

Revista de Informação Legislativa

Brasília • ano 34 • nº 135

julho/setembro – 1997

Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal

Impossibilidade da compensação entre o AIR e o ICMS

ANGELA CRISTINA PELICOLI

SUMÁRIO

1. Breve histórico da ADIN do AIR. 2. Os requisitos da compensação de créditos. 3. A medida cautelar, mandado de segurança e o pedido de tutela antecipada não podem ser meios processuais para a realização da compensação. 4. A compensação de créditos não é hipótese de extinção de créditos. 5. Conclusão.

1. Breve histórico da ADIN do AIR

O Supremo Tribunal Federal, por votação unânime de seu plenário, no dia 6 de outubro de 1993, julgou procedente o pedido formulado na ação direta de inconstitucionalidade, sob o nº 28/89, originariamente, para declarar a inconstitucionalidade das leis estaduais que instituíram, nos Estados, o adicional do imposto de renda sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital. A decisão foi publicada no *Diário da Justiça* da União de 19-11-93, Seção I, p. 24.659, sendo desmembrada a ação direta de inconstitucionalidade para cada Estado da Federação.

Tal decisão da ação direta de inconstitucionalidade vincula as autoridades aplicadoras da lei, com efeito *erga omnes*.

2. Os requisitos da compensação de créditos

É imprescindível que *lei* do ente tributante expressamente autorize a compensação, estabelecendo condições, garantias, autoridade competente, créditos que podem ser objeto de compensação.

Há jurisprudência reiterada nos tribunais pátrios acerca do assunto. *In verbis*:

Angela Cristina Pelicoli é Procuradora do Estado de Santa Catarina.

“Crédito Tributário – Compensação – Requisito. Tributário. Compensação. A compensação de tributos depende do reconhecimento, pela Administração, do crédito do contribuinte. Ordem deneçada”.¹

O Código Tributário Nacional permite que a lei do ente tributante autorize a compensação entre créditos tributários e créditos do sujeito passivo para com a Fazenda Pública, sejam eles provenientes de tributos ou não.

Faculta ainda o CTN que a lei instituidora da compensação permita que ela se realize entre crédito tributário e crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Pública, vencido ou vincendo.

O crédito do contribuinte passível de compensação com o crédito tributário deve ser sempre líquido e certo, sendo que sua exigência e seu valor devem estar plenamente demonstrados.

Quanto a esses dois últimos aspectos, verificamos que a jurisprudência compactua com o acima exposto, *ipsis litteris*:

“Crédito Tributário. Compensação. Liquidez e certeza – Necessidade. Ação de rito ordinário – via adequada.

Créditos tributários. Compensação. A compensação de créditos tributários só é possível com créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos. Não comprovada a existência de créditos dessa natureza. A pretensão só poderia ser apreciada e decidida na ação de procedimento ordinário. IV – (sic) – Recurso improvido”.²

“Crédito Tributário. Compensação – Liquidez e certeza – Necessidade.

Tributário. Ação ordinária. Compensação de tributos. 1. O crédito do contribuinte – a dívida do fisco –, para efeito de proceder-se à compensação, deve estar firmemente demonstrado, ser líquido e certo, sua exigência e seu valor devem estar, pois, claramente demonstrados. 2.

¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal. MS-93.04.4196-8-SC. Juriti S.A. Indústria e Comércio e Juízo Federal da Vara de Joinville - SC. Relator: Juiz Ari Pargendler. 26 de maio de 1994. *Diário da Justiça*, p. 31.432, 15 jun. 1994. Seção 2.

² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS-4.451-3-SP. Revenda Veículos e Peças Ltda. e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Garcia Vieira. 17 de abril de 1994. *Diário da Justiça*, p. 24.646, 19 set. 1994. Seção 1.

Apelação improvida”.³

“Crédito Tributário – Compensação – Valores ilíquidos e dependentes de comprovação – descabimento. Tributário – Crédito e débito tributários. Compensação. Pressupostos – A compensação de crédito tributário com crédito do contribuinte contra a Fazenda pública é sempre autorizada por lei à autoridade administrativa e pressupõe obrigações líquidas e certas (CTN, art. 170) – É descabida a compensação entre valores dependentes de comprovação e cálculos em sede de ação cautelar – Apelação desprovida.”⁴

A doutrina acena também com o suso mencionado. Senão, vejamos:

Clóvis Beviláqua⁵ entende que:

“(…) para se dar a compensação, necessários são os requisitos em seguida indicados: 1º que cada um dos obrigados o seja por obrigação principal e por crédito principal; 2º que as dívidas sejam de dinheiro, de coisas fungíveis, da mesma espécie e qualidade; 3º que sejam exigíveis, vencidas e líquidas; 4º que, sendo de coisas incertas (indicadas pelo gênero), pertença aos dois devedores a escolha; 5º que sobre nenhuma das dívidas tenha terceiros direitos, em virtude dos quais possa, legitimamente, opor-se ao seu pagamento.

“Apesar de exigir-se que a compensação se opere por direito próprio, contudo é admissível que o garante de uma dívida oponha compensação ao credor que o persegue, com o que esse mesmo credor deve ao seu afiançado (Código Civil, artigo 1.013)”.

Ensina o mestre, mais adiante, sobre a compensação de créditos tributários:

“Indicadas as dívidas compensáveis, nem por isso ficarão conhecidas todas as que se não prestam a esse modo de

³ BRASIL. Tribunal Regional Federal. AC-94.01.23349-7-DF. Marson Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. e Fazenda Nacional. Relator: Juiz Tourinho Neto. 5 de setembro de 1994. *Diário da Justiça*, p. 54.127, 26 set. 1994. Seção 2.

⁴ Idem. AC-94.01.115052. Distribuidora de Bebidas Nascimento Ltda. e Fazenda Nacional. Relator: Juiz Vicente Leal. 25 de maio de 1994. *Diário da Justiça*, p. 49.085, 8 set. 1994. Seção 2.

⁵ BEVILÁQUA, Clóvis. *Direito das Obrigações*. 8. ed. São Paulo : F. Alves, 1954. p. 112.

extinção, pois algumas há que, contendo os requisitos acima apontados, contudo não se eliminam por encontro. Estão neste caso: 1º, as dívidas provenientes de uma causa ilícita, como esbulho, furto ou roubo, que se não compensam com outras de objeto equivalente, mas oriundas de fato lícito, nem por outro modo (ord. 4, 78, § 2º); 2º, o que é devido por depósito ou comodato é incompensável (ord. Cit., § 1º); 3º as dívidas de alimentos, e outras privilegiadas, só se compensam com outras de igual natureza (ord. Cit., § 3º), as da fazenda nacional, estadual ou municipal só se compensam, quando expressamente a lei o permite.”⁶

Hugo de Brito Machado⁷, renomado tributarista, também sobre o assunto disciplina:

“O Código Tributário Nacional não estabelece a compensação como forma de extinção do crédito tributário. Apenas diz que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para efeito de compensação, que se apure o montante do crédito, não podendo determinar redução superior.

(...)

“Nas relações fisco-contribuinte, portanto, a compensação depende de lei específica, que deve estipular as condições e as garantias a serem exigidas, ou dar à autoridade administrativa competência para fazê-lo, em cada caso.

“Pode a lei fixar desde logo as condições para a compensação dos créditos em geral. De modo permanente. Ou então autorizar a compensação apenas no concernente a determinado tributo, ou apenas durante certo prazo, em situações específicas. A expressão em *cada caso* refere-se à hipótese em que não se trate de uma compensação permitida em caráter geral e permanente.

(...)

“No art. 170 do Código, cuida-se de

compensação de créditos tributários, com créditos de qualquer natureza, desde que líquidos e certos, vencidos e vincendos, do sujeito passivo para com a Fazenda Pública. Objetos da compensação, neste caso, são, de um lado, um crédito tributário, que é por natureza líquido e certo, posto que constituído pelo regular procedimento administrativo de lançamento; e, de outro, um crédito de qualquer natureza, que o sujeito passivo daquela relação tributária tem junto à Fazenda Pública. O titular desse crédito está, em princípio, obrigado a comprovar essa titularidade, assim como a liquidez e certeza de seu crédito.”

O mestre Bernardo Ribeiro de Moraes⁸, acerca do assunto, assim leciona:

“Portanto, o crédito tributário pode extinguir-se por compensação, desde que a lei do poder tributante assim o admita. Diante da expressão utilizada em lei (a lei estipula as condições), estamos diante de ato administrativo e competência vinculada, onde os requisitos e condições da lei devem ser obedecidos.

(...)

“Essa compensação não se opera automaticamente, sendo necessária, para tal, a participação da autoridade administrativa. O crédito do contribuinte deve ser reconhecido pela administração. O contribuinte, por sua própria decisão, não pode realizar a compensação.

“Para que esse modo de extinção do crédito tributário se opere, mister se faz o atendimento de certos requisitos específicos, quais sejam:

“a) existência de reciprocidade das obrigações. O Código Tributário Nacional estabelece a necessidade da existência de duas pessoas com direito próprio que estejam na qualidade de credora e devedora, sempre de um crédito tributário (da Fazenda Pública) e o outro crédito privado (do sujeito passivo). Sem esse requisito não poderá haver compensação, em face da inexistência de direitos (créditos) opostos. Para a compensação, duas pessoas devem ser reciprocamente credoras e devedoras, havendo duas obrigações entre as mesmas partes.

⁶ Ibidem, p. 112-113.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. Malheiros, 1995. p. 138-141.

⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994. v. 2, p. 453-455.

“b) existência de dívidas pecuniárias líquidas e certas. O crédito tributário, após formalizado e inscrito, é uma dívida pecuniária líquida e certa do sujeito passivo. Essa dívida deve se compensar com o crédito recíproco do sujeito passivo, que seja líquido e certo, incontrovertido, v.g., crédito reconhecido pela administração em virtude de pagamento de tributo indevido. As dívidas, ambas, devem ser dívidas, consistem em quantidades de dinheiro; evidentemente a dívida devida por uma das partes pode ser dada em pagamento do que é devido pelo outro. Somente assim é que a compensação poderá ser processada (prestações heterogêneas não podem dar lugar à compensação);

“exigibilidade. As dívidas devem ser exigíveis. O Código tributário Nacional admite que entre na compensação dívidas da Fazenda Pública (crédito do sujeito passivo) ainda não vencidas (dívidas vincendas), prevendo a forma de apuração do seu montante (CTN, art. 170, parágrafo único). Em regra, não se pode compensar obrigação perfeita com obrigação imperfeita. Na compensação, os créditos, tanto do sujeito ativo como do sujeito passivo, devem ser líquidos, certos quanto à existência e determinados quanto ao sujeito. O sujeito passivo, notificado para pagar um imposto, não pode opor, como exceção, a compensação com um suposto crédito contra a Fazenda Pública originado de pagamentos indevidos. Sem que o direito de ação já exista para ambas as partes, não poderá haver compensação do crédito tributário (já vencido) com crédito do sujeito passivo a vencer, no interesse, portanto, da Fazenda Pública. A recíproca não é admitida.”

3. A medida cautelar, mandado de segurança e o pedido de tutela antecipada não podem ser meios processuais para a realização da compensação

O meio comum utilizado pelas empresas para obter tal compensação, via de regra, é através de medidas cautelares, mandados de segurança e até mesmo o pedido de tutela antecipada, em razão da rápida prestação jurisdicional.

Ocorre que em nenhum dos casos acima mencionados deverá ser concedida a compensação, posto que haveria uma antecipação do alegado direito que depende de reconhecimento e condenação do devedor a satisfazê-lo em ação própria.

A jurisprudência coaduna com a situação suso mencionada. *Ipsis litteris*:

“Medida Cautelar – Compensação – AIR com ICMS – Inadmissibilidade – Precatório – Sujeição.

3. Embora indevida a cobrança do adicional do imposto de renda, em razão de fulminada a lei que o instituiu neste Estado, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 28-4, a compensação das importâncias indevidamente pagas com créditos de outros tributos devidos pelo mesmo contribuinte não se afigura possível em sede de liminar no processo cautelar. Além da necessidade de prévia apuração ou verificação do valor efetivamente pedido, há a considerar que a agravante, segundo declinou na medida cautelar, ingressará com ação ordinária para repetir o indébito. Se, desde logo, lhe fosse autorizada a compensação com parcelas vincendas de ICMS que recolherá aos cofres da Fazenda agravada, a agravante já estaria obtendo, por antecipação, o alegado direito que depende de reconhecimento e condenação do devedor a satisfazê-lo na ação própria. E não há, no ordenamento vigente, previsão legal dessa medida com efeito satisfativo para a hipótese de que tratam os autos.

(...)

4. A postulação da agravante ainda encontra óbice no sistema de pagamentos a que se sujeita a Fazenda Pública quanto a débitos reconhecidos em juízo, segundo prevê a Constituição Federal, *in verbis*: ‘A exceção dos casos de natureza alimentícia, os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judicial, far-se-ão exclusivamente em ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para esse fim.’”⁹

⁹ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Ag. 240.672-2/4. Irmãos Caio S.A. Comercial e Algodoeira e Fazenda do Estado. Relator: Desembargador Correra Lima. 24 de maio de 1994.

“Compensação – Contribuição Previdenciária – Liquidez e Certeza – Necessidade – Medida Cautelar Inominada – Via Inadequada.

Previdenciário. Constitucional. Contribuição Previdenciária. Compensação de Créditos. Impossibilidade. I – Compensação de Créditos Tributários pressupõe a certeza e liquidez dos valores a serem compensados. Inteligência do art. 170, *caput*, do Código Tributário Nacional. II – Incabível a concessão de cautela para possibilitar a compensação da contribuição previdenciária prevista no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, ante a ausência de prova incontroversa dos créditos a serem compensados e dos débitos a serem assim extintos. III – Apelo a que se nega seguimento.”¹⁰

No caso específico da tutela antecipada, além disso, devemos esclarecer que não há o cabimento desse instituto contra as pessoas jurídicas de direito público, vez que haveria a infringência expressa do art. 475, II, do Código de Processo Civil, acrescido do art. 100 da Constituição Federal.

Denotamos que o próprio *nomen iuris* da tutela antecipada significa a antecipação da sentença. E essa antecipação da sentença ocorre mediante uma decisão interlocutória com efeito de sentença transitada em julgado, em razão de que há a execução provisória desta.

Neste compasso, devemos acrescentar que as sentenças proferidas contra a Fazenda Pública são desprovidas de eficácia executiva até que sejam confirmadas pelo Tribunal, em razão do duplo grau de jurisdição.

Como dispõe a letra da lei constitucional para pagamento de dívida da Fazenda Pública, esta far-se-á por meio de Precatório e é indispensável a existência de sentença para a realização de tal pagamento, e não de decisão interlocutória, como é o caso da tutela antecipada.

O Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina já decidiu dando amparo à tese acima mencionada. Senão vejamos:

“O Estado de Santa Catarina interpôs o presente recurso combatendo despacho

¹⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal. AC-95.03.067646-0/SP 270545. Vicente José Petean e Irmão Ltda. e INSS. Relator: Juiz Theotonio Costa. 3 de outubro de 1995. *Diário da Justiça*, p. 86.383, 12 dez. 1995. Seção 2.

que deferiu liminarmente antecipação de tutela, autorizando o manejo de valores pagos por conta do AIRE em conta gráfica do ICMS, compensando-os antecipadamente, nos autos da ação ordinária c/c pedido de tutela antecipatória nº 134/95 que lhe move Indústria Novacki S/A e Compensados Novacki Ltda.

“Alega que o despacho atacado ofende a letra da Lei Constitucional uma vez que, para o pagamento de dívida da Fazenda Pública, faz-se mediante Precatório, sendo indispensável a existência de sentença judiciária, e não de decisão interlocutória, como é o caso da tutela antecipada, desrespeitando, outrossim, o duplo grau de jurisdição a que estão sujeitas as decisões proferidas contra a Fazenda Pública, possuindo eficácia executiva somente após confirmada pelo órgão hierarquicamente superior.

“Por outro lado, sustenta ser inviável a concessão de tutela antecipada para compensação entre tributos diferentes, no caso, adicional de imposto de renda e ICMS, inexistindo qualquer norma legal que autorize tal procedimento, de forma independente, sem prévio pedido de restituição.

“Requeru efeito suspensivo ao agravo, reformando o despacho atacado quando do julgamento final.

É o relatório.

A insurgência do agravante centra-se na ilegalidade da concessão da tutela antecipatória, a qual determinou a compensação de tributos tidos como incompatíveis.

Analisando-se o presente recurso, mesmo que perfunctoriamente, resta evidenciada a ilegalidade na antecipação de tutela contra pessoa de direito público, alvo do despacho aqui detonado, sob pena de ultrapassar-se a proteção legal elencada no art. 475, II, do CPC.

É sabido que mesmo as sentenças proferidas contra a União, Estado e Município estão sujeitas ao duplo grau de jurisdição, produzindo efeito somente após confirmação do órgão judiciário hierarquicamente superior, não cabendo, portanto, promover tal efeito em julgamento provisório, sujeito a revogação,

através do instituto jurídico da tutela antecipada.

Ademais, percebe-se que o digno Togado, ao prolatar o despacho objurgado, ultrapassou os limites estabelecidos em lei, imprimindo-lhe caráter de execução de sentença.

Nesse sentido é o entendimento do insigne Antonio Rafael Silva Salvador, na obra *Da Ação Monitória e da Tutela Jurisdicional Antecipada*. Malheiros, 1995. p. 56.

‘Entendemos impossível a tutela antecipada concedida a favor de autor contra a União, o Estado e o Município, pois aí haveria, obrigatoriamente, pedido de reexame necessário se a concessão fosse em sentença final, o que mostra que não é possível, então, a tutela antecipada, que burlaria a proteção legal prevista no art. 475, II, do Código de Processo Civil.’

“Assim, diante das razões expostas, confiro efeito suspensivo ao agravo.”¹¹

4. A compensação de créditos não é hipótese de extinção de créditos

O contribuinte não pode, por conta própria, usar da compensação para extinguir créditos tributários.

A compensação, como forma de extinção do crédito tributário, está prevista no art. 170 do CTN, *in verbis*:

“Art. 170 - A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

“Parágrafo único - Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”

O CTN, por si só, não dá direito a utilização da compensação como forma de o sujeito passivo extinguir o crédito tributário de sua responsabilidade.

A restituição, sob a forma de crédito, visa à compensação com futuros débitos do mesmo tributo, por isso que só tem cabimento quando for possível a sua reutilização, hipótese descaída na espécie, diante da cessação da cobrança do adicional declarado inconstitucional. Ainda assim, convém frisar, a restituição, mesmo sob a forma de crédito, depende de requerimento expresse, formulado administrativa ou judicialmente.

A legislação que dispõe sobre o ICMS, tanto em nível federal, quanto estadual, por sua vez, ocupa vários artigos com o sistema de compensação entre débitos e créditos, que faz prevalecer a não-cumulatividade. Essa compensação, porém, dá-se entre débitos e créditos do próprio ICMS, resultantes das operações de saída e entrada de mercadoria em que incidiu o imposto. É que, para não ser cumulativo, abate-se do valor do ICMS incidente sobre a operação de saída, o valor correspondente ao ICMS pago na operação de entrada da mercadoria.

Absolutamente ilegal é a compensação de valores de ICMS devidos pelas empresas com os valores do adicional estadual do imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital que lhe foram cobrados.

Dessa forma, verificamos que não pode, por si só, o contribuinte extinguir créditos tributários por meio da compensação, visto que não decorre do CTN um direito à compensação, como ensina Hugo de Brito Machado¹². O que deve ocorrer é que a lei do ente tributante atribua e estabeleça os requisitos e autoridade competente para que a compensação valha como extinção de créditos tributários.

No caso específico da tentativa de compensação entre o Adicional de Imposto de Renda e o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços utilizados pelas empresas, verificamos que este pedido é incabível, visto que não preenchem um dos requisitos essenciais para a compensação, qual seja, serem impostos da mesma espécie. “Da mesma espécie, nesse contexto, são os tributos instituídos com o mesmo fundamento

¹¹ Agravo de Instrumento nº 96004297-0. Estado de Santa Catarina, Indústrias Novacki S.A. e outra. Relator: Desembargador Trindade dos Santos. *Diário da Justiça* de Santa Catarina, 26 jun. 1996.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de Direito Tributário II*. Revista dos Tribunais, 1994. v. 2, p. 179.

constitucional, e que constituam receita do mesmo orçamento.”¹³

Sem lei que autorize e estabeleça as respectivas condições, não pode o sujeito passivo impor a compensação para extinguir créditos tributários.

Nesse sentido, o comentário de Aliomar Baleeiro¹⁴:

“O CTN, art. 170, acolheu a compensação ‘nas condições e sob as garantias que estipular’ a lei ou que ela cometer à estipulação da autoridade em caso concreto. Nesta última hipótese, abre-se ao agente público certa dose de discricionarismo administrativo, para apreciar a oportunidade, a conveniência e o maior ou o menor rigor de condições e garantias.

“Nesse assunto, também o Direito Tributário, tomando de empréstimo, por equidade ou expediente, um instituto do Direito Privado (CTN, arts. 109 e 110), dele se afasta, em seus efeitos, para adaptá-lo às peculiaridades das relações do Estado com os governados.

“A compensação dos Códigos Civil e Comercial é modalidade de pagamento compulsório ou de extinção compulsória da dívida, no sentido de que o devedor pode forçar o credor a aceitá-la, retendo o pagamento ou lhe opondo como defesa o próprio crédito à ação de cobrança acaso intentada.

“No Direito Fiscal, a compensação é

condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público.

“Mas o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar. Fora disso, quando a lei o permite, se aceitar as condições específicas que a autoridade investida de poder discricionário, nos limites legais, para fixá-las, estipular, julgando da conveniência e da oportunidade de aceitar ou recusar o encontro dos débitos.”

O crédito resultante do pagamento indevido do adicional estadual do imposto de renda só pode ser buscado em pedido administrativo ou judicial de repetição de indébito; jamais pode ele ser utilizado em compensação para extinguir débitos de outros tributos, vez que não há previsão legal para tal.

5. Conclusão

Assim sendo, verificamos que há a impossibilidade de compensação de tributos diferentes, como é o caso específico do Adicional de Imposto de Renda com o ICMS.

Este trabalho não tem a pretensão de encerrar a matéria, mas como a discussão é tema de várias ações judiciais no Estado em que atuo, e acredito ser matéria em discussão em outros Estados da Federação, creio contribuir de alguma forma para o esclarecimento da *quaestio*.

¹³ Idem. *Repertório IOB. Jurisprudência*. n. 3, p. 71, 1 quin. fev. 1996.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Forense, 1990. p. 574.