art. 149-A da CRFB . . . . .                    | 261        |
| IV –              | Contribuições Sociais (em sentido estrito) . . . . .                                 | 262        |
| <b>Capítulo 5</b> | <b>Sistema Tributário Nacional</b> . . . . .   | <b>275</b> |
| 5.1               | Sistema Tributário Nacional . . . . .  | 275        |
| 5.2               | Evolução Constitucional . . . . .  | 280        |
| <b>Capítulo 6</b> | <b>Competência Tributária</b> . . . . .  | <b>287</b> |
| 6.1               | Conceito . . . . .   | 287        |
| 6.2               | O Exercício da Competência Tributária – Faculdade ou Dever . . . . .                 | 288        |
| 6.3               | A Expressão Competência Legislativa Plena . . . . .                                  | 290        |
| 6.4               | Repartição de Receita e Competência . . . . .  | 291        |
| 6.5               | Competência Positiva e Competência Negativa . . . . .                                | 294        |
| 6.6               | Competência e Emenda Constitucional . . . . .  | 295        |
| 6.7               | Lei Complementar – Conflito de Competência e Competência<br>Concorrente . . . . .    | 296        |
| 6.8               | Reserva de Competência e Benefício Fiscal . . . . .                                  | 299        |
| 6.9               | Competência e Capacidade Tributária . . . . .  | 299        |
| 6.10              | Princípios Inerentes à Competência Tributária . . . . .                              | 302        |
| 6.11              | Classificação da Competência Tributária . . . . .                                    | 303        |
| <b>Capítulo 7</b> | <b>Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar</b> . . . . .                     | <b>309</b> |
| 7.1               | Introdução . . . . .   | 309        |
| 7.2               | Limites ou Limitações . . . . .  | 310        |

|           |   |     |
|-----------|---|-----|
| 7.3       | Natureza Jurídica . . . . .   | 310 |
| 7.4       | Imunidades e Princípios . . . . .   | 312 |
| 7.5       | Aspectos da Não Incidência Tributária . . . . .   | 314 |
| 7.5.1     | Isenção . . . . .   | 315 |
| 7.5.2     | Alíquota Zero . . . . .   | 316 |
| 7.5.3     | Imunidades . . . . .  | 317 |
| 7.5.4     | Diferimento . . . . .   | 318 |
| 7.6       | Principais Aspectos sobre as Imunidades . . . . .   | 318 |
| 7.6.1     | Histórico . . . . .   | 319 |
| 7.6.2     | Classificação das Imunidades . . . . .  | 321 |
| 7.6.2.1   | Subjetivas e Objetivas . . . . .  | 321 |
| 7.6.2.2   | Expressas e Implícitas . . . . .  | 322 |
| 7.6.2.3   | Incondicionais e Condicionais . . . . .   | 322 |
| 7.6.2.4   | Genéricas e Específicas . . . . .   | 322 |
| 7.6.2.5   | Imunidade e Isenção . . . . .   | 324 |
| 7.6.3     | Análise das Imunidades Genéricas . . . . .  | 324 |
| 7.6.3.1   | Imunidade Recíproca (CF, art. 150, VI, <i>a</i> ) . . . . .   | 325 |
| 7.6.3.1.1 | Alcance Tributário da Imunidade Recíproca . . . . .   | 326 |
| 7.6.3.1.2 | Posição do Ente Federativo como Contribuinte de Fato e de Direito . . . . .   | 328 |
| 7.6.3.1.3 | Imunidade e Locação . . . . .   | 329 |
| 7.6.3.1.4 | Autarquia, Fundação, Empresa Pública e Sociedade de Economia Mista . . . . .  | 329 |
|           | IPTU: imunidade tributária recíproca e cessão de uso de bem público . . . . .   | 333 |
| II        | Imunidade tributária recíproca Sociedade de Economia Mista com participação em Bolsa de Valores . . . . .   | 333 |
| III       | Imunidade tributária recíproca reconhecida à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos alcança o IPTU incidente sobre imóveis de sua propriedade, bem assim os por ela utilizados . . . . . | 334 |
| IV        | Município não pode cobrar IPTU de Estado estrangeiro, embora possa cobrar taxa de coleta domiciliar de lixo . . . . .   | 334 |
| V         | Imunidade recíproca da Casa da Moeda do Brasil . . . . .  | 335 |
| 7.6.3.1.5 | Serviços Notariais . . . . .  | 335 |
| 7.6.3.1.6 | Taxa Judiciária e Custas Processuais . . . . .  | 336 |
| 7.6.3.1.7 | Outros Julgados Importantes sobre o Tema . . . . .  | 337 |
| 7.6.3.2   | Imunidade dos Templos de Qualquer Culto . . . . .   | 339 |
| 7.6.3.3   | Imunidade dos Partidos Políticos, Entidades Sindicais dos Trabalhadores, Instituições de Educação e Assistência Social . . . . .  | 347 |
| 7.6.3.3.1 | Imunidade Tributária e Atividades de Lazer . . . . .  | 351 |

|           |  |     |
|-----------|--|-----|
| 7.6.3.3.2 | Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos e Gratuidade . . . . .                                 | 351 |
| 7.6.3.3.3 | Imunidade Tributária e Entidade Beneficente . . . . .  | 352 |
| 7.6.3.3.4 | Imunidade das Entidades Fechadas de Previdência Social Privada . . . . .                             | 354 |
| 7.6.3.4   | Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos e o Papel Destinado à sua Impressão . . . . .             | 354 |
| 7.6.3.5   | Imunidade dos Fonogramas e Videofonogramas Musicais . . . . .  | 359 |
| 7.6.4     | Princípios Constitucionais Tributários. . . . .  | 360 |
| 7.6.4.1   | Princípios Relacionados ao Valor Segurança Jurídica . . . . .  | 360 |
| a)        | Princípio da Legalidade Tributária. . . . .  | 360 |
| a.1)      | Princípio da Legalidade, da Tipicidade, da Reserva do Primado da Lei e da Superlegalidade . . . . .  | 361 |
| a.2)      | Legalidade e Medida Provisória . . . . .   | 364 |
| a.3)      | Legalidade Obrigação Principal e Acessória . . . . .   | 365 |
| a.4)      | Exceções à Exigência de Lei Formal . . . . .   | 365 |
| a.4.1)    | Art. 153, § 1º, da CRFB . . . . .  | 365 |
| a.4.2)    | Art. 177, § 4º, I, b, da CRFB . . . . .  | 366 |
| a.4.3)    | Art. 97, § 2º, do CTN . . . . .  | 366 |
| a.4.4)    | Art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB quanto ao Convênio do ICMS. . . . .                                  | 366 |
| a.4.5)    | Art. 155, § 4º, IV, c, da CRFB . . . . .   | 367 |
| a.5)      | Legalidade e Prazo para Pagamento de Tributo . . . . .   | 367 |
| b)        | Princípio da Anterioridade Tributária . . . . .  | 368 |
| b.1)      | Conceito e Características. . . . .  | 368 |
| b.2)      | Distinção entre Anterioridade Tributária × Anualidade Tributária × Anualidade Orçamentária . . . . . | 370 |
| c)        | Princípio da Irretroatividade Tributária . . . . .   | 371 |
| c.1)      | Irretroatividade e Imposto de Renda – Análise da Súmula 584 do STF . . . . .                         | 372 |
| c.2)      | Irretroatividade e Nova Interpretação da Lei . . . . .   | 374 |
| 7.6.4.2   | Princípios Relacionados ao Valor Justiça da Tributação . . . . .                                     | 375 |
| a)        | Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária . . . . .  | 375 |
| a.1)      | Destinatário do Princípio da Isonomia . . . . .  | 376 |
| a.1.1)    | Proibição de Privilégios Odiosos, do Latim <i>Privilegium Odiosum</i> . . . . .                      | 377 |
| a.1.2)    | Proibição de Discriminação Fiscal . . . . .  | 377 |
| a.2)      | Privilégios Odiosos e a Inconstitucionalidade Imperfeita. . . . .                                    | 379 |

|  |     |
|--|-----|
| a.3) O Princípio do <i>Non Olet</i> e a Isonomia . . . . .                                   | 380 |
| b) Capacidade Contributiva . . . . .   | 380 |
| b.1) Capacidade Econômica . . . . .  | 381 |
| b.2) Natureza Jurídica da Capacidade Contributiva . . . . .                                  | 381 |
| b.3) Comentários sobre o Art. 145 do CTN. . . . .  | 382 |
| b.4) Subprincípios da Capacidade Contributiva . . . . .                                      | 385 |
| b.4.1) Progressividade . . . . .   | 385 |
| b.4.2) Proporcionalidade . . . . .   | 387 |
| b.4.3) Seletividade . . . . .  | 387 |
| b.4.4) Personalização . . . . .  | 387 |
| b.4.5) Universalização . . . . .   | 388 |
| c) Princípio do Não Confisco . . . . .   | 389 |
| c.1) Confronto entre Confisco e Multa . . . . .  | 390 |
| 7.6.4.3 Princípios Relacionados ao Valor Liberdade Jurídica . . . . .                        | 390 |
| a) Princípio da Não Limitação ao Tráfego . . . . .   | 390 |
| b) Princípio da Vedação da Diferença Tributária em Razão da Procedência ou Destino . . . . . | 391 |
| c) Princípio da Transparência Fiscal. . . . .  | 393 |
| 7.6.4.4 Outros Princípios Tributários . . . . .  | 393 |
| a) Não Cumulatividade . . . . .  | 393 |
| b) Não Intervenção nos Tributos dos Estados e dos Municípios . . . . .                       | 395 |
| c) Generalidade e Universalidade . . . . .   | 395 |
| d) Não Tributação Mais Onerosa sobre a Renda . . . . .                                       | 395 |
| e) Autonomia dos Entes Federativos . . . . .   | 395 |
| f) Neutralidade Tributária . . . . .   | 395 |
| 7.6.4.5 Princípios Tributários Implícitos. . . . .   | 396 |
| <b>Capítulo 8 Obrigação Tributária</b> . . . . .   | 397 |
| 8.1 Breves Considerações . . . . .   | 397 |
| 8.2 Fato Gerador . . . . .   | 398 |
| 8.2.1 Nomenclatura . . . . .   | 399 |
| 8.2.2 Classificação do Fato Gerador . . . . .  | 403 |
| 8.2.2.1 Simples e Complexo . . . . .   | 403 |
| 8.2.2.2 Instantâneo e Complexivo . . . . .   | 404 |
| 8.2.2.3 Condicional e Incondicional . . . . .  | 404 |
| 8.2.2.4 Causal e Formal . . . . .  | 406 |

|                   |  |            |
|-------------------|--|------------|
| 8.2.2.5           | Típico e Complementar .....  | 406        |
| 8.2.2.6           | Genérico e Específico .....  | 407        |
| 8.2.3             | Elementos do Fato Gerador Integral .....                                   | 407        |
| 8.3               | Relação Jurídica Tributária .....  | 409        |
| 8.3.1             | Natureza Jurídica da Relação Jurídico-Tributária .....                     | 409        |
| 8.4               | Tributo e Penalidade .....   | 411        |
| 8.5               | ●brigação Tributária .....   | 412        |
| 8.5.1             | Aspectos da ●brigação no Direito Civil e no Direito Tributário .....       | 412        |
| 8.5.2             | Espécies .....   | 415        |
| 8.5.2.1           | ●brigação Principal .....  | 416        |
| 8.5.2.2           | ●brigação Acessória .....  | 416        |
| 8.5.3             | Diferença entre ●brigação e Responsabilidade .....                         | 417        |
| 8.6               | Distinção entre Elisão, Evasão e Elusão Fiscal .....                       | 418        |
| 8.6.1             | Elisão Fiscal .....  | 419        |
| 8.6.2             | Evasão Fiscal .....  | 419        |
| 8.6.3             | Elusão Fiscal .....  | 419        |
| 8.6.3.1           | Abuso de Forma × Simulação × Abuso do Direito .....                        | 420        |
| 8.6.3.2           | Norma Antielisiva .....  | 421        |
| 8.7               | Solidariedade Tributária .....   | 423        |
| 8.7.1             | Benefício de ●rdem .....   | 424        |
| 8.7.2             | Efeitos da Solidariedade .....   | 425        |
| 8.8               | Capacidade Tributária Passiva .....  | 426        |
| 8.9               | Domicílio Tributário .....   | 427        |
| <b>Capítulo 9</b> | <b>Responsabilidade Tributária</b> .....                                   | <b>431</b> |
| 9.1               | Persecução Tributária .....  | 431        |
| 9.2               | Finalidades da Responsabilidade Tributária .....                           | 432        |
| 9.3               | Elementos Subjetivos da ●brigação Tributária .....                         | 432        |
| 9.3.1             | Sujeito Ativo .....  | 433        |
| 9.3.1.1           | Sujeito Ativo Direto .....   | 433        |
| 9.3.1.2           | Sujeito Ativo Indireto .....   | 434        |
| 9.3.2             | Sujeito Passivo .....  | 435        |
| 9.4               | Responsabilidade Tributária .....  | 436        |
| 9.4.1             | Responsabilidade por Substituição .....                                    | 437        |
| 9.4.1.1           | Responsabilidade por Substituição: Legitimidade, Imunidade e Isenção ..... | 438        |
| 9.4.1.2           | Modalidades de Substituição .....  | 439        |

|  |            |
|--|------------|
| A. Substituição Tributária para Trás . . . . .   | 439        |
| B. Substituição Tributária para Frente . . . . .   | 443        |
| b.1) Substituição para Frente × Pagamento Antecipado . . . . .   | 444        |
| b.2) Análise da Constitucionalidade da Substituição para Frente . . . . .  | 445        |
| b.3) Repetição de Indébito na Substituição Tributária para Frente . . . . .  | 446        |
| b.4) Retenção na Fonte . . . . .   | 448        |
| b.5) Súmulas sobre o Tema . . . . .  | 451        |
| <b>9.4.2 Responsabilidade por Transferência. . . . .</b>   | <b>451</b> |
| <b>9.4.2.1 Distinção entre Substituição e Transferência. . . . .</b>   | <b>452</b> |
| <b>9.4.2.2 Modalidades de Responsabilidade por Transferência . . . . .</b>   | <b>453</b> |
| A. Responsabilidade por Imputação Legal ou de Terceiros . . . . .  | 453        |
| a.1) Análise do Art. 134 do CTN. . . . .   | 454        |
| a.2) Impossibilidade de Exigência do Cumprimento da Obrigação Tributária Principal por Parte do Contribuinte . . . . . | 459        |
| a.3) Vínculo entre o Comportamento do Responsável e o Fato Gerador. . . . .  | 459        |
| a.4) Responsabilidade do Sócio que se Retirou da Sociedade . . . . .   | 460        |
| a.5) Análise do Art. 135 do CTN. . . . .   | 462        |
| a.6) Responsabilidade Pessoal: Objetiva × Subjetiva . . . . .  | 462        |
| a.7) Natureza Jurídica da Responsabilidade do Art. 135 do CTN . . . . .  | 464        |
| a.8) Obrigatoriedade do Nome do Responsável na CDA . . . . .   | 466        |
| a.9) Comentários à Expressão “Infração à Lei”. . . . .   | 470        |
| a.10) Empresas Individuais de Responsabilidade Limitada – EIRELI . . . . .   | 473        |
| B. Responsabilidade por Infração . . . . .   | 477        |
| b.1) Análise do Art. 136 do CTN. . . . .   | 478        |
| b.2) Análise do Art. 137 do CTN. . . . .   | 478        |
| b.3) Análise do Art. 138 do CTN. . . . .   | 480        |
| b.3.1) Denúncia Espontânea . . . . .   | 480        |
| b.3.2) Denúncia Espontânea e Obrigação Acessória . . . . .   | 480        |
| b.3.3) Denúncia Espontânea e Parcelamento . . . . .  | 481        |
| b.3.4) Denúncia Espontânea e Lançamento por Homologação. . . . .   | 482        |
| C. Responsabilidade por Sucessão . . . . .   | 483        |
| c.1) Sucessão Genérica e Específica . . . . .  | 483        |

|  |     |
|--|-----|
| c.2) Classificação . . . . .   | 484 |
| c.2.1) <i>Inter Vivos</i> . . . . .  | 484 |
| c.2.1.1) Bens Imóveis . . . . .  | 484 |
| c.2.1.2) De Bens Móveis . . . . .  | 486 |
| c.2.2) Sucessão <i>Mortis Causa</i> . . . . .  | 487 |
| c.2.3) Sucessão Empresarial . . . . .  | 489 |
| c.2.3.1) Análise do Art. 132 do CTN. . . . .   | 489 |
| Fusão . . . . .  | 489 |
| II Incorporação. . . . .   | 489 |
| III . . . . .  | 489 |
| IV Cisão. . . . .  | 489 |
| c.2.3.2) Análise do Art. 133 do CTN. . . . .   | 491 |
| I – Se o Adquirente Não explora a Mesma Atividade do Alienante . . . . .                                 | 491 |
| II – Se o Adquirente explora a Mesma Atividade do Alienante . . . . .                                    | 492 |
| c.2.3.3) da Lei Complementar n. 118/2005. . . . .  | 495 |
| c.2.3.4) A Aplicação das Multas no Caso da Sucessão . . . . .  | 496 |
| c.2.3.5) Multa Isolada ou de Ofício . . . . .  | 496 |
| c.2.3.6) Multa Moratória . . . . .   | 497 |
| c.2.3.7) Juros de Mora. . . . .  | 497 |
| 9.5 Súmulas Importantes do STJ. . . . .  | 498 |
| <b>Capítulo 10 Crédito Tributário</b> . . . . .  | 501 |
| 10.1 Teorias Dualista e Monista . . . . .  | 501 |
| 10.2 Lançamento . . . . .  | 502 |
| 10.2.1 Conceito . . . . .  | 502 |
| 10.2.2 Competência para Efetuar o Lançamento . . . . .   | 504 |
| 10.2.3 Natureza Jurídica (Declaratória e Constitutiva) e<br>Legislação Aplicável ao Lançamento . . . . . | 506 |
| 10.2.4 Características e Funções do Lançamento . . . . .   | 508 |
| 10.2.5 Lançamento e Utilização de Câmbio . . . . .   | 509 |
| 10.2.6 A Revisão do Lançamento e Princípios Inerentes . . . . .  | 509 |
| I – Princípio da Inalterabilidade . . . . .  | 511 |
| II – Princípio da Irrevisibilidade . . . . .   | 512 |
| III Princípio da Irretroatividade . . . . .  | 515 |

|        |   |     |
|--------|---|-----|
| 10.2.7 | Efeitos do Lançamento . . . . .   | 516 |
| 10.2.8 | Modalidades de Lançamento. . . . .  | 517 |
|        | A. Lançamento Direto ou de Ofício . . . . .   | 517 |
|        | B. Lançamento por Declaração ou Misto . . . . .   | 519 |
|        | C. Lançamento por Homologação . . . . .   | 522 |
|        | D. Lançamento por Arbitramento . . . . .  | 525 |
| 10.3   | Crédito Tributário . . . . .  | 526 |
| 10.3.1 | Conceito . . . . .  | 526 |
| 10.3.2 | Espécies de Créditos. . . . .   | 527 |
| 10.4   | Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário . . . . .                                    | 530 |
| 10.4.1 | Introdução . . . . .  | 530 |
| 10.4.2 | Efeitos da Suspensão da Exigibilidade . . . . .   | 531 |
| 10.4.3 | Alcance da Expressão “Suspensão da Exigibilidade do Crédito” . . . . .                        | 532 |
| 10.4.4 | Possibilidade de Suspensão antes do Lançamento. . . . .                                       | 532 |
| 10.4.5 | Taxatividade do Art. 151 do CTN. . . . .  | 535 |
| 10.4.6 | Modalidades . . . . .   | 535 |
|        | 10.4.6.1 Moratória. . . . .   | 536 |
|        | 10.4.6.1.1 Espécies de Moratória. . . . .   | 536 |
|        | 10.4.6.1.2 Moratória e Direito Adquirido. . . . .   | 538 |
|        | 10.4.6.1.3 Requisitos e Condições. . . . .  | 539 |
|        | 10.4.6.1.4 Alcance da Moratória . . . . .   | 540 |
|        | 10.4.6.1.5 Moratória × Parcelamento. . . . .  | 540 |
|        | 10.4.6.2 Depósito do Montante Integral . . . . .  | 541 |
|        | 10.4.6.2.1 Depósito e Conversão em Renda. . . . .   | 543 |
|        | 10.4.6.2.2 Diferença entre Depósito do Montante Integral e Consignação em Pagamento . . . . . | 545 |
|        | 10.4.6.2.3 Depósito do Montante Integral e Ação Anulatória de Débito Fiscal . . . . .         | 546 |
|        | 10.4.6.3 Reclamações e Recursos Administrativos . . . . .                                     | 547 |
|        | 10.4.6.3.1 Defesas Administrativas e Prescrição Intercorrente . . . . .                       | 548 |
|        | 10.4.6.3.2 Competência para Regulamentação de Normas sobre o PAF . . . . .                    | 550 |
|        | 10.4.6.3.3 Constitucionalidade do Depósito Recursal e do Arrolamento Administrativo . . . . . | 551 |
|        | 10.4.6.4 Concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança . . . . .                        | 552 |
|        | 10.4.6.4.1 A Discussão quanto ao Mandado de Segurança contra a Lei em Tese. . . . .           | 553 |



|            |   |     |
|------------|---|-----|
| 10.4.6.4.2 | Efeitos da Cassação da Liminar . . . . .  | 555 |
| 10.4.6.5   | Concessão de Tutela Antecipada em Outras Ações Judiciais . . . . .  | 555 |
| 10.4.6.5.1 | A Exigência de Caução ou Depósito para a<br>Concessão da Tutela Antecipada . . . . .                                  | 556 |
| 10.4.6.5.2 | Oferecimento de Bens em Caução e Suspensão<br>da Exigibilidade . . . . .  | 558 |
| 10.4.6.5.3 | Possibilidade de Concessão de Tutela Antecipada<br>antes da Contestação. . . . .                                      | 560 |
| 10.4.6.5.4 | Comentários ao Art. 170-A do CTN . . . . .  | 560 |
| 10.4.6.6   | Parcelamento . . . . .  | 561 |
| 10.4.6.6.1 | Parcelamento e Denúncia Espontânea . . . . .  | 563 |
| 10.4.6.6.2 | Compensação e Denúncia Espontânea . . . . .   | 564 |
| 10.5       | Modalidades de Extinção do Crédito Tributário . . . . .   | 565 |
| 10.5.1     | Pagamento . . . . .   | 566 |
| 10.5.2     | Compensação . . . . .   | 573 |
| 10.5.3     | Transação . . . . .   | 577 |
| 10.5.4     | Remissão . . . . .  | 579 |
| 10.5.5     | Prescrição e Decadência . . . . .   | 581 |
| A.         | Decadência . . . . .  | 583 |
| B.         | Prescrição . . . . .  | 590 |
| I          | – Pelo despacho do juiz que ordenar a citação. . . . .  | 591 |
| II         | – Pelo protesto judicial . . . . .  | 591 |
| III        | – Por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor . . . . .   | 592 |
| IV         | – Por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do débito<br>pelo devedor. . . . . | 592 |
| 10.5.6     | Conversão do Depósito em Renda . . . . .  | 594 |
| 10.5.7     | Pagamento Antecipado e Homologação do Lançamento. . . . .   | 596 |
| 10.5.8     | Consignação em Pagamento. . . . .   | 597 |
| 10.5.9     | Decisão Administrativa Irreformável . . . . .   | 602 |
| 10.5.10    | Decisão Judicial Passada em Julgado. . . . .  | 603 |
| 10.5.11    | Dação em Pagamento de Bens Imóveis . . . . .  | 604 |
| 10.6       | Modalidades de Exclusão do Crédito Tributário . . . . .   | 606 |
| 10.6.1     | Anistia . . . . .   | 607 |
| 10.6.1.1   | Não Cabimento da Anistia . . . . .  | 608 |
| 10.6.1.2   | Classificação . . . . .   | 608 |

|  |     |
|--|-----|
| 10.6.1.3 Anistia e Direito Adquirido. . . . .  | 609 |
| 10.6.1.4 Distinção entre Remissão e Anistia . . . . .                                    | 610 |
| 10.6.2 Isenção . . . . .   | 610 |
| 10.6.2.1 Natureza Jurídica. . . . .  | 611 |
| 10.6.2.2 Previsão em Lei. . . . .  | 612 |
| 10.6.2.3 Tributos que Alcança . . . . .  | 612 |
| 10.6.2.4 Classificação das Isenções. . . . .   | 613 |
| 10.6.2.5 Revogação da Isenção. . . . .   | 616 |
| 10.6.2.6 Isenção e Obrigações Acessórias . . . . .                                       | 618 |
| 10.6.2.7 Ministério Público e Legitimação para Questionar<br>Benefícios Fiscais. . . . . | 619 |
| <b>Capítulo 11</b> Garantias e Privilégios do Crédito Tributário . . . . .               | 621 |
| 11.1 Breves Considerações . . . . .  | 621 |
| 11.2 Garantias × Privilégios . . . . .   | 622 |
| 11.3 Universalidade dos Bens e Impenhorabilidade . . . . .                               | 623 |
| 11.4 Presunção de Fraude . . . . .   | 625 |
| 11.4.1 Momento de Caracterização da Presunção de Fraude . . . . .                        | 625 |
| 11.4.2 Presunção Relativa × Presunção Absoluta. . . . .                                  | 626 |
| 11.4.3 Fraude contra Credores. × Fraude à Execução. . . . .                              | 626 |
| 11.5 Penhora <i>On-Line</i> . . . . .  | 627 |
| 11.6 Análise do Art. 186 do CTN . . . . .  | 629 |
| 11.6.1 Multas . . . . .  | 630 |
| 11.6.2 Cessão de Créditos. . . . .   | 631 |
| 11.7 Concurso de Preferências . . . . .  | 632 |
| 11.7.1 Constitucionalidade do Art. 187 do CTN. . . . .                                   | 632 |
| 11.7.2 Interesse da Fazenda Pública para Requerer a Falência do Devedor . . . . .        | 633 |
| 11.8 Crédito Extraconcursal . . . . .  | 634 |
| 11.9 Preferências dos Arts. 189 e 190 do CTN . . . . .                                   | 634 |
| 11.9.1 Art. 189 do CTN. . . . .  | 634 |
| 11.9.2 Art. 190 do CTN. . . . .  | 634 |
| 11.10 Exigência da Prova de Quitação de Tributos . . . . .                               | 635 |
| 11.10.1 Para Extinção das Obrigações do Falido. . . . .                                  | 635 |
| 11.10.2 Para a Concessão da Recuperação Judicial. . . . .                                | 635 |

|   |            |
|---|------------|
| 11.10.3 Para Julgamento de Partilha ou Adjudicação . . . . .            | 637        |
| 11.11 Exigência de Certidão e Contratação com o Poder Público . . . . . | 637        |
| <b>Capítulo 12 Administração Tributária</b> . . . . .                   | <b>641</b> |
| 12.1 Conceito . . . . .   | 641        |
| 12.2 A Administração e o Princípio da Legalidade . . . . .              | 642        |
| 12.3 Fiscalização . . . . .   | 643        |
| 12.3.1 Sigilo Comercial . . . . .                                       | 644        |
| 12.3.2 Dever de Informar e Sigilo Profissional . . . . .                | 646        |
| 12.3.3 Sigilo Fiscal . . . . .  | 647        |
| 12.3.4 Sigilo Bancário . . . . .  | 649        |
| 12.3.4.1 Histórico do Sigilo Bancário no Brasil . . . . .               | 649        |
| 12.3.5 Auxílio da Força Policial . . . . .                              | 651        |
| 12.3.6 Responsabilidade Pessoal do Agente Público . . . . .             | 652        |
| 12.4 Dívida Ativa . . . . .   | 652        |
| 12.4.1 Conceito . . . . .   | 652        |
| 12.4.2 Créditos Tributários e não Tributários . . . . .                 | 653        |
| 12.4.3 A Inscrição em Dívida Ativa . . . . .                            | 654        |
| 12.4.3.1 Definição . . . . .  | 654        |
| 12.4.3.2 Termo de Inscrição . . . . .                                   | 654        |
| 12.4.3.3 Análise da Expressão “Regular Inscrição” . . . . .             | 657        |
| 12.4.3.4 Presunção Relativa . . . . .                                   | 658        |
| 12.4.4 Protesto da Certidão de Dívida Ativa . . . . .                   | 660        |
| 12.4.5 Averbação Pré-executória . . . . .                               | 662        |
| 12.5 Suspensão da Prescrição . . . . .                                  | 663        |
| 12.6 Certidão de Débito Fiscal . . . . .                                | 664        |
| 12.6.1 Efeitos da Certidão . . . . .                                    | 665        |
| 12.6.2 Dispensa da Certidão . . . . .                                   | 666        |
| 12.6.3 Certidão Expedida com Dolo ou Fraude . . . . .                   | 666        |
| 12.7 Substituição da CDA . . . . .                                      | 667        |
| <b>Referências</b> . . . . .  | <b>671</b> |