

## Da Inconstitucionalidade do FUNRURAL

### 1. Introdução

Como ensina nosso sistema constitucional tributário, a criação de novas fontes de renda destinadas à Seguridade Social deve obedecer às imposições e limites contidos na própria Carta Magna, entre eles a necessidade de previsão por meio de Lei Complementar, a observância dos Princípios Constitucionais Tributários e à obediência às Normas Gerais de Direito Tributário.

As condições acima descritas são cumulativas, logo, devem ser atendidas na íntegra, pois a falta de uma delas acarreta a **INCOSNTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO**.

Com efeito, as alterações trazidas pelo Governo Federal com a lei 8.540/92, ao definir a contribuição ao FUNRURAL, com alíquota incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, não atenta aos ditames da Constituição Federal então em vigor, daí sua inconstitucionalidade.

A inconstitucionalidade do ato em questão ocorre na medida em que feriu os **arts. 146, inciso III, 150, inciso II, 154, inciso I, e 195, inciso I, § 4º e § 8º, da Carta Política da República**, que prevêem, expressamente, o seguinte, *in verbis*:

**“Art. 146 - Cabe à lei complementar:**

**III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**

**a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;**

**b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;**

**c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.**

**d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto**

*previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.*

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

*II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”;*

**“Art. 154** - *A União poderá instituir:*

*I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.*

**“Art. 195** - *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:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

**a)** *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

**b)** *a receita ou o faturamento;*

**c)** *o lucro;*

**§ 4º** - *A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no Art. 154, I.*

**§ 8º** - *O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de*

*uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei”.*

Ocorreu, assim, severa lesão ao princípio constitucional da reserva de lei complementar, contido no art. 146, I; 154, inciso I e 195, § 4º, todos da CF, quando definiu o tributo através de Lei Ordinária (Lei nº 8.540/92), não previsto nos incisos I a III, do art. 195, CF.

E não é apenas isso, há ainda outro aspecto que tornou o tributo inconstitucional, houve a lesão ao princípio da isonomia estampado no art. 150, II, CF, ao estipular tratamento diferenciado entre o empregador urbano e o rural, bem como lesão ao preceito constitucional que coloca no mesmo patamar os trabalhadores urbanos e rurais.

Ora, a referida exação pela contribuição do FUNRURAL, constitui-se em verdadeira aberração ao nosso Sistema Constitucional Tributário.

Por todo o exposto resta claro que, em sendo as mencionadas contribuições totalmente inconstitucionais, o valor descontado e suportado pelo contribuinte passa a ser restituível pelo ente fiscalizador.

## **2. Da Inconstitucionalidade dos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.540/92.**

A primeira inconstitucionalidade dos mencionados artigos exsurge, de modo claro, quando se analisa a base de cálculo da contribuição ao FUNRURAL em comparação com o artigo 195, I, da Constituição da República.

Com efeito, *receita bruta proveniente da comercialização da produção rural* não é igual a *faturamento*.

Tanto é assim que a Emenda Constitucional n.º 20 alterou o inciso I do artigo 195 da Constituição para nele incluir, ao lado da expressão *faturamento*, a expressão *receita*, o que não seria preciso se houvesse a pretendida identidade entre os conceitos.

Neste ponto, denota a diferença o disposto no § 8.º do art. 195 da CF/88 que assevera ser a *"receita decorrente das vendas da produção rural"* a base de cálculo da contribuição devida pelo "produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador

artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes”, espécie de contribuintes que não pode ser estendida de sorte a abranger todo e qualquer produtor rural.

Estes contribuintes estampados no § 8.º do art. 195 da CF/88, porque não são contribuintes da COFINS, nem de nenhuma outra contribuição prevista no art. 195, I, da CF/88, podem validamente se submeter à contribuição prevista no § 8.º do art. 195 da CF/88. Essa foi a finalidade do dispositivo. Alargá-lo, contudo, de sorte a abarcar como contribuinte também pessoas jurídicas produtoras rurais, já submetidas à COFINS, não é admissível.

Essa razão fez com que a Ilustre Desembargadora Federal Suzana Camargo, do Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, mantivesse medida liminar que garantiu a um contribuinte o direito de não se submeter à contribuição prevista na Lei n.º 8.870/94. Parte do mencionado despacho merece ser lido:

*"Porém da leitura do dispositivo constitucional mencionado, já se viu que efetivamente não podem ser exigidas contribuições sociais sobre o resultado da comercialização da produção, a não ser que o produtor se encontre debaixo de regime de economia familiar ou trabalhe individualmente. E assim é, diante da impossibilidade de se contribuir de outra maneira, já que, por não possuir empregados, não lhe caberia contribuir sobre folha de salários e ainda, não se tratando de pessoa jurídica, não haveria que se falar em faturamento ou lucro. Porém não é o caso do produtor rural pessoa física, que pode contratar terceiros para trabalhar e está equiparado ao trabalhador autônomo, que deveria contribuir nos termos do artigo 21, da Lei 8.212/91, ou ainda sobre folha de salários.*

*Outrossim, consoante o artigo 150, da Carta Magna, é assegurado ao contribuinte o direito à igualdade de tratamento, sendo vedado tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalentes. Assim, não pode a autarquia, ao exigir as contribuições sociais devidas, tratar de forma diferente o trabalhador urbano e o rural, bem como a empresa urbana e rural, se é certo que, com o advento da Constituição Federal de 1988, houve unificação do sistema previdenciário, deixando de se falar em previdência urbana e rural, mas simplesmente em Previdência Social, não se permitindo a subsistência de quaisquer normas diferenciadoras." (Agravo de Instrumento n.º 1999.03.00.038602-3, DJU2 de 13.01.2000, pp. 90/91 - em Revista Dialética de Direito Tributário n.º 54, pp. 195/196).*

Desse modo, e por não haver observado o art. 195 § 4.º c/c art. 154, I, da Constituição Federal, os artigos **arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.540/92** são plenamente inconstitucionais, devendo os mesmos ser, incidentalmente, declarados inconstitucionais.

### **3. Da impossibilidade de dupla oneração das bases de cálculo previstas no art. 195, I.**

Se, contudo, se admitir que "*receita decorrente das vendas da produção rural*" e "*faturamento*" são conceitos equivalentes, a contribuição em exame continuará incompatível com a Constituição Federal.

É certo que a folha de salários comporta, além da contribuição patronal, uma série de adicionais, tais como as contribuições para o SESI, SESC, etc. Esses adicionais, contudo, constam em expressas ressalvas feitas pela própria Constituição (CF/88, art. 240). O faturamento, por seu turno, é gravado pelas contribuições COFINS e PIS, mas isso, também, se deve a expressa disposição constitucional (CF/88, art. 239).

Isso nos leva à conclusão de que sempre que o legislador constituinte desejou utilizar as bases impositivas do artigo 195, I, para outras contribuições, fez ressalvas expressas no texto da Carta Política.

Todavia, a incidência sobre o faturamento, com fulcro no art. 195, I, já existe: é a Cofins.

É de não se olvidar que o PIS, que por igual apanha o faturamento, tem como supedâneo o art. 239 da CF, como decidiu o Supremo. (Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, D.F., Tribunal Pleno, Relator Min. Moreira Alves, RTJ 156, p. 721).

### **4. Da violação ao princípio da isonomia.**

O faturamento dos contribuintes brasileiros em geral, prestadores de serviços, comerciantes, indústrias, etc., é onerado em prol da seguridade social, pela COFINS. Como empregadores, são também onerados de forma igual, pela contribuição incidente sobre a folha de salários.

Sobre os produtores rurais pessoas físicas, que trabalham em regime de economia familiar, incide *apenas* a contribuição prevista no § 8.º do artigo 195 da Constituição, não estando esse tipo de contribuinte sujeito à COFINS, à contribuição sobre a folha de salários nem tampouco à CSLL. Conferiu-se-lhes tratamento proporcional, razoável, condizente com sua capacidade contributiva.

Os produtores rurais pessoas jurídicas, contudo, tiveram a contribuição sobre a folha de salários substituída por uma outra, incidente sobre a sua receita, juntamente com a COFINS, o que produziu grande distorção. A receita desse segmento de contribuintes passou a sofrer com ônus de quase 6% (seis por cento) somente a título de contribuição para a previdência social.

Essa nova forma de tributação, incidente apenas e *in bis in idem* sobre a receita bruta de produtores rurais pessoas jurídicas, é vantajosa para alguns contribuintes, e extremamente desvantajosa para outros.

Aqueles contribuintes para os quais a mão-de-obra representa custo significativo em relação à sua receita, no caso, saíram beneficiados com a medida. Todavia, para os contribuintes cuja mão-de-obra representa custo pequeno em relação à receita, a medida se mostrou deveras onerosa.

Os produtores rurais prejudicados pela nova forma de tributação, insatisfeitos com o elevado ônus incidente sobre a sua receita bruta, e desejando ver a contribuição em exame calculada sobre a folha de salários, fizeram com que a Confederação Nacional das Indústrias propusesse perante o STF uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, que foi assim julgada:

**“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA À SEGURIDADE SOCIAL POR EMPREGADOR, PESSOA JURÍDICA, QUE SE DEDICA À PRODUÇÃO AGRO-INDUSTRIAL (§ 2.º DO ART. 25 DA LEI N.º 8.870/94, QUE ALTEROU O ART. 22 DA LEI N.º 8.212/91, DE 24.07.1991): CRIAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO QUANTO À PARTE AGRÍCOLA DA EMPRESA, TENDO POR BASE DE CÁLCULO O VALOR ESTIMADO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA PRÓPRIA, CONSIDERADO O SEU PREÇO DE MERCADO. DUPLA INCONSTITUCIONALIDADE (CF, ART. 195, I E SEU § 4.º). PRELIMINAR: PERTINÊNCIA TEMÁTICA.**

1. Preliminar: ação direta conhecida em parte, quanto ao § 2.º do art. 25 da Lei n.º 8.870/94; não conhecida quanto ao *caput* do mesmo artigo, por falta de pertinência temática entre os

objetivos da requerente e a matéria impugnada.

2. Mérito. O art. 195, I, da Constituição prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; desta forma, quando o § 2.º do art. 25 da Lei n.º 8.870/94 cria contribuição social sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerando o seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa uma base de cálculo não prevista na Lei Maior.

3. O § 4.º do art. 195 da Constituição prevê que a *lei complementar* pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei n.º 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é *lei ordinária*, insuscetível de veicular tal matéria.

4. Ação direta julgada procedente, por maioria, para declarar a inconstitucionalidade do § 2.º do art. 25 da Lei n.º 8.870/94.”

**O STF declarou a inconstitucionalidade da parte da Lei que se refere às *agroindústrias*, por considerar que o valor de mercado de sua produção rural não é base de cálculo válida para a contribuição, nos termos do art. 195, I, da Constituição Federal de 1988.**

Do julgado, podemos tirar importante conclusão: a declaração de inconstitucionalidade da contribuição para as agroindústrias torna ainda mais flagrante a violação à isonomia em relação aos produtores rurais.

Realmente, uma agroindústria explora atividade no todo semelhante à do produtor rural. A única diferença é que a primeira industrializa sua produção, e a segunda a vende *in natura*. Só isso. O seu tratamento fiscal, contudo, passou a ser inteiramente desigual com a declaração de inconstitucionalidade do § 2.º do art. 25 da Lei n.º 8.870/94.

As agroindústrias, aliás, possuem em geral capacidade contributiva superior à do mero produtor rural, o que torna ainda mais desigual o regime tributário que lhes passou a ser deferido.

Essa violação à isonomia foi apontada, com propriedade, no julgamento da **ADIN n.º 1.103-**

**1/DF, pelo Min. Ilmar Galvão**, que defendia a constitucionalidade do dispositivo, ou a sua total inconstitucionalidade. Em suas palavras:

*“Com efeito, entendimento em sentido contrário valeria por intolerável tratamento discriminatório entre empregadores da mesma natureza, à conta, apenas, de que uns se dedicam exclusivamente à produção rural e outros produzem para abastecimento de sua própria indústria, ao admitir-se que caberia aos primeiros, justamente os que se supõe serem de menor expressão econômica, arcarem com uma maior parcela de responsabilidade pelo custeio dos benefícios previdenciários devidos ao universo dos trabalhadores rurais.*

*Estar-se-ia, portanto, diante de grave ofensa ao princípio da isonomia, somente contornável, ou mediante declaração de inconstitucionalidade de todo o texto do art. 25, ora impugnado, ou pela via alvitada pelo eminente Relator, de admitir-se que, no conceito de “faturamento”, ou de “renda bruta” se pode ter por compreendido o de “valor estimado da produção agrícola própria”.*

Não foi essa, contudo, a solução afinal adotada pelo STF naquele julgado. Assim, com o julgamento da ADIN, as agroindústrias que sofriam com a tributação mais onerosa propiciada pela Lei n.º 8.870/94 passaram a ter a contribuição previdenciária calculada exclusivamente sobre a folha de salários, enquanto os produtores rurais continuaram pesadamente onerados em sua receita bruta. A grave ofensa ao princípio da isonomia apontada pelo Min. Ilmar Galvão perpetrou-se. As agroindústrias, contribuintes dotados de maior capacidade contributiva, estão sujeitas a regime jurídico tributário infinitamente menos gravoso que os produtores rurais. A violação à isonomia tributária é inegável.

Por se tratar de regime tributário que pode, dependendo do caso concreto, representar gravame excessivo ou relativa vantagem ao contribuinte, a “contribuição” criada pela Lei n.º 8.870/94 somente seria válida como *opcional*, assim como a tributação do imposto de renda pelo lucro presumido, e das empresas de pequeno porte pelo SIMPLES. Obrigatória como foi instituída, impondo regime tributário distinto e muito mais gravoso aos produtores rurais que aos demais contribuintes, a exação é da mais clara inconstitucionalidade.

## **5. O princípio da proporcionalidade**



Por fim, mesmo que não incorresse nas já apontadas inconstitucionalidades, as contribuições são inconstitucionais, ainda, por flagrante violação ao princípio da proporcionalidade.

Sobre a aplicação de citado princípio no âmbito das contribuições:

*“A evolução do constitucionalismo demonstrou que os métodos clássicos de aferição da legalidade dos atos administrativos, e da constitucionalidade das leis, são insuficientes para proteger os direitos fundamentais do cidadão. O princípio da proporcionalidade surgiu, nesse quadro, como forma adicional de proteção do cidadão, ou, como disse Zimmerli, citado por Paulo Bonavides, como forma de limitação do poder legítimo”* (Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8.ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 359).

*“Limitar o poder legítimo nada mais significa que impor limite a um poder exercido, em tese, validamente, nos termos de normas e princípios previamente existentes, porém insuficientes para conter certos excessos. Por isso se diz que o princípio da proporcionalidade impõe, além da compatibilidade formal com textos de lei e da Constituição, a proporção adequada como condição da legalidade”.* (Pierre Muller, “Le Principe de la Proportionalité”, *Revue de Droit Suisse*, Band 97, Heft 3, 1979, Basel, p. 212, *Apud* Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8.ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 361).

Paulo Bonavides define o princípio da proporcionalidade como sendo “aquele que impõe a instituição de uma relação entre fim e meio, confrontando o fim e os fundamentos de uma intervenção estatal com os efeitos desta para que se torne possível um controle do excesso” (Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8.ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 357).

Em outros termos, o princípio da proporcionalidade impõe limites à atividade estatal, quando esta se revele aparentemente válida, porém consubstancie meio excessivo, ou desproporcional, para se atingir um fim.

Assim, em se tratando de contribuições sociais, tendo em vista sua caracterização pela finalidade, o princípio em exame é assaz importante.

Uma contribuição de financiamento da seguridade social deve, além de observar todos os limites formais impostos à sua criação, consubstanciar também a maneira menos gravosa, ou mais suave, de se atingir a finalidade de financiamento da seguridade, o que só em cada caso

pode ser aferido, prestigiando a função do intérprete de uma maneira geral e, principalmente, a do magistrado.

E, no caso, uma tributação exagerada da receita bruta quando outros meios são possíveis configura um modo *desproporcional* de se exigir o financiamento da seguridade por parte de produtores rurais.

Com efeito, o artigo 195, I, da Constituição Federal determina seja a seguridade financiada por contribuições incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Cada um desses fatos consubstancia *uma* exteriorização de capacidade contributiva diferente.

Com a existência de contribuições incidentes sobre esses três fatos, todos os contribuintes contribuem à seguridade de forma eqüitativa e proporcional. Aquele que tem a folha de salários menor, mas fatura mais, paga tanto quanto aquele que não fatura tanto, mas possui muitos empregados, ou uma margem de lucro maior. As três hipóteses de pagamento de contribuições tornam mais amplo e mais equânime o financiamento da seguridade social. E, por fim, contribuem *apenas* pela receita proveniente de sua produção os produtores rurais pessoas físicas que trabalham em economia familiar.

Com os produtores rurais pessoas jurídicas, contudo, não há essa equanimidade, nem essa proporcionalidade. Para esse segmento de contribuintes não existe a contribuição sobre a folha de salários, mas há *duas* contribuições sobre o faturamento.

Essa forma diferenciada de tributação para uns contribuintes é até vantajosa, mas, para outros, representa ônus insuportavelmente maior que uma tributação sobre a folha de salários. Basta que a empresa possua elevada receita bruta, e reduzida folha de salários, para que o ônus representado pela dupla tributação da receita se torne muito maior que o arcado pelos contribuintes em geral.

O que houve, em verdade, foi a *dupla* oneração de um dos possíveis fatos geradores de contribuição de seguridade (faturamento), e a completa liberação de outro (folha de salários), com o que se provocou um desequilíbrio no financiamento da seguridade, gerando inadmissíveis distorções como a de que se cuida, em flagrante ofensa ao princípio da proporcionalidade.

## 6. Necessidade de Lei Complementar

Finalmente, mesmo desconsiderando todas as inconstitucionalidades já apontadas, as contribuições em questão somente poderiam ser validamente instituídas mediante Lei Complementar.

O resultado da comercialização da produção rural constituía base de cálculo da contribuição social apenas para os produtores rurais exercessem suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados.

Assim, mostra-se inviável a extensão de tal hipótese de incidência, por meio de Lei Ordinária, aos demais empregadores rurais, equiparando-os aos segurados especiais.

Mostra-se, imprescindível, para tanto, a edição de Lei Complementar, cuja ausência vicia, também, toda a legislação posterior acerca da matéria.

Tal afirmação torna-se clara, se verificarmos o disposto no art. 195, §4º, da Carta Política que dispõe o seguinte:

*“Art. 195. § 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no Art. 154, I”.*

Já o art. 154, I, da CF dispõe que:

*“Art. 154 - A União poderá instituir:*

*I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.*

Portanto, fica mais do que clara a necessidade de adoção da referida exação por meio de Lei Complementar, sob pena de vício de inconstitucionalidade formal.

## 7. Conclusões

Tento em vista o exposto acima, **A CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL É ABSOLUTAMENTE INCONSTITUCIONAL** por afronta ao disposto nos arts. 146, inciso III, 150, inciso II, 154, inciso I, e 195, inciso I, § 4º e § 8º, da Carta Política da República.

O resultado da venda da produção rural só pode dar ensejo à contribuição devida por produtor rural pessoa física que trabalhe com a família, sem empregados, nos termos do § 8.º do artigo 195 da Constituição;

O art. 195, I, da Constituição Federal autoriza a criação de apenas *uma* contribuição sobre cada um dos fatos nele enumerados (folha de salários, faturamento e lucro), salvo previsão expressa constante do próprio Texto Constitucional, como ocorre com o PIS;

Sua invalidade subsiste, ainda, por violação aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da equidade no custeio da seguridade social, do não confisco e, principalmente, do princípio da proporcionalidade.

## Referências Bibliográficas

ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de filosofia. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ALEXY, Robert. Conceito e validade do direito. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes, São Paulo: Martins Fontes, 2009.

ATALIBA, Geraldo. República e constituição, 2 ed., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. Hipótese de incidência tributária. 5ª edição. São Paulo: RT, 1975.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Leis originariamente inconstitucionais compatíveis com emenda constitucional superveniente. In Revista Trimestral de Direito Público, n.º 23, São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 12-23.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 22. ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. Curso de direito tributário. 9 ed., São Paulo: Saraiva, 1997.