

## COMPETENZA TRIBUTARIA COME LIMITE PROTETTIVO DEL CONTRIBUENTE TAX COMPETENCE AS THE TAXPAYER'S PROTECTIVE LIMIT

Clayton Gomes de Medeiros<sup>1</sup> – ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6010-7078>

Josiane Becker<sup>2</sup> – ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6873-062X>

### Riassunto

La presente ricerca, svolta a partire dal metodo dogmatico ermeneutico analitico, intende dimostrare, tramite costruzione teorico-argomentativa, l'istituzione della competenza tributaria come limitatore nella difesa del diritto del contribuente di subire tassazione ai limiti imposti dalla Carta Costituzionale Brasiliana, specie il limite contenuto nel Principio della Legalità. A tal fine, si delimita la competenza tributaria e la sua operatività come strumento nella difesa dei diritti costituzionali tramite il fondamento della validità delle norme dalle prospettive formale e materiale. La ricerca percorre i significati che si possono dare alla locuzione *competenza tributaria*, le sue caratteristiche, e il suo rapporto con il principio della legalità nel diritto tributario.

**Parole chiavi:** Competenza tributaria; Diritto del Contribuente; Legalità;

### Resumo

A presente pesquisa vale-se do método dogmático hermenêutico analítico para demonstrar, mediante uma construção teórico-argumentativa, o instituto da competência tributária como balizador da defesa do direito do contribuinte de sofrer tributação nos limites impostos pela Carta Constitucional Brasileira, mormente o limite contido no Princípio da Legalidade. Para isso, delimita-se a competência tributária e sua operatividade como instrumento na defesa de direitos constitucionais mediante fundamento de validade das normas sob o prisma formal e material. A pesquisa perpassa

---

<sup>1</sup> Professor do Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil/PR, Advogado na Federação das Indústrias do Estado do Paraná – FIEP. Mestre em Direitos Fundamentais e Democracia pelo Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil/PR. Especialista em Direito Público. Graduado em Direito pela Universidade Municipal de São Caetano do Sul – USCS/SP.

<sup>2</sup> Pós-Doutora em Direito Público pela Università degli Studi di Messina (UNIME). Doutora e Mestra em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora da Universidade Estácio de Sá. Membro da Comissão de Direito Tributário e da Comissão de Gestão Pública da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB/PR. Advogada da Companhia de Saneamento do Paraná (Sanepar).

pelos significados que podem ser dados à locução *competência tributária*, suas características, e a relação com o princípio da legalidade no direito tributário.

**Palavras-chave:** Competência tributária; Direito do Contribuinte; Legalidade;

### **Abstract**

This research is the valley of the analytical hermeneutic dogmatic method to demonstrate by a theoretical and argumentative construction, the institute of tax competence as base of the defense of the right of the taxpayer to be taxed within the limits imposed by the Constitutional Charter, especially the limit contained in Principle of Legality. For this, delimits to taxing power and its operability as a tool in the defense of constitutional rights by the foundation of validity of the rules under the prism formal and material. The research was also expressed by the meanings that can be given to the expression taxing power, its characteristics and function of the principle of legality in taxation law.

**Keywords:** Tax competence; Taxpayer's right; Legality;

## **1 INTRODUZIONE**

Gli enunciati prescrittivi sono organizzati in categorie gerarchiche in modo che, secondo osservato da Kelsen<sup>3</sup>, il fondamento di validità di una norma può essere soltanto la validità di un'altra norma. Ogni unità normativa trova dunque appoggio su un'altra norma di livello gerarchico superiore, nonché da questa ne derivano altre di minore gerarchia.

Avviene che questo sistema gerarchizzato ha un limite, e per definirlo Kelsen ha utilizzato ciò che ha chiamato “norma ipotetica fondamentale”, che si trova in cima alla piramide, sopra la Costituzione. Malgrado ciò, la Costituzione Federale è la categoria di *diritto positivo* più elevata e punto di arrivo dello sforzo di regressione del sistema gerarchico. Una norma giuridica perciò è considerata valida soltanto se è in linea con la Costituzione.

Questa conformità con la Costituzione deve essere osservata da due prospettive: quella *formale* e quella *materiale*. Quella *formale* tratta dell'emanazione di una norma infracostituzionale secondo la competenza o le procedure stabilite nella Costituzione, e quella *materiale* si riferisce alla compatibilità del contenuto della norma infracostituzionale con una regola o un principio costituzionale.

Si verifica pertanto che perché una norma infracostituzionale sia valida, ovvero, abbia fondamento di validità nella Costituzione (sia in linea con essa), è necessario che: *i*) sia emanata da autorità legittimata dalla Costituzione, in accordo con le adeguate procedure; e *ii*) il suo contenuto sia compatibile con le regole e i principi disposti nella Carta Suprema.

Le autorità legittimate a emanare regole infracostituzionali sono dotate di competenza, da essere eseguite in modo autonomo<sup>4</sup> e secondo le attribuzioni contenenti

---

<sup>3</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura del diritto**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

<sup>4</sup> L'autonomia è la facoltà della persona politica di organizzare, ai limiti del cerchio di competenza stabilito nella Costituzione Federale, senza interferenze, il proprio governo e stabilire le proprie norme giuridiche. L'autonomia comprende una facoltà legislativa, che suppone la capacità di stabilire, per il proprio diritto,

nella Costituzione. Nello svolgimento della competenza le autorità devono osservare i principi costituzionali, dato che svolgono funzione informatrice dentro l'ordinamento giuridico e le diverse norme prodotte devono dunque essere in sintonia con essi.

Si chiamano *principi*<sup>5</sup> i fondamenti dell'ordinamento giuridico, le basi, il punto di partenza del sistema normativo. Così, secondo i valori da essere protetti, i principi dettano i parametri e i limiti su cui le norme che compongono un sistema devono essere basate. I principi sono vettori per la soluzione interpretativa e indicano le direttive dell'ordinamento giuridico, conferendogli struttura e coesione.

Inoltre, trattandosi del diritto tributario, i principi riferiti importano nelle limitazioni costituzionali al potere di tassare, che stabiliscono garanzie da essere osservate dall'entità tassatrice sotto pena di incostituzionalità dell'esazione. Tra le riferite limitazioni, per questo studio ha maggiore espressività il principio della legalità, che conferma la competenza tributaria emanata dalla Costituzione.

Fatte queste considerazioni iniziali, analizzeremo le caratteristiche della competenza tributaria in Brasile, per dopo verificare il principio vettore della competenza destinato alla tassazione, quale sia, il principio della legalità.

## 2 COMPETENZA TRIBUTARIA

Benché alla locuzione *competenza tributaria* possano essere attribuiti diversi significati, si è scelto di utilizzare il concetto in cui la competenza è la capacità di cui sono dotate le persone politiche per rilasciare regole giuridiche, innovando l'ordinamento giuridico. Così, tutti coloro che abbiano la condizione di praticare la sequenza procedimentale che culminerà nella produzione della norma giuridica, individuale e concreta, hanno altrettanto competenza tributaria.

Poiché il conferimento della competenza tributaria è limitato nella forma di organizzazione dello Stato, il suo trattamento si sostiene da quanto disposto nella Costituzione Federale, essendoci in Brasile una divisione del sistema fiscale per quanto riguarda l'istituzione delle tasse e la riscossione.

Il Testo Costituzionale prescrive che il potere emana dal popolo, che lo esercita tramite i rappresentanti eletti (articolo 1° della CF/88), e questo "potere" è composto dall'Esecutivo, dal Legislativo e dal Giudiziario. Nell'ambito del diritto tributario, però, il termine "potere" non può essere visto come sinonimo di

---

regole obbligatorie. Questa facoltà non è sovrana, poiché deve essere svolta ai limiti delle cornici costituzionali.

<sup>5</sup> In un'importante lezione, il Professor Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 256-257) informa che i principi possono essere considerati norme oppure valore: "In Diritto, si utilizza il termini 'principio' per designare le regole di cui si parla, ma se lo utilizza anche per indicare norme che fissano importanti criteri oggettivi, oltre ad essere usato, altrettanto, per significare il valore stesso, indipendente dalla struttura a cui si sta aggiungendo e, nello stesso modo, il limite oggettivo senza la considerazione della norma. Così, in questa breve riflessione semantica, ne abbiamo già identificato quattro usi diversi: a) come norma giuridica di posizione privilegiata e portatrice di valore espressivo; b) come norma giuridica di posizione privilegiata che determina limiti oggettivi; c) come i valori inseriti in regole giuridiche di posizione privilegiata, considerati però indipendentemente dalle strutture normative; e d) come il limite oggettivo stabilito in regola di forte gerarchia considerato però senza prendere in considerazione la struttura della norma. Nei due primi, si ha 'principio' come 'norma'; mentre nei due ultimi, 'principio' come 'valore' o come criterio 'oggettivo'".

“competenza tributaria”, poiché il costituente non conferisce potere, bensì divide la competenza tributaria.

Siccome il Brasile è una Federazione, il Sistema Tributario Nazionale ha distribuito competenze affinché tutti gli enti federali avessero la propria fonte di entrate, secondo attribuzioni specifiche elencate nella Costituzione. La divisione di competenze per l'istituzione dei tributi è dunque una conseguenza della Forma Federale dello Stato Brasiliano<sup>6</sup>.

Secondo l'articolo 1° della Costituzione Federale, il Brasile è una Repubblica Federale formata dall'Unione indissolubile degli Stati e Municipi e del Distretto Federale, e ciò importa nella conoscenza del limite di competenza tributaria dell'Unione, degli Stati e dei Municipi.

Nell'esercizio della competenza tributaria, i diversi ordini giuridici sono isonomi. Così, le leggi federali, statali e municipali non sono su livelli gerarchici diversi, perché si trovano altrettanto subordinate alla Costituzione. Le loro attribuzioni, sebbene diverse, corrispondono a gruppi di competenze messi in attuazione tramite i principi e le norme stabiliti nella Costituzione. Ciò che esiste sono campi di attuazione autonomi e esclusivi per ogni ordine. In questo modo, gli enti federali possono svolgere le proprie competenze tributarie con ampia libertà, ragione per cui possono creare, oppure no, i tributi che gli sono destinati in modo autonomo.

Secondo l'articolo 24, paragrafo 1° della Costituzione Federale del Brasile, è stata conferita all'Unione competenza soltanto per legiferare sulle norme generali, ossia, norme rilevanti che devono vincolare gli altri enti federati. Questa attribuzione non elimina la competenza degli Stati, che sono in grado di legiferare pienamente finché non sopravvenga norma federale cancellando l'efficacia della legge statale in ciò che le è contrario.

L'autonomia degli Stati-membri è disposta nell'articolo 25 della Costituzione Federale<sup>7</sup>. Essi, oltre al fascio di attribuzioni espresse, hanno competenza residuale per trattare di argomenti non attribuiti all'Unione e ai Municipi. Con ciò, gli Stati possono autogovernarsi, tramite leggi e autorità proprie, basta che osservino le competenze che hanno ricevuto dalla Costituzione Federale.

Per via della loro autonomia, ogni Stato-membro è in grado di provvedere ai bisogni del suo governo e dell'amministrazione senza interferenza. Perciò, la Costituzione Federale ha conferito a ciascuno il diritto di regolare le proprie spese e di istituire e riscuotere, in carattere privato, i tributi che gli serviranno.

Oltre a dettare le proprie leggi, gli Stati-membri hanno individualità costituzionale, materializzata nella sua Costituzione, che deve sempre osservare le

---

<sup>6</sup> Secondo Régis Fernandes de Oliveira (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 39), “Federazione è l'unione tra gli stati che si aggregano per formare un solo insieme, mantenendo le loro caratteristiche regionali”.

<sup>7</sup> Articolo 25. Gli Stati si organizzano e si sostengono dalle Costituzioni e leggi che adottano, osservati i principi di questa Costituzione.

§ 1° – Sono riservate agli Stati le competenze che non gli siano vietate da questa Costituzione.

§ 2° – Spetta agli Stati esplorare direttamente, o tramite concessione, i servizi locali delle tubature del gas, nella forma della legge, vietata l'edizione di misura provvisoria per la sua regolamentazione.

§ 3° – Gli Stati potranno, tramite legge complementare, istituire regioni metropolitane, agglomerati urbani e micro-regioni, costituiti da aggruppamenti di municipi confinanti, per integrarne l'organizzazione, la pianificazione e la realizzazione di funzioni pubbliche di interesse comune.

direttive della Carta Suprema. Perciò, l'autonomia degli Stati-membri non è assoluta, ma relativa, dato che la Costituzione Federale indica percorsi dai quali le carte dello Stato non potranno staccarsi.

Si verifica, dunque, che gli Stati-membri hanno competenze (espresse e residuali) autonome, eseguite negli stretti limiti imposti dalla Costituzione Federale, in modo che le loro funzioni, realizzate dai tre Poteri, attuano con piena indipendenza dall'ente federale, dentro i limiti disciplinati dalla Costituzione Statale.

Gli Stati Membri non sono sottomessi al controllo della Federazione, ma sono subordinati alla Costituzione Federale, dato che sono costretti ad obbedire e a far obbedire la Carta Magna sotto pena di intervento per l'esigenza del principio federale. Come conseguenza, l'Unione non può invadere la competenza degli Stati, né essi quella dell'Unione.

Mentre l'unione può trattare solo dei temi disposti nell'articolo 21 della Costituzione Federale, e gli Stati degli argomenti che non sono di competenza dei Municipi o dell'Unione, ai Municipi viene dato disporre sulle materie di loro interesse, secondo gli articoli 29 e 30 della Costituzione Federale<sup>8</sup>.

Nonostante i municipi non partecipino alla volontà giuridica nazionale – dato che non integrano il Congresso, ossia, non hanno rappresentanti nel Senato e nella Camera dei Deputati – non si può ignorare la loro autonomia, sotto pena di nuocere il testo costituzionale. Tale autonomia è verificata in quanto il Municipio ha la prerogativa di legiferare per sé secondo le competenze che la Carta Magna gli ha dato. Così, ai termini dell'articolo 30 della Legge Maggiore (che comprende la norma costituzionale dell'efficacia piena e applicabilità immediata, indipendente da qualunque altra norma perché diventi eseguibile), nessuna legge che non sia quella emanata dalla sua Camera ha la possibilità giuridica di occuparsi di temi di interesse locale.

I Municipi estraggono le loro competenze direttamente dalla Costituzione Federale (unico fondamento di validità delle loro leggi), istituendo e riscuotendo

---

<sup>8</sup> Articolo 29. Il Municipio si sosterrà per legge organica, votata in due turni, con interstizio minimo di dieci giorni, e approvata da due terzi dei membri della Camera Municipale, che la promulgherà, rispettati i principi stabiliti in questa Costituzione, nella Costituzione del rispettivo Stato e le seguenti disposizioni:

(...)

Articolo 30. Spetta ai Municipi:

I – legiferare su argomenti di interesse locale;

II – supplementare la legislazione federale e quella statale in ciò che gli spetta;

III – istituire e riscuotere le tasse della loro competenza, e applicare i loro redditi, senza danno dell'obbligatorietà di rendere conto e pubblicare bilanci nei periodi fissati dalla legge;

IV – creare, organizzare e sopprimere distretti, osservata la legislazione statale;

V – organizzare e fornire, direttamente o sotto regime di concessione o permesso, i servizi pubblici di interesse locale, compreso quello del trasporto pubblico, che ha carattere essenziale;

VI – mantenere, con la cooperazione tecnica e finanziaria dell'Unione e dello Stato, i programmi di educazione infantile e della scuola dell'obbligo;

VII – mantenere, con la cooperazione tecnica e finanziaria dell'Unione e dello Stato, i servizi di salute della popolazione;

VIII – promuovere, in ciò che gli spetta, un ordinamento territoriale adeguato, tramite la pianificazione e il controllo dell'uso, della divisione e dell'occupazione del suolo urbano;

IX – promuovere la protezione del patrimonio storico – culturale locale, osservata la legislazione e l'azione di controllo federale e statale.

liberamente le loro tasse, il che riafferma la loro ampia autonomia rispetto alle altre norme politiche.

Di fronte a ciò, si può concludere che non c'è gerarchia tra l'Unione, lo Stato e il Municipio<sup>9</sup>. Ogni ente politico è autonomo per svolgere le proprie attribuzioni, negli stretti termini della Costituzione Federale. Il sistema tributario deve dunque essere diviso tra i tre enti federali, così si conferiscono le risorse necessarie perché possano compiere le loro finalità<sup>10</sup>. Perciò la Costituzione stabilisce quali tasse appartengono all'Unione, agli Stati e ai Municipi, secondo si verificherà di seguito.

### 3 COMPETENZA TRIBUTARIA LEGISLATIVA

Secondo esposto da Tácio Lacerda Gama<sup>11</sup>, competenza legislativa tributaria si definisce come “capacità giuridica, modellata come autorizzata, attribuita agli enti federali per creare norme relative all'istituzione, riscossione o controllo delle tasse, tramite processo legislativo”. In tal senso, l'esercizio della competenza tributaria accade attraverso l'utilizzo di una sequenza di procedure che culminano nella produzione della norma giuridica tributaria, che innova l'ordinamento giuridico.

---

<sup>9</sup> Le uniche possibilità di intervento negli Stati e nel Distretto Federale si trovano nell'articolo 34 della Costituzione Federale, quali siano: a) quando c'è il bisogno di mantenere l'integrità nazionale; b) per respingere invasione straniera o di un'unità della Federazione in un'altra; c) per porre termine a un grave danno dell'ordine pubblico; d) garantire il libero esercizio di qualsiasi Potere nelle unità della Federazione; e) riorganizzare le finanze dell'unità della Federazione che: interrompa il pagamento del debito fondato per più di due anni consecutivi, tranne per motivo di forza maggiore, o non consegna ai Municipi le entrate tributarie fissate in questa Costituzione, dentro le scadenze stabilite dalla legge; f) promuovere l'esecuzione della legge federale, ordine o decisione giudiziale; e g) assicurare il rispetto dei principi della forma repubblicana, il sistema rappresentativo e il regime democratico, dei diritti della persona umana, dell'autonomia municipale, di rendere conto dell'amministrazione pubblica, diretta e indiretta, e applicazione del minimo richiesto delle entrate risultanti delle tasse statali, comprese quelle provenienti da trasferimenti, nella manutenzione e sviluppo dell'istruzione e nelle azioni e servizi pubblici di salute.

Inoltre, le possibilità di intervento degli Stati nei loro Municipi, e dell'Unione nei Municipi che si trovano in Territorio Federale, sono quelle definite nell'articolo 35 della Costituzione Federale; si osservi: a) quando non viene pagato, senza motivo di forza maggiore, per due anni consecutivi, il debito fondato; b) quando non si si riferiscono i conti, nella forma della legge; c) quando non è stato applicato il minimo richiesto delle entrate municipali nella manutenzione e sviluppo dell'istruzione e nelle azioni e servizi pubblici di salute; e d) il Tribunale di Giustizia dà provvedimento alla rappresentazione per assicurare il rispetto dei principi indicati nella Costituzione Federale, o per promuovere l'esecuzione di legge, ordine o decisione giudiziale.

<sup>10</sup> Régis Fernandes de Oliveira (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 41) riassume bene il pensiero riferente alla divisione delle competenze tributarie quando chiarisce: “La Costituzione ha conferito *competenza tributaria* a ogni ente federale, affinché possa istituire le proprie tasse, secondo la divisione effettuata. Poiché la Costituzione ha stabilito le attribuzioni di ogni ente federale, è evidente che deve dare loro gli strumenti o risorse perché possano soddisfarle. Chi dà i fini, dà i mezzi, diceva Rui Barbosa. Se, nella divisione delle competenze politiche e amministrative, Unione, Stati-membri, Distretto Federale e Municipi hanno ricevuto un plesso di attribuzioni di cui devono avere cura, è evidente che a loro devono essere destinate le risorse per compiere le proprie finalità”.

<sup>11</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 221.

La competenza tributaria legislativa dà forma al sistema tributario poiché ha a che vedere con la regolazione di nuove tasse, materialità, principi e immunità, potendo, per via della materia, l'esercizio della competenza essere eseguito soltanto dagli enti federali.

Il criterio di divisione delle competenze tra gli enti viene dalla voglia del legislatore originario perché, secondo insegna Régis Fernandes de Oliveira, "Quando si dividono, attraverso patto politico solenne (Costituzione), le attribuzioni che ognuno deve avere, si dividono i mezzi, ovvero, le risorse che si cercheranno per servire alle loro finalità".

Considerando che questi enti federali si riuniscono negli organi di rappresentazione parlamentare, la competenza legislativa potrà essere eseguita soltanto da quello che è titolare del rispettivo potere. Ossia, solo le persone politiche di diritto costituzionale interno possono istituire tasse, osservando il principio della legalità.

La Costituzione brasiliana divide le competenze tra l'Unione e gli ordini giuridici periferici (Stati Federati). A questo punto, è importante dire che la Costituzione Federale ha stabilito competenza comune tra gli enti federali per trattare le materie stabilite nell'articolo 23 della Carta Magna. Per quanto riguarda però la competenza legislativa, ha stabilito in un altro modo, conferendo attribuzioni soltanto all'Unione, Stati e Distretto Federale, non includendo i Municipi (articolo 24, CF).

La Costituzione Federale ha anche definito le ipotesi in cui le persone giuridiche di diritto pubblico possono, attraverso il processo legislativo, istituire tasse. Si osservi:

- a) *Tasse* – la competenza è stabilita secondo la definizione del criterio materiale contenuto nella Costituzione, potendo le tasse essere istituite dall'Unione, dagli Stati, dal Distretto Federale e dai Municipi. La competenza residuale per l'istituzione di tasse è dell'Unione, che dovrà eseguirla tramite Legge Complementare, e a patto che la nuova tassa non sia cumulativa e non abbia la stessa ipotesi di incidenza o base di calcolo di quelli già elencati nella Costituzione. La competenza per l'istituzione di tasse straordinarie, nell'imminenza o in caso di guerra, spetta anche all'Unione, data la sua condizione di persona politica di diritto costituzionale esterno;
- b) *Tasse e Contributi di Miglioramento* – possono essere istituiti da qualsiasi ente (Unione, Stati, Distretto Federale e Municipi). La competenza per l'istituzione delle tasse è della persona giuridica che svolge l'attività che serve da presupposto alla sua esigenza. E i contributi di miglioramento saranno istituiti dalla persona giuridica di diritto pubblico che realizza un'opera generatrice di valorizzazione immobiliare;
- c) *Prestiti Vincolanti* – sono di competenza privata dell'Unione che, per la sua istituzione, dovrà editare una Legge Complementare; e
- d) *Contributi Sociali, di Intervenzione nel Dominio Economico e di Interesse delle Categorie professionali ed Economiche*<sup>12</sup>– Sono di competenza esclusiva dell'Unione, tranne i contributi sociali descritti nel § 1º dell'articolo 149 del CTN, la cui istituzione è autorizzata agli Stati, Distretto Federale e Municipi, e il contributo per i costi del servizio di illuminazione pubblica è attribuito al Distretto Federale e Municipi.

---

<sup>12</sup> La norma di competenza referente ai contributi, oltre a prescrivere gli elementi della regola matrice di incidenza tributaria, determina quale destino verrà dato dal prodotto riscosso.

La carta costituzionale federale ha cercato quindi di costruire una rete di attribuzioni in modo da evitare conflitti tra l'Unione, gli Stati, i Municipi e il Distretto Federale, stabilendo il campo di competenza di ciascuno affinché possano assicurare l'esecuzione dei loro doveri istituzionali, legali ed amministrativi.

## 4 DELEGA DI COMPETENZA TRIBUTARIA LEGISLATIVA

Come verificato, competenza tributaria legislativa è la possibilità di legiferare, con lo scopo della produzione di norme giuridiche sulle tasse.

Si sottolinea che la competenza tributaria non si confonde con capacità tributaria attiva. La seconda si riferisce all'elezione che il legislatore ha realizzato perché determinata persona integri il polo attivo del rapporto tributario, ossia, è l'attribuzione di esigere l'osservanza dell'obbligo tributario, mentre la prima tratta della competenza legislativa piena, ossia, è l'attribuzione di legiferare<sup>13</sup>.

La persona che esercita la competenza tributaria è titolare della capacità tributaria attiva, dato che chi può legiferare su determinata tassa può anche riscuoterla. Così, entrambi gli attributi possono essere raccolti su una sola persona, e la competenza tributaria presuppone la capacità tributaria attiva.

Ciò nonostante, il titolare di tale capacità, ovvero, che legifera, può trasferire la funzione di riscuotere (funzione di soggetto attivo) ad un'altra persona, tramite delega.

La delega di capacità tributaria è perfettamente possibile, basta che sia realizzata attraverso una legge. Non c'è nulla da dire però della delega di competenza al Potere Esecutivo o Giudiziario, di fronte al principio dell'indelegabilità della competenza tributaria (articolo 2° della Costituzione Federale)<sup>14</sup>.

Perché non restino dubbi, quando è entrata in vigore, la Carta Magna ha persino revocato tutti gli atti normativi allora validi nell'epoca in cui sono stati risultato da delega legislativa. Ciò per forza di quanto disposto nell'articolo 25, I, dell'Atto delle Disposizioni Costituzionali Transitorie, che stabilisce:

---

<sup>13</sup> Secondo Régis Fernandes de Oliveira (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 142), “Capacità è l’abilità di figurare nel polo attivo del rapporto tributario. Si differenzia della competenza, perché essa è l’abilità di istituire o creare tasse. La capacità è la semplice prospettiva di figurare nel polo attivo del rapporto giuridico – tributario, esigendo il pagamento della tassa”.

<sup>14</sup> Sérgio André Rocha (ROCHA, Sérgio André. *A Deslegalização do Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública*. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 251) analizza se l'utilizzo di concetti indeterminati nel campo tributario raggiunge sempre lo stesso effetto della delega legislativa, concludendo che “l'utilizzo di concetti indeterminati non rappresenta, per forza, il trasferimento all'Esecutivo della competenza per la sua determinazione, bensì la possibilità della creazione di *n* norme a partire dal testo, compresa quella che sia dell'interesse dell'Esecutivo. Tuttavia, si avvicinano la delega e l'indeterminazione in quanto il controllo di entrambe le figure verrà per la valutazione della pertinenza della norma creata dall'Esecutivo quando messa in confronto con gli *standard* previsti nella regola delegatoria o nel concetto indeterminato utilizzato”.



*Articolo 25. Sono revocati, a partire da centottanta giorni dalla promulgazione della Costituzione, scadenza sottoposta al prolungamento per legge, tutti i dispositivi legali che attribuiscono o deleghino a un organo del Potere Esecutivo competenza segnalata dalla Costituzione al Congresso Nazionale, specie in ciò che riguarda:*

*I – azione normativa;*

In questo modo, l’attribuzione di legiferare in Brasile spetta soltanto al Potere Legislativo, e nessun altro Potere potrà segnalare – nemmeno per delega – qualunque aspetto della norma giuridica tributaria, sotto pena di flagrante incostituzionalità. È questo il pensiero del Prof. Dott. Roque Antonio Carrazza<sup>15</sup> sulla materia, per cui “Innegabile, così, la comprensione sull’invalidità della delega di poteri all’Amministrazione perché disponga su qualsiasi elemento della regola – matrice tributaria, compito limitato alla legge istitutrice della tassa”.

La competenza tributaria legislativa deve pertanto essere eseguita negli stretti limiti della legge, ovvero, esclusivamente dal Potere Legislativo, essendo vietato dalla Costituzione il suo trasferimento a qualsiasi altro Potere. Ai Poteri Esecutivo e Giudiziario spetta soltanto fissare il senso concreto delle prescrizioni contenute negli atti normativi emanati dal Legislativo, sia tramite l’edizione di regolamenti sia di decisioni giurisprudenziali.

## 5 SÚMULA VINCOLANTE

L’Emendamento Costituzionale n° 45 ha incluso nel Testo Supremo la possibilità del Potere Giudiziario, per attuazione del Supremo Tribunale Federale, di editare *súmulas* che vincolino l’attuazione agli altri organi del Potere Giudiziario e all’Amministrazione Pubblica Diretta e Indiretta, negli ambiti Federale, Statale e Municipale. Si osservi il testo inserito nella Costituzione tramite l’inserzione dell’articolo 103- A e paragrafi:

*Articolo 103- A. Il Supremo Tribunale Federale potrà, di ufficio o per provocazione, tramite decisione di due terzi dei suoi membri, dopo essere state ribadite le decisioni sulla materia costituzionale, approvare súmulas che, dalla sua pubblicazione sulla stampa ufficiale, avranno effetto vincolante nel confronto degli altri organi del Potere Giudiziario e all’amministrazione pubblica diretta e indiretta, negli ambiti federale, statale e municipale, ed anche procedere alla sua revisione o cancellatura, nella forma stabilita dalla legge.*

*§ 1° La súmula avrà come obiettivo la validità, l’interpretazione e l’efficacia di norme determinate, su cui ci sia controversia attuale tra gli organi giudiziari o tra di essi e l’amministrazione pubblica che possa causare grave*

---

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 247.

*insicurezza giuridica e rilevante moltiplicazione di processi su una questione identica.*

*§ 2° Senza danno di ciò che verrà stabilito in legge, l'approvazione, revisione o cancellatura di una **súmula** potrà essere provocata da quelli che possono proporre l'azione diretta di incostituzionalità.*

*§ 3° Dell'atto amministrativo o decisione giudiziale che si oppone alla **súmula** applicabile o che la applichi impropriamente, spetterà reclamo al Supremo Tribunale Federale che, giudicandola procedente, annullerà l'atto amministrativo o cesserà la decisione giudiziale reclamata, e determinerà che un'altra venga proferita con o senza applicazione della **súmula**, a seconda del caso.*

Secondo il testo sopra, le *súmulas* vincolanti hanno efficacia obbligatoria, costringendo le istanze amministrative a seguire l'orientamento rilasciato.

Si è dinnanzi a un tema turbolento, dove sorgono due dubbi riferenti al presente studio: *i)* il Potere Giudiziario sarebbe autorizzato a compiere la regola matrice di incidenza tributaria tramite l'edizione di una *súmula* vincolante? *ii)* dinnanzi al principio della legalità amministrativa, l'amministrazione pubblica sarebbe autorizzata a praticare atti normativi emanati dal Potere Giudiziario (*súmulas* vincolanti)? La risposta a queste domande viene da una nuova questione: "che cosa può essere oggetto di *súmula*".

Si osservi dunque che le *súmulas* devono esistere solo per quanto riguardano le situazioni che vengono da un processo interpretativo della legge, ovvero, per evitare la coesistenza di due o più interpretazioni valide su una stessa norma. Così, la *súmula* non innoverà mai la norma con la giustificazione di chiarire concetti incerti, applicherà solo l'interpretazione che intende più corretta. In questo senso la *súmula* deve essere più specifica della norma interpretata, visto che non aggiunge nulla di nuovo, soltanto uniformizza le diverse comprensioni formate sulla legislazione.

Da quanto esposto, si può solo concludere che, essendo l'oggetto della *súmula* vincolante l'uniformità dell'interpretazione valida di una legge, il Potere Giudiziario non può completare la regola matrice di incidenza tributaria<sup>16</sup>. Definiti tutti i criteri (materiale, spaziale, temporale, quantitativo e personale) nel testo normativo, spetta al Potere Giudiziario solo confermare la proposizione che ci presta a chiarire il senso della norma.

È sempre in questo senso che la *súmula* vincolante non infrange il principio della legalità amministrativa, dato che gli atti normativi emanati dal potere Giudiziario (*súmulas*) sono semplici ratifiche all'interpretazione valida della legge, che determinano il senso preteso dal legislatore (il significato).

---

<sup>16</sup> Quando stabilisce che "È costituzionale l'adozione, nel calcolo del valore di tassa, di uno o più elementi della base di calcolo propria di determinata tassa, a patto che non ci sia identità integrale tra una base e l'altra", la *súmula* vincolante n° 29 ne è un esempio, dato che non innova la regola matrice di incidenza di determinata tassa, soltanto confuta le interpretazioni che non devono essere utilizzate dall'amministrazione e istanze giudiziali inferiori.

## 6 PRINCIPIO DELLA LEGALITÀ

Con la nascita degli Stati di Diritti, si è garantito, in modo più effettivo, il diritto dei contribuenti, e il potere di tassare ha cominciato a subire una serie di limitazioni, tra cui si evidenzia quella che esige il suo esercizio tramite una legge.

Negli Stati di Diritto la legge (norma generale e astratta) proviene dal legislativo, i cui membri sono eletti dal popolo, e la Costituzione li vincola, attraverso il controllo della costituzionalità realizzato dal Potere Giudiziario. In questi Stati, la Costituzione è l'insieme di norme che, oltre a creare giuridicamente lo Stato, segnalando chi ne detiene i Poteri e il modo in cui deve eseguirli, indica la posizione che le persone occupano, dinnanzi a questo Stato stesso. Nei paesi di Costituzione rigida, la Costituzione è la fonte delle legge, atto normativo che può imporre diritti e doveri alle persone<sup>17</sup>.

Solo la legge può costringere le persone a fare o meno qualcosa, poiché solo essa può definire delitti e pene, imporre doveri amministrativi, determinare tasse, ecc. In Brasile, questo precetto viene dalla Costituzione Federale, articolo 5º, II, che così dispone: “Nessuno sarà costretto a fare o meno qualcosa se non per via della legge”.

Insomma, le attività delle persone non possono trovare altri ostacoli oltre a quelli contenuti nella legge. Nonostante ciò, è importante ricordare che la vita in società richiede restrizioni alle attività individuali, in modo che i limiti imposti devono essere stabiliti in carattere generale e paritario, attraverso legge emanata dall'autorità competente e approvata tramite il processo legislativo definito nella Costituzione.

L'articolo 5º sopra trascritto pone termine al dogma dell'impossibilità dello Stato di agire con arbitrio nelle sue relazioni con l'individuo, dovendo soltanto compiere la volontà del popolo, contenuta nella legge. In questo senso, diversamente dai privati, per cui tutto ciò che non è giuridicamente proibito è giuridicamente concesso (Kelsen), il Potere Pubblico può solo fare quello che la legge gli ordina.

Ogni atto amministrativo deve trovare fondamento su una norma legale, secondo espresso nell'articolo 5º, II, della CF che veicola il principio della legalità, avendo il riferito principio, in materia tributaria, la sua intensità rafforzata dall'articolo 150, I, della CF.

Secondo questo dispositivo, la legge, e soltanto essa, può definire i tipi tributari. In questo modo, la Costituzione ha rafforzato la competenza esclusiva del Potere Legislativo per creare e aumentare tasse, il che giustifica la designazione del principio della legalità come “principio della stretta legalità tributaria”. Si sottolinei che in Brasile non basta che la tassa sia creata da una legge, bisogna che tale legge sia editata dalla persona politica che ha ricevuto dalla Costituzione questa competenza.

Il principio della stretta legalità garantisce la sicurezza giuridica ai contribuenti. Varrebbe poco che la Costituzione proteggesse la proprietà privata se non ci fosse la garanzia che le tasse non fossero fissate in modo discrezionale dal Potere Esecutivo.

---

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, p. 238.

## 7 PRINCIPIO DELLA LEGALITÀ E TASSAZIONE

Rafforzando la competenza esclusiva del Potere Legislativo di creare o aumentare tasse, la Costituzione ha sancito l'idea di autotassazione, che si manifesta nel principio del consentimento e nello stretto vincolo con la legge.

Secondo il principio del consentimento, le persone sono obbligate a pagare una tassa soltanto quando ne hanno consentito la riscossione tramite legge ordinaria emanata dal Potere Legislativo – con eccezione dei prestiti vincolanti, delle tasse residuali dell'Unione e dei contributi sociali, che richiedono legge complementare per essere validamente istituiti.

Per quanto riguarda invece il principio dello stretto vincolo con la legge per la creazione di una tassa, bisogna descriverne astrattamente l'ipotesi di incidenza, il soggetto attivo e passivo, la base di calcolo e aliquota, ovvero, delimitare i criteri della norma giuridica tributaria.

La descrizione materiale dell'esazione (tipo tributario) deve essere un concetto chiuso, esatto e preciso, con la definizione degli elementi essenziali della tassa, ricordando che questi elementi compongono la regola matrice di incidenza tributaria. Sono: *i) criterio materiale* – ipotesi di incidenza; *ii) criterio prestazionale* (base di calcolo<sup>18</sup> – dà il criterio per la misura corretta dell'aspetto materiale dell'ipotesi di incidenza tributaria e afferma la natura della tassa, dovendo essere fissata tramite una legge ordinaria –, e aliquota); *iii) criterio personale* (soggetto attivo e soggetto passivo); *iv) criterio temporale*; e *v) criterio spaziale*.

Il Potere Esecutivo non potrà segnalare, neanche per delega legislativa, gli aspetti della norma giuridica tributaria, sotto pena di incostituzionalità. Si noti che nei casi in cui la Costituzione dà la prerogativa all'Esecutivo di manipolare il sistema di aliquote (come l'IPI), ciò può accadere soltanto dentro i limiti specificati dalla legge.

Inoltre, soltanto la legge può creare doveri strumentali tributari, regolare l'epoca e la forma di pagamento delle tasse, definire la competenza amministrativa degli organi e uffici che li rilasceranno, li riscuoteranno e ne controlleranno il pagamento, descrivere infrazioni tributarie e rispettive sanzioni, ecc. In questo contesto, si verifica che l'attività regolamentare non può innovare o aggiungere nuovi elementi a quelli già contenuti nella legge tributaria.

Si verifica ancora un terzo principio, quello della vincolatività della tassazione a livello infracostituzionale. Secondo Pietro Virga, citato da Roque Antonio Carrazza<sup>19</sup>, la tassazione trova tre limiti: *i) riserva della legge* – la tassa può essere creata e richiesta solo tramite legge; *ii) disciplina di legge* – non basta che la legge preveda l'esistenza di un tributo, deve, inoltre, descrivere in dettaglio la regola-matrice dell'incidenza tributaria per vincolare l'Agenzia delle Entrate; e *iii) diritti* che la Costituzione garantisce – la tassazione deve rispettare i diritti sanciti nella Costituzione Federale.

---

<sup>18</sup> Si sottolinea che la base calcolata, come il fatto imponible, è verificata dal Potere Esecutivo.

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 255.

Accade che il principio della legalità esige anche che la legge descriva rigorosamente le procedure da essere adottate dall'Agenzia delle Entrate per il rilascio del tributo, e anche le misure da essere prese per la riscossione e il controllo. Così, spetta all'amministratore solo applicare la legge di ufficio, senza la possibilità di completare la norma con la sua volontà, poiché non può fare niente senza che la legge lo abbia autorizzato<sup>20</sup>.

## 8 ASPETTI RISERVATI ALLA LEGGE E ASPETTI AMMINISTRATIVI

Il diritto positivo conferisce alle persone sicurezza riguardo ai rapporti sociali, sottraendo dal campo di attuazione dello Stato qualunque arbitrarietà, essendo raggiunto questo obiettivo, nel Diritto Tributario, quando la legge descrive, per via del principio della legalità, tutti i criteri necessari per la nascita della tassa.

Il principio della legalità, *máxime* della sicurezza giuridica, richiede che la legge (formale e materiale) definisca *in*

*Abstracto* tutti gli aspetti dell'ipotesi di incidenza tributaria<sup>21</sup>, perché *in concreto* si possa determinare tutti gli aspetti del fatto imponibile. Essendo così, la riscossione di una tassa deve avvenire attraverso la descrizione dettagliata in legge di tutti gli aspetti del fatto tributario, essenziali all'identificazione dell'incidenza della norma giuridica tributaria.

Il Codice Tributario Nazionale svela il principio della legalità nei comma dell'articolo 97, descrivendo il campo riservato alla legge. Secondo annuncia questo dispositivo, soltanto la legge può istituire tasse oppure estinguerle, aumentarle o ridurle. È anche riservata alla legge la definizione dell'ipotesi dell'incidenza, il soggetto passivo, l'aliquota e la base di calcolo, la comminazione di penalità tributarie, le ipotesi di sospensione dell'esigibilità o di estinzione del credito tributario, l'esenzione e l'amnistia e, finalmente, le ipotesi di dispensa e riduzione di penalità.

Si sottolinei che il Codice Tributario Nazionale non lascia dubbi a questo proposito, visto che elenca tassativamente i casi riservati alla legge, *verbis*:

*Articolo 97. Solo la legge può stabilire:*

*I – l'istituzione di tasse, o la loro estinzione;*

*II – l'aumento delle tasse, o la loro riduzione, osservando quanto disposto negli articoli 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III – la definizione del fatto generatore dell'obbligo tributario principale, osservando quanto disposto nel comma I del § 3° dell'articolo 52, del suo soggetto passivo;*

*IV – la fissazione dell'aliquota della tassa e della sua base di calcolo, osservando quanto disposto negli articoli 21, 26, 39, 57 e 65; (...)*

---

<sup>20</sup> Nello stesso modo, tranne quando espressamente autorizzato dalla legge, l'Agenzia delle Entrate è proibita di rinunciare ai crediti tributari o di negoziare su quelli nati regolarmente.

<sup>21</sup> Fatto imponibile, soggetto passivo, soggetto attivo, base imponibile, aliquota, aspetto spaziale e temporale.

In questo contesto, si verifica che il principio della legalità contiene il principio della tipicità chiusa, in cui i tipi tributari devono per forza essere minuziosi, perché non ci sia spazio, dalla parte del fisco, all'impiego dell'analogia *in peius* o della discrezionalità fiscale.

Affinché nasca la tassa, un fatto deve corrispondere fedelmente alla figura delineata nella legge (sussunzione del fatto alla norma). Nonostante ciò, a causa degli interessi economici e la deficienza in prevedere tutto quello che può accadere nel mondo fenomenico, alcune poche tasse e il contributo di intervento del dominio economico costituiscono l'eccezione alla regola della riserva di legge formale, bastando alla semplice riserva di legge materiale.

Tali eccezioni si limitano alla possibilità di cambiamento delle aliquote per atto del Potere Esecutivo, non comprendendo la base di calcolo. Questo atto dell'esecutivo deve essere legge in senso materiale, rispettati i limiti e le condizioni previamente definiti nella legge formale, visto che non c'è la possibilità di attuazione discrezionale dell'autorità amministrativa.

Si sottolinea che la "legge" citata nell'articolo 150, I, della CF/88 e nell'articolo 97 del CTN deve essere compresa *strictu sensu*, ossia, nel senso della legge emanata dal Potere Legislativo.

Infine, bisogna evidenziare che nel diritto straniero tanto la costituzione spagnola quanto quella italiana ha alterato il concetto ortodosso quando stabiliscono che tutte le prestazioni personali e patrimoniali devono essere stabiliti con base sulla legge, e non sulla legge o dalla legge. Alcuni degli elementi dell'obbligo possono dunque essere stabiliti dall'Amministrazione Pubblica (Potere Esecutivo), senza la necessità di legge previa che deleghi competenza.

## 9 ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ NORMATIVA DAL POTERE ESECUTIVO

Dal principio della separazione dei Poteri, la competenza per dettare norme in materia tributaria dovrebbe essere esclusiva del Potere Legislativo<sup>22</sup>, si verifica però che la funzione di legiferare viene spesso delegata al Potere Esecutivo, che emana disposizioni con efficacia legislativa (legge materiale) purché esplicitamente autorizzato da una legge formale, ossia, le norme emanate dal Potere Esecutivo dipendono da previa autorizzazione del Legislativo. Come esempio, il rilascio di Misure Provvisorie con efficacia di legge, però con validità temporanea se non sono convertite in legge dal Legislativo, nella scadenza di 30 (trenta) giorni.

Secondo insegna Victor Uckmar<sup>23</sup>, il rilascio di norme in materia tributaria dal Potere Esecutivo è considerato legittimo se sono osservate le seguenti regole: a) competenza esclusiva del Potere Legislativo per la creazione di tasse con

---

<sup>22</sup> Come già informato, considerando che l'istituzione della tassa dipende dalla legge, emanata dal Potere Legislativo, il principio della legalità ha relazione con il principio del consentimento, in cui i contribuenti, quando eleggono i rappresentanti titolari del parlamento, consentono con l'obbligo tributario. Sarebbe il caso dell'autoimposizione della tassa – “no taxation without representation”.

<sup>23</sup> UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 42-45.

l'identificazione dei soggetti, dell'oggetto e dei criteri di identificazione del suo *quantum*; b) l'esecutivo non può riscuotere tasse che siano istituite dalla legge (per eliminare l'arbitrio); e c) il Potere Giudiziario può negare l'applicazione ai regolamenti che siano in dissonanza con le norme primarie – unico controllo di natura giuridica che è eseguito sull'attività legislativa dell'Esecutivo. Insomma: la capacità del Potere Esecutivo di editare norme infralegali deve limitarsi alla positivizzazione delle norme previste in legge, ovvero, all'applicazione della legislazione tributaria preesistente.

## 10 CONCLUSIONE

Le norme giuridiche di categoria più grande nell'ordinamento giuridico si trovano nella Costituzione. È essa a informare come si svolgerà l'esercizio dei poteri statali e come i riferiti poteri saranno realizzati in modo da assicurare i diritti e garanzie che hanno le persone nei loro confronti.

Uno degli strumenti di difesa dei diritti disposti nella Costituzione del Brasile è l'istituto della Competenza Tributaria, che limita la realizzazione del Principio della Legalità con lo scopo finale di salvaguardare un'ablazione legittima dinnanzi al contribuente.

In tale contesto, si è verificato che l'esercizio della competenza tributaria deve essere realizzato negli stretti limiti dati dalla Costituzione al Potere Legislativo, essendo vietato il trasferimento al Potere Esecutivo dell'attività di fissare i criteri della norma modello di incidenza tributaria. In questo senso, l'amministrazione non potrà segnalare – neanche per delega legislativa – nessun aspetto della norma giuridica tributaria, sotto pena di flagrante incostituzionalità.

Si può pertanto affermare che il principio della legalità contiene il principio della tipicità chiusa, in cui i tipi tributari devono per forza essere minuziosi, perché non ci sia spazio, dalla parte del fisco, per l'impiego dell'analogia *in peius* oppure della discrezionalità fiscale. E la capacità del Potere Esecutivo di editare norme infralegali deve limitarsi alla positivizzazione delle norme previste in legge, ovvero, all'applicazione della legislazione tributaria preesistente.

Dunque, secondo la Competenza Tributaria istituita dalla Costituzione brasiliana, la fissazione del debito tributario, risultante da ogni obbligo, dipende integralmente dalla legge, come strumento della realizzazione del principio della legalità, non essendo permesso all'Amministrazione Pubblica di interferire nel processo di formazione della norma generale di ogni esazione.

## 11 REFERENZE BIBLIOGRAFICHE

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 623 p.

ÁVILA, Humberto **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. 208 p.

ÁVILA, Humberto **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2003. 127 p.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. 295 p.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Ofensa aos princípios federativo e da autonomia municipal mediante usurpação de competências tributárias**. Curitiba, 2005, Tese (Doutorado em Direito). PPGD, Universidade Federal do Paraná.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2006. 580 p.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. São Paulo: Manole, 2007. 344 p.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do Direito. São Paulo: Ícone, 1995. 239 p.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Bauru, SP: Edipro, 2005. 192p.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: UnB, 2006. 184 p.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. 336 p.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. 510 p.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de direito comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005. 736 p.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. 1.016 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. 875 p.

CLÈVE, Clemerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988. Sistema tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 765 p.



DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e *due process of Law***. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, 181 p.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009. 378 p.

GODOI, Márcio Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica e a Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. 383 p.

GRAU, Eros Roberto. Constituição e serviço público. In: **Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 249-267.

HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael. **Introducción a la teoría de la norma jurídica**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

JARACH, Dino. **El hecho imponible: teoría general del derecho tributario substantivo**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.

JARACH, Dino. **O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo**. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 1989.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. 851 p.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Porto Alegre: Fabris, 1986. 509 p.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 427 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. 831 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. 1.057 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 1993.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. 701 p.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tribu-**

tos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. 175 p.

ROCHA, Sergio André. A Deslegalização do Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 219-264.

SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei 9.784/1999). **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 2, abr./maio/jun. 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 21 fev. 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. 189 p.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. 145 p.

VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Porto Alegre: Síntese, v. 33, p. 53-64, 2000 (Acadêmica de direito, v. 17).

VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária ou lei da selva: sonho ou pesadelo. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, n. 37, p. 5-22, 2002.

VIEIRA, José Roberto. O princípio da legalidade da administração. **Revista de Direito Público**, v. 24, n. 97, p. 143-149, 1991.

VIEIRA, José Roberto. Princípios constitucionais e Estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais.