

TATIANA SCARANELLO

Diálogos
sobre o **Direito**
Tributário e
Financeiro

2^a
edição

Revista,
ampliada e
atualizada

2021

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

AN-IS: Exclusão do crédito tributário



– Professora, já estudamos as situações que ensejam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, assim como a sua extinção. Diante de tudo isso, o que estudaremos agora sobre a sua exclusão? Aliás, em que consiste a exclusão do crédito tributário?

Como você próprio já pode ter percebido, temos mais um mnemônico para facilitar sua memorização quanto às situações, previstas no art. 175 do CTN,¹ que ensejam a exclusão do crédito tributário: AN-IS.²

AN	IS
Anistia	Isenção

São as duas situações que impedem a constituição do crédito tributário. Em que pese ao fato gerador venha a ocorrer e, consequentemente, o nascimento da obrigação tributária, quando uma dessas duas hipóteses estiver presente, o lançamento tributário será obstado, não surgindo o crédito tributário.



– E qual a diferença entre isenção e anistia como causas de exclusão do crédito tributário?

Enquanto a isenção exclui o crédito tributário relativo à obrigação principal – isso é, o tributo –, a anistia exclui em relação à penalidade pecuniária – ou seja, a multa. Essas são as principais diferenças entre ambas as hipóteses.

1. Art. 175 do CTN. “Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.”

2. Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que “com efeito, a isenção não exclui crédito algum, pois é fator impeditivo do nascimento da obrigação tributária, ao subtrair fato, ato ou pessoa da hipótese de incidência da norma impositiva.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 765.)



– Se a anistia exclui as penalidades pecuniárias, isso significa que o sujeito passivo estará dispensado da apresentação de declarações referentes aos tributos?

Não, isso porque a exclusão do crédito tributário não recai sobre as obrigações acessórias oriundas da obrigação principal. Essas ainda serão exigidas. Tome cuidado com isso! Vale tanto para isenção quanto para anistia.



– Entendi. Como já vimos vários pontos sobre isenção quando do estudo das imunidades, estou mais curioso para estudar a parte da anistia. Podemos começar por ela?

Vamos lá!

1. ANISTIA

A anistia não tem muito segredo. Está prevista no art. 180 do CTN:

Art. 180 do CTN. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II – salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.



– Então, a anistia abarca, apenas, as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que concede esse benefício, conforme o *caput* do artigo mencionado, não contemplando fatos pretéritos?

Isso mesmo! A anistia consiste no perdão de infrações, propiciando, então, a inaplicabilidade da sanção. Percebe-se que há duas limitações temporais quanto à concessão da anistia: 1) somente poderá ser concedida após o cometimento da infração; 2) abarca a prática de atos ocorridos antes do lançamento da penalidade pecuniária.



– Professora, após o lançamento não?

Não, pois, caso contrário, estaríamos diante do instituto da remissão, o qual você já estudou na parte sobre extinção do crédito tributário.



– Muito bem lembrado!

Vale destacar que a anistia pode ser considerada tácita, como bem entende Regina Helena Costa,³ ocorrendo quando lei tributária benéfica, a qual deixa de definir determinado ato como infração, retroagindo e alcançando ato não definitivamente julgado, nos termos do art. 106, II, a, do CTN.



– Também é imprescindível lei específica para a sua concessão?

Sim, por disposição expressa na Constituição Federal de 1988:

Art. 150 da CF/1988. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Inclusive, ainda sobre o importante papel da lei quanto à anistia, o art. 195, § 11, da CF/1988⁴ veda a concessão de anistia a certas contribuições sociais em montante superior ao fixado em lei complementar.

3. COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 7. ed. rev. e atual. Editora Saraiva: São Paulo, 2017. p. 310.

4. Art. 195 da CF/1988. "A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar."

1.1. Desvendando o art. 180 do CTN



– E quanto ao inciso I do art. 180 do CTN?

A anistia não poderá ser concedida ao indivíduo que cometeu atos considerados pela lei como crimes ou contravenções ou aqueles praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele. Por isso, mesmo que a conduta não seja configurada como crime ou contravenção, mas seja praticada nos termos da segunda parte do inciso I do art. 180 do CTN, é vedada a concessão da anistia.

No entanto, vale salientar que, embora a conduta seja considerada ilícita, mas despida de simulação, dolo ou fraude, a anistia poderá ser concedida.



– O inciso I do art. 180 do CTN até achei tranquilo, já o inciso II possui uma redação um tanto confusa, não é mesmo?

Bem confusa mesmo! Além da redundância, pois práticas de conluio entre duas ou mais pessoas jurídicas ou naturais poderiam estar configuradas nas situações descritas no inciso I, dado que são situações dotadas de dolo. Outro ponto que você deve ter reparado nesse inciso II está naquela expressão “salvo disposição em contrário”.



– Sim, essa expressão sempre me incomoda!

Nesse ponto da matéria, incomoda mesmo, pois acaba por permitir a concessão de anistia caso ocorra situação de conluio.⁵

1.2. As modalidades de anistia

A anistia pode ser classificada em geral ou limitada, nos termos do art. 181 do Código Tributário Nacional.



– O que será a anistia limitada?

5. O art. 73 da Lei 4.502/1964 conceitua conluio como “ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”, os quais contemplam as situações de sonegação e fraudes tributárias.

Essa ocorre quando a lei que prevê a concessão da anistia dispõe que tal benefício contemplará, apenas, as infrações relativas a determinado tributo ou limitar o *quantum* da multa até um determinado patamar, além das demais hipóteses previstas nas alíneas do inciso II do art. 181 do CTN.



– E a anistia também pode ser concedida individualmente?

Pode, sim, nos termos do art. 182 do CTN:

Art. 182 do CTN. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Sobre a anistia concedida em caráter individual, as mesmas regras aplicáveis à isenção concedida em caráter individual serão aplicáveis, conforme estudaremos no próximo tópico.

Ademais, o parágrafo único do art. 182 do CTN menciona que não gerará direito adquirido, a concessão da anistia individual, sendo aplicável, quando cabível, o disposto no art. 155 do CTN,⁶ que trata sobre a concessão da moratória em caráter individual.



– Eu me recordo bem desse ponto sobre a moratória em caráter individual, que estudamos na parte sobre suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sendo que poderá ser revogada de ofício, quando constatado que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer os requisitos.

6. Art. 155 do CTN. "A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:
I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiário, ou de terceiro em benefício daquele;
II – sem imposição de penalidade, nos demais casos."

Muito bem! Lembre-se que nesse caso será cobrado o valor do tributo, acrescido de juros de mora.

2. ISENÇÃO

Vamos para a segunda parte do mnemônico!



– Esse ponto eu acredito que será bem mais tranquilo, já que estudamos alguns detalhes sobre as isenções na parte sobre imunidades tributárias. Primeiramente, eu me recordo sobre a questão da interpretação literal, prevista no art. 111, I, do CTN,⁷ a qual é aplicável à isenção tributária.

Muito bom ter recordado esse assunto, no entanto, temos alguns outros que não foram vistos e preciso que você tenha o máximo de atenção!



– Pode deixar, professora!

Primeiro, temos que a isenção sempre será decorrente de lei, conforme o §6º do art. 150 da CF/1988 e o art. 176 do CTN,⁸ consistindo, como você bem sabe, na dispensa legal do pagamento do tributo, sendo vedado que esteja prevista em ato infralegal.

Ademais, nesta lei devem estar previstas as condições e requisitos exigidos para a concessão da isenção, os tributos aos quais se aplicam e, sendo o caso, o prazo de sua duração.



– Sim, eu me recordo disso quando estudamos as diferenças entre isenções e imunidades tributárias!

7. Art. 111 do CTN. "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II – outorga de isenção;
III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."
8. Art. 176 do CTN. "A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.
Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares."

Perfeito. Você se recorda, então, que a isenção não pode ser considerada como causa de não incidência tributária, até porque temos a ocorrência do fato gerador do tributo, nascendo a respectiva obrigação tributária, impossibilitando, conquanto, o lançamento tributário.



– E no que consiste a expressão disposta no art. 176 do CTN: “isenção prevista em contrato”?

Imagine que determinado município do interior do Estado de São Paulo queira atrair investimentos de empresas, firmando com estas um comprometimento quanto à concessão de isenções tributárias. Esse compromisso não tem a prerrogativa, por si só, de viabilizar a concessão dessas isenções, as quais sempre decorrerão de lei para tanto.



– Ainda sobre o art. 176 do CTN, o parágrafo único menciona algo sobre a concessão da isenção referente a determinada região do território do ente tributante. Tem ligação com aquele princípio da uniformidade geográfica que estudamos na parte sobre limitação ao poder de tributar?

Interessante é que esse art. 176 do CTN, conjugado com o art. 151, I, da CF/1988, pressupõe que – tendo o ente União vindo a conceder isenção referente a um determinado tributo seu – deverá observar o princípio da uniformidade geográfica, o que significa que não poderá ocorrer discriminação quanto aos diferentes pontos do território nacional, exceto quanto à possibilidade da promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico em determinada região.



– Eu me recordo sobre o exemplo que você mencionou quanto à Zona Franca de Manaus!

Um outro ponto importante que, inclusive, já foi questão de primeira fase do Exame de Ordem, é quanto à redação do art. 177 do CTN⁹ que veda, em regra, que a isenção seja extensiva às taxas e às

9. Art. 177 do CTN. “Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:
I – às taxas e às contribuições de melhoria;
II – aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.”

contribuições de melhoria, salvo se houver disposição de lei em contrário, nem aos tributos instituídos após a concessão.



– E por que essa vedação, professora?

Ora, porque são tributos cuja natureza é contraprestacional. Você se recorda de quando estudamos os tributos em espécie?



– Verdade! São retributivos, porque são instituídos conforme uma atividade estatal prestada, sendo o sujeito passivo beneficiado.

Quanto aos tributos instituídos após a edição de lei concessiva da isenção, em regra, é vedado que sejam contemplados, como mencionei. Mas como você sabe, por conta daquela expressão que nos persegue, “são disposição de lei em contrário”, nada impede também que uma lei específica preveja ao contrário, possibilitando que um tributo futuro seja contemplado pela isenção. Esse ponto é bem interessante para fins de prova de concurso público!

2.1. Isenção geral e isenção individual

Nos termos do art. 179 do CTN, temos que a isenção, quando não concedida em caráter geral,¹⁰ será outorgada em caráter individual, por meio de um despacho da autoridade administrativa, a partir de um requerimento apresentado pelo interessado, devendo comprovar que os requisitos necessários para a concessão foram cumpridos. Essa modalidade de isenção é aquela que a lei restringe a amplitude a determinados indivíduos. Portanto, pode-se dizer que ela é de caráter subjetivo ou pessoal.



– Isso significa que se, caso o indivíduo que busca a concessão da isenção individual conseguir provar que preencheu os requisitos previstos em lei, ele terá direito?

10. É aquela dotada de caráter objetivo, ou seja, quando o benefício contemplar a generalidade dos sujeitos passivos, sem a necessidade de comprovação de alguma característica pessoal especial ou preenchimento de requisitos.

Exatamente isso! Se acaso comprove que preencheu os requisitos, estaremos diante de um ato administrativo de natureza vinculada, ou seja, a autoridade administrativa é obrigada a realizar o despacho que conceda a isenção tributária ao requerente.



– E, nesse caso, a concessão gerará direito adquirido?

Segundo o § 2º do art. 179 do CTN, “o despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155”.

A Ministra Regina Helena Costa¹¹ compreende que:

[...] a afirmativa segundo a qual o despacho da autoridade administrativa, concessivo da isenção, não gera direito adquirido, somente faz sentido se tal concessão for ilegal, o que ensejará a invalidação do ato. O preceito remete ao art. 155 do CTN, relativo à concessão de moratória, que prescreve que esta “não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor”, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora, com ou sem imposição de penalidade, conforme o caso (incisos I e II). Tal qual na moratória, a concessão de isenção consubstancia ato administrativo vinculado, e sua extinção se dá mediante invalidação ou cassação, e não revogação, forma de extinção de ato discricionário por razões de mérito (oportunidade e conveniência)

Pode-se dizer que essa modalidade de isenção é considerada como onerosa, uma vez que o indivíduo deve preencher requisitos para obtê-la, desde que, cumulativamente, seja por prazo certo determinado.

2.2. Isenção onerosa



– Essa isenção onerosa é aquela prevista no art. 178 do CTN?

11. COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 7. ed. rev. e atual. Editora Saraiva: São Paulo, 2017. p. 308-9.

Ela mesma! Temos que, se for concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, a isenção será considerada como onerosa, pois para que o indivíduo seja contemplado por tal benesse, deverá suportar algum ônus. Por isso, a regra é que a isenção concedida sob determinadas condições e por prazo certo, isso é, a denominada isenção onerosa, não poderá ser revogada ou modificada, conforme compreende o Supremo Tribunal Federal:

Súmula 544 do STF. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.



– Logo, não pode ser admitida que uma isenção onerosa seja revogada. Até aí, compreendi. O que me gera dúvidas é sobre a revogação da lei que prevê essa isenção onerosa. Na eventualidade de essa lei ser revogada, o que ocorrerá com a isenção?

O que você precisa compreender é que a revogação da lei que prevê a isenção onerosa é algo totalmente distinto da possibilidade da revogação.

O que significa que, embora a lei seja revogada, a isenção onerosa ainda permanecerá. Até porque tal revogação não tem o condão de cassar a isenção conferida ao indivíduo que já preencheu os requisitos. Outrossim, o beneficiário terá o direito de usufruir dessa benesse até findo o prazo estipulado.

2.3. Revogação da isenção e o princípio da anterioridade

Um ponto controvertido é quanto à questão das isenções tributárias e o princípio da anterioridade.

Parte da doutrina¹² compreende que a lei que afasta uma isenção assemelhe-se a um aumento do tributo, não podendo o tributo, o qual

12. "Mais uma consideração: a lei ordinária que extingue ou reduz uma isenção somente poderá ser aplicada no exercício vindouro ao de sua entrada em vigor. A razão disso está em que a lei que afasta ou diminui uma isenção tributária assemelha-se, em tudo e por tudo, à que cria ou aumenta um tributo. Afinal, o encargo que acarreta para o contribuinte é o mesmo. Seu patrimônio será, por igual modo, atingido. Depois, a aptidão para tributar compreende a de isentar, como verso e anverso de idêntica medalha [...]. A lei que revoga uma isenção revoga (no todo ou em parte) a lei anterior que mandava tributar (se e quando ocorrido determinado fato). Pois bem, revogada a lei isentante, nem por isso a primitiva lei tributária

estava isento, ser cobrado de imediato, uma vez que esse pensamento seria contrário à segurança jurídica.

Importante é o conhecimento quanto à teoria de Paulo de Barros Carvalho,¹³ a qual tem ganhado muitos adeptos. Segundo o nobre Professor e grande tributarista,

As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que têm por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fática encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se.

O Supremo Tribunal Federal, com o julgamento do RE 204.062, possuía entendimento no sentido de que uma eventual revogação da isenção não seria semelhante à criação nem à majoração de tributo, consistindo e divergindo da doutrina majoritária.



– Acredito que esse entendimento mudou, não é mesmo?

Mudou, sim. No RE 564.225 Ag/RS, o ministro Marco Aurélio explanou que o ato de reduzir ou extinguir benefício fiscal, tal como a isenção, na verdade consiste no aumento, indiretamente, do tributo

voltará a vigorar. Por quê? Simplesmente porque não há o efeito repristinatório no direito tributário brasileiro [...]. De conseguinte, revogada a lei isentiva, e restabelecido o dever de pagar o tributo – pela nova lei, que o recria –, é inafastável a incidência do princípio da anterioridade, que encerra, para o contribuinte, uma garantia de estabilidade da ordem jurídica.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 183-5.)

13. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 617.

dentro do mesmo exercício, devendo ser aplicado o princípio da anterioridade. Hugo de Brito Machado¹⁴ explica que:

[...] a revogação de uma lei que concede isenção equivale à criação de tributo. Por isso deve ser observado o princípio da anterioridade da lei, assegurado pelo art. 150, inciso III, letra “b”, da Constituição Federal [...], a irrevogabilidade da isenção passou a depender dos dois requisitos, isso é, de ser por prazo certo e em função de determinadas condições.



– Bem interessante essa nova posição do STF. É totalmente compatível com a doutrina majoritária.

2.4. Isenção e a questão da alíquota zero



– Professora, outro ponto muito confuso é se a alíquota zero de determinado tributo corresponderia à uma isenção. Pode-se afirmar que são institutos semelhantes?

Nesse ponto, há uma divergência doutrinária.



– Ixi, lá vem! Já não bastasse ter de saber sobre as divergências entre as Turmas e entre o STF e o STJ!

Ah, meu bem, você não quer ser um juiz? Pois bem, precisa dominar a doutrina também!



– Está certo, professora. Vou ficar quietinho e sem reclamar!

Bom, a Misabel Derzi¹⁵ defende a ideia de que isenção e alíquota zero são a mesma coisa. Para a nobre professora e renomada tribu-

14. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

15. “Portanto, defendemos que alíquota zero é o mesmo que isenção. Já registramos que, tecnicamente, existem formas distintas de o legislador negar a tributabilidade, vale dizer, conceder isenção, seja pela hipótese, seja pela consequência. Quando a norma concessiva de isenção atua por meio da consequência da norma de tributação, nulificando o dever

tarista, pelo simples fato de a alíquota zero inviabilizar o nascimento da obrigação tributária, corroborando para o não pagamento do tributo, já é o suficiente para qualificá-la como isenção tributária. Ao passo que para Regina Helena Costa, a isenção e a alíquota zero são institutos distintos. Para a Ministra do Superior Tribunal de Justiça, uma das diferenças consiste no fato de que a isenção será concedida mediante previsão em lei, já a alíquota zero poderá ser prevista em ato do Poder Executivo, conforme previsto no art. 153, § 1º, assim como no art. 177, § 4º, I, b – ambos da Constituição Federal de 1988.

Também a Ministra¹⁶ explica que:

Conquanto, inegavelmente, constituam ambas modalidades de exoneração tributária, o fato é que a isenção – consoante a concepção que adotamos – significa a mutilação da hipótese de incidência tributária, em razão da colidência da norma isentiva com um de seus aspectos. Já a alíquota zero é categoria mais singela, pois traduz a redução de uma das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária.

2.5. Proibição das isenções heterônomas



– Essa parte eu já sei por conta do princípio previsto no art. 151, III, da CF/1988, que estudamos no ponto correlato.

Lembre-se da seguinte premissa, a qual eu lhe ensinei: “a União não pode instituir isenções sobre tributos que não sejam de sua competência”. Em regra, somente o ente político que detém a competência tributária para instituir o seu respectivo tributo poderá conceder isenção em relação a ele.

(seja pela alíquota, seja pela base de cálculo ou pela sujeição passiva), a hipótese ou fato gerador não sai ilesa. Ao contrário, os fatos relativamente aos quais a norma de isenção nulificou o dever, atuando por meio da consequência, são automaticamente ceifados, retirados, alijados da hipótese. Consequentemente, aplicam-se à revogação da alíquota zero os princípios da legalidade e da anterioridade, inerentes à isenção.” (DERZI, Misabel Abreu Machado in. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1360.)

16. COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 7. ed. rev. e atual. Editora Saraiva: São Paulo, 2017. p. 309