

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Prof. Dr. Silvio Aparecido Crepaldi¹

1. Introdução

Princípio é a regra básica implícita ou explícita que, por sua grande generalidade, ocupa posição de destaque no ordenamento jurídico e, por isso, vincula o entendimento e a boa aplicação, seja dos simples atos normativos, seja dos próprios mandamentos constitucionais. Demonstra regra superior, mesmo que não positivada, à qual devem se amoldar as disposições legais, visto que os princípios indicam “direção” que deve ser tomada pelo exegeta ou pelo legislador.

Sempre que houver uma dupla interpretação da norma ou uma interpretação dúbia, deve-se recorrer aos princípios a fim de encontrar a solução interpretativa.

Assim, fez-se necessário analisar os vários aspectos dos princípios constitucionais tributários. A carência de bibliografias voltadas ao assunto que incluam o estudo dos princípios constitucionais tributários motiva o estudo de novas metodologias visando sanar essas deficiências.

Em consequência do cenário exposto, a problemática pode ser sintetizada na seguinte questão: qual é o papel dos princípios constitucionais tributários e qual é a sua interferência na tributação? Procurou-se discutir os posicionamentos contraditórios existentes na jurisprudência quanto aos princípios constitucionais tributários, as suas características e finalidades, apontando a sua aplicabilidade no nosso ordenamento, e verificando seus fundamentos e implicações na tributação.

A observação dos aspectos metodológicos procura indicar os meios a serem utilizados para atingir os objetivos estabelecidos. As informações referentes ao tema princípios constitucionais tributários foram obtidos mediante pesquisa bibliográfica. Do mesmo modo, foram obtidas as informações sobre a conceituação geral de limitação ao poder de tributar e sua operacionalização. O conceito proposto destina-se a analisar o resultado: princípios constitucionais tributários e sua interferência na tributação. Todavia, pode-se realizar e identificar as operações mais complexas e de maior incerteza e que justifiquem maior detalhamento dos princípios constitucionais tributários, para a sua adequada aplicação.

1.1. Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade consiste num dos fundamentos do Estado Democrático de Direito. Notável conquista da humanidade, na medida em que suprime da vontade do detentor do poder a fixação da obrigatoriedade das condutas, não poderia deixar de estar presente no universo tributário. Neste sentido, a obrigação do cidadão transferir parte de seu patrimônio para os cofres do Poder Público não pode prescindir da edição da lei competente.

No campo tributário, este princípio quer significar que ninguém é obrigado a recolher tributo sem que, anteriormente, haja lei que traga sua definição. Por outro lado, tal princípio guarda determinação de que é vedado às pessoas políticas criar tributos sem lei anterior que os estabeleça, vale dizer, com previsão de sua hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

1.2. Princípio da Anterioridade

¹ Advogado em Uberlândia / MG; Doutor em Administração Contábil e Financeira.

Entende-se por princípio da não-surpresa do contribuinte a adoção de uma técnica que permita o conhecimento antecipado da instituição ou aumento de tributos. Assim, o sujeito passivo poderia realizar um planejamento adequado de suas atividades econômicas levando em conta os ônus tributários a serem experimentados no futuro.

De acordo com esse princípio, a lei que cria ou majora (aumenta) determinado tributo, ao entrar em vigor, fica com sua eficácia suspensa até o início do próximo exercício financeiro, quando, só então, produzirá todos os seus efeitos próprios.

O princípio da anterioridade reafirma o princípio da segurança jurídica, abrigando a idéia de que o contribuinte não deve ser tomado de surpresa pelo fisco e, por outro lado, visa à possibilidade de preparação do ente tributante para a correta cobrança do pretensão tributo.

Existem exceções ao princípio em estudo, as quais podem ser encontradas no § 1.º do artigo 150 da Magna Carta, abaixo citados:

- imposto sobre a importação (artigo 153, inciso I, da Constituição Federal);
- imposto sobre a exportação (artigo 153, inciso II, da Constituição Federal);
- imposto sobre produtos industrializados (artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal);
- imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro (artigo 153, inciso V, da Constituição Federal);
- imposto extraordinário lançado por motivo de guerra (artigo 154, inciso II, da Constituição Federal).

Com exceção do imposto extraordinário previsto no artigo 154, inciso II, da Carta Magna, os quatro primeiros impostos poderão ter suas alíquotas aumentadas por meio de decreto, a teor do disposto no § 1º do artigo 153 da Constituição Federal.

Também, no inciso I do artigo 148 da Constituição Federal encontra-se exceção ao princípio da anterioridade, uma vez que, por motivos lógicos, os empréstimos compulsórios para atender às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência não devem obediência ao princípio em comento.

1.2.1. Princípio da Anterioridade Qualificada

O princípio da anterioridade revela-se, na prática, uma garantia muito tênue. Nada impede que ocorra a publicação da lei que aumenta o tributo no dia 31 de dezembro e a cobrança já afete o dia 1º de janeiro do ano, e exercício, seguinte.

A Emenda Constitucional n. 42, de 2003, acrescentou a seguinte alínea ao inciso III do art. 150 da Constituição: "(é vedado cobrar tributos) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b".

Assim, com a edição da emenda constitucional referida a fragilidade do princípio da anterioridade na sua feição original restou superada. A consequência prática da alteração constitucional é que a instituição ou majoração de tributo precisa ser publicada até o final do mês de setembro para produzir efeitos no mês de janeiro do ano e exercício subsequente.

1.3. Princípio da Irretroatividade

A lei tributária só vale em relação a fatos geradores ocorridos depois do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados (CF, art. 150, III, a). A União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados.

Admite-se, porém, a retroatividade quando favorece o contribuinte (retroatividade benéfica), art. 106, CTN. A lei será retroativa aplicando-se à fato gerador passando, quando:

- ✓ for expressamente interpretativa, mas a aplicação de penalidade imposta à infração dos dispositivos interpretativos não retroagem;
- ✓ se tratar de ato que não esteja definitivamente julgado:
 - quando esse ato deixar de ser infração;
 - quando esse ato deixar de ser tratado;
 - quando prevista uma penalidade menos severa do que aquela prevista na lei vigente;

1.4. Princípio da Isonomia

A lei, em princípio, não deve dar tratamento desigual a contribuintes que se encontre em situação equivalente (CF, art. 150, II). A União, Estados, Distrito Federal e Municípios não poderá instituir tratamento tributário desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação.

Trata-se de outro princípio com raio de ação superior ao universo tributário. Verdadeiro elemento conformador da ordem jurídica como um todo, fixa a premissa de que todos são iguais perante a lei.

Pode haver tratamento diferenciado nas Micros Empresas – ME, nas Empresas de Pequeno Porte – EPP e nas Cooperativas porque estão em situações diferentes das outras empresas.

O tributo progressivo (com alíquotas crescentes por faixas de renda, por exemplo) não fere o princípio da isonomia. A igualdade aparece aqui de forma bastante elaborada na proporcionalidade da incidência em função da utilidade marginal da riqueza. Em outras palavras, quanto maior a disponibilidade econômica, maior será a parcela desta com utilizações distantes das essenciais e próximas do consumo supérfluo e da poupança.

Também não fere o princípio da isonomia às isenções de caráter não geral destinadas, na qualidade de incentivos fiscais, a promover o equilíbrio do desenvolvimento regional (art. 151, inciso I da Constituição).

1.5. Princípio da Capacidade Contributiva

Faz parte da isonomia, também, tratar os desiguais de modo desigual, devendo, assim, o tributo ser cobrado de acordo com as possibilidades de cada um (CF, art. 145, § 1º).

Não existe uniformidade quanto ao entendimento acerca da capacidade contributiva ("capacidade econômica do contribuinte"). Os impostos deverão ser graduados segundo a medida da possibilidade econômica dos contribuintes de pagar tributos.

1.6. Princípio da Vedação de Efeitos Confiscatórios

O tributo deve ser razoável, não podendo ser tão oneroso que chegue a representar um verdadeiro confisco (CF, art. 150, IV). Tributo com efeito de confisco, é um tributo que é tão oneroso, que retira o bem da posse do sujeito passivo.

Trata-se de um princípio de difícil configuração jurídica, a exemplo do princípio da moralidade administrativa. É certo, no entanto, sua pretensão de evitar o tributo excessivamente oneroso, o tributo utilizado para destruir sua própria fonte ou para absorver, total ou quase totalmente, a propriedade ou a renda. O que resta a ser fixado, aqui residindo a sede das dificuldades, é o limite do tolerável, do razoável.

1.7. Princípio da Imunidade Recíproca

Segundo a Constituição Federal, art. 150, VI, a, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir impostos sobre:

- ✓ Patrimônio, renda ou serviço, uns dos outros:
 - os entes da federação não podem tributar entre si. Exemplo: o Estado não pode exigir IPVA do carro da Prefeitura;
 - A imunidade recíproca só atinge os impostos. Pode ser estendida às autarquias e fundações mantidas pelo poder público que possuam finalidade pública.
- ✓ Templos de qualquer culto – podem ser estendidas ao patrimônio renda e serviços que tenham finalidade religiosa. Exemplos: O estacionamento do culto só estará imune, se for utilizado apenas pelos fiéis, mediante pagamento de um valor irrisório. Na venda de santinhos, haverá imunidade, se o dinheiro arrecadado for revertido integralmente para finalidade religiosa do templo.
- ✓ Partidos Políticos, Entidades Sindicais dos Trabalhadores, Entidades de Educação e Entidades de Assistência Social – terão imunidade sobre o patrimônio, renda e serviços desde que atendam a sua finalidade essencial. Tais entidades deverão ser constituídas sem fins lucrativos, atendendo os requisitos da lei complementar, art. 14 do CTN e art. 146, II da CF. A entidades de assistência social sem fins lucrativos não pagam ainda, contribuição para a seguridade social (art. 195, § 7º, CF).
- ✓ Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

1.8. Princípio da Imunidade de Tráfego

Não pode a lei tributária limitar o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou bens, salvo o pedágio de via conservada pelo poder público (CF, art. 150, V; CTN, art. 9º, III). A regra não proíbe a cobrança dos tributos usuais, mas apenas eventual cobrança pela simples travessia de fronteiras estaduais ou municipais.

1.9. Princípio da Uniformidade Geográfica

O tributo da União deve ser igual em todo o territorial geográfica, sem distinção entre os Estados (CF, art. 151, I). A União deverá instituir tratamento tributário uniforme a todas as unidades da federação.

Isso seria uma ofensa aos princípios da isonomia e uniformidade geográfica. Portanto, não pode acontecer.

A Lei Maior admite expressamente os incentivos fiscais destinados a promover o desenvolvimento regional. Se houver necessidade de equilibrar social e economicamente uma determinada região do país, a União poderá dar incentivos fiscais.

1.10. Princípio da Vedação de distinção em razão de Procedência ou Destino

É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (CF, art. 152).

O princípio em tela convive, assim como a regra convive com as exceções, com preceitos constitucionais que imunizam certas operações ou permitem alíquotas distintas em razão da origem ou destino das mercadorias.

1.11. Conclusão

Pode-se concluir que os princípios constitucionais tributários são limitações ao poder de tributar e devem ser observados sob dois aspectos: o primeiro diz respeito aos princípios, os quais regulam, norteiam a competência dos entes políticos; o segundo, às imunidades, regras que proíbem a tributação sobre certos bens, pessoas ou fatos a fim de proteger determinados conteúdos axiológicos na Constituição.

1.12. Referências Bibliográficas

- AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1980.
- _____. **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 1982.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. **Diário da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, pág. 1, col. 1, anexo, 05/10/1988.
- BRASIL. Lei Ordinária n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966, **Diário da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, pág. 12452, col. 1, 27/10/1966.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 15. ed. São Paulo: Malheiros. 2001, 728 p.
- CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 255 p.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, 468 p.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004. 369 p.