

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

MARCELO BURATTO

**O FAP – FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO – DIANTE
DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

LONDRINA

2011

MARCELO BURATTO

**O FAP – FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO – DIANTE
DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista.

LONDRINA

2011

RESUMO

Com autorização expressa pela Constituição Federal de 1988 (inciso XXVIII, do art. 7º), foi criada a contribuição ao Seguro de Acidente de Trabalho – SAT, atualmente prevista no art. 22, II da lei 8.212/1991, que prevê a incidência de alíquotas variáveis entre 1% e 3%. Em 2003, com a edição da lei nº 10.666, foi estabelecido que a alíquota da contribuição SAT poderá ser reduzida em até 50% ou aumentada em até 100%, conforme dispuser regulamento a ser editado pelo Poder Executivo (delegação), em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica. Criou-se o Fator Acidentário de Prevenção – FAP, que é um fator compreendido entre 0,5 e 2 pontos, a ser multiplicado pelas alíquotas da contribuição ao SAT. Essa sistemática foi implementada pelo decreto nº 3.048/1999, com alterações impostas pelo decreto nº 6.957/2009, e pelas resoluções nº 1.308 e 1.309/2009 do Conselho Nacional da Previdência Social. Essas modificações legislativas implicaram em aumento da alíquota efetiva do tributo (SAT), fato que contraria o Princípio da Legalidade Tributária e, conseqüentemente, o regime jurídico tributário constitucional.

Palavras-chave: Seguro de Acidente de Trabalho - SAT. Fator Acidentário de Prevenção – FAP. Alíquotas. Princípio da Legalidade Tributária. Constituição Federal.

ABSTRACT

Expressly authorized by the Constitution of 1988 (XXVIII, art. 7), was established to contribute to the Occupational Accident Insurance – SAT, currently under art. 22, II, of law n° 8.212/1991, providing the incidence rates varying between 1% and 3%. In 2003, with the enactment of law n° 10.666, it was established that the contribution rate SAT can be reduced by 50% or increased by 100%, as established by regulation to be issued by the Executive (delegation), due to the performance the company regarding their economic activity. Was created the Accident Prevention Factor - FAP, which is a factor between 0.5 and 2 points, to be multiplied by the contribution rates to the SAT. This system was implemented by decree n° 3.048/1999, with amendments introduced by decree n° 6.957/2009, by resolution n° 1308 1.309/2009 and the National Council of Welfare. These legislative changes resulted in an increase in the effective rate of tax (SAT), a fact which contradicts the Principle of Tributary Legality and thus the legal constitutional tributary system.

Keywords: Occupational Accident Insurance - SAT. Accident Prevention Factor - FAP. Rates. Principle of Tributary Legality. Federal Constitution.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	5
2. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	10
2.1. Legalidade e delegação de poderes	13
3. A FORÇA DO DECRETO DIANTE DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – DECRETOS N°S 356/1991, 612/1992, 2.173/1997 E 3.048/1999 DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	16
4. A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE AO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO – FAP – LEI N° 10.633/2003 E DECRETOS N°S 6.957/2009 E 3.048/1999	21
5. CONCLUSÃO.....	26
6. REFERÊNCIAS	27

1. INTRODUÇÃO.

Para melhor compreensão da sistemática da contribuição destinada ao financiamento da complementação por Acidentes do Trabalho - SAT, e da sua funcionalidade dentro do sistema jurídico tributário, é imprescindível tecer sua evolução normativa.

A Constituição Federal de 1988, no art. 7º, XXVIII, dispõe sobre o seguro de acidentes do trabalho, nos seguintes termos:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)

XXVIII- seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;

A contribuição ao SAT, após a Constituição Federal de 1988, inicialmente foi regulada de forma invariável para todas as empresas, obedecendo às disposições do art. 3º, II, da Lei nº 7.787/1989, que estabeleceu a alíquota de 2% sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados e avulsos no decorrer do mês.

Posteriormente, a Lei nº 8.212/ 1991, disciplinou a matéria em seu art. 22, II, fixando alíquotas distintas, entre 1% e 3%, aplicando-se segundo a classificação dos riscos de acidente de trabalho conforme atividade preponderante da empresa.

Com a Lei nº 9.528/1997, que alterou a redação ao art. 22, II, da Lei nº 8.212/1991, a contribuição começou a ser direcionada ao financiamento dos benefícios dados em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme disposições do regulamento, com a manutenção dos percentuais.

Houve, ainda, uma nova modificação na redação do art. 22, II, da Lei nº 8.212/1991, procedida pela Lei nº 9.732/1998, nos seguintes termos:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23 é de:

(...)

II- para o financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

A regulamentação do art. 22, II, da Lei nº 8.212/1991, ocorreu, de forma sucessiva, por meio dos Decretos nºs 356/1991, 612/1992, 2.173/1997, e por último, pelo Decreto nº 3.048/1999, atualmente em vigor, estabelecendo no art. 202, §§ 3º, 4º e 5º, o seguinte:

§ 3º. Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º. A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Riscos, prevista no Anexo V.

§ 5º. O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

§ 6º. Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o

responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos. (...)

Consideradas as inovações legislativas acerca do SAT e sua exigibilidade diante do sistema jurídico-tributário, impende-se tratar da problematização advinda com Lei nº 10.666/2003, bem como com alterações impostas pelo Decreto nº 6.957/2009, e pelas Resoluções nºs 1.308/2009 e 1.309/2009 do Conselho Nacional da Previdência Social, ao Decreto nº 3.048/1999, que criou o Fator Acidentário de Prevenção – FAP.

A contribuição ao SAT já foi alvo de muitas críticas por eleger alíquotas de 1%, 2% ou 3%, cuja aplicação se dá pelo risco de acidentes do ramo de atividade da empresa, a ser fixado como leve, médio ou grave, estabelecidos por ato do Presidente da República (decreto), por delegação da lei instituidora.

Neste cenário, muitos juristas enxergaram uma grave ofensa à garantia constitucional de que todo tributo somente será instituído ou majorado por lei, conforme previsão do art. 150, I, da Constituição Federal. O Supremo Tribunal Federal, então, entendeu que é justa a delegação a decreto da atribuição das alíquotas para definição dos aspectos fáticos relacionados a cada atividade empresarial.

O que se discute atualmente, envolve a Lei nº 10.666/2003, que estabelece que a alíquota da contribuição ao SAT pode ser reduzida em até 50% ou aumentada em até 100%, conforme dispuser o regulamento da previdência neste sentido (em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica).

E para isso deve ser utilizado o Fator Acidentário de Prevenção – FAP. Trata-se de um fator compreendido entre 0,5 e 2 pontos, que será multiplicado pelas alíquotas da contribuição SAT.

Essa sistemática foi implementada pelo Decreto nº 3.048/1999, com alterações impostas pelo Decreto nº 6.957/2009, e pelas Resoluções nº 1.308 e 1.309/2009 do Conselho Nacional da Previdência Social.

O novo decreto, que modificou as alíquotas do SAT, escancaradamente revela a problemática levantada.

Apenas para ilustrar melhor a situação, o Decreto nº 6.957/2009, lista 1.301 atividades, das quais 866 tiveram suas alíquotas aumentadas em relação às definidas em 2007.

Outro fato é que 236 atividades simplesmente saíram do grau de risco leve (alíquota de 1%) diretamente para o grau de risco grave (alíquota de 3%). Entre estas últimas estão atividades cuja classificação como grave é incompreensível, como produção de ovos, comércio varejista de plantas naturais, estacionamento de veículos, e até mesmo casas de chá. Em dois anos (2007 para 2009) a proporção de atividades com grau de risco leve e com grau de risco grave simplesmente se inverteu: eram 626 com grau leve, para 138 com grau de risco grave em 2007; agora são 760 com grau de risco grave, contra apenas 181 com grau leve. (Fonte: VALOR ECONÔMICO – 17/11/2009 – Coluna Legislação & Tributos - A ilegalidade da majoração do novo SAT – Autor: Cledson Moreira Galinar)

Assim, o FAP, que possibilita um ajustamento da alíquota do SAT, é, ao menos em tese, formulado por meio de estatística da gravidade, frequência e custos provenientes dos acidentes relativos ao ramo de atividade de cada empresa. O fator pode causar a redução da alíquota até sua metade (multiplicando-se por 0,5 ponto), e também pode dobrá-la (multiplicando-se por 2 pontos). Em outras palavras, com esta metodologia, a alíquota do SAT inicialmente instituída entre 1% e 3%, converte-se em alíquotas variáveis entre 0,5% e 6%. E é neste ponto que se encontra o cerne da questão.

Importante considerar, neste momento, a natureza jurídica do SAT e sua posição dentro do regime jurídico tributário, questão de extrema importância para o assunto tratado.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

(...) um mandamento qualquer só admite status de jurídico por pertencer a determinado sistema de direito positivo e o critério de pertinência é exatamente o sinal decisivo de sua validade. Uma norma “N” é válida no sistema jurídico “S” se, e somente se, pertencer a esse conjunto, o que significa admitir que foi produzida por órgão previsto pelo sistema, consoante procedimento específico nele também estipulado.¹

¹ CARVALHO, Paulo de Barros – *Direito Tributário, Linguagem e Método*, São Paulo, Noeses: 2008, p. 220.

Conforme já mencionado, o art. 7º, XXVIII, da Constituição Federal de 1988, previu a instituição do SAT, tarefa cumprida pelo legislador em 1989 e posteriormente em 1991.

A contribuição ao SAT, prevista no art. 22, II, da Lei nº 8.212/1991, é espécie do gênero contribuição previdenciária, cuja constitucionalidade foi confirmada no pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 343.446-2/SC.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a natureza jurídica tributária das contribuições especiais, inclusive as previdenciárias, desse modo a essas contribuições aplicam-se as regras de Direito Tributário.

Nesse sentido, vale destacar a seguinte ementa do Supremo Tribunal Federal:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. [...]. **III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição.** Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. Recurso Extraordinário não provido.[...]. (R.E. 556.664, Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, repercussão geral - mérito DJe.: 216 - pub. 14-11-2008 - vol.: 02341-10 pp-01886) (Grifei)

Portanto, tratando-se a contribuição ao SAT de contribuição previdenciária, logo se submete, junto aos seus consectários, ao regime jurídico tributário, e necessariamente ao Princípio da Legalidade Tributária.

2. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

A doutrina assim define os princípios constitucionais:

Os princípios, como enunciados de valores fundamentais, formam o núcleo estável do sistema jurídico, e, por essa função, dirigem-se imediatamente ao próprio sistema jurídico, ou mais precisamente, à estrutura auto-geradora interna: os órgãos produtores de atos normativos. O seu primeiro receptor é o legislador em sentido amplo; de forma mediata, o destinatário é o cidadão súdito do Estado, não como obrigado, mas como receptor da informação de que não poderão ser criadas normas que violem seus direitos fundamentais.²

É dentro deste entendimento que o Princípio da Legalidade Tributária assume papel de extrema importância dentro do sistema jurídico tributário nacional.

Nas palavras do renomado jurista Paulo de Barros Carvalho³, o Princípio da Legalidade Tributária surge no Texto Constitucional e assume papel imprescindível na integração das inovações legislativas ao sistema jurídico tributário:

A Carta Fundamental traçou minuciosamente o campo e os limites da tributação, erigindo um feixe de princípios constitucionais com o fim de proteger os cidadãos de abusos do Estado na instituição e exigência de tributos. Desse modo, o legislador, ao criar as figuras de exação, deve percorrer o caminho criado pelo Texto Maior, observando atentamente as diretrizes por ele eleitas.

O primeiro é o cânone da legalidade, projetando-se sobre todos os domínios do direito e inserido no artigo 5º, II, do Texto Constitucional vigente: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. No setor do direito tributário, porém, esse imperativo ganha feição de maior severidade, por força do que se conclui da leitura do artigo

² CARVALHO, Cristiano, *in Curso de Especialização em Direito Tributário*: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 870.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, São Paulo, Noeses: 2008, p. 228.

150, I, do mesmo Diploma: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante expedição de lei.

Conclui-se, que o Princípio da Legalidade é limitador do poder de tributar, consubstanciado pela divisão de Poderes, sendo atribuído ao Poder Legislativo a prescrição dos enunciados legais e ao Poder Executivo executá-lo de forma estrita ao enunciado.

Todos os elementos necessários para a exigência tributária, ou seja, a regra matriz de incidência tributária deve estar perfeitamente descrita na lei instituidora do tributo. Tem-se, então, a síntese do Princípio da Legalidade.

Para completar esse raciocínio, ressaltam-se as palavras de Luciano Amaro⁴:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se "A" irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se "A" deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público. (...)

Deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo os critérios de quantificação (medida) do tributo. (...)

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª Edição atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 112.

À vista da impossibilidade de serem invocados, para a valorização dos fatos, elementos estranhos aos contidos no tipo legal, a tipicidade tributária costuma qualificar-se de fechada ou cerrada, de sorte que o brocardo *nullum tributum sine lege* traduz 'o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto contenham e apenas se contenham na lei'. Na lição de Yonne Dalácio de Oliveira, 'o que põe em relevo o caráter do tipo cerrado é a sua limitação precisa, o que se obtém, como no conceito abstrato, por meio da determinação exhaustiva de suas características consideradas sempre necessárias'.

Apesar do Princípio da Legalidade Tributária ter, à primeira vista, um caráter sólido e irrevogável, é certo que existem situações em que a própria Constituição autoriza ao Poder Executivo alterar a composição interna da regra matriz de determinados tributos. Tratam-se de excepcionalidades taxativas, isto é, não se admitindo ampliação deste rol nem mesmo por emendas à Constituição, eis que a Legalidade é direito fundamental, não suportando supressão nem excepcionalização.

Leandro Paulsen⁵ ensina que não há possibilidade de delegação da competência legislativa ao Executivo para que institua tributo, qualquer que seja, tampouco para que integre a norma tributária impositiva, ressalvadas apenas as atenuações através das quais a própria Constituição, de modo excepcional, autoriza a graduação de alíquotas pelo Executivo. Importa que se tenha a possibilidade de determinar, com suporte direto na lei, quais as situações que implicam o surgimento da obrigação tributária, quando e em que momento que tal se dá, quais os sujeitos da relação tributária e como calcular o montante devido, independentemente de complementação de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos *intra legem*.

De todos os princípios constitucionais eleitos como garantia fundamental dos contribuintes, o Princípio da Legalidade Tributária é o que se destaca, uma vez que limita de forma mais eficaz o arbítrio do Estado, impondo a necessidade de filtrar por meio dos representantes dos contribuintes (Poder Legislativo) a exigência tributária pretendida.

Assim, a lei se torna a fonte maior da obrigação tributária, que não pode ser imposta por meio por força de atos normativos infralegais.

⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. 8ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 194.

2.1. Legalidade e delegação de poderes.

A delegação de funções atribuídas aos três Poderes, conforme preceitua o art. 2º da Carta Magna, é decorrente, conforme inicialmente tratado nas palavras de Leandro Paulsen, do Princípio da Legalidade.

A Constituição Federal de 1988, concluiu pela regra da indelegabilidade de funções entre os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, acarretando, invariavelmente, à impossibilidade de renúncia às suas atribuições.

Luciano Amaro⁶ traçou suas razões a respeito:

(...) mesmo em relação aos tributos cujas alíquotas, nas citadas circunstâncias (art. 153, § 1º da CF/88), podem ser alteradas sem lei formal, é preciso sublinhar que sua criação depende, em todos os seus aspectos, de definição em lei (formal), mesmo quanto às alíquotas. Não pode a lei criar tributos sem lhe precisar a alíquota. Definida esta na lei, juntamente com os demais aspectos do tipo legal (e completado, assim, o quadro de providências reclamadas do legislador para legitimar formalmente o tributo), pode o Executivo, nos casos excepcionados, dentro dos limites e nas condições previamente definidas na lei, alterar a alíquota fixada pela lei. Não se dá à lei, por conseguinte, o poder de delegar ao Executivo a livre fixação da alíquota (sem prévia definição desta e dos parâmetros e condições, obedecidos os quais o Executivo pode mudá-la); menos ainda se permite ao legislador que autorize o Executivo a modificar as alíquotas quando ele (Executivo) julgue conveniente, ou de acordo com as diretrizes ou razões que ele próprio venha a traçar.

Entende-se que essa delegabilidade constitucionalmente prevista é apenas uma atenuação, ou flexibilização do Princípio da Legalidade, em que é facultativa a alteração das alíquotas pelo Executivo. Portanto, o § 1º do art. 153, da Constituição Federal, estaria, de forma conveniente, reforçando o Princípio da Legalidade, por

⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª Edição atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 116/117.

força de um procedimento complexo e especial de colaboração entre os poderes Legislativo e Executivo⁷.

A delegabilidade da função legislativa existe, conforme visto, excepcionalmente, quando o Texto Constitucional assim autorizar. A regra, contudo, é a indelegabilidade.

Mas nem sempre foi assim. Geraldo Ataliba⁸, explica:

(...) no caso dos tributos destinados a cobrir finalidades (contribuições) amparadas pelos preceitos constitucionais que cuidavam de contribuições no sistema anterior, era dado ao legislador fixar parâmetros mínimo e máximo, dentro dos quais autorizava o Executivo a estabelecer variações. Estas variações ficavam a salvo do princípio da anterioridade (embora, obviamente, não os parâmetros mínimo e máximo postos pela lei). quer dizer, os decretos executivos que expressavam a discricão – legalmente estabelecida – variadora eram imediatamente eficazes. Tal excepcional possibilidade foi banida. Às contribuições aplica-se, na sua inteireza, o princípio da estrita legalidade.

Tal fato se consagra, inclusive, pelo art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que em seu inciso I assim prevê:

Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

I – ação normativa;

⁷ Yonne Dolácio de Oliveira, em *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1998, p. 18.

⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6^ª Edição. Malheiros, 1999, p. 200.

Celso Antonio Bandeira de Mello⁹, em correta assertiva sobre o tema disposto, conclui que “resulta óbvio que são inconstitucionais as disposições regulamentares produzidas na conformidade com delegações disfarçadas, resultantes de leis que meramente transferem ao Executivo o encargo de disciplinar o exercício da liberdade e da propriedade de pessoas.”

O Princípio da Legalidade, nestes termos acentua-se, impedindo de forma clara a delegação dos Poderes, impossibilitando a renúncia do legislador ao exercício de sua função legislativa primária em favor do Poder Executivo, que não possui legitimidade para emissão de normas infralegais em matéria tributária que sujeitem à modificação da regra matriz dos tributos.

⁹ *in Poder Regulamentar ante o Princípio da Legalidade*. Revista Trimestral de Direito Público, nº 4. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 77.

3. A FORÇA DO DECRETO DIANTE DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - DECRETOS NºS 356/1991, 612/1992, 2.173/1997 E 3.048/1999 DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.

Valendo-se do entendimento exposto sobre a delegação de Poderes em face do Princípio da Legalidade, ficou evidente que a Legalidade traz à tona a necessidade da lei dispor, claramente, sobre os elementos constitutivos da regra matriz de incidência tributária. Não pode haver qualquer tipo de discricionariedade administrativa. A hipótese de incidência depende de reserva absoluta e formal de lei, reservado ao Poder Legislativo.

Qualquer tipo de obrigação tributária ou de dever instrumental que seja instituído por instrumentos secundários¹⁰, sem fundamento de validade em normas de superior hierarquia, será, com efeito, incompatível com o ordenamento jurídico e deverá ter sua invalidade reconhecida pelos órgãos da Administração Pública ou do Poder Judiciário. As normas devem se conjugar de forma que a de menor hierarquia busque seu fundamento de validade, necessariamente, em outras de superior hierarquia, até se chegar ao patamar Constitucional.¹¹

Roque Antonio Carrazza esclarece:

(...) para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (Tatbestand), o que implica em tipicidade (Typizität). Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo), como tivemos a oportunidade de verificar, devem ser previstos abstratamente na lei. Ademais, cada ato concreto da Fazenda Pública, que reconheça a existência de um tributo (lançamento) ou que leve à sua efetiva arrecadação (cobrança tributária) deve encontrar respaldo numa lei.¹²

¹⁰ Normas das condutas humanas intersubjetivas com juridicidade condicionada às disposições legais, quer emanem de preceitos gerais e abstratos, quer individuais e concretos: decretos, instruções, regulamentos circular etc.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros – *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 217.

¹² *in Curso de Direito Constitucional Tributário*, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995.

Sabe-se que os decretos não podem disciplinar matérias abarcadas no domínio da reserva legal. Desta forma, desde que não haja contrariedade à lei, os decretos podem esclarecer textos legais, até mesmo estabelecendo meios para o cumprimento de suas disposições e conceituando institutos.

Sobrepondo diretamente o entendimento acima exaltado ao caso em estudo, ressalta-se que a Lei nº 8.212/1991, que criou o SAT, no art. 22, II, definiu claramente os elementos essenciais à criação do tributo, compondo de forma inegável a regra matriz de incidência do tributo.

Muito se discutiu, anteriormente, sobre o fato de o legislador não ter definido o conceito de “atividade preponderante”, tampouco o enquadramento das empresas nos graus de risco. Tanto o conceito de “atividade preponderante” como a classificação, por depender de critérios técnicos, estavam sujeitos à análise das estatísticas de acidentes do trabalho, conforme previsão do art. 22, §3º, da Lei nº 8.212/1991.

Vários foram os decretos que, após a edição da Lei 8.212/1991, trouxeram o conceito de “atividade preponderante”:

(i) Decreto nº 356/1991 - art. 26, § 1º - preponderante é “a atividade econômica autônoma que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos na empresa ou estabelecimento a ela equiparado.”

(ii) Decreto nº 612/1992 - art. 26, § 1º - preponderante é “a atividade econômica que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes.”

(iii) Decreto nº 2.173/1997 - art. 26, § 1º - "Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes.”¹³

(iv) Decreto nº 3.048/1999 - art. 202, § 3º - “Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.”

¹³ Revogou o Decreto nº 612/1992, sendo que o enquadramento passou a levar em consideração, para a definição de atividade preponderante, a atividade do maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes, e não mais com base nos estabelecimentos.

Tais decretos trataram apenas de estabelecer os meios, conforme determinação legal, esclarecendo e conceituando a forma de classificação das atividades para incidência dos elementos da regra matriz de incidência.

Não se vislumbra, qualquer violação ao Princípio da Legalidade na exigência da contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho, tampouco quanto às alíquotas diferenciadas, estabelecidas pela Lei nº 8.212/1991. Os decretos acima tratados, advindos da necessidade legal, cumpriram de forma clara e objetiva suas premissas, não invadindo o âmbito legal. A conceituação trazida pelos decretos não interferem na hipótese de incidência do tributo.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme entendimento já pacificado nacionalmente à época desta discussão, compartilha deste entendimento:

Contribuição para o Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT. Princípios da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva. Desnecessidade de Lei Complementar. Não exorbitância de poderes pelos Decretos. Lei nº 8.212/91, art. 22 e Decreto nº 2.173/97, art. 26. Inovação no pedido.

Não é necessária lei complementar para a exigência do SAT, tendo em vista que não houve criação de contribuição nova, pois já havia previsão constitucional.

Tampouco houve ofensa ao princípio da legalidade, porque todos os elementos essenciais do tributo foram previstos na lei.

Os decretos regulamentadores não exorbitam seu poder, mas apenas complementaram norma em branco, que são os conceitos de atividade preponderante e risco leve, médio ou grave, sem ofensa ao princípio da isonomia.

É defeso postular em apelação pedido não ventilado na inicial - inovação no pedido.(AC nº 1999.04.01.118976-5-RS - Rel. Juíza Vânia Hack de Almeida - 1ª Turma, unânime – julgado em 21/03/2000). (Grifei)

No Recurso Extraordinário 343.446/SC¹⁴, o Supremo Tribunal Federal decidiu neste sentido, e no voto do Ministro Carlos Velloso, ressalta-se o seguinte entendimento:

Finalmente, esclareça-se que as leis em apreço definem, bem registrou a Ministra Ellen Gracie, no voto, em que se embasa o acórdão, “*satisfatoriamente todos os elementos capazes de fazer nascer uma obrigação tributária válida.*” O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “*atividade preponderante*” e “*grau de risco leve, médio ou grave*”, não implica ofensa ao princípio da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.

Na verdade, tanto a base de cálculo, que Geraldo Ataliba denomina de base imponible, quanto “*outro critério quantitativo que – combinado com a base imponible – permita a fixação do débito tributário, decorrente de cada fato imponible*”, devem ser estabelecidos em lei. Esse critério quantitativo é a alíquota. (Geraldo Ataliba, “*Hipótese de Incidência Tributária*”, 3ª Ed., págs. 106/107).

Neste mesmo voto, o Ministro Carlos Velloso, de forma a exaurir a matéria referente à força do decreto como instituto legal, expressou:

Registrei, em trabalho doutrinário – ‘Do Poder Regulamentar’, ‘Temas de Direito Público’, citado, págs. 439 e segs. - que o regulamento não pode inovar na ordem jurídica, pelo que não tem legitimidade constitucional o regulamento *praeter legem*. Todavia, o regulamento delegado ou autorizado ou *intra legem* é condizente com a ordem jurídico-constitucional brasileira. Após mencionar a classificação dos regulamentos e dissertar sobre a ilegitimidade do regulamento autônomo, no sistema brasileiro, escrevi:

‘Já o regulamento delegado ou autorizado (item 5) *intra legem*, é admitido pelo Direito Constitucional brasileiro, claro, porém, que não pode ‘ser elaborado *praeter legem*, porquanto o seu campo de ação ficou restrito à simples execução de lei.’ (Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, ‘Princípios

¹⁴ Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=261045>

Gerais do Dir. Administrativo', 2ª Ed. Forense, I/354; Celso Bastos, 'Curso de Dir. Const.', Saraiva, 3ª Ed., p. 177.

Votando no Supremo Tribunal Federal, o Ministro Aliomar Baleeiro traçou os contornos desse regulamento, exatamente como admitido pelo Direito Brasileiro: se a lei fixa exigências taxativas, é exorbitante o regulamento que estabelece outras, como é exorbitante o regulamento que faz exigência que não se contém nas condições exigidas pela lei.

Resta entendido, que o papel do decreto, em obediência à determinação legal, é apropriar a execução da lei, o que, definitivamente, foi cumprido de forma correta nos Decretos nºs 356/1991, 612/1992, 2.173/1997 e 3.048/1999 da Previdência Social. Os decretos, neste caso não ultrapassaram seus "limites de alçada", considerando-se que a própria lei (8.212/1991) dispôs suficientemente sobre os elementos da regra matriz de incidência do tributo, mesmo utilizando termos jurídicos indeterminados.

Tais circunstâncias, porém, não se coadunam com as inovações trazidas pela Lei nº 10.666/2003, e as alterações impostas pelo Decreto nº 6.957/2009, e Resoluções nº 1.308 e 1.309/2009 do Conselho Nacional da Previdência Social, ao Decreto nº 3.048/1999, que criou o Fator Acidentário de Prevenção – FAP.

4. A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE AO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO – FAP – LEI Nº 10.666/2003 E DECRETO Nº 6.957/2009 E 3.048/1999.

A Constituição Federal de 1988 regulou de maneira clara e objetiva a necessidade de obediência ao Princípio da Legalidade em matéria tributária (art. 150, I), atribuindo ao Poder Legislativo a legitimidade para criação e majoração de tributos por meio de leis, dentro das quais devem ser claramente observados todos os elementos compositores da regra matriz de incidência, ou seja, com significativa e suficiente densidade normativa.

Apenas em casos específicos e taxativos, regulados no art. 153, da Carta Magna, a delegação ao Poder Executivo para majorar tributos por meio de decretos é aceita no ordenamento jurídico tributário.

Porém, de forma a afrontar o Mandamento Constitucional e a Ordem Tributária, principalmente no que diz respeito à aplicação do Princípio da Legalidade Tributária, a Lei nº 10.666/2003, delegando fixação de alíquotas de fórmula variável, fixando apenas limites mínimos e máximos entre 0,5% e 6%, a partir do emprego de terminologia jurídica extremamente aberta e vaga, ensejou a possibilidade de imposição tributária por meio de ato administrativo (Poder Executivo), autorizando ao fisco a majorar tributos.

Tal fato contraria, em absoluto, o art. 150, I, da Constituição Federal de 1988.

Para melhor visualização da questão, veja-se o que dispõe o art. 10, da Lei nº 10.666/2003:

Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, **poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento**, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os

resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social. (Grifei)

A prescrição legal acima transcrita mostra efetivamente a possibilidade de atribuição de limite mínimo e máximo para flutuação da alíquota a ser aplicada, as quais passam a se encontrar entre 0,5% e 6%, sobre a base de cálculo do tributo.

Porém, não se vislumbra no referido dispositivo legal a fixação objetiva da alíquota a incidir. Ele atribuiu ao Poder Executivo, por meio de normas regulamentadoras, segundo padrões vagos e genéricos, a possibilidade de majoração em até 100% das alíquotas do SAT. O uso do termo “poderá”, evidencia essa afronta.

Cumprindo a disposição da lei, sobreveio o art. 202-A do Decreto nº 3.048/1999, com a redação definida pelo Decreto nº 6.957/2009, dispendo:

Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

§ 1º O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota.

§ 2º Para fins da redução ou majoração a que se refere o caput, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente. (Grifei)

Em consequência, vieram as Resoluções nºs 1.308/2009 e 1.309/2009 do Conselho Nacional da Previdência Social, estabelecendo toda a metodologia e parâmetros para o cálculo e aplicação dos índices do FAP.

O legislador, no caso, possibilitou, por meio de regulamento, a majoração da alíquota de forma semelhante ao que vemos no Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto de Importação e Imposto de Exportação e o Imposto sobre Operações Financeiras. Porém, ao contrário do que ocorre nestes tributos, não há a previsão constitucional que flexibiliza a incidência do princípio da Legalidade para majoração dos tributos dentro dos limites da lei que os instituiu.

À primeira vista, a regulamentação não teria fugido às determinações do art. 10, da Lei nº 10.666/2003, atribuindo ao FAP a modulação da alíquota. Ocorre que, ao dispor desta forma, acabou por possibilitar ao administrador ampliar a alíquota, elemento da regra matriz de incidência tributária que é reservado à lei definir.

A criação do FAP viabilizou a modulação das alíquotas do SAT, por ser um coeficiente de ajuste destas. E somente procedendo ao ajuste preestabelecido pelo FAP é que se chegará à alíquota efetiva a ser aplicada sobre a base de cálculo do tributo. Em outras palavras, o FAP determina a alíquota efetiva do tributo, sendo então parte da hipótese de incidência.

Segundo Geraldo Ataliba¹⁵:

A alíquota – por ser estabelecida objetivamente em lei - é um fato estável e genérico. (...) na lei devem conter-se os critérios para determinação dos fatos que fazem nascer obrigações (h.i.), sua realização genérica e específica, momento, identificação do sujeito passivo e quantia devida. A base imponible é uma grandeza inerente ao assim chamado objeto do imposto (aspecto material da h.i.). como base calculada, tem um tamanho diferente em cada caso individual. A alíquota é uma grandeza (um fator, um número) exterior ao objeto; é uma grandeza criada pela lei. É, portanto, genérica, imutável.

(...) a aplicação da lei fixa e qualifica uma grandeza da coisa e permite estabelecer a base calculada. Sobre esta aplica-se outra grandeza, exterior a ela, a alíquota, número fixado na lei. (...) Está criado um tributo desde que expedida a lei que lhe descreve a h.i.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. Malheiros, 1999, p. 116/117.

Em complementação ao entendimento de Geraldo Ataliba, Hugo de Brito Machado¹⁶, esclarece:

Criar o tributo é estabelecer todos os seus elementos essenciais. Por isto mesmo, o art. 97 do CTN fez a explicitação do princípio da legalidade, afastando qualquer dúvida que ainda pudesse existir. Não basta que na lei esteja dito que o tributo fica criado. Na lei devem estar todos os elementos necessários a que se possa identificar a situação de fato capaz de criar a obrigação tributária e, diante de tal situação, poder determinar o valor do tributo correspondente. A lei não pode deixar para o regulamento ou para qualquer ato normativo inferior a indicação de qualquer dos elementos necessários a essa determinação. Todos os elementos essenciais da relação jurídica tributária devem ser indicados pela lei. O núcleo do fato gerador do tributo, o contribuinte, a base de cálculo, a alíquota, tudo deve estar na própria lei. (...)

Esclarecendo a questão, ao decreto, em matéria tributária, cumpre explicitar o enunciado das leis, ou, ainda, estabelecer os meios e formas de cumpri-las, ou seja, possuem caráter meramente instrumental. Para formação da relação jurídica tributária válida é necessário que todos os seus elementos estejam expressamente definidos em lei. Nenhum destes elementos podem ser acrescentados, ou mesmo modificados por meio de regulamento.

A Lei nº 10.666/2003, no art. 10, não cumpriu a exegese constitucional do art. 150, I, ao veicular a alíquota do tributo estipulando percentual mínimo e máximo dentro dos quais poderá ser aplicado o percentual efetivo conforme critérios definidos pelo Executivo.

O Princípio Constitucional da Legalidade Tributária é rígido de tal forma que, para que o art. 10, da Lei nº 10.666/2003 e sua sistemática pudessem ter eficácia, seria necessário que a Constituição Federal excepcionasse, precisamente, tal como exceções contidas no seu art. 153, § 1º.

¹⁶ in Curso de Direito Tributário, 29ª edição - São Paulo: Malheiros, 2008. p. 82/88.

O simples fato de ter-se estabelecido limites de flutuação da alíquota pela lei, não é critério suficiente para atender ordem constitucional tributária. Tampouco há que se falar que o Poder Executivo não cria as alíquotas, apenas fazendo alterações dentro dos patamares previamente anunciados pela lei, uma vez que fixando-as com o uso do FAP, acaba por efetivamente em criá-las, com grande discricionariedade, o que é nitidamente incompatível com o Princípio da Legalidade Tributária, expressamente previsto no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988.

5. CONCLUSÃO.

Verifica-se, no caso em estudo, que o exercício da delegação ao Poder Executivo, com a edição de norma hierarquicamente inferior (decreto) à lei, que por meio do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) estabeleceu uma forma de modular a alíquota efetiva aplicável à contribuição ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), tolheu de forma ilegal a reserva absoluta de lei, desrespeitando o Princípio da Legalidade Tributária.

Não restam dúvidas de que o art. 10, da Lei nº 10.666/2003, ao delegar ao Poder Executivo a fixação de critérios que podem tornar o tributo exigível em até o dobro da alíquota máxima definida em lei, sob sua inteira liberalidade de critérios, ultrapassa os ditames do regime jurídico tributário constitucional.

Esta metodologia possibilita, inclusive, que se façam alterações dos “pesos e medidas” dos critérios adotados para composição do FAP, afetando a segurança jurídica e a legalidade demasiadamente e corriqueiramente, à critério do administrador.

De todo o exposto, é inegável que o art. 10, da Lei nº 10.666/2003, ao possibilitar a variação da fixação de alíquota, remetendo a atos do Poder Executivo, como se verifica no art. 202-A, do Decreto nº 3.048/1999, com a redação atribuída pelo Decreto nº 6.957/2009, bem como as Resoluções nº 1.308/2009 e 1.309/2009 do Conselho Nacional da Previdência Social, invade o campo da reserva absoluta de lei, passando sobre o art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, desrespeitando o regime jurídico tributário.

6. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7ª Edição atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Congresso Nacional, 05/10/1988.

BRASIL. **Decreto nº 356 de 07 de dezembro de 1991**. Diário Oficial da União. Brasília. 09/12/1991.

BRASIL. **Decreto nº 612 de 21 de julho de 1992**. Diário Oficial da União. Brasília. 22/07/1992.

BRASIL. **Decreto nº 2.173 de 05 de março de 1997**. Diário Oficial da União. Brasília. 06/03/1997.

BRASIL. **Decreto nº 3.048 de 06 de maio de 1999**. Diário Oficial da União. Brasília. 07/05/1999.

BRASIL. **Decreto nº 6.957 de 09 de setembro de 2009**. Diário Oficial da União. Brasília. 10/09/2009.

BRASIL. **Lei nº 7.787 de 30 de junho de 1989**. Brasília: Senado Federal. Diário Oficial da União. 03/07/1989.

BRASIL. **Lei nº 8212 de 24 de julho de 1991**. Brasília: Senado Federal. Diário Oficial da União. 25/07/1991.

BRASIL. **Lei nº 9.528 de 10 de dezembro de 1997**. Brasília: Senado Federal. Diário Oficial da União. 11/12/1997.

BRASIL. **Lei nº 9.732 de 11 de dezembro de 1998**. Brasília: Senado Federal. Diário Oficial da União. 14/12/1998.

BRASIL. **Lei nº 10.666 de 08 de maio de 2003**. Brasília: Senado Federal. Diário Oficial da União. 09/05/2003.

BRASIL. **Poder Judiciário Federal. Tribunal Regional da 4ª Região**. AC 1999.04.01.118976-5-RS - Rel. Juíza Vânia Hack de Almeida - 1ª Turma <www.trf4.jus.br> Acesso em 23/02/2011.

BRASIL. **Poder Judiciário Federal. Supremo Tribunal Federal**. R.E. 343.446-2 – D.J. 04/04/2003 – Relator Min. Carlos Velloso - Disponível em <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em 23/02/2011.

BRASIL. **Poder Judiciário Federal. Supremo Tribunal Federal.** R.E. 556.664 – D.J.e.: 216 - pub. 14-11-2008 - vol.: 02341-10 pp-01886 Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Disponível em <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em 25/02/2011.

BRASIL. **Resolução MPS/CNPS nº 1.308 de 27 de maio de 2009.** Diário Oficial da União. 05/06/2009.

BRASIL. **Resolução MPS/CNPS nº 1.309 de 24 de junho de 2009.** Diário Oficial da União. 07/07/2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 1995.

CARVALHO, Cristiano. **Curso de Especialização em Direito Tributário:** estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros – **Direito Tributário, Linguagem e Método.** São Paulo, Noeses: 2008.

GALINAR, Cledson Moreira. **Jornal Valor Econômico** — Coluna Legislação & Tributos - A ilegalidade da majoração do novo SAT – Edição de 17/11/2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário,** 29ª edição - São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO. Celso Antonio Bandeira. **Poder Regulamentar ante o Princípio da Legalidade.** Revista Trimestral de Direito Público, nº 4. São Paulo: Malheiros, 1993.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio. **Comentários ao Código Tributário Nacional,** vol. 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário.** 8ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.