A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS

Conceição Maria Gomes Ehl Barbosa,
Procuradora do Estado de Sergipe. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes.

RESUMO: Trata-se de uma análise dos reflexos da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), e em especial o seu artigo 14, sobre a concessão ou ampliação de benefícios e incentivos fiscais. Serão enfocados, dentro do tema suscitado, os diversos pontos geradores de controvérsia surgidos com a edição da supra-referida lei complementar, bem como o entendimento que surgiu a partir da interpretação exaustiva de todas as nuances que o assunto suscita.

PALAVRAS-CHAVE: responsabilidade fiscal; renúncia de receita; benefícios e incentivos fiscais.

ABSTRACT: This analysis is about the consequencies of the Complementary Law no. 101/2000 (Fiscal Responsability Law) specially in its article 14, about the grant or amplification of benefits and fiscal incentives. It will be focused, according to the mentioned theme, the numerous aspects that generate controversies arisen from the editing of the above mentioned Complementary Law as well as the understanding that arose from the exhaustive interpretation of all the nuancies that the subject brings.

KEY WORDS: fiscal responsability; financial resources RENUNCIA; fiscal benefits and incentives.

SUMÁRIO: 1. Considerações preliminares; 2. A constitucionalidade do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal; 3. O alcance da expressão "renúncia de receita"; 4. A manutenção dos benefícios fiscais vigentes, no contexto da LRF; 5. Implicações da renúncia fiscal na

elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA); 6. Conclusões.

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

O tema ora sob exame é de preponderante interesse nos dias atuais, em que se vê o Administrador Público forçado a aliar as exigências das novas formas de gestão pública, com a imposição de limites aos governantes, através dos parâmetros conferidos para a administração das finanças, com a prestação de contas sobre os gastos dos recursos públicos, ao atendimento das necessidades contínuas do Estado e da coletividade.

A Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000 dispôs sobre normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade dos administradores fazendários, que contém íntima conotação com a concessão dos incentivos fiscais.

No que atina à temática, o art. 14 do referido diploma legal estabeleceu o seguinte:

> *"rt. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:*
> I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;
> II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.
> § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção

> em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.
> § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.
> § 3º O disposto neste artigo não se aplica:
> I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;
> II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Feitas as considerações preliminares, passaremos então a analisar o tema.

2. A CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Editada em atendimento aos ditames do art. 163 da Carta Constitucional, que dispõe que "Lei complementar disporá sobre: I – finanças públicas", a Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2.000 veio na realidade se traduzir em verdadeiro código de conduta para os administradores públicos.

No que se refere à renúncia de receita, o controle sobre a atividade dos governantes está evidenciado sobretudo no art. 14 do referido diploma legal, *in verbis*:

Questionou-se de imediato a constitucionalidade do artigo acima transcrito, que teria extrapolado o limite constitucionalmente imposto – dispor sobre finanças públicas.

Para que possamos analisar se houve de fato uma extrapolação dos limites fixados no teto constitucional, necessário se faz a análise da

expressão "finanças públicas", contida na Art. 163 da Constituição Federal.

A finalidade fundamental do Estado é a realização do *bem comum*. Para a realização desse *desideratum*, tem o Estado de desenvolver atividades múltiplas, que no conjunto se chamam ***atividade estatal***.

Entre as atividades estatais, podemos destacar a atividade financeira, que é objeto de estudo de várias ciências particulares, entre as quais a Ciência das Finanças Públicas e o Direito Financeiro.

Dessa forma, a expressão "finanças públicas" se nos afigura como um sinônimo da chamada "atividade financeira do Estado", que no dizer do mestre Rui Barbosa Nogueira " *consiste em toda ação que o Estado desenvolve para obter, gerir e aplicar os meios necessários para satisfazer às necessidades da coletividade e realizar seus fins."*[1]

O ilustre Aliomar Baleeiro, por sua vez, define a **atividade financeira do Estado** como "a disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado, ou de outras pessoas de direito público, assim como os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental."[2]

A atividade financeira do Estado se constitui, portanto, em objeto de estudo do Direito Financeiro, que vai disciplinar, normativamente, essa atividade, abrangendo "as regras legais de imposição de tributos, as normas dos orçamentos públicos e as normas legais de contabilidade pública, a aquisição e guarda de bens públicos e, em geral, tudo o que diz respeito a rendas, propriedades, valores e direitos que pertencem ao Estado e aplicados na *atividade financeira."*[3]

Dessa forma, ao disciplinar a renúncia de receitas públicas, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal não extrapolou os limites do art. 163, I, da CF, uma vez que não se afastou do objeto da atividade financeira do Estado, no qual se inclui a disciplina normativa das rendas e valores pertencentes ao Estado.

---

[1] Ruy Barbosa Nogueira - *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 10ª edição, 1990, São Paulo, pág. 3.

[2] Aliomar Baleeiro - *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Forense, 9ª edição, 1973, Rio de Janeiro, pág. 22.

[3] Igor Tenório - *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*, Editora Resenha Tributária, 2ª edição, 1975, São Paulo, pág. 7.

Outrossim, não houve ingerência no campo do Direito Tributário, desde quando a referência ou utilização dos institutos desse ramo do direito destinou-se a possibilitar a implementação da compensação da renúncia de receita, limitando-se a mencioná-los, sem lhes impor qualquer alteração.

No que pertine ao enunciado do § 6º do art. 150 da Constituição da República, o mesmo trata da **concessão** de benefícios fiscais, que só se poderá verificar ante à existência de lei específica sobre a matéria, emanada do ente político que detenha a competência tributária para tal, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Não nos parece haver qualquer conflito entre a norma supramencionada e dispositivo legal ora sob comento, o art. 14 da LRF. Destarte, tratam-se de situações distintas. A exoneração tributária demanda a existência de lei específica sobre a matéria. A norma investigada, por sua vez não está a conceder benefício fiscal, mas apenas norteando a atividade do administrador público, quando da concessão dos referidos benefícios. A LRF, portanto, não pretendeu dispensar a exigência da lei específica para a concessão de benefícios, apenas consagrou novas exigências para tanto.

Por fim, uma última indagação se pode considerar em relação à constitucinalidade do art. 14 da LRF, especificamente em relação ao conteúdo do inciso II, ao se atribuir às hipóteses de compensação de receita o caráter de comando taxativo.

Levando-se em conta o objetivo do inciso acima mencionado, qual seja o de fazer acompanhar à renúncia de receita a respectiva compensação, é de se concluir que o elenco de meios que foram mencionados no multicitado inciso seria meramente exemplificativo, ou seja, qualquer outro meio de aumento da receita, que possibilite a compensação da renúncia, poderá ser admitido, observando-se, todavia, o atendimento ao princípio da anterioridade tributária, consagrado no art. 150, III, a, da CF/88, que dispõe, **in verbis:**

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

...

III – cobrar tributos:

...

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Por consequência, a instituição ou aumento de tributo objetivando atender ao disposto no inciso II do art. 14 da LRF, em obediência ao citado princípio, terá que se verificar no exercício financeiro anterior à concessão do benefício, já que, conforme previsão do §2º do multicitado artigo 14, terá que estar assegurada a compensação pelo aumento de receita, para que possa o benefício entrar em vigor.

3. ALCANCE DA EXPRESSÃO "RENÚNCIA DE RECEITA"

Consoante texto do dispositivo legal em estudo, "a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, ***e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.***"

Pelo que se depreende não só do texto acima transcrito, como da própria essência da Lei de Responsabilidade Fiscal, objetivou o legislador complementar impor limites aos governantes, através dos parâmetros conferidos para a administração das finanças, com a prestação de contas sobre os gastos dos recursos públicos.

Prosseguindo nessa linha de raciocínio, há de prevalecer o entendimento de que importa renúncia de receita todo e qualquer mecanismo financeiro empregado na vertente da receita pública que

implique nos mesmos resultados econômicos da despesa pública, e que não possua o caráter da generalidade.

Vejamos, pois, em apertada síntese, algumas das figuras tributárias que se encontram compreendidas nos atos que importem "renúncia de receita" e que, por conseguinte, subordinam-se ao estatuído no art. 14 da LRF.

Isenção

Questão de relevo se apresenta em relação às **isenções.**

A doutrina clássica define a isenção como um favor legal concedido pelo Estado dispensando o pagamento do tributo devido (Rubens Gomes de Souza, Amilcar de Araújo Falcão). O fato jurídico (fato gerador) ocorre, nascendo a obrogação tributária, operando-se, no entanto, por força de norma isentante, a dispensa do débito tributário.

Em contraposição a referida tese, em entendimento inaugurado por Alfredo Augusto Becker e seguido, entre outros, por Souto Maior Borges, na isenção haveria a exclusão do próprio fato gerador. Esse o entendimento mais aceito atualmente.

No dizer do mestre Hugo de Brito Machado, "Embora tributaristas de renome sustentem que isenção é a dispensa legal do tributo devido, pressupondo, assim, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na verdade ela *exclui* o próprio fato gerador. A lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente dispensa do tributo devido."[4]

A isenção é sempre decorrente da lei, que especifique as condições e os requisitos exigidos para a sua concessão.

Conforme definição do ilustre Ruy Barbosa Nogueira, "a isenção concedida em caráter geral pode ser gozada por todos aqueles que se encontrem na situação descrita pela lei, independentemente de requerimento."[5]

---

[4] Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, 14ª Edição, 1998, São Paulo pág. 155.*

[5] Ruy Barbosa Nogueira em obra citada pág. 134.

Já a isenção especial "é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão." (CTN, art. 179).

O comando normativo em estudo, o multicitado parágrafo 1º, ao mencionar os institutos compreendidos dentro da renúncia de receita, o fez de forma específica, em relação à isenção, para aquelas de caráter não geral, não abraçando, dessa forma, as isenções de caráter geral, que estão, consoante interpretação literal do dispositivo legal, fora do alcance das restrições impostas pelo art. 14 da LRF, devendo obedecer, logicamente, às demais normas e princípios que norteiam a concessão de benefícios fiscais.[6]

Remissão

Remissão, por sua vez, vem de remir, perdoar.

Em Direito Tributário, remir é perdoar ou apagar o débito fiscal. Só pode ser concedida pela autoridade administrativa para tanto expressamente autorizada por lei.

A remissão não se confunde com a anistia, que é forma de exclusão do crédito tributário. A remissão é dispensa do crédito tributário, e pressupõe, portanto, já tenha havido lançamento.

Anistia

A anistia é um benefício que visa excluir o crédito tributário na parte relativa à multa aplicada pelo sujeito ativo ao sujeito passivo, por infrações cometidas por este anteriormente à vigência da lei que o concedeu.[7]

---

[6] A esse respeito, cumpre salientar, firmaram posição os Estados, em reunião ocorrida no Confaz, em Brasília, entre os representantes das Fazendas Estaduais e das Procuradorais dos Estados, de que prevalece o entendimento de que ***" a renúncia fiscal, como denominada e disciplinada pelo art. 14 e parágrafos, deve ser interpretada literal e restritivamente, entendendo-se por isenção concedida em caráter não geral, alteração de alíquota e redução de base de cálculo e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado, aqueles condicionados a requerimento e despacho de autoridade."***

[7] Vittorio Cassone, Direito Tributário, 10ª Ed., São Paulo,, atals, 1997, pág. 137.

A anistia fiscal é regulada pelo art. 150 do CTN. Anistiar é apagar, cortar, suprimir algo do mundo jurídico.

A anistia tem efeitos *ex tunc*, abrangendo exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede.

A anistia exclui o crédito tributário já em cobrança, em débito para com a Fazenda, cuja incidência também já tenha ocorrido, reportando-se, assim como a isenção, somente à obrigação principal.

Redução de base de cálculo

A redução de base de cálculo do tributo é o incentivo fiscal através do qual a lei modifica (para menos) sua base tributável, seja através da aplicação de um percentual de redução, seja mediante a exclusão de qualquer de seus elementos constitutivos.

Concessão de crédito presumido

Crédito fiscal presumido é aquele que não representa montante do imposto cobrado na operação anterior.

Por questões econômicas, ou políticas, sobretudo de incentivo à pequena empresa, a legislação pode estabelecer, nos impostos não cumulativos, para alguns segmentos contribuintes do imposto, a opção pelo crédito em percentual fixo, em substituição aos créditos normais.

Nesta hipótese, a legislação pertinente à matéria oferece ao contribuinte uma forma simplificada de apuração do imposto, mediante a adoção de um percentual fixo, a título de crédito.

Para tal situação, parece razoável o entendimento de que, se o percentual do crédito presumido guardar razoável proporcionalidade com os créditos normais referentes ao segmento econômico ao qual se destina 9 o que terá que restar devidamente comprovado), constituindo-se tão só numa fórmula simplificadora, posta à disposição do contribuinte, não se configura a renúncia fiscal, para os efeitos da LRF.

Ao inverso, se o percentual fixado extrapolar o patamar de crédito considerado normal naquele segmento, ou se o crédito presumido assumir a figura do crédito-prêmio, acumulando-se com os créditos normais, será considerada como renúncia de receita, pois terá como impacto a diminuição da receita pública.

Diferimento

Outra questão a ser objeto de análise é a inclusão do **diferimento** no § 1º do art. 14 da LRF.

Tal figura jurídico-tributária se trata tão somente de dispensa especial de pagamento do imposto (mais precisamente de natureza desburocratizante), que por sua vez é postergado para uma operação posterior, sem que afete a não cumulatividade.

Nessa situação, o diferimento se traduz em situação veiculadora de condições de pagamento, e não de liberação de carga tributária. Não se insere, pois, na expressão "renúncia de receita".

Redução de Alíquotas pelo Senado Federal

A Carta Constitucional de 1988, no seu art. 155, § 2º, IV e V, "a", atribuiu ao Senado Federal o estabelecimento de alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, bem como as alíquotas mínimas nas operações internas, em relação ao ICMS.

Na redução de alíquotas pelo Senado, por força da atribuição que lhe é constitucionalmente conferida, não há qualquer interferência dos Estados, não compreendendo, portanto, renúncia de receita.

Tal poder conferido ao Senado, na verdade, tem por fim o combate à guerra fiscal entre os Estados.

Parcelamento de Débitos Fiscais

O parcelamento do débito fiscal ocorre quando o contribuinte, que por qualquer razão tornara-se inadimplente, requer à Administração o pagamento desse seu débito em atraso em parcelas.

No parcelamento do débito do contribuinte não se constata renúncia de receita, tendo em vista que o débito em atraso não constituía efetivamente receita.

Diferentemente, o parcelamento de débito fiscal acompanhado de dispensa de juros e multa ou de parte do crédito tributário, fica sujeito às limitações impostas pela LRF, por se caracterizar como renúncia de receita.

4. MANUTENÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS VIGENTES, NO CONTEXTO DA LRF

Para apreciação do tema ora sob análise, a solução está na conhecida fórmula de aplicação das leis: entrando em vigor determinada lei, a mesma aplica-se, em regra, apenas aos atos que vierem a ser praticados na sua vigência, restando inatingíveis aqueles que se consumaram sob a égide da legislação anterior.

A LRF, por ter instituído um novo regime, com novas condições para a concessão de incentivos fiscais, não pode gerar efeito para o passado, juridicizando atos ou fatos que antes não necessitavam cumprir certos requisitos. Referida lei, por conseguinte, somente abarcará aquelas novas situações que vierem a se constituir daí por diante.

É a aplicação, em toda a sua plenitude, do princípio do *tempus regis actus,* isto é, aplica-se ao fato a lei vigente ao tempo de sua ocorrência, o que, no plano axiológico, tem por escopo a própria segurança jurídica.[8]

5. IMPLICAÇÕES DA RENÚNCIA FISCAL NA ELABORAÇÃO DA LDO E LOA

Para a adoção das condições previstas no inciso I do art. 14, todavia, é mister salientar que tal procedimento implicará na observância de aspectos atinentes à elaboração da LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e LOA (Lei Orçamentária Anual).

Os atos de concessão de benefícios que importem em renúncia de receita, deverão ser programados anteriormente à elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e portanto da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Dessa forma, as novas regras impostas às hipóteses de renúncia de receita, que devem estar previstas na LDO e LOA, remetem à observância dos prazos do § 2º do art. 35 do ADCT da Constituição Federal, estipulados para a elaboração das respectivas leis orçamentárias:

---

[8] Hugo de Brito Machado, *Temas de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, pág. 131.

> Art. 35.
> ...
> § 2º Até a entrada em vigor da Lei Complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:
> ...
> II – o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

Por sua vez, o art. 4º, § 2º, V, da LRF dispõe que:

> Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá ao disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e :
> § 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais...
>
> § 2º O anexo conterá, ainda:
> ...
> II – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Como conseqüência, até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa, ou seja, até 30 de junho de cada ano, os atos de concessão de incentivo que importem renúncia de receita deverão ter sido programados, a fim de que constem dos anexos da LDO e da LOA, caso contrário, somente no exercício seguinte, com a sua previsão nas novas LDO e LOA, poderá o Estado implementá-los.

Cumpre salientar, finalmente, e em atendimento ao princípio da anterioridade, acaso adote-se a opção das condições previstas no inciso

II do art. 14, que a medida de compensação à renúncia de receita fiscal, que importe em criação ou majoração de tributo, terá que ser objeto de lei, a ser editada no mesmo exercício financeiro em que foi elaborada a LDO, para que possa ser cobrada no exercício seguinte, já que o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício só entrará em vigor quando estiver assegurada a compensação pelo aumento de receita (art. 14, § 2º da LRF).

6. CONCLUSÕES

À luz da legislação e doutrina pátrias as conclusões a seguir postas representam, em verdade, a compilação dos juízos emitidos ao longo do trabalho. Ei-las:

1 – O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal respeita os ditames da atual Carta Constitucional, não cabendo lhe atribuir a mácula de inconstitucional;

2 – A expressão renúncia de receita alcança toda e qualquer exoneração tributária que importe na redução **discriminada** de tributos.

3 – O diferimento como situação de mera postergação de pagamento não se traduz em liberação da carga tributária, não se inserindo na expressão "renúncia de receita". O mesmo entendimento se aplica ao crédito presumido, nas situações em que o percentual atribuído guarde proporcionalidade com os créditos normais, assim como o parcelamento de débitos fiscais, desde que não haja dispensa de juros e multas ou de parte do crédito tributário;

4 – A redução de alíquotas pelo Senado Federal é efetuada sem qualquer interferência dos Estados, não compreendendo, por tal motivo, renúncia de receita;

5 – Em obediência ao princípio consagrado em nosso ordenamento jurídico, segundo o qual *" a lei do tempo rege o ato",* a LRF e os novos regimes por ela introduzidos não alcançam os atos e fatos jurídicos em curso;

6 – Os atos de concessão de benefícios que importem renúncia de receita devem estar previstos na LDO e na LOA, portanto, até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa, os referidos atos deverão ter sido programados, a fim de que constem nos anexos

das mencionadas leis, observado, ainda, o atendimento ao princípio da anterioridade.

Ante o exposto, resta patente que a concessão dos incentivos fiscais continua plenamente válida, podendo e devendo ser utilizada toda vez que venha a resultar em benefício para a coletividade, privilegiando o interesse público. Todavia, como os benefícios fiscais implicam em renúncia de receita, a partir da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, os agentes públicos passam a ficar sujeitos a determinadas limitações e condições para que tais benefícios não acarretem a imputação de responsabilidade.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 9ª edição, Rio de Janeiro, 1973.

CASSONE, Vittório. *Direito Tributário*, 10ª edição, São Paulo, Atlas, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 14ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 1998.

_____. *Temas de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS, Teoria e Prática*, 4ª edição, São Paulo, Dialética, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 10ª edição, São Paulo, Saraiva, 1990.

TENÓRIO, Igor. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*, 2ª edição, São Paulo, 1975, Editora Resenha Tributária.