

A Lei 10.833/03 e a sua Inconstitucionalidade

Silvia Kellen da Silva Theodoro

RESUMO

A Lei 10.833/03 propõe uma nova base de cálculo e majoração de alíquota de tributos tais como PIS, COFINS e CSLL. Nesse contexto, serão abordados dois aspectos que envolvem a questão: uma “Lei Complementar” pode ou não ser alterada por uma “Lei Ordinária”, bem como a possibilidade da utilização da “Medida Provisória” para criação ou modificação de tributo.

Palavras-chaves: tributo, Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória.

ABSTRACT

Law 10,833/03 propose a new taxable income and aliquot increase of tributes such as PIS, COFINS and CSLL. In this context, will be boarded two aspects that involve the question: a “Complementary Law” can or not be modified by an “Usual Law”, as well as the possibility of the use of the “Provisional remedy” for creation or modification of tribute

Word-keys: Tribute, Complementary Law, Usual Law, Usual Law.

RÉSUMÉ

La loi 10.833/03 propose un nouvel impôt et l’argumentation des imôts tels que: PIS, COFINS E CSLL. Dans ce conteste seron abordé deux aspects qui englobent cette question: une “loi complémentaire” peut ou ne peut pas être modifié par une “loi ordinaire”, autant que la possibilité de l’utilisation d’une “medida provisória” pour la création ou la modification de l’impôt.

Mot-clefs: Tribut, loi complémentaire, un Loi ordinaire, medida provisória.

INTRODUÇÃO

Recentemente, o Presidente da República, a pretexto de reduzir a carga tributária para o setor produtivo, e em detrimento dos demais setores da economia, principalmente do setor de prestação de serviços, editou a Medida Provisória nº 135, a qual foi publicada no Diário Oficial do dia 31 de outubro de 2003, que foi convertida na Lei 10.833 em 29 de dezembro de 2003.

Dentre as várias inovações trazidas pelo referido diploma legal no campo tributário, certamente a que mais traz discussão, diz respeito ao aumento da alíquota da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a qual foi realizada sem a observância dos ditames constitucionais, sendo, portanto, portadora de inconstitucionalidades de ordem formal e material, que inviabilizam a sua cobrança, como será demonstrado ao longo do

*Silvia Kellen da Silva
Theodoro*

Mestranda em Direito – Área
constituição e Processo, na
Universidade de Ribeirão Preto-
UNAERP

presente arrazoado.

1. LEI COMPLEMENTAR X LEI ORDINÁRIA X MEDIDA PROVISÓRIA: EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

Um Estado Democrático de direito sempre observa o princípio da legalidade na formação de um poder justo, que garanta uma sociedade livre.

Para criação e sustentação de leis que envolvam matéria tributaria é necessário considerar o princípio da reserva legal. Sobre tal princípio, leciona José Afonso da Silva:

O fenômeno tributário, como atividade estatal, obedece ao princípio da legalidade, mas não à simples legalidade genérica que rege todos os atos e atividades administrativas. Subordina-se a uma legalidade específica, que em verdade, se traduz no princípio da reserva de lei. Esta legalidade específica constitui garantia constitucional do contribuinte, em forma de limitação ao poder de tributar que veda à União, aos Estados, ao distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça (art. 150,I)¹

Então, há uma submissão da Administração Pública à limitação Constitucional para criação Tributos. Cabe agora esclarecer qual espécie normativa é competente para criação de leis de ordem tributária.

Todas as leis, em sentido amplo, serve para complementarem a Constituição, mas o nosso ordenamento jurídico faz um desdobramento acerca das espécies normativas: a Lei Complementar e a Lei Ordinária.

As diferenças entre lei ordinária e lei complementar são de natureza formal e material. Formal porque, quanto ao procedimento legislativo de elaboração, a lei complementar exige na sub-fase de votação um *quorum* referente à maioria absoluta da Casa Legislativa, o que equivale à metade mais um dos membros que integram a referida casa; já para elaboração de leis ordinárias, é exigida a maioria relativa, ou seja, metade mais um dos membros presentes na Casa Legislativa. A partir daí, pode-se inferir que o número de legisladores exigido para aprovação de uma lei complementar será o mesmo, já para aprovação de lei ordinária, tal número poderá variar, levando-se em consideração o número de parlamentares presentes.

Quanto ao aspecto material, observa-se que só poderá ser objeto de lei complementar a matéria expressamente prevista na Constituição, enquanto as demais matérias deverão ser objeto de lei ordinária.

Para Alexandre de Moraes, a Constituição Federal de 1988 não estabeleceu hierarquia entre a Lei ordinária e a Lei complementar, mas demonstra diferenças entre lei complementar e lei ordinária:

“A primeira material uma vez que somente poder ser objeto de lei complementar a matéria taxativamente prevista na Constituição Federal, enquanto todas as demais matérias deverão ser objeto de lei ordinária. Assim, a constituição Federal reserva determinadas matérias cuja regulamentação, obrigatoriamente, ser realizada por meio de lei complementar. A segunda formal e diz respeito ao processo legislativo, na fase de votação. Enquanto o quorum para aprovação da lei ordinária de maioria simples (art. 47), o quorum para aprovação da lei complementar de maioria absoluta (art. 69), ou seja, o primeiro número inteiro subsequente divisão dos membros da Casa Legislativa por dois”².

Isto significa que a aprovação de lei complementar carece de manifestação de vontade mais qualificada. A matéria objeto de lei complementar tem maior relevância social exigindo manifestação mais significativa.

Michel Temer entende que:

A distinção entre a lei ordinária e a lei complementar reside no âmbito material expressamente previsto, que, por sua vez, reforçado pela exigência de um quorum especial para a sua aprovação. (...) Podemos chamar de campo residual. Isto : campo que não foi entregue expressamente ao legislador complementar, nem ao editor do decreto legislativo,

¹ SILVA Jos Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 15ª ed. São Paulo: Melhoramentos. 1998. p. 429-430

² MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. São Paulo: Atlas. 11ª ed. 2002, p. 548-549

e das resoluções.(...) Não há hierarquia alguma entre a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela constituição a cada qual destas espécies normativas.³

V-se que, a lei complementar, criada pelo poder constituinte ordinário, tem matéria própria que, para toda e qualquer alteração, merece apreciação, conjunta, sistemática e justa por parte dos legisladores.

Neste sentido argumenta Manuel Gonçalves Ferreira filho:

Criando um *tertium genus*, o constituinte o fez tendo um rumo preciso: resguardar certas matérias de caráter paraconstitucional contra mudanças constantes e apressadas, sem lhes imprimir rigidez que impedisse a modificação de seu tratamento, logo que necessário. Se assim agiu, não pretendeu deixar ao arbítrio do legislador o decidir sobre o que deve ou o que não deve contar com essa estabilidade particular.

A Constituição enuncia claramente em muitos de seus dispositivos a edição de lei que irá complementar suas normas relativamente a esta ou àquela matéria. F-lo por considerar a particular importância dessas matérias, frisando a necessidade de receberem um tratamento especial. S nessas matérias, s em decorrência dessas indicações expressas que cabe lei complementar.⁴

Deve-se observar ainda que a Lei complementar somente poder ser alterada por outro instrumento normativo que tenha obedecido ao mesmo processo legislativo, ou seja, não poder ser revogada ou alterada por lei ordinária. Neste sentido Manoel Gonçalves Ferreira Filho discorre que:

“A lei complementar só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, para que não seja, nunca, o fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente em condição de fazer prevalecer sua voz. Essa maioria assim um sinal certo da maior ponderação que o constituinte quis ver associada ao seu estabelecimento, paralelamente, deve-se convir, não quis o constituinte deixar ao sabor de uma decisão ocasional a desconstituição daquilo para cujo estabelecimento exigir ponderação especial. Aliás princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido mesma forma”⁵.

Pode-se concluir, que tanto a lei complementar quanto a lei ordinária possuem campos matérias de competências distintos e a própria Constituição determina os fundamentos de validade de cada uma, razão pela qual a tese de que há hierarquia entre ambas as leis fortemente criticada. E esta distinção que deve ser observada pelo legislador e Administração Pública.

Em matéria de Direito Tributário as considerações não poderiam ser diferentes. A Constituição Federal reza que cabe lei complementar regular matéria tributária. O art. 146, inciso III, assim expressa:

Cabe 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, base de cálculo e contribuintes;

Então, o entendimento deve ser o de que Lei Ordinária não pode versar matéria de ordem tributária. Acompanhando o raciocínio de Hugo de Brito Machado percebe-se que apenas uma Lei complementar poderia ter majorado a alíquota da COFINS. Vejamos:

“Pode ocorrer que uma lei complementar discipline matéria situada fora do campo que lhe foi reservado pela Constituição. Neste ponto, segundo a opinião de conceituados juristas, poder ser alterada, ou revogada, por lei ordinária. Não pode, todavia, a lei ordinária invadir o campo reservado pela Constituição às Leis complementares. Se o fizer, ser, neste ponto, inconstitucional”⁶. (Grifo Nosso)

Outro ponto a ser levantado no presente estudo refere-se a Medida Provisória

³ TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 11ª ed. São Paulo: Malheiros. 1995. p.142

⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Do Processo Legislativo. 3ª ed. São Paulo: Saraiva. 1995. p. 239.

⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional, 10 ed., São Paulo: Saraiva, 1981 apud. MORAES Alexandre de. Direito constitucional. 11ª ed. São Paulo: Atlas. 2002. p. 549.

⁶ MACHADO, Hugo Brito. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo Malheiros.1998. p. 56

que, prevista no art. 62, tem o propósito de ser utilizada para solucionar caso de relevância e urgência. Contudo, vedada sua utilização sobre matéria reservada a lei complementar.

Promulgada em 11.09.2001, a Emenda Constitucional n. 32/2001, alterou alguns dispositivos da Constituição. Contudo, a principal inovação foi a alteração do art. 62, que trata das Medidas Provisórias.

Segue a transcrição do texto da Emenda que tratou da tal modificação:

“As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º Os arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:(...)

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa a:

- a)** nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;
- b)** direito penal, processual penal e processual civil;
- c)** organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

II – que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III – reservada a lei complementar;

IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

▣ **2º** Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. (Grifo Nosso).

A Emenda Constitucional n. 32 ao falar sobre o assunto Medida Provisória, expressamente estipulou que não podem ser objeto de MP's matérias sujeitas a lei complementar. Tal observação tem relevância para o presente estudo porque muitos tributos estão sujeitos a referida espécie normativa. Tal hipótese se apresenta, ainda que indiretamente, como uma limitação da MP em matéria tributária.

Celso Ribeiro Bastos citando Sacha Calmon Navarro Coelho, ensina que cabe medidas provisórias em sede de tributação apenas em dois casos:

“(...) estando em recesso o congresso: a) criação de impostos extraordinários de guerra; e b) instituição de empréstimos compulsórios de emergência (guerra, sua iminência e calamidade pública)”⁷

Percebe-se então, que há um critério para a utilização da medida provisória em matéria tributária restrita à hipótese da criação de impostos extraordinários de guerra, liberando-a do princípio da legalidade escrita e estrita, do princípio da anterioridade e do princípio da repartição.

Há corrente doutrinária que admite a possibilidade de utilização de medida provisória em matéria tributária, visto que a mesma tem força de lei. Contudo, a medida provisória deve ser utilizada, neste caso, quanto estiverem presentes todos os seus pressupostos, a relevância e a urgência. Não se justifica que seja improvisada.

O motivo ensejador da incompatibilidade da medida provisória 135/03 com a legalidade tributária é o caráter efêmero de tal medida, o que garante apenas uma insegurança para as relações jurídico-tributárias.

⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. Cursos de Direito financeiro e de Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva. 1995. p 108-109

2. OBJETIVOS DA LEI. 10.833/03.

Com o intuito de antecipar reforma tributária o Executivo Federal editou a Medida Provisória 135, em 30 de outubro de 2003, que foi convertida na Lei 10.833 em 29 de dezembro de 2003, alterando, entre outras disposições, a forma de apuração da COFINS (Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social), com o intuito de dar fim a cumulatividade da cobrança desse tributo.

A citada Lei institui que o fato gerador da COFINS mensal, compreendendo a receita da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela sociedade, permitindo algumas deduções de base de cálculo, como as vendas canceladas, as receitas não operacionais e outras. Para essa Lei a alíquota aplicável base de cálculo passou de 3% para 7,6%, ou seja, houve um aumento de 153,33%, para os contribuintes optantes pelo lucro real.

Assim sendo, pode-se afirmar que tal sistemática foi instituída em detrimento dos setores não-produtivos do país, como por exemplo das empresas prestadoras de serviços e das indústrias que se situam no começo da cadeia de produção.

A justificativa do Governo Federal para alterar a legislação vigente, foi a de que era necessário desonerar o setor produtivo, que paga Cofins em efeito cascata, ou seja, nas várias etapas da produção industrial.

Mas ao que parece, o objetivo do governo, sem dúvida, antecipar na fonte a contribuição que seria devida pelo prestador de serviço, passando parte ou toda a responsabilidade de arrecadação antecipada para o tomador, agora considerado um fiel depositário do recolhimento.

3. POLÊMICAS ACERCA DA LEI 10.833/03

Uma primeira polêmica a ser levantada no presente estudo diz respeito à data de vigência, visto que a mesma deveria entrar em vigor noventa dias após sua publicação e não da publicação da medida provisória 135/03. E, ainda assim, para o sistema tributário a regra mais específica, abarca o princípio da anterioridade da lei, como bem observa o art. 150:

Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:(...)

III cobrar Tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

A segunda polêmica saber a quem se dirige referida lei. De acordo com o art. 30 da Lei n. 10.833/03, regulamentado pela Instrução Normativa SRF n. 381/03, somente os prestadores de serviços nele indicados deverão se sujeitar à retenção da Cofins, PIS, e CSSL.

“Art. 30 e Art. 1 “ Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da contribuição social sobre o Lucro Líquido – CSSL, da COFINS e da contribuição para PIS/PASEP.

¶1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

I – associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;

II – sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;

III – fundações de direito privado; ou condomínio edilício.”

Embora o artigo seja bem claro, a justiça federal vem concedendo liminares que liberam as associações civis do sistema de tributação de no-cumulatividade, com base na

Søemula 276 STF que anuncia: “As sociedades civis de prestaçõ de serviçõs profissionais sãõ isentas de Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”

Contudo, vale lembrar que antes mesmo da citada Søemula a isençõ j havia sido garantida as associaçõs civis na lei complementar 70/91.

Mas o terceiro ponto mais discutido a criaçõ pela lei 10.833/03 do recolhimento antecipado de tributos que trouxe várias alteraçõs como a no-cumulatividade da COFINS e sua elevaçõ de 3% para 7,6%. A lei implicou também no recolhimento prèvio da COFINS, do PIS/PASEP e da Contribuiçõ Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). As contribuiçõs antecipadas giram em 4,65%, devem ser retidos pelo tomador de serviço e se dividem em 3% de COFINS, 1% de CSLL e 0,65 de PIS.

Outra questõ a de que os tributos que não foram antecipados – como a COFINS, que totaliza 7,6%, podem ser compensados no final de cada perodo. Porém, o art. 128 do Código Tributário Nacional determina que a substituiçõ tributária precisa ter vínculo com o fato anterior (fato gerador). J o artigo 150 da Constituiçõ estabelece que deve haver restituiçõ imediata do tributo caso não ocorra o fato previsto.

O legislador, ao elaborar a lei em estudo, não observou que a retençõ de tributo na fonte uma medida excepcional, podendo ser instituída apenas por lei complementar e não por lei ordinária, conforme o artigo 146 da Constituiçõ Federal, o que fere o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145 e a proibiçõ do confisco, que est no artigo 150, ambos da Constituiçõ Federal, visto que a majoraçõ da alíquota do COFINS resulta num verdadeiro confisco, atingindo também o direito da livre iniciativa.

A Lei 10.833/03 passou a regulamentar o art. 195, I, b, CF, cuja redaçõ foi substancialmente alterada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, editado dentro do intervalo temporal fixado pela nova redaçõ do art. 246, CF, restando, assim, configurado a violaçõ a este dispositivo, quando da ediçõ dos arts. 1º a 14 da MP 135/03.

A Lei em estudo não se limitou apenas a majorar a alíquota, ela fixou todos os elementos necessários para a cobrança de um tributo (fato gerador, alíquota, base de cálculo, sujeito ativo e passivo, data do recolhimento), razo pela qual não resta dœvida em se afirmar que ela de fato regulamenta o dispositivo na Emenda Constitucional nº 20/98.

4. A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 10.833/03

Além das aberraçõs supra mencionadas, ainda vale ressaltar como ocorreu o alargamento da base de cálculo e majoraçõ da alíquota nos œltimos tempos.

Como se sabe a Cofins foi instituída pela LC nº 70/91, incidindo sobre o faturamento mensal, a receita bruta das vendas de mercadorias e serviçõs. Com alíquota original de 2%.

Em 27 de novembro de 1998 entrou em vigor a Lei nº 9718, elevando a alíquota da COFINS para 3% e a base de calculo passou a ser a receita bruta.

Finalmente, a Medida Provisória de nº 135/03 promoveu nova alteraçõ da alíquota , de 3% para 7,6%, conforme explicaçõ anterior.

Contudo, a Constituiçõ Federal de 1988, em seu art. 246 dispõ que:

“ vedada a adoçõ de medida provisória na regulamentaçõ de artigo da Constituiçõ cuja redaçõ tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 01 de janeiro de 1995 at a promulgaçõ desta emenda, inclusive (Redaçõ dada pela Emenda nº 32 de 11 de Setembro de 2001)”.

Sendo assim, a COFINS, que foi alterada, em parte, pela EC nº 20 de 15 de dezembro de 1998, não poderia ter sido alterada por medida provisória (a referida 135/03). Tratando-se de uma das inconstitucionalidades visíveis na lei em estudo.

Não bastasse isso, percebe-se ainda que a referida lei ofende o art. 150, II, da Constituiçõ Federal (princípio da isonomia tributria), pode-se dizer que para o caso

específico das receitas decorrentes de prestação de serviços, a referida MP acabou por onerar excessivamente a carga tributária, enquanto que para o setor industrial a no-cumulatividade da Cofins garantiu maiores possibilidades de creditamento, chegando, em certos casos, a valores inferiores àqueles recolhidos na sistemática anterior.

Tal situação viola o princípio da isonomia tributária em razão da majoração da base de cálculo das prestadoras de serviços. As alíquotas são iguais, mas a sistemática de apuração da base de cálculo distinta, o que acaba por infringir o princípio da isonomia.

Ressalte-se que enquanto outros setores foram autorizados a abater a maior parte de seus custos de produção e de revenda de bens da base de cálculo da Cofins, as empresas prestadora de serviços não podem se beneficiar da no-cumulatividade, pois seu principal insumo a mão-de-obra empregada nas suas atividades.

A inconstitucionalidade de ordem material está presente na quebra do Princípio da Isonomia, porque na Lei há os beneficiados, com a exclusão da Cofins, e os prejudicados com o aumento de 153% da alíquota da contribuição.

CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Diante das argumentações apresentadas, encontram-se erros cruciais, o primeiro deles a de que a LC 70/91 não pode ser passível de revogação por lei ordinária, portanto, não há como cobrar COFINS em relação às sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;

Um segundo erro a alteração da base de cálculo e a majoração da alíquota de 2% para 3%, pela Lei 9.718/98, possuindo

vício de inconstitucionalidade por resultarem de modificações introduzidas por instrumento normativo inadequado, que não observou o procedimento legislativo previsto na Carta Magna.

O terceiro erro, e talvez o maior deles, foi a segunda majoração da alíquota de 3% para 7,6% dada pela lei 10.833/03, derivada da conversão da Medida Provisória 135/03, que deve ser considerada inconstitucional, pois alterou lei complementar por um instrumento normativo inadequado.

Verifica-se que a medida provisória 135/03, posteriormente convertida em Lei - 10.833/03, regulamenta o art. 195, I, b, da Constituição Federal (modificado pela Emenda Constitucional nº 20/98), formalmente inconstitucional, pois o art. 246, CF, proíbe, de forma expressa, a regulamentação de dispositivo constitucional alterado através de emenda, por meio de medida provisória.

O instrumento normativo apropriado para a presente matéria seria a Lei Complementar conforme o citado art. 146 da CF.

Portanto, perfeitamente cabíveis Ações Diretas de Inconstitucionalidade acerca da criação da referida lei, visto que alguns princípios fundamentais do nosso ordenamento jurídico foram terminantemente feridos, quais sejam: princípio da legalidade - da reserva de lei; da anterioridade, da isonomia.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- BASTOS, Celso Ribeiro. **Cursos de Direito financeiro e de Direito Tributário**..3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- CLÉVES, Clèmerson Merlin. **Medidas Provisórias**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves.
- Curso de Direito Constitucional**, 10 ed., São Paulo: Saraiva, 1981.
- _____. **Do Processo Legislativo**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 8ª edição, São Paulo: Atlas, 2001.
- MACHADO, Hugo Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo Malheiros, 1998.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Positivo Constitucional**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.