



Processo nº : 10783.010076/96-80
Recurso nº : 116.589
Acórdão nº : 202-13.790

Recorrente : CIA. NIPO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - NIBRASCO
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento compete julgar processos administrativos nos quais tenha sido instaurado, tempestivamente, o contraditório (Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.748/93 e pela Portaria SRF nº 4.980/94). Entre as atribuições dos Delegados da Receita Federal de Julgamento inclui-se o julgamento, em primeira instância, de processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (art. 5º da Portaria MF nº 384/94). A competência pode ser objeto de delegação ou avocação, desde que não se trate de competência conferida a determinado órgão ou agente, com exclusividade, pela lei. São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente (art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72).
Processo que se anula, a partir da decisão de primeira instância, inclusive.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CIA. NIPO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO – NIBRASCO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em anular o processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2002

[Assinatura de Henrique Pinheiro Torres]
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

[Assinatura de Ana Neyle Olímpio Holanda]
Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Adolfo Montelo.

Eaal/cf/mdc



Processo nº : 10783.010076/96-80
Recurso nº : 116.589
Acórdão nº : 202-13.790

379

Recorrente : CIA. NIPO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - NIBRASCO

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de IPI, apurado durante o ano de 1995 (doc. fl. 01). Neste período, o benefício fiscal de crédito presumido encontra-se normatizado pela Medida Provisória nº 948, de 23/03/95, com reedições, e pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95.

A interessada solicitou o ressarcimento de R\$2.830.219,43, protocolizando o pedido em 09/07/96. Foram anexados os Documentos de fls. 04/20.

A Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES, com o objetivo de empreender as verificações prévias na documentação fiscal da requerente, efetuou diligência fiscal, onde foram solicitados os livros fiscais e documentos elencados à fl. 22 e verso.

Em resposta à solicitação da autoridade fiscal, a empresa informou que, após verificações em guias de exportação e notas fiscais, constatou que a mercadoria que fabrica tem o código NBM/SH nº 2601.12.0201, com a situação de não tributável (N/T), ou seja, não sujeito ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, estando fora do campo de incidência do imposto, não se incluindo entre os seus contribuintes, motivo pelo qual não possuía os livros fiscais exigidos para os controles relativos àquele tributo.

A autoridade fiscal trouxe aos autos a Informação de fls. 25, onde destaca o seguinte:

a) no parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 consta que, para efeitos da citada lei, utilizar-se-á, subsidiariamente, as legislações do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento de conceitos sobre receita operacional bruta e dos insumos (matéria-prima, produtos intermediários e embalagens); e

b) observado o teor dos artigos 1º e 3º do Regulamento do IPI (Decreto nº 87.981/82) – RIPI/82, e notadamente o artigo 8º do mesmo regulamento, os produtos constantes da Tabela de Incidência de IPI – TIPI com o indicativo N/T estão excluídos do campo de incidência do IPI, e que a peticionante não se enquadra como estabelecimento produtor e exportador de produto que possa usufruir do incentivo do crédito presumido de IPI como ressarcimento das Contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS.

Assim sendo, e com base na interpretação de que, pelo texto da Lei nº 9.363/96, as exportações de produtos não compreendidos no campo de incidência do IPI não estão abrangidas pelo ressarcimento pleiteado, vez que, para efeito do referido imposto, define-se estabelecimento produtor aqueles que industrializarem produtos sujeitos ao IPI, e, não sendo a

2



Processo nº : 10783.010076/96-80
Recurso nº : 116.589
Acórdão nº : 202-13.790

interessada contribuinte do IPI, deixa de preencher condição essencial para fruição do benefício, a DRF/Vitória/ES, autoridade competente para a apreciação do pedido, optou por indeferi-lo.

Inconformada, a requerente apresentou, tempestivamente, manifestação contrária ao indeferimento (fls. 32/38), aduzindo as seguintes razões:

- inicialmente, ressalta que a Lei 9.363/96, em seu artigo 1º, tem a evidente intenção de beneficiar as empresas exportadoras de mercadorias nacionais, e não especificamente os contribuintes do IPI, determinando que fará jus ao crédito presumido de IPI “a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais”, não o estabelecimento produtor, a que alude a decisão, adotando como base legal para sua interpretação o artigo 3º da Lei nº 4.502/64, que se encontra derogada pelo Código Tributário Nacional, que, no seu artigo 51, II, define que o contribuinte do imposto é o industrial ou quem a ele a lei equiparar;
- é cristalina a definição do contribuinte do IPI dada pelo CTN ao determinar que é contribuinte do imposto o industrial e não o estabelecimento produtor; melhor, sequer exige que dê saída a produtos sujeitos ao imposto, conforme dispunha o artigo 3º da Lei nº 4.502/64, derogado pelo artigo 51 do CTN;
- o CTN, como lei de normas gerais, detém a competência atribuída constitucionalmente para definir fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos previstos na Constituição, e estas definições foram de forma a abranger, no universo dos contribuintes, todos os estabelecimentos industriais ou quem a eles a lei equiparar, derogando a restrição existente no artigo 3º da Lei nº 4.502/64;
- pelo princípio da hierarquia das normas, a lei complementar, ao legislar sobre assuntos de sua competência, prevalece sobre a lei ordinária, não podendo por esta ser alterada, e tanto a doutrina como a jurisprudência conferem ao CTN o *status* de lei complementar, e, como tal, prevalece sobre a legislação inferior;
- se por absurdo aventar-se a hipótese de serem as duas leis conflitantes (Leis nºs 4.502/64 e 5.172/66) como iguais na hierarquia legislativa, ainda assim o CTN prevaleceria, eis que, segundo o artigo 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil, determina que “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”;
- em nenhum momento a Lei nº 9.363/96 transferiu sua competência de determinar o benefício, o beneficiário, a base de cálculo ou a alíquota, apenas determinou a utilização subsidiária da legislação do Imposto de Renda e do IPI para estabelecer, respectivamente, os conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem;

J //



381

Processo nº : 10783.010076/96-80
Recurso nº : 116.589
Acórdão nº : 202-13.790

- em qualquer leitura da Lei nº 9.363/96, como a Portaria MF nº 129/95, não é possível encontrar qualquer interpretação que determine a condição de contribuinte do IPI como essencial à fruição do benefício;
- a Lei nº 9.363/96, que estabelece o incentivo, é a matriz na qual deverá ser buscado o seu inteiro alcance; a pesquisa da amplitude deste deve ater-se aos dispositivos da lei, que dispõem expressamente sobre o crédito presumido, ressarcimento, fato gerador, base de cálculo e beneficiários, não oferecendo qualquer margem às interpretações previstas no artigo 108 do CTN, que apenas são aplicáveis nos casos de ausência de disposição expressa;
- é farta a jurisprudência administrativa em decisões que determinam caber o ressarcimento à empresa produtora de mercadorias nacionais, não cabendo ao intérprete restringir o incentivo fiscal aos produtos industrializados sujeitos ao IPI, e cita acórdão deste Segundo Conselho de Contribuintes; e
- como pedido adicional, pleiteia que o ressarcimento seja procedido com o acréscimo de juros à Taxa SELIC, em atendimento ao princípio da isonomia, tendo em vista a exigência dos referidos juros nos casos de revenda no mercado interno, pela empresa comercial exportadora, dos produtos adquiridos para exportação, consoante o disposto no artigo 2º, § 7º, da Lei nº 9.363/96, para fazer face à perda do valor aquisitivo da moeda em decorrência do atraso decorrente da tramitação do pedido de ressarcimento.

A autoridade recorrida não acatou os argumentos de defesa da impugnante, manifestando-se pelo indeferimento do pedido de ressarcimento, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

“Ementa: CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO. O direito ao ressarcimento dos créditos presumidos do Imposto sobre Produtos Industrializados, atribuído ao produtor e exportador, de que trata a Medida Provisória nº 948/95 e subseqüentes, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96, é condicionado a que os produtos elaborados estejam dentro do campo de incidência do imposto, nos termos do artigo 1º, combinado com o parágrafo único da citada MP.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.

Irresignada com a decisão singular, a requerente, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde reafirma todos os argumentos de defesa expendidos na impugnação, aduzindo, ainda, em síntese, as seguintes considerações:

- tem como objetivo social principal a atividade de produção e venda de pelotas de minério de ferro e encontra-se inscrita no Código de Atividade Econômica da Secretaria da Receita Federal sob o número 13.10-2/02 – Pelotização/sintetirização de minério de ferro, que

J



Processo nº : 10783.010076/96-80
Recurso nº : 116.589
Acórdão nº : 202-13.790

382

consiste na industrialização de minério de ferro, beneficiando-o em pelotas para venda nos mercados interno e externo;

- a definição de beneficiamento, no Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, vigente à época do pedido de ressarcimento, encontra-se disposta, no artigo 3º, II, como *“a que importe em modificar, aperfeiçoar ou de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto”*;
- o Parecer Normativo CST nº 398/71 estabelece que, por beneficiamento, supõe-se a preexistência de um produto que, mantendo a sua individualidade, tem aperfeiçoados o seu funcionamento, utilização, acabamento ou aparência, desta forma, não deve haver dúvida de que a atividade exercida pela recorrente enquadra-se no conceito de industrialização por beneficiamento, consubstanciando fato gerador do IPI;
- neste sentido, parece restar claro que o simples fato de as mercadorias a que dá saídas estarem classificadas na TIPI como não tributadas não quer dizer que as mesmas encontram-se fora do campo de incidência do imposto, não se sujeitando ao mesmo;
- a Lei nº 4.502/64, que instituiu o então Imposto sobre o Consumo, considerava contribuinte o produtor, conforme estabelecido em seu artigo 35, e definia estabelecimento produtor, em seu artigo 3º, como sendo todo aquele que industrializasse produto sujeito ao imposto;
- com a reforma do Sistema Tributário Nacional, introduzida pela Emenda Constitucional nº 18/65, foi criado o IPI, e, com a edição da Lei nº 5.172/66 – CTN, foram instituídas novas regras gerais de direito tributário, estabelecendo um novo conceito de contribuinte do IPI, em seu artigo 51, o que resultou na revogação dos conceitos previstos nos artigos 3º e 35 da Lei nº 4.502/64, segundo o artigo 2º, § 7º, da Lei de Introdução ao Código Civil;
- pelo atual Sistema Tributário Nacional, nos termos do artigo 146, III, *a*, da CF/88, compete exclusivamente à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive sobre a definição de contribuintes, em relação aos tributos discriminados na Constituição, dentre eles o IPI (artigo 153, VI, da CF/88), nestes termos é pacífico, tanto na doutrina como na jurisprudência, que a Lei nº 5.172/66 foi recepcionada pela CF/88 como lei complementar, o que a coloca em posição superior à Lei nº 4.502/64, lei ordinária, e, segundo o princípio da hierarquia das leis, não pode aquela ser alterada por esta;
- mesmo que tivessem as autoridades fiscais razão ao alegar que além de exportador o beneficiário deve também ser contribuinte do IPI, pelos fundamentos acima colocados, resta claro que a recorrente preenche este requisito, o que a habilita para o gozo do benefício previsto na Lei nº 9.363/96;
- ressalta que os julgamentos dos Conselhos de Contribuintes, embora sem eficácia normativa, têm importância impar como instrumento norteador do julgamento administrativo,

A //



Processo nº : 10783.010076/96-80
Recurso nº : 116.589
Acórdão nº : 202-13.790

representando argumento substancial, que deve ser considerado, trazendo à baila acórdãos da Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes; e

- repisa o pleito de que o ressarcimento seja procedido com o acréscimo de juros à Taxa SELIC, em atendimento ao princípio da isonomia, tendo em vista a exigência dos referidos juros nos casos de revenda no mercado interno, pela empresa comercial exportadora, dos produtos adquiridos para exportação, consoante o disposto no artigo 2º, § 7º, da Lei nº 9.363/96, para fazer face à perda do valor aquisitivo da moeda em decorrência do atraso decorrente da tramitação do pedido de ressarcimento, invocando acórdãos da Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes em seu favor.

Ao final, requer a integral reforma da decisão *a quo*, com o deferimento do direito ao ressarcimento pleiteado, acrescido de juros equivalentes à Taxa SELIC.

É o relatório.



Processo nº : 10783.010076/96-80
Recurso nº : 116.589
Acórdão nº : 202-13.790

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

Preliminarmente à análise das questões trazidas no recurso apresentado, obrigo-me a tecer algumas considerações que justificam a averiguação do perfeito saneamento do processo administrativo pelos órgãos julgadores de segunda instância.

A meu sentir, o recurso voluntário, além do efeito suspensivo, literalmente inscrito no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, possui, também, o efeito devolutivo: pois tem o escopo de obter da instância julgadora *ad quem*, mediante o reexame da *quaestio*, a reforma total ou parcial da decisão proferida em primeira instância.

Nas palavras de Antônio da Silva Cabral¹: “(...) *por força do recurso, o conhecimento da questão é transferido do julgador singular para um órgão colegiado, e esta transferência envolve não só as questões de direito como também as questões de fato.*” Para o autor, o recurso voluntário remete à instância superior o conhecimento integral das questões suscitadas e discutidas no processo, como também a observância à forma dos atos processuais, que devem obedecer às normas que ditam como devem proceder os agentes públicos, de modo a obter-se uma melhor prestação jurisdicional ao sujeito passivo.

Nesse passo, observamos que a decisão singular foi emitida por pessoa outra que não o(a) Delegado(a) da Receita Federal de Julgamento, por delegação de competência, fato que deve ser considerado à luz da alteração introduzida no Decreto nº 70.235/72 pelo artigo 2º da Lei nº 8.748/93, regulamentada pela Portaria SRF nº 4.980, de 04/10/94, que, em seu artigo 2º, determina, *in litteris*:

“Art. 2º. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento compete julgar processos administrativos nos quais tenha sido instaurado, tempestivamente, o contraditório, inclusive os referentes à manifestação de inconformismo do contribuinte quanto à decisão dos Delegados da Receita Federal relativa ao indeferimento de solicitação de retificação de declaração do imposto de renda, restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.” (grifamos)

A irresignação do sujeito passivo contra o lançamento, por via de impugnação, instaura a fase litigiosa do processo administrativo, ou seja, invoca o poder de Estado para dirimir a controvérsia surgida com a exigência fiscal, através da primeira instância de julgamento - as Delegacias da Receita Federal de Julgamento -, tendo-lhe assegurado, em caso de decisão que lhe seja desfavorável, o recurso voluntário aos Conselhos de Contribuintes.

¹ Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, p. 413.



Processo nº : 10783.010076/96-80

Recurso nº : 116.589

Acórdão nº : 202-13.790

Nesse passo, faz-se por demais importante para o sujeito passivo que a decisão proferida seja exarada da forma mais clara, analisando todos os argumentos de defesa, com total publicidade, e, acima de tudo, emitida pelo agente público legalmente competente para expedir-la.

Por isso, a Portaria MF nº 384/94, que regulamenta a Lei nº 8.748/93, em seu artigo 5º, traz, *numerus clausus*, as atribuições dos Delegados da Receita Federal de Julgamento:

"Art. 5º. São atribuições dos Delegados da Receita Federal de Julgamento:

I – julgar, em primeira instância, processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, e recorrer 'ex officio' aos Conselhos de Contribuintes, nos casos previstos em lei.

II – baixar atos internos relacionados com a execução de serviços, observadas as instruções das unidades centrais e regionais sobre a matéria tratada." (grifamos)

Os excertos legais acima expostos, com clareza solar, determinam as atribuições dos(as) Delegados(as) da Receita Federal de Julgamento, ou seja, determina qual o poder daqueles agentes públicos para executar a parcela de atividades que lhe é atribuída, demarcando-lhes a competência, sem autorizar que as atribuições referidas sejam subdelegadas.

Renato Alessi, citado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro², afirma que a competência está submetida às seguintes regras:

1. decorre sempre de lei, não podendo o próprio órgão estabelecer, por si, as suas atribuições;

2. é inderrogável, seja pela vontade da administração, seja por acordo com terceiros, isto porque a competência é conferida em benefício do interesse público; e

3. pode ser objeto de delegação ou avocação, desde que não se trate de competência conferida a determinado órgão ou agente, com exclusividade, pela lei. (grifamos)

Observe-se, ainda, que a espécie exige a observância da Lei nº 9.784³, de 29/01/1999, cujo Capítulo VI – Da Competência, em seu artigo 13, determina:

² Direito Administrativo, 3ª ed., Editora Atlas, p.156.

³ No artigo 69 da Lei nº 9.784/99, inscreve-se a determinação de que os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes, apenas subsidiariamente, os preceitos daquela lei.

J



Processo nº : 10783.010076/96-80

Recurso nº : 116.589

Acórdão nº : 202-13.790

"Art. 13. Não podem ser objeto de delegação:

I – a edição de atos de caráter normativo;

II – a decisão de recursos administrativos; e

III – as matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade." (grifei)

Sob esse enfoque, observamos que a delegação de competência conferida pela Portaria nº 032, de 24/04/1998, da DRJ em Campinas/SP, a outro agente público, que não o(a) Delegado(a) da Receita Federal de Julgamento encontra-se em total confronto com as normas legais, vez que são atribuições exclusivas dos(as) Delegados(as) da Receita Federal de Julgamento julgar, em primeira instância, processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Impende que seja observado que a decisão em questão foi proferida em 06/11/2000, portanto, posteriormente à vigência da Lei nº 9.784/99.

Frente às disposições legais trazidas à lume e esteadas na melhor doutrina, outra não poderia ser a nossa posição, tendo-se que não seria razoável, do ponto de vista administrativo, que o agente público delegasse a outrem a função fim a que se destinam as Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Admitimos, outrossim, que tal portaria de subdelegação se preste para autorizar a realização de atos meios, ou seja, aqueles chamados de atos de administração e que não se configuram como atos que devem ser praticados, exclusivamente, por quem a lei determinou.

Os atos administrativos são assinalados pela observância a uma forma determinada, indispensável para a segurança e certeza dos administrados quanto ao processo deliberativo e ao teor da manifestação do Estado, impondo-se aos seus executores, uma completa submissão às pautas normativas. E a autoridade julgadora monocrática, em não proceder conforme as disposições da Lei nº 8.748/93 e da Portaria MF nº 384/94, exarou um ato que, por não observar requisitos que a lei considera indispensável, ressenete-se de vício insanável, estando inquinado de completa nulidade, como determinado pelo inciso I, artigo 59, do Decreto nº 70.235/72.

A retirada do ato praticado sem a observância das normas legais implica na desconsideração de todos os outros dele decorrentes, vez que o ato produzido com esse vício insanável contamina todos os outros praticados a partir da sua expedição, posicionamento que se

A norma específica para reger o Processo Administrativo Fiscal é o Decreto nº 70.235/72. Entretanto, tal norma não trata, especificamente, das situações que impedem a delegação de competência. Nesse caso, aplica-se, subsidiariamente, a Lei nº 9.784/99.

JM 9



Processo nº : 10783.010076/96-80
Recurso nº : 116.589
Acórdão nº : 202-13.790

esteia na mais abalizada doutrina, conforme excerto do administrativista Hely Lopes Meirelles⁴, quando se refere aos atos nulos, a seguir transcrito:

"(...) é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos ou no procedimento formativo. A nulidade pode ser explícita ou virtual. É explícita quando a lei a comina expressamente, indicando os vícios que lhe dão origem; é virtual quando a invalidade decorre da infringência de princípios específicos do Direito Público, reconhecidos por interpretação das normas concernentes ao ato. Em qualquer desses casos o ato é ilegítimo ou ilegal e não produz qualquer efeito válido entre as partes, pela evidente razão de que não se pode adquirir direitos contra a lei. A nulidade, todavia, deve ser reconhecida e proclamada pela Administração ou pelo Judiciário (...), mas essa declaração opera ex tunc, isto é, retroage às suas origens e alcança todos os seus efeitos passados, presentes e futuros em relação às partes, só se admitindo exceção para com os terceiros de boa-fé, sujeitos às suas consequências reflexas." (destaques do original)

Ao Contencioso Administrativo, no direito brasileiro, é atribuída a função primordial de exercer o controle da legalidade dos atos da Administração Pública, através da revisão dos mesmos, cabendo às instâncias julgadoras administrativas reconhecer e declarar nulo o ato que se deu em desconformidade com as determinações legais. Máxime, como já ressaltamos, quando, por efeito da interposição dos recursos administrativos, é levado ao pleno conhecimento do julgador *ad quem* a matéria discutida pela instância inferior, com a transferência, para o juízo superior, do ato decisório recorrido, que, reexaminando-o, profere novo julgamento, e que, embora limitado ao recurso interposto, sob o ditame da máxima: *tantum devolutum, quantum appellatum*, não pode olvidar a averiguação, de ofício, da validade dos atos praticados. O recurso é fórmula encontrada para o Estado efetuar o controle da legalidade do ato administrativo de julgamento, sendo, na sua essência, um remédio contra a prestação jurisdicional que contém defeito.

A pretensa imutabilidade das decisões administrativas diz respeito, obviamente, àquelas que tenham sido proferidas com observância dos requisitos de validade que se aplicam aos atos administrativos, incluindo-se, entre tais, a exigência da observância dos requisitos legais.

Com essas considerações, voto no sentido de que a decisão de primeira instância seja anulada para que outra seja produzida na forma do bom direito.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2002 //


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

⁴ Direito Administrativo Brasileiro, 17ª edição, Malheiros Editores: 1992, p. 156.