

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

FERNANDA CURY DE FARIA¹

RESUMO

O presente artigo objetiva abordar as questões concernentes aos princípios constitucionais tributários, princípios estes previstos na Carta Magna e que constituem limitações ao poder de tributar. Inicialmente, trataremos do conceito de “princípio” e do seu alcance e hierarquia dentro do arcabouço jurídico. Trataremos, a seguir, dos principais princípios constitucionais tributários, quais sejam, o princípio da legalidade; o princípio da anterioridade; o princípio da igualdade; o princípio da capacidade contributiva; o princípio da vedação ao confisco e o princípio da irretroatividade tributária. Por fim, trataremos de dois princípios que também estão previstos na Constituição Federal, os princípios da liberdade de tráfego e da uniformidade geográfica na tributação.

Palavras-chave: Direito Tributário; Princípios Constitucionais Tributários; Legalidade; Anterioridade; Igualdade; Capacidade Contributiva; Vedação ao Confisco; Irretroatividade Tributária.

¹ Procuradora Nível IV do Município de Diadema, Especialista em Direito Processual Civil, Especialista em Administração Pública.

SUMÁRIO

1- INTRODUÇÃO.....	03
2 – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	04
3 –PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.....	05
4 -PRINCÍPIO DA IGUALDADE.....	06
5 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	07
6 – PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO.....	09
7 – PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	10
8 – DEMAIS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	11
9 - CONCLUSÃO.....	12
8– REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	14

1 – INTRODUÇÃO

Princípios são os pilares sobre os quais se apoiam as normas jurídicas. Para Roque Antonio Carrazza², *o princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.*

Para Hugo de Brito Machado³, *princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.*

Celso Antônio Bandeira de Mello⁴ faz a seguinte reflexão sobre os princípios:

“Princípio (...) é, por definição, 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. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário há por nome sistema jurídico positivo.”

Há princípios que, em razão de sua universalidade, aplicam-se a todos os sistemas jurídicos: são os chamados princípios plurivalentes. No Direito Tributário, podem ser citados como princípios plurivalentes os princípios da legalidade e da igualdade. Há princípios que são utilizados apenas para uma área específica, os chamados princípios monovalentes. Pode-se citar, como princípio específico para o campo de atuação da matéria tributária, o princípio da capacidade contributiva.

A inobservância de qualquer princípio constitucional pelo legislador pode ser objeto de controle por meio de ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

Abordaremos no presente estudo os principais princípios aplicáveis ao Direito Tributário.

² Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 45.

³ Curso de Direito tributário, p. 29.

⁴ Curso de Direito Administrativo, p. 948

2 - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade em matéria tributária está previsto no inciso I do art. 150 da Constituição Federal:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”

Hugo de Brito Machado⁵ ensina que *pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei*. E ressalva:

“Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de verdade.”

A regra comporta uma exceção: de acordo com o disposto no § 1º do art. 153 da Constituição Federal, é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos de importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito.

Questão que se coloca na doutrina é se, ante o princípio da legalidade, os tributos podem ser criados por Medida Provisória, que versa sobre assuntos que não tratam de matéria de lei complementar, é editada pelo Poder Executivo e tem força de lei. Entretanto, se não for aprovada no prazo de sessenta dias, prorrogáveis por mais sessenta, perde seus efeitos.

Há duas correntes doutrinárias. A primeira corrente entende que pode haver a criação de tributo por meio de Medida Provisória, pois não existe hierarquia dentro de um mesmo diploma legal, ou seja, dentro da Constituição Federal, todos os artigos têm a mesma força. A segunda corrente entende que a criação de tributo por intermédio de Medida Provisória não é possível, pois, de acordo com o art. 153, § 1º da Constituição Federal, nenhum tributo pode ser criado senão por meio de lei.

⁵ Curso de Direito Tributário, p. 29

3 - PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Pelo princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, “b” e “c” da Constituição Federal, nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada lei que o instituiu ou aumentou. Há, ainda, a anterioridade nonagesimal, ou seja, criado o tributo, este apenas poderá ser cobrado dentro de noventa dias, respeitada a regra do exercício financeiro anterior.

O princípio da anterioridade deriva do princípio da segurança jurídica e visa evitar que o contribuinte seja pego de surpresa pela criação ou majoração de um tributo. Refere-se à eficácia da lei tributária: apesar de vigente, esta tem sua eficácia suspensa até o próximo exercício financeiro.

Roque Antonio Carrazza⁶ observa:

“Como se vê, o princípio da anterioridade veda a aplicação da lei instituidora ou majoradora do tributo (caso, por exemplo, da que extingue ou reduz isenções tributárias) sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor. Nesse sentido, tolhe o agir não só da Administração Fazendária, como do próprio Poder Legislativo, já que o impede de estabelecer que lei com tais características colha fatos ocorridos ‘no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada’”.

Não se sujeitam ao princípio da anterioridade, de acordo com o disposto no § 1º do art. 150 da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, os tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II. De acordo com o mesmo dispositivo legal, não se sujeitam à anterioridade nonagesimal os tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

⁶ Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 194.

4 - PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Pelo princípio da igualdade, a entidade tributante deve oferecer tratamento igualitário a todos os contribuintes, Para Caio Bartine⁷:

“É o tratamento igualitário dado pela lei aos jurisdicionados, assim entendido como o tratamento igual dado pela lei àqueles que se encontrem em situação equivalente, e um tratamento desigual dado pela lei a esses mesmos cidadãos na proporção de suas desigualdades.”

Assim, todos os cidadãos que realizem o fato tributário impositivo devem ser tributados com igualdade. O princípio da isonomia veda diferenciação tributária entre contribuintes que estejam na mesma situação, mas autoriza diferenciação tributária face a situações distintas. Nessa linha de raciocínio, Hugo de Brito Machado⁸ observa que o imposto progressivo não fere o princípio da igualdade, pois *aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.*

Da mesma forma, o tratamento diferenciado aplicado às microempresas não fere o princípio da igualdade, pois tais empresas têm capacidade contributiva distinta das empresas maiores, que podem suportar carga tributária maior.

⁷ Direito Tributário, p. 105

⁸ Curso de Direito Tributário, p. 32.

5 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Previsto no art. 145 § 1º da Constituição Federal, determina que, sempre que for possível, o legislador deverá verificar a capacidade tributária do contribuinte, que é a possibilidade do mesmo de pagar mais ou menos imposto. Assim, sempre que possível, os impostos deverão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva tem por objetivo a realização da justiça fiscal. Roque Antonio Carraza⁹ assevera:

“O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menos riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.”

A exemplo do que se aplica no que atine ao princípio da igualdade, a progressividade das alíquotas tributárias dá efetividade ao princípio da capacidade contributiva, pois, sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. A esse respeito, Roque Antonio Carraza bem observa:

“Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (bases de cálculo *in concreto*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.”

Sobre o tema destacamos a seguinte jurisprudência:

“Lei que restringe os contribuintes da Cosip aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica não afronta o princípio da capacidade contributiva.

⁹ Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 94.

Tributo de caráter *sui generis*, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade” (STF, RE 573.675, j. 25.03.2009, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Plenário, DJE 22.05.2009).

Por fim, questão que se coloca na doutrina é saber se o fato de a lei conceder isenção de tributos a determinados contribuintes feriria o princípio da capacidade contributiva. Hugo de Brito Machado ressalva que, se o tributo sobre o qual recaia a isenção for indicador da capacidade contributiva do contribuinte, como por exemplo no caso do imposto sobre a renda, a isenção feriria o dispositivo constitucional em epígrafe, qual seja, o § 1º do art. 145.

6 - PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO

O princípio em questão preconiza que não podem ser instituídos tributos com carga a ponto de a pessoa perder seus bens, ou seja, o tributo não poderá ser superestimado. É previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, da seguinte forma:

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco”

Caio Bartine¹⁰ define confisco como sendo *a expropriação de um bem particular, com caráter meramente sancionatório, sem a devida indenização.*

A grande dificuldade com relação ao princípio em questão é a de se determinar o momento em que pode ser caracterizado o confisco. Tal tarefa compete ao Poder Judiciário que, provocado, vai se manifestar em cada caso concreto. Pode-se citar como exemplos as seguintes decisões do Supremo Tribunal Federal:

“(…) O Supremo Tribunal Federal, em casos análogos, decidiu que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos ofende o princípio da vedação de utilização de qualquer tributo com efeito confiscatório, nos termos do art. 150, IV da Constituição da República” (STF, AgRg no AI 701.192, 1ª T, j. 19.05.2009, rel. Min. Carmen Lúcia, DJe 26.06.2009).

“Fixação de valores mínimos para multas pelo não recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo de texto constitucional federal” (STF, ADIn 551, j. 24.10.2002, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14.02.2003).

¹⁰ Direito Tributário, p. 118.

7 - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

De acordo com o disposto na alínea “a” do inciso III do art.150 da Constituição Federal, é defesa a tributação de fatos geradores ocorridos antes da lei que os houver instituído ou aumentado.

A norma aplicada para tributação é a vigente na época do fato gerador. A situação hipotética prevista na lei, ou seja, o fato gerador, só pode ser alcançada por fatos concretos ocorridos após sua entrada em vigor. Se alguém, por exemplo, importar um produto cuja alíquota está estabelecida em lei como sendo de cinco por cento, com prazo estipulado para pagamento, e entre a importação e o pagamento houver lei impondo aumento de alíquota para sete por cento, esse contribuinte pagará a alíquota da data da importação, ou seja, cinco por cento, ainda que o pagamento se dê na vigência da nova lei.

Veja-se, a respeito, a Súmula 584 do STF:

“Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

Pode-se, entretanto, aplicar lei tributária de forma retroativa sempre que for em benefício do contribuinte. É a chamada “retroatividade benéfica”. Tal permissão encontra-se expressa no art. 106 do Código Tributário Nacional:

“ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

8 - DEMAIS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

8.1 - PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO

De acordo com o disposto no inciso V do art.150 da Constituição Federal, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

O Brasil é uma Federação, não tem fronteiras dentro do território nacional. Portanto, não se pode impedir passagens de coisas ou pessoas mediante cobrança de tributos.

O pedágio é ressalvado pela Constituição Federal. O pedágio não tem natureza necessariamente tributária, devendo ser analisado caso a caso.

8.2 - PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA NA TRIBUTAÇÃO

Previsto no art. 151, I da Constituição Federal, Art. 151. veda à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Pode-se admitir como uma mitigação possível em tal princípio a adoção, por parte da União federal, de pacotes de concessão de incentivos a determinadas atividades econômicas, com impacto nacional.

9 – CONCLUSÃO

Diante de todo exposto e, apresentadas em linhas gerais as principais questões afetas aos princípios constitucionais tributários, pode-se afirmar, a título de considerações finais, que os princípios são os pilares sobre os quais se apoiam as normas jurídicas.

Os principais princípios previstos na Constituição Federal e abordados no presente estudo são: o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade, o princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da vedação do confisco e o princípio da irretroatividade tributária.

Pelo princípio da legalidade, nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei. No que se refere à criação de tributos por Medida Provisória, há duas correntes doutrinárias, uma favorável e outra desfavorável a tal criação.

Pelo princípio da anterioridade, nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada lei que o instituiu ou aumentou. Ademais, criado o tributo, este apenas poderá ser cobrado dentro de noventa dias, respeitada a regra do exercício financeiro anterior.

O princípio da igualdade tributária veda diferenciação tributária entre contribuintes que estejam na mesma situação. Nesse lume, a doutrina entende que alíquotas progressivas não ferem o princípio em epígrafe, haja vista que a igualdade, no caso, reside na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva preconiza que, sempre que for possível, o legislador deverá verificar a capacidade tributária do contribuinte, para a criação dos impostos.

Pelo princípio da vedação do confisco, não podem ser instituídos tributos com carga a ponto de a pessoa perder seus bens.

De acordo com o princípio da irretroatividade, o fato gerador do tributo só pode ser alcançado por fatos concretos ocorridos após sua entrada em vigor da lei.

Por fim, pelo princípio da liberdade de tráfego, é vedado aos entes da federação estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. O princípio da uniformidade geográfica na tributação veda à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro.

10 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010

BARTINE, Caio. *Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34ªed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

OLIVEIRA, Regis Fernandes; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 5ª edição. Porto Alegre. Editora livraria do Advogado, 2013..