

NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIOS. TEORIA DA NORMATIVIDADE DOS PRINCÍPIOS.

Fernando Florêncio da Silva (*)

Sumário: 1. Introdução - 2. Competência Tributária - 3. Competência Legislativa Concorrente - 4. Competência Legislativa Suplementar - 5. Constituição Federal. Lei Complementar - 6. As Normas Gerais. Sua natureza Jurídica. Os Princípios - 7. Teoria da Normatividade dos princípios - 8. Normas. Princípios no Sistema Constitucional Brasileiro - 9. Conclusão - Bibliografia.

1. Introdução

Ab initio, é relevante observarmos que as normas gerais de direito tributário têm sua previsão constitucional alicerçada no princípio federativo consagrado na Constituição Federal que adotou, expressamente, a repartição da competência tributárias entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, assegurando-lhe ampla autonomia não só político-administrativa (arts. 18, 25, 29, 30 e 32, da CF/88), mas também legislativa, ou seja, para legislarem, de forma concorrente, em matéria tributária.

2. Competência Tributária

A repartição de competência tributária é considerada pelo constitucionalista Raul Machado Horta *“a chave da estrutura do poder federal, o elemento essencial da construção federal, a grande questão do federalismo, o problema típico do Estado Federal.*

Explica, ainda, o mestre Raul Machado Horta que *“a repartição de competências é uma exigência para a própria existência do federalismo, devendo a Constituição estabelecer, desde logo, as atribuições*

* Procurador de Justiça Aposentado. Pós-Graduado em Direito Tributário e Direito Financeiro. Universidade Federal do Amazonas – UFAM.

das esferas de Poder, determinando os limites da competência de cada ente político..."¹

Como se observa, é na Constituição Federal que se encontram as atribuições de cada entidade ou pessoa política que integra o federalismo brasileiro. A Constituição Federal, tendo delimitado a repartição de competências entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, estabeleceu, portanto, os limites de competência de cada ente político.

Com base no princípio federativo, o legislador constituinte, ao delimitar os limites de competência de cada ente político, criou a competência concorrente, através da qual se atribui a matéria legislativa a mais de um ente político, objetivando com isso um federalismo de equilíbrio cooperativo.

3. Competência Legislativa Concorrente

A competência legislativa concorrente pode ser dividida em cumulativa e não cumulativa. A competência cumulativa é aquela em que não há limites prévios à atuação legislativa dos entes políticos que podem legislar ilimitadamente; a não cumulativa é aquela em que a União fixa os princípios, diretrizes e as normas gerais, cabendo aos Estados-membros legislarem de forma suplementar.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu art. 24 e parágrafos as seguintes regras de competência legislativa concorrente.

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

¹ Horta, Raul Machado. Estudos de Direito Constitucional. Ed. Del Rey, 1995, p. 349.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender as suas peculiaridades

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Conforme se infere do teor do art. 24 e seus parágrafos, a Constituição Federal adotou a competência legislativa concorrente não cumulativa, atribuindo à União a competência para estabelecer normas gerais, e aos Estados-membros a competência para legislar de forma complementar.

4. Competência Legislativa Suplementar

É importante se ressaltar que, embora não tenham sido incluídos, de forma expressa, na norma do art. 24 e seus parágrafos da Constituição Federal, os Municípios poderão legislar, de forma complementar, sobre as normas gerais, dada a sua competência suplementar prevista no art. 30, inciso II, da Constituição Federal.

A regra jurídica prevista no art. 24 e seus §§ 1º, 2º, 3º e 4º, trata, portanto, das normas gerais que alguns doutrinadores entendem como as normas gerais editadas pela União no âmbito da competência legislativa concorrente não cumulativa e que se destinam a todos os entes políticos.

Alguns doutrinadores procuraram definir as normas gerais tomando como ponto de partida as regras jurídicas previstas no art. 24, § 1º, e art. 146, inciso III, da Constituição Federal, compatibilizando-as com o princípio federativo que está intimamente ligado à repartição de competência tributária.

Assim, o professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto conceituou as normas gerais como sendo “*declarações principiológicas que cabe à União editar, no uso de sua competência concorrente limitada, restrita ao estabelecimento de diretrizes nacionais sobre certos assuntos, que deverão ser respeitados pelos Estados-Membros na feitura de suas legislações, através de normas específicas e particularizantes que as*

*detalharão, de modo que possam ser aplicadas, direta e indiretamente, às relações e situações concretas a que se destinam, em seus respectivos âmbitos políticos.*²

Para o mestre Sacha Calmon Navarro Coelho “as normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação”.³

É importante se ressaltar que a expressão “normas gerais” foi introduzida no texto constitucional de 1946 pelo notável tributarista e então deputado Aliomar Baleeiro que confessou que “a sua primeira e última idéia era atribuir à União a competência para legislar sobre direito tributário, amplamente e sem a limitação contida no conceito de normas gerais, desde que esta legislação tivesse a feição de uma lei nacional de preceitos endereçados aos legisladores dos três poderes tributantes: União, Estados e Municípios”

Como se observa, coube ao tributarista Aliomar Baleeiro introduzir no ordenamento constitucional brasileiro a expressão “normas gerais” que nada mais são do que as normas editadas pela União no uso de sua competência legislativa concorrente, aplicáveis a todos os entes políticos na feitura de suas legislações.

No âmbito constitucional tributário, a regra jurídica prevista no art. 24 e seus parágrafos que dispõe sobre a competência legislativa concorrente não cumulativa deve ser interpretada de forma sistêmica com a regra do art. 146, Inciso III, da Constituição Federal de 1988.

² Élcio Fonseca Reis apud Neto, Diogo de Figueiredo Moreira. “Competência Concorrente. O Problema de Normas Gerais”. Revista de Informação Legislativa. São Paulo, n.º 100, 1998.

³ Élcio Fonseca Reis apud Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 109.

5. Constituição Federal. Lei Complementar

Tendo como ponto de partida a lição de Hans Kelsen, para quem “o ordenamento jurídico é formado por um sistema hierarquizado de normas, na qual as normas situadas em patamares inferiores extraem seu fundamento de validade das normas superiores e, assim, sucessivamente, até alcançar-se a Constituição, a qual está no ápice da pirâmide jurídica”, é na Constituição Federal, face à sua posição hierárquica normativa superior, que se encontra o fundamento de validade de todas as normas jurídicas infra-constitucionais. É na Constituição Federal que se encontram “as normas-regra” e “as normas-princípio” que se irradiam sobre todo o sistema jurídico normativo.

Sendo a Constituição a Lei das Leis e tendo como parâmetro o princípio do federalismo que é a espinha dorsal de todo o sistema constitucional tributário brasileiro, e a base da repartição constitucional da competência tributária entre os entes federados, todo e qualquer diploma normativo de natureza infra-constitucional deve ter como fundamento de validade a Lei Maior do sistema, a fim de se harmonizar e preservar a unidade do sistema constitucional tributário.

A Constituição, estando no ápice da “pirâmide normativa”, é a espinha dorsal do Estado Democrático de Direito que deve se sujeitar ao império da lei e da ordem jurídica, assegurando aos cidadãos os direitos e garantias fundamentais, a fim de se construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicando a pobreza, reduzindo as desigualdades sociais e regionais e promovendo o bem-estar de todos.

Mas, para que esse Estado Democrático de Direito possa construir uma sociedade livre, justa e solidária, faz-se necessário o respeito não só à Lei das Leis, “às normas-princípio” que se irradiam sobre todo o sistema jurídico normativo, mas também, o respeito “às normas gerais” que são as leis de moldura, as leis de quadro, destinadas a todos os administrados e, especialmente, aos legisladores dos entes políticos, evitando-se invasões e conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios e, sobretudo, limitando o poder de tributar desses entes federados,

a fim de se proteger os cidadãos que têm na Constituição Federal o seu instrumento de garantia contra o arbítrio, a força, o autoritarismo e a prepotência dos entes federados.

A Constituição Federal estabelece em seu art. 146, Inciso III, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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.

À luz do que estabelece o art. 24 e seus §§ 1º, 2º, 3º, cuja regra jurídica deve ser interpretada, de forma sistemática, com a regra prevista no art. 146, Inciso III, da Constituição Federal de 1988, compete à União editar, única e exclusivamente, as normas gerais em matéria de legislação tributária, respeitando-se os princípios federativos e o da autonomia municipal, estadual e distrital.

Assim, interpretando-se as citadas regras constitucionais, a União tem apenas a competência legislativa concorrente não cumulativa, em matéria de legislação tributária, não podendo invadir a competência de cada ente político, sob pena de violar os princípios federativo e da autonomia municipal, federal e distrital.

A corrente doutrinária dicotômica liderada pelo saudoso mestre Geraldo Ataliba, firmou orientação no sentido que as normas gerais, em matéria de legislação tributária, veiculadas por lei complementar, não podem alterar as regras-matrizes dos tributos e muito menos criar, majorar ou reduzir as prestações pecuniárias compulsórias, uma vez que estas matérias foram disciplinadas no texto constitucional que delimitou a competência entre os seus entes políticos.

De tudo o que foi estudado quanto às regras jurídicas previstas nos arts. 24, §§ 1.º, 2.º e 3.º, e art. 146, Inciso III, da Constituição Federal de 1988, entendemos que as normas gerais, em matéria de legislação tributária, são as normas delimitadoras de competência, de observância obrigatória, aplicáveis, sem nenhuma distinção, a todos os entes políticos, e que visam preservar a unidade jurídica do sistema constitucional tributário brasileiro que têm a sua origem (base ou estrutura) nos princípios federativo, da competência tributária e da legalidade que integram o núcleo legal dos tributos.

6. As Normas Gerais. Sua natureza Jurídica. Os Princípios

Definido com base na Constituição Federal o que sejam as normas gerais em matéria de legislação tributária, questiona-se se estas normas têm ou não a natureza de princípios.

Ab initio, devemos assinalar que os juristas italianos usaram a expressão “*principios*” para designar normas (ou disposições normativas) que desempenham uma função “*importante*” e “*fundamental*” no sistema jurídico unitariamente considerado.

Partindo do pressuposto da normatividade dos princípios, o notável jurista italiano Vezio Crisafulli conceituou “*os princípios como toda norma jurídica, enquanto considerada como determinante de uma ou de muitas outras subordinadas, que a pressupõem, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direções mais particulares (menos gerais), das quais determinam, e portanto resumem, potencialmente, o conteúdo: sejam, pois, estas efetivamente postas, sejam, ao contrário, apenas dedutíveis do respectivo princípio geral que as contém*”⁴

Esse notável constitucionalista italiano Vezio Crisafulli enfatiza, ainda, que *“os princípios gerais estão para as normas particulares como o mais está para o menos, como o que é anterior e antecedente está para o posterior e o conseqüente...”*.⁵ *“Um princípio, seja ele expresso numa formulação legislativa ou, ao contrário, implícito ou latente num ordenamento, constitui norma aplicável como regra de determinados comportamentos públicos ou privados”*.⁶

Um outro jurista italiano Norberto Bobbio, em sua Teoria dell'Ordinamento Giuridico, também considerou *“os princípios gerais como normas fundamentais ou generalíssimas do sistema”*. O nome de princípios induz em engano, tanto que é velha a questão entre juristas se os princípios são ou não normas. Para mim não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as demais”⁷.

Reforçando a tese da normatividade dos princípios, esse jurista italiano enumerou, entre os critérios elucidativos que distinguem os princípios das “outras” normas do ordenamento jurídico, primeiro que *“os princípios gerais são pura e simplesmente normas, mais gerais”*; segundo, são *“normas fundamentais ou normas base do sistema ou traves mestras”*.⁸

A doutrina da normatividade dos princípios teve, ainda, como um de seus mais notáveis precursores o jurista alemão Robert Alexy, que considerou os princípios como *“mandamentos de otimização”* e reconheceu existir entre *“as regras e os princípios distinção qualitativa, e que toda norma é regra ou princípio”*⁹.

Depois de enfatizar que *“as regras são normas que podem ser cumpridas ou não, e quando uma regra vale, então se há de fazer exatamente o que ela exige ou determina. Nem mais, nem menos”*, o notável jurista alemão Robert Alexy reconheceu, finalmente, que *“toda norma é regra ou princípio”*¹⁰

⁴ Bonavides, Paulo. Curso de Direito Constitucional. Malheiros Editores. 11.ª Edição. São Paulo. 2000. p. 230 e 244.

⁵ ibid. P. 244

⁶ ibid. p.245

⁷ Paulo Bonavides apud. Bobbio. Norberto, Teoria dell'Orninamento Giuridico, Turim, Giappichelli Editores, s/d, pp 181 e 182.

⁸ ibid. p. 236

⁹ Bonavides, Paulo. Curso de Direito Constitucional. Malheiros Editores. 11.ª Edição. São Paulo. 2000. p. 250.

276 - Revista Jurídica do Ministério Público do Estado do Amazonas v. 8

Porém, coube a um outro jurista alemão Ronald Dworkin, estabelecer a distinção entre regras e princípios, com base nos critérios do “tudo ou nada” e da “dimensão do peso, importância ou valor”.

Para Dworkin, a distinção está no fato de que *“as regras são aplicáveis à maneira de tudo ou nada... Se ocorrerem os fatos por elas estipulados, então a regra será válida e, nesse caso, a resposta que der deverá ser aceita; se tal, porém, não acontecer, aí a regra nada contribuirá para a decisão”*.¹¹

Segundo esse jurista alemão, *“a dimensão de peso, importância ou valor só os princípios a possuem, as regras não, sendo este talvez o mais seguro critério com que distinguiu tais normas. A escolha ou a hierarquia dos princípios é a de sua relevância”*.¹²

Esta diferenciação entre princípios e regras, determinada com base na dimensão de peso, importância ou valor, foi, portanto, idealizada pelo jurista alemão Ronald Dworkin¹³.

7. Teoria da Normatividade dos Princípios

A teoria da normatividade dos princípios, que teve como seus mais notáveis precursores os juristas Vezio Crisafulli, Norberto Bobbio, Robert Alexy e Ronald Dworkin, ultrapassou a sua fase dogmática, e ganhou uma maior dimensão “de peso ou valor” no ordenamento jurídico constitucional contemporâneo, transformando-se em princípios constitucionais, positivando-se no seu mais alto grau dentro do sistema normativo dos Estados Democráticos de Direito.

Os princípios, dotados de normatividade, ao serem transformados em princípios constitucionais, ganharam, portanto, não só a dimensão de peso, importância ou valor, segundo as palavras do jurista alemão Ronald Dworkin, mas passaram a ser

¹⁰ Bonavides, Paulo. Curso de Direito Constitucional. Malheiros Editores. 11.ª Edição. São Paulo. 2000. p. 250.

¹¹ *ibid.* p. 253

¹² *ibid.* p. 553

¹³ Dworkin, Ronald. Taking rights seriously, Harvard university press, 1978, p. 24 e 25. Apud Bonavides, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 11.ª Edição. São Paulo. Malheiros Editores. . 2000. p. 253.

o fundamento de validade de todo o sistema jurídico normativo, dada a sua dimensão de valor e posição no ápice da pirâmide normativa, encabeçando a sistema, guiando e fundamentando, portanto, todas as demais normas jurídicas.

O reconhecimento da superioridade e hegemonia dos princípios na pirâmide normativa está no fato dos princípios terem sido incorporados, na sua fase do pós-positivismo, nos textos constitucionais contemporâneos, passando a ser a vigamestra, a espinha dorsal de todo o sistema jurídico normativo, condensando valores, dando unidade a esse sistema e irradiando-se sobre todas as demais normas jurídicas, o que foi, inclusive, reconhecido pelo mestre Celso Antônio Bandeira de Mello:

“Princípio é, por definição, o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”.

“Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais”¹⁴

Como se observa, os princípios, a partir da fase do pós-positivismo, passaram a ser o fundamento de validade de todas as normas e regras jurídicas, das quais se diferenciam pela sua dimensão de peso, importância ou valor, dentro do sistema normativo, cujo critério de diferenciação foi idealizado pelo jurista alemão Ronald Dworkin que considerou as regras –

¹⁴ Luis Roberto Barroso. Apud. Mello, Celso Antônio Bandeira de. Elementos de Direito Administrativo. 1986. Ed. Revista dos Tribunais. p. 230.

aplicáveis sob a forma de tudo ou nada – incompatíveis com os princípios, face à sua dimensão ou valor.

Dos juristas brasileiros que reconheceram a normatividade dos princípios, destacamos, ainda, a posição adotada pelo constitucionalista José Joaquim Gomes Canotilho que estudou a Constituição *“como um conjunto de princípios de sentido, reciprocamente relacionados, interdependentes e complementares, apontando global e tendencialmente para a unidade axiológico-normativa do sistema constitucional que é aberto porque tem uma estrutura dialógica, uma vez que as normas constitucionais captam a mudança da realidade e estão abertas às concepções cambiantes da verdade e da justiça. Estas normas ora tomam a forma de princípios, ora a de regras”*¹⁵.

8. Normas. Princípios no Sistema Constitucional Brasileiro

O constitucionalista Paulo Bonavides ressaltou a importância dos princípios, ao considerar que *“as regras vigem, os princípios valem; o valor que neles se insere se exprime em grau distintos. Os princípios, enquanto valores fundamentais, governam a Constituição, o regime, a ordem jurídica. Não são apenas a lei, mas o Direito em toda a sua extensão, substancialidade, plenitude e abrangência”*¹⁶.

A superioridade e hegemonia das normas-princípio no sistema normativo brasileiro foi, também, reconhecida pelo nosso mestre Edvaldo Brito, para quem *“a Constituição é um sistema normativo, hierarquizado em dois verdadeiros estamentos: as normas-princípio e as normas-regra. Aquelas dotadas de grau de abstração elevado, de caráter de fundamentalidade das normas-regra; enquanto estas têm abstração relativamente reduzidas, por isso que são susceptíveis de aplicação direta ao caso concreto, por serem veículos de facti specie. Os princípios são conformadores das valorações políticas captadas, pelo legislador constituinte na sociedade civil; são garantias dos cidadãos quando veiculam os seus direitos subjetivos públicos; são impositivos quando configuram deveres do Estado in abstracto relativamente à realização de certos fins e a execução*

¹⁵Edvaldo Brito. Apud. Canotilho, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional. 4.ª e 5.ª. Ed. Livraria Almedina. Coimbra. 1987 e 1991. p. 117 e p. 171.

¹⁶Bonavides, Paulo. Curso de Direito Constitucional. Malheiros Editores. 11.ª Edição. São Paulo. 2000. p. 260

*de tarefas; são fundamentais quando se revelam como princípios historicamente objetivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional*¹⁷

Observa-se, portanto, que no sistema constitucional tributário existem “as normas-princípio e as normas-regra”. Portanto, as normas gerais em matéria de legislação tributária têm a natureza de princípios e regras, senão vejamos:

Quando, por exemplo, as normas gerais em matéria de legislação tributária veiculam limitações constitucionais ao poder de tributar são normas princípios.

Porém, nem todas as normas gerais em matéria de legislação tributária têm a natureza de princípios. Por exemplo, as normas gerais em matéria de legislação tributária que disciplinam os conflitos de competência não são princípios, mas regras.

Enfim, as normas gerais em matéria de legislação tributária se materializam ora pelas normas-princípio quando veiculam as limitações constitucionais ao poder de tributar, ora pelas normas-regra, quando disciplinam os conflitos de competência tributária entre os entes políticos.

9. Conclusão

De tudo o que foi estudado sobre normas gerais e princípios — as normas são o gênero, as regras e os princípios, a espécie —, concluo este trabalho com a certeza de que os princípios, estando no ápice da “*pirâmide normativa*”, idealizada por Hans Kelsen, dão unidade ao sistema normativo, governam a Constituição, o ordenamento jurídico e se irradiam sobre todas as demais normas jurídicas.

Temos, ainda, a certeza de que os princípios são os valores fundamentais que se materializam no âmbito do sistema constitucional tributário através da legalidade, da isonomia tributária, da irretroatividade, da capacidade contributiva, da vedação do confisco, da imunidade tributária, da certeza do direito e segurança jurídica e de tantos outros que, expressa ou

¹⁷ Brito, Edvaldo. *Limites da Revisão Constitucional*. Sérgio Antônio Fabris Editor. 1993. Porto Alegre, p. 65 e 66.

implicitamente, previstos no texto constitucional, se constituem em garantias dos cidadãos contribuintes contra o poder de tributar dos entes federados.

Concluo, finalmente, este temário com a certeza de que os princípios são e constituem a viga-mestra do sistema normativo, o núcleo legal dos tributos, o mandamento nuclear de todo o sistema normativo e o fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico, servindo como limite às mudanças constitucionais, às invasões de competência entre os entes federados, e protegendo os contribuintes contra o arbítrio, a força e o poder de tributar dos entes políticos.

Bibliografia

- AMARO**, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. Editora Saraiva, 7º ed., São Paulo, 2001.
- ATALIBA**, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*, São Paulo, Ed. RT, 1964.
- BANDEIRA DE MELLO**, Celso Antônio. "Controle Judicial dos Atos Administrativos", In, RDP 65/27
_____. "Elementos do
Direito Administrativo", Ed. RT, 1986, p. 230.
- BARROSO**, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. Editora Saraiva, São Paulo, 1996.
- BOBBIO**, Norberto. "Teoria dell' Ordinamento Giuridico", Giappicheli Editore, Torino, s/d.
- BONAVIDES**, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, Malheiros Editores, 11º ed., São Paulo, 2000.
- BORGES**, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*, Malheiros Editores, 3º ed., São Paulo 2000.
- BRITO**, Edvaldo. *Limites da Revisão Constitucional*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 1993.
- CANOTILHO**, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*, 5ª ed., totalmente refundida e aumentada, Coimbra, Livraria Almedina, 1991.
- CARRAZA**, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 16º ed., São Paulo, 2000.

- CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**, Editora Revista dos Tribunais, 5ª ed., São Paulo, 1999.
- COELHO**, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 109, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999
- CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**, Editora Saraiva, 28º ed., São Paulo, 2002.
- GOMES DE SOUZA**. Rubens, *Curso de Direito Financeiro* (obra coletiva), Financeiras, Rio de Janeiro, s/d.
- HORTA**, Raul Machado, *Estudos de Direito Constitucional*. Ed. Del Rey, 1995, p. 344.
- KELSEN**, Hans. *Teoria Pura do Direito*, 3ª ed., trad. De João Baptista Machado, Coimbra, Armênio Amado, 1974
- MACHADO**, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, Malheiros Editores, 15º ed., São Paulo 1999.
- MARTINS**, Ives Gandra da Silva et **NASCIMENTO**, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*, Editora Saraiva, São Paulo, 2001.
- MORAES**, Bernardo Ribeiro de. *Curso de Direito Tributário*, v. 1º, "Sistema Tributário da Constituição de 1969, São Paulo, 1 ano. 1. 1966.
- NETO**, Diogo de Figueiredo Moreira. "Competência Concorrente. O Problema de Normas Gerais". Revista de Informação Legislativa. São Paulo, n.º 100, 1998.
- REIS**, Elcio Fonseca. *Federalismo Fiscal Competência Concorrente e Normas Gerais de Direito Tributário*. Ed. Mandamentos, Belo Horizonte, 2000.
- REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO**, n.º 38 de Novembro de 1998.
- ROSA JR.** Luiz Emygdio F. da . *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*, Renovar, 14º ed., Rio de Janeiro, 2000.
- SOUSA** Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. Póstuma, São Paulo, Resenha Tributária, 1975.
- ULHÔA CANTO**. Gilberto de. *Temas de direito Tributário*. Alba, Rio de Janeiro , 1964, v. III.