

# VENDA DE APARELHOS CELULARES A PREÇOS SIMBÓLICOS - DOAÇÃO VERSUS COMPRA E VENDA - TRIBUTAÇÃO PELO ICMS E REFLEXOS NO PIS/COFINS

André Mendes Moreira

## 1. A *quaestio júris*

Diversas operadoras de telefonia têm adotado a prática de vender, a preços simbólicos (v.g., R\$ 1,00), aparelhos de telefone celular. O mote de tais vendas são, em regra, promoções temporárias (dia dos pais, Natal, etc), nas quais busca-se ampliar a base de assinantes da empresa com a concessão de subsídios para aquisição dos aparelhos.

O questionamento que exsurge de tal prática tem sido o do tributo incidente na operação: a venda, quando realizada a preços simbólicos ou irrisórios, se desnaturaria em doação? No caso exposto, dessorate, qual seria o imposto devido: o ICMS (regularmente exigido nas alienações mercantis) ou o ITCD (imposto sobre doações de quaisquer bens ou direitos - sendo que, na hipótese de exigência deste, ter-se-ia que considerar a compra e venda do aparelho como uma doação disfarçada)?

Em antecipação à resposta ao questionamento acima, tem-se que a venda do aparelho celular por preços simbólicos não consiste em simulação ou ato ilícito. Afinal, a alienação do mesmo se dá com caráter nitidamente negociai, é dizer: a empresa vende o aparelho com prejuízo pois pretende ampliar sua base de assinantes, aumentando com isso sua participação no mercado e, via de consequência, as receitas auferidas em decorrência do exercício de sua atividade-fim: a prestação de serviço de comunicação.

## 2. Doação x compra e venda e a hipótese de incidência do ICMS

A Constituição de 1988 estabelece (e distingue) os fatos geradores do ITCD e do ICMS, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior [...]

Pela letra do texto constitucional, poder-se-ia sustentar que sobre doações incide apenas o imposto do inciso primeiro, o ITCD. Todavia, há opiniões de peso em sentido contrário.

Carrazza<sup>1</sup> entende ser a doação tributável pelo ICMS sempre que o seu objeto for um bem móvel inserido no comércio, ou seja, uma mercadoria. Veja-se o que diz o autor:

Salientamos que não é só a compra e venda de mercadorias que abre espaço a este imposto, senão também a troca, a doação, a dação em pagamento, etc. Todas estas operações propiciam a circulação jurídica de mercadorias e, em tese, são passíveis de tributação por meio de ICMS.

[...]

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

[...]

Observe-se que quando a Constituição aludiu a mercadorias, encampou um conceito que já estava perfeitamente desenhado pela lei comercial (lei de caráter nacional).

[...]

Temos, assim, que o conceito de mercadoria, no que diz com o ICMS, há de ser entendido como em Direito Comercial. E mercadoria, tornamos a repetir, é o bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio ('in commercium'), sendo submetido, pois, ao regime do direito mercantil, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes. Tanto é mercadoria o gênero alimentício que é exposto à venda em um supermercado, como a escultura que uma galeria de arte coloca em comércio,

---

1. CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 40-2.

como, ainda, o relógio que está à venda em uma relojoaria. Mercadoria, enfim, é a coisa fungível (que se pode substituir por outra que tenha as mesmas características e sirva para satisfazer as mesmas necessidades) que se destina ao comércio.

Não obstante a clareza com que externa seu entendimento, o autor ainda acrescenta as seguintes ponderações, que visam solucionar o conflito aparente entre a incidência do ICMS nas doações e a tributação pelo ITCD<sup>2</sup>:

Bem móvel é gênero, do qual a mercadoria é espécie. Só é mercadoria o bem móvel objeto de mercancia, isto é, que, integrado ao estoque da empresa, destina-se à revenda.

O ICMS não atinge transmissões de bens imóveis, até porque estas são alcançadas expressamente pelo ITBI, imposto municipal previsto no art.

156, II, da CF. E não atinge as transmissões de bens móveis em geral, porque, para a maioria delas, a Constituição reservou o imposto sobre doação de bens (art. 155, I).

Dessarte, para o ilustre professor, incidirá o ICMS quando a doação for feita por empresa mercantil, dentro do contexto comercial. Somente sobre as demais doações, nesta ótica, incidiria o ITCD.

O entendimento acima é compartilhado pelo fisco paulista, conforme se deduz do seguinte trecho da resposta à Consulta nº 796/01, de 07.12.2001:

16. Por fim, a distribuição gratuita a funcionário de mercadorias recebidas de patrocinadores é doação, operação de circulação de mercadorias, tributada normalmente pelo ICMS, cujo fato gerador é a sua 'saída' (art. 2º, inc. I, da Lei nº. 6.374/89), e que tem por imposto a ser debitado o resultado do produto da alíquota normal dos produtos incidente sobre 'o preço FOB estabelecimento comercial à vista' (art. 25, § 1º, da Lei nº. 6.374/89). Cabe a emissão de Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, e demais obrigações acessórias, conforme as normas regulamentares.(grifos nossos)

---

2. CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 41, nota nº 13.

De fato, o RICMS/SP dedica todo um capítulo à entrega de brindes ou presentes (o que poderia ser chamado de doação mercantil), determinando a incidência do ICMS nessas hipóteses<sup>3</sup>.

Soares de Melo<sup>4</sup>, contudo, não considera a hipótese de que a doação teria uma modalidade *mercantil* e, nesse caso, seria tributável pelo ICMS). Confira-se o seu entendimento:

Há fundamento para desconsiderar as doações da hipótese de incidência do ICMS, em razão de esse negócio implicar em manifesta ausência de capacidade contributiva, além do fato de não se tratar de efetiva mercadoria, diante da ausência de transação mercantil.

Nessa linha de raciocínio, fora argumentado o seguinte:

‘A doação destina bens para fora do comércio. Apenas diante disso, já podemos dizer que, se as mercadorias são ‘bens móveis [...] que [...] tenham

3. Confira-se o RICMS/SP:

“CAPÍTULO VII - DOS BRINDES OU PRESENTES

SEÇÃO I - DA DISTRIBUIÇÃO DE BRINDES POR CONTA PRÓPRIA

Artigo 455. Considera-se brinde a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final.

Artigo 456. O contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º):

I - registar a Nota Fiscal emitida pelo fornecedor no livro Registro de Entradas, com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal;

II - emitir, no ato da entrada da mercadoria no estabelecimento, Nota Fiscal com destaque do valor do imposto, incluindo no valor da mercadoria adquirida o Imposto sobre Produtos Industrializados eventualmente pago pelo fornecedor, e fazendo constar, no local destinado à indicação do destinatário, a seguinte expressão ‘Emitida nos Termos do Art. 456 do RICMS’;

III - registrar a Nota Fiscal prevista no inciso anterior no livro Registro de Saídas, na forma prevista neste regulamento.

§ 1º. Fica dispensada a emissão de Nota Fiscal na entrega ao consumidor ou usuário final.

§ 2º. O contribuinte que efetuar transporte de brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final observará o seguinte:

1 - emitirá Nota Fiscal relativa a toda a carga transportada, nela mencionando, além dos demais requisitos:

a) a natureza da operação: ‘Remessa para Distribuição de Brindes - Art. 456 do RICMS’;

b) o número, a série, a data de emissão e o valor da Nota Fiscal prevista no inciso II;

2 - a Nota Fiscal prevista no item anterior não será registrada no livro Registro de Saídas.”

4. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS - Teoria e Prática*, 9ª ed. Dialética: São Paulo, 2006, pp. 33-4.

...sido adquiridos para serem revendidos', e se doação nunca se confunde com a revenda de bens móveis, logo, é forçoso concluir que mercadorias em estoque deixam de ser mercadorias a partir do momento em que são destinadas para doação. Nesses termos o ICMS não pode incidir sobre doações.' (Douglas Yamashita, ICMS - IVA - Princípios Especiais, IOB, São Paulo, 2000, p. 31)

Realmente, a Constituição dispôs que sobre a doação incide imposto específico (ITCMD), apesar de a competência tributária ser também conferida aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155,1). Assim, na transmissão de bens patrimoniais corpóreos, realizada com liberalidade (art. 538 do Código Civil), não deve ser cogitada a incidência do ICMS.

Há que se compatibilizar as materialidades pertinentes ao ITCMD (doação de bens) com o ICMS (operações relativas à circulação de mercadorias), face os negócios sobre os quais incidem; não sendo o caso de jamais se cogitar de dupla incidência tributária no caso de se tratar de transações mercantis gratuitas.

Para este outro autor, a doação, por sua própria natureza gratuita, afastaria de plano o caráter mercantil. Transforma em simples bem móvel o que antes era mercadoria.

Esta segunda parece ser a interpretação mais apropriada, que chega mesmo a esclarecer os motivos da previsão constitucional de um tributo específico para doações. Assim, sobre qualquer doação incidiria sempre o ITCD, nunca o ICMS. Do contrário, não se poderia tratar de doação, eis que o pressuposto desta é transladar a propriedade de bens (móveis ou imóveis) sem intuito negociai ou comercial, sendo a liberalidade sua nota característica.

Assentada esta premissa - a de que a doação não se tributa pelo ICMS, mas, sim, pelo ITCD - passe-se adiante.

### 3. O negócio jurídico da doação e seus elementos distintivos da compra e venda

Consoante mencionado acima, a liberalidade é traço distintivo essencial da doação, assim definida no Código Civil (art. 538):

Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita.

O aludido negócio jurídico possui algumas modalidades, já assentadas na doutrina e jurisprudência, cujas espécies podem ser assim sumariadas:

- a) doação pura: transmissão do bem no propósito de favorecer o donatário, sem nada lhe ser exigido e sem subordinar-se a qualquer condição ou motivação extraordinária;
- b) doação modal ou com encargo: contém imposição de um dever ao donatário, o qual tem de cumpri-lo (sem prejuízo do *animus donandi* por parte do doador). Constituindo o encargo uma restrição criada ao beneficiário do negócio jurídico, não pode jamais assumir aspecto de contrapartida da liberalidade;
- c) doação remuneratória: efetuada com o propósito de recompensar serviços prestados ao doador pelo donatário; e
- d) doação subordinada a condição: a condicionante pode ser suspensiva ou resolutiva, sempre dependente da vontade do donatário.

No contrato de doação, destacam-se claramente os elementos constitutivos subjetivo (a manifestação de vontade de realizar ato de liberalidade, o *animus donandi*) e objetivo (a diminuição de patrimônio do doador em face do negócio jurídico praticado).

Como nos casos das vendas de celulares a preços simbólicos o negócio envolve a aquisição de um plano de serviços de telefonia móvel, o baixo valor negociado, em si, não é suficiente para descharacterizar a compra e venda em doação, pois a empresa possui interesse comercial em tal ato (que ampliará sua base de clientes e, conseqüentemente, seu faturamento na atividade que é o principal escopo de qualquer operadora: a prestação do serviço de comunicação).

Exclui-se a hipótese de uma doação condicional ou com encargo dissimulada, porque o comprador, caso não cumpra as condições do contrato, não deverá devolver ou ressarcir o bem, mas tão-somente submeter-se ao pagamento de multa. Ademais, não está presente o *animus donandi*, ou seja, a intenção de doar, a liberalidade no sobrepreço pago voluntária e conscientemente.

Já na compra e venda, embora não haja necessidade da exata correspondência entre o valor real do bem objeto da compra e ven-



da e o montante pago, não poderá referido preço ser vil ou ficto. Se for ficto não haverá compra e venda, mas uma doação dissimulada. É o que prega a doutrina civilista de Sílvio Venosa<sup>5</sup>:

0 preço deve ser real. Valor ínfimo, irrisório ou fictício, equivale a sua inexistência, pode simular ou caracterizar negócio jurídico diverso da compra e venda, como doação, por exemplo. 0 mesmo se pode dizer da hipótese oposta: valor astronomicamente elevado e desproporcional em relação a valor de mercado pode mascarar outro negócio, nem sempre cristalino.

Conforme preleciona Caio Mário<sup>6</sup>, a doação dissimulada é aquela em que está “presente a simulação como defeito social do negócio jurídico, o qual a torna anulável nos mesmos casos em que prejudica outro qualquer ato, mas que é admissível (doação sob forma de venda, ou de reconhecimento de dívida, ou de doação em pagamento etc.) quando não ofende a órbita jurídica alheia.”

Diante disso, se estivéssemos diante de um caso de venda pura e simples de aparelho celular pelo valor de R\$ 1,00 (um real), seria plausível arguir-se a existência de doação, via simulação de compra e venda.

Entretanto, tratando-se de venda de aparelho por operadora que possui interesse comercial em ampliar sua base de clientes, por meio dos quais auferirá receita pela prestação do serviço de comunicação (ou seja, havendo propósito negociai efetivo para a venda a preço irrisório), tem-se que prevalece o contrato de compra e venda, sem a caracterização de uma simulação, incidindo, portanto, o ICMS.

Nessa situação, o baixo preço da mercadoria está justificado pelo interesse na prestação onerosa do serviço de telecomunicação.

Destaque-se, por derradeiro, que prejuízo algum será causado ao erário estadual, posto que o ICMS incide também sobre o aludido serviço de comunicação (em alíquota inclusive superior ao

---

5. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: contratos em espécie*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 35.

6. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Rio de Janeiro: forense, 1992; v. 3 - fl. 03.

ICMS cobrado na operação de circulação de mercadoria), serviço este que será viabilizado e incrementado pela venda a baixo custo dos aparelhos.

#### 4. Direito ao crédito do ICMS pelas entradas independente do valor efetivo de venda das mercadorias

Outra questão que impende gizar é a relativa ao creditamento do ICMS quando a mercadoria é vendida abaixo do preço de aquisição - o que, no caso em análise, é uma constante, haja vista que as operadoras adquirem os celulares por preços de mercado e os revendem por valores inferiores a estes, quando não irrisórios.

Em hipóteses como essa, alguns fiscos sustentam que inexistente direito ao crédito do ICMS em relação à diferença entre o preço de aquisição e o de revenda do aparelho, quando este último for inferior ao primeiro. Algumas legislações estaduais possuem tal previsão, como ocorre no Estado do Rio de Janeiro, por força da Lei nº 2.657/96, *in verbis*:

Art. 37. [...]

§1º. Quando, por qualquer motivo, a mercadoria for alienada por importância inferior ao valor que serviu de base de cálculo na operação de que decorreu sua entrada, será obrigatória a anulação do crédito correspondente à diferença entre o valor citado e o que serviu de base de cálculo na saída respectiva.

Sobre ser injusta - posto que, além da venda abaixo do preço de custo, o empresário é penalizado com o estorno dos créditos de ICMS correspondentes à diferença entre os preços de aquisição e alienação -, a regra é injurídica, contrariando tanto a LC nº 87/96 quanto a Constituição de 1988.

Consoante prescreve a Lei Kandir, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação mercantil. Dessarte, se a venda ocorreu pelo preço de R\$ 1,00, é sobre este montante que deverá ser calculado o débito do imposto - sem qualquer prejuízo ao crédito do ICMS, que será o valor destacado na nota fiscal de aquisição. Os dispositivos são claros, pelo que vale conferi-los:



(a) Cálculo do ICMS devido pela saída dos aparelhos celulares:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte [...]

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação [...]

(b) Cálculo do crédito do ICMS na entrada dos aparelhos:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Ou seja, inexistente na legislação complementar do ICMS, qualquer autorização para que seja estornado o crédito do imposto quando a alienação da mercadoria se der por preço inferior à sua aquisição. As únicas possibilidades em que se permite tal medida - estorno dos créditos - são aquelas previstas na constituição, a saber: isenção ou não-incidência (art. 155, §2º, II<sup>7</sup>), o que definitivamente não é o caso em análise.

7. Dispõe a CR/88:

“Art. 155. [...]

(...]

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores [...]

Nesta toada, a jurisprudência das cortes superiores brasileiras já assegurou o direito de manutenção do crédito pelo contribuinte do ICMS, mesmo nas hipóteses em que a venda da mercadoria ocorrer - por qualquer motivo - em preço menor que o pago na aquisição da mesma. Confira-se o que já decidiram:

(a) O STF, em caso análogo ao presente:

ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MERCADORIA USADA. BASE DE INCIDÊNCIA MENOR. PROIBIÇÃO DE CRÉDITO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas 'a' e 'b' do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão." (STF, Pleno, RE nº 161.031/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 06/06/97, p. 24.881)

(b) O STJ, em acórdão que curou de caso idêntico ao ora analisado:

TRIBUTÁRIO. ICM. CUMULATIVIDADE. ESTORNO DE CREDITAMENTO FISCAL. DECRETO-LEI 406/68 (ART. 3º, § 1º). DECRETO ESTADUAL 1.086/77 (ART. 42).

Descabe a pretensão fiscal de estornar crédito do ICM, sob a justificativa da mercadoria ter sido vendida (saída) por preço inferior ao da aquisição (entrada).

Precedentes da jurisprudência. Recurso provido. (STJ, 1ª Turma, REsp. nº 2.768/RJ, Rei. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, DJ 06.06.94, p. 14.215)

Dessarte, independentemente do valor de venda do aparelho, inexistente legitimidade por parte do Estado-membro para estornar os créditos do ICMS aos quais a operadora de telefonia faz jus pela aquisição dos celulares, sob pena de violação tanto à legislação complementar do imposto como à Constituição da República.

## 5. Considerações sobre a incidência do PIS/Cofins na venda de celulares a preços subsidiados

Por força do disposto nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (que disciplinam, respectivamente, o PIS e a Cofins não cumulativos), a operadora terá o direito de aproveitar crédito de PIS/Cofins quando da aquisição de bens para revenda. É o que dispõe o art. 3º, I, de ambos os diplomas normativos:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda [...]

Contudo, as referidas leis não autorizam o creditamento quando a mercadoria adquirida for doada pela empresa (tal previsão não consta de nenhum inciso do art. 3º das leis em tela). Trata-se de rematado contra-senso, sobre ser injusto. Todavia, como a não-cumulatividade do PIS/Cofins difere daquela do ICMS, posto que somente permite as deduções de créditos expressamente previstos, não há possibilidade de creditamento, haja vista a ausência de regra autorizativa.

Tais premissas são importantes para tecer-se as seguintes considerações:

- a) se a venda de aparelhos celulares a R\$ 1,00 (ou qualquer outro preço simbólico) for efetivamente considerada compra e venda, como defendido neste trabalho, a empresa terá o direito de se creditar do PIS/Cofins, calculando dito crédito sobre o valor de aquisição dos aparelhos celulares (em contrapartida ao débito calculado sobre o valor da venda simbólica); e
- b) se a venda for considerada uma doação, ainda que seja a dita doação mercantil (o que não consider-se acertado, todavia), inexistirá para a operadora o direito de crédito de PIS/Cofins, face à ausência de previsão, na legislação de regência das citadas contribuições, de autorização para o creditamento quando os bens adquiridos forem doados - e não vendidos - pela empresa.

## 6. Conclusões

Por todo o exposto, pode-se assertar que, em se tratando de venda de aparelhos de telefonia - independentemente do valor - realizada por operadoras (cujo êxito no objeto social depende da massificação da utilização dos telefones móveis), o tributo incidente na espécie é o ICMS. Não vislumbra-se a espécie de doação mercantil, que supostamente atrairia também o ICMS pois, a nosso sentir, a doação ou é ou não é. Ou seja, a natureza jurídica do instituto da doação, assentada no Código Civil brasileiro e na doutrina especializada, não admite a sua tributação pelo ICMS, que cura da translação mercantil da propriedade móvel, consoante leciona Sacha Calmon<sup>8</sup>. Assim é que, mesmo na venda de mercadorias por preços muito baixos, o imposto a se exigir é o ICMS, dado que inexistente o animus donandi típico da doação (a qual, por essa razão, sofre incidência diferenciada, pelo ITCD, que incide somente na transmissão não onerosa de bens, conforme lembrado por Mísabel Derzi<sup>9</sup>).

Sendo compra e venda, exsurgirá para a operadora o direito:

- a) à tomada de créditos do ICMS pelas aquisições de aparelhos no período, independentemente do valor efetivo de venda de cada celular, sobre o qual serão calculados os débitos do imposto (posto ser o ICMS tributo apurado por competência, e não por produto); e
- b) ao creditamento do PIS/Cofins não cumulativos, haja vista que tanto a Lei n° 10.637/02 (PIS) como a n° 10.833/03 (Cofins) permitem a tomada de créditos quando da aquisição de bens para posterior revenda (inexistindo, todavia, permissão para o creditamento quando os bens são doados, e não vendidos).

---

8. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 356-357.

9. BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 259-260.