

A TRIBUTAÇÃO E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Lívia Maria Rodrigues CRUZ¹

RESUMO: O estudo por mais breve que seja dos princípios constitucionais ante o direito tributário é de grande importância já que possibilita ao sujeito passivo de uma obrigação tributária, meios constitucionais para se defender ante a eventual ilegalidade por parte do poder estatal, na figura do fisco, e em contrapartida, prevê limitações a este a fim de aprimorar sua aplicação. Busca-se desta maneira trazer à tona a introdução do direito tributário, mas que por assim ser não quer dizer sinônimo de menos importância, já que toda relação jurídica deles prescindem, por serem normas comuns. Deste modo, a não observância dos princípios da legalidade, anterioridade, igualdade, capacidade contributiva, vedação do confisco e liberdade de tráfico de pessoas e bens configuram atos plenamente inconstitucionais. Inclusive será acometida jurisprudência para melhor verificação desta ocorrência na prática.

Palavras-chave: Tributo. Princípios. Constituição. Jurisprudência.

1 INTRODUÇÃO

O instrumento escolhido para ser utilizado pela economia a fim do Estado realizar seus fins é a tributação, e o fará por meio de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, que formam a receita da União, Estados e Municípios.

Caso isso não existisse, haveria o risco de monopolização da atividade econômica, ou a estatização dela.

Contudo, o tributo não pode chegar a ser tão alto que torne desestimulante a iniciativa privada. O que, por conhecimento, está por acontecer em nosso país já que, a carga tributária é elevadíssima e por outro lado o Estado não os reverte investindo nos serviços públicos essenciais nos quais carece.

¹ Discente do 9º termo “A” do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. E-mail livia_ssg@hotmail.com. R.A.: 001.1.10.248.

Ademais, a competência tributária é dada pela Constituição Federal para um ente legislativo que o exercita mediante lei.

Esta relação de tributação prescinde como todos os demais sistemas jurídicos, da existência de princípios comuns que protegem a população do abuso de poder, neste caso específico, protegem o contribuinte.

Princípios são regras que demonstram o caminho a ser seguido em face das demais normas jurídicas, é à base do sistema jurídico, e devem ser observadas. Constituem normas pétreas.

Não obstante, os princípios são instrumentos de defesa do cidadão contra o Estado, que não poderá ser invocado de forma contrária, já que objetiva evitar o arbítrio Estatal.

São eles os princípios da legalidade, anterioridade, igualdade, competência, capacidade contributiva, vedação do confisco e liberdade de tráfego que serão abordados, inclusive com direito a jurisprudência para melhor verificação desta aplicação na prática, isto pela sua evidente relevância, através do método dedutivo sem qualquer intenção de esgotar o tema.

2 A TRIBUTAÇÃO E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Em face da bilateralidade do direito, estudando as disposições constitucionais dispostas sobre o direito tributário, para o lado estatal, estas constituem restrições do poder de tributar, contudo, para o lado dos indivíduos, melhor dizendo, contribuintes e os responsáveis, representam instrumentos de suma importância para sua proteção e de resistência a abusos de poder.

Com esse enfoque que por bem foi escolhido este tema a ser examinado no presente trabalho, afim de singelamente analisar as previsões constitucionais ao poder de tributar.

2.1 Princípio da Legalidade

Este princípio traz a premissa de que nenhum tributo será instituído por outra forma a não ser por meio de lei. Previsto pelo artigo 5º II da Magna Carta, sendo como destinatário os particulares, e tendo como destinatário o fisco especificamente, a disposição está prevista no artigo 150 I da Constituição de 1988 ([http](http://)):

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

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

A Constituição foi direta e explícita em sua norma, e esta abrange tanto a criação como o aumento de tributo em geral, que não poderá ser feito a não ser por lei, exceto pelas próprias hipóteses trazidas pela própria Constituição. Neste caso destinado ao fisco especificamente.

Por outro lado, entende-se que também não poderá extingui ou reduzi-los se a lei não estabelecer.

Aplicando-se às cinco espécies, quais sejam, impostos, taxas, contribuição de minoria, empréstimos compulsório e das contribuições especiais.

Isto se dá, pois se acredita que a lei seja a manifestação legítima da vontade do povo, e por assim ser, os representantes parlamentares estariam criando lei com o consentimento do povo. O Estado estaria invadindo o patrimônio do povo em particular para que possa extrair meios para atender as necessidades da população em geral. Ligado a dois sub princípios, o da segurança jurídica e da justiça.

E mais, presta-se em alguns casos para que possa garantir segurança na relação entre contribuinte e o Estado, chamado por Fisco, que para que possa obrigar tributariamente os dois sujeitos, deverá esta ser disciplinada em lei.

Para bem ser compreendida a incidência do tributo, a lei deverá prever todos os seus aspectos importantes de forma clara.

Conforme Hugo de Brito Machado (2006, p. 57):

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, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

[...]

Deve prever, portanto, a *hipótese* de incidência e o conseqüente *mandamento*. A descrição do *fato temporal* e da correspondente *prestação*, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a *sanção*, para o caso de não prestação.

Como regra geral nos países que adotam a separação dos poderes, como acontece no Brasil, este princípio da legalidade é o mais importante perímetro de limitação aos representantes do Estado no que se refere à tributação.

Sobre esse princípio Yoshiaki Ichihara colabora com a seguinte lição (2004, p. 60), “com efeito, a legalidade é um princípio basilar do Estado de Direito, que se traduz não só na vedação da tributação sem lei, mas, acima de tudo, constitui numa segurança jurídica e social”.

Podemos tirar a conclusão de que este princípio é o meio pelo qual se dá a garantia da justiça tributária.

2.2 Princípio da Anterioridade

Este princípio encontra-se na inteligência do artigo 150 III alínea “b” e “c” da Constituição Federal ([http](http://)):

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

[...]

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

c) 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;

Sendo assim, não será possível a cobrança de tributos durante o mesmo período de exercício financeiro onde tenha sido publicada a lei.

Da mesma forma, a criação ou aumento de um tributo deverá respeitar pelo menos noventa dias da sua publicação no que tange a eficácia da norma.

Todavia, se publicada esta lei até o último dia do mês de dezembro, esta norma estará apta a produção de efeitos em abril do próximo ano, por ter cumprido a requisição da alínea “b” e “c”.

Agora, não será aplicado esse princípio em alguns casos, que melhor explica o doutrinador Hugo de Brito Machado (2006, p. 59 e 60):

Esse princípio, todavia, não se aplica:

- 1) aos empréstimos compulsórios destinados a atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra extrema ou sua iminência (art. 148, inc. I);
- 2) aos impostos sobre: importação de produtos estrangeiros (art. 153, inc. I), exportação, para o Exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, inc. III) e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- 3) aos impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra extrema (art. 154, inc. II)

As contribuições de seguridade social não se submetem à limitação do art. 150, inciso III, alínea “b”. Podem ser criadas ou aumentadas por lei publicada no curso do exercício financeiro, mas subordinam-se à exigência da anterioridade de 90 dias (art. 195, § 6º).

Também não se submetem à limitação do art. 150, inciso III, alínea “b”, os aumentos de alíquotas do ICMS e da contribuição de intervenção no domínio econômico autorizados pelos arts. 155, § 4º, inciso IV, alínea “c”, e 177, § 4º, inciso I, alínea “b”, inseridos no texto constitucional pela EC n. 33/2001, que não escapam, todavia, da exigência de antecedência dos 90 dias, da alínea “c”, introduzida no inciso III do art. 150 pela EC 45.

A exigência de antecedência de 90 dias, da alínea “c” do inciso III do art. 150, não se aplica ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, inc. III) e relativamente à base de cálculo do IPVA (art. 155, inc. III) e à base de cálculo do IPTU (art. 156, inc. I). Esta exceção permite que uma lei que aumenta esses impostos possa entrar em vigor no primeiro dia do exercício financeiro mesmo tendo sido publicada no último dia do exercício anterior.

Colabora Zelmo Denari (2002, p.74):

Nos termos do art. 150, § 1º, da Constituição, o princípio da anterioridade não se aplica aos seguintes impostos: importação, exportação, sobre produtos industrializados, operações financeiras, e extraordinário, todos de relevante interesse nacional.

Ainda ensina Yoshiaki Ichihara (2004, p. 61): “Esse princípio, que decorre da segurança jurídica, é mais qualificado que a irretroatividade de lei e é específico princípio do Direito Tributário”.

Assim, vemos que este prazo legalmente estabelecido pela Constituição Federal, com as ressalvas devidamente abarcadas supra, devem ser respeitados para que válido seja, já que o contribuinte precisa deste tempo mínimo para ser obrigado a cumprir com o novo tributo estipulado por lei nova, como forma de garantir a segurança jurídica.

2.3 Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade é muito conhecido por conter a regra de que todos são iguais perante a lei, vejamos no artigo 5º da Constituição Federal ([http](http://)):

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

E trazendo mais especificamente para o direito tributário esta vertente que decorre do respectivo princípio Constitucional, apresenta a ideia de que todos os que se encontrem em condições iguais devem ser tratados igualmente. Conhecido como uniformidade dos tributos federais no território nacional.

Consiste em uma proporcionalidade na hora da cobrança dos tributos, atentando-se para a capacidade contributiva de cada contribuinte isoladamente, onde aquele que tem mais capacidade de contribuir deverá pagar tributo maior, e conseqüentemente, aquele que possui menos capacidade de contribuir deverá pagar menos tributo sendo igualmente tributado dentro das desigualdades.

O grande embate consiste na questão de saber se o legislador pode criar situações discriminatórias que poderão ser usadas validamente. A resposta preponderante é aquela onde reconhece que a lei sempre acaba por discriminar, pois disciplina desigualdades naturalmente existentes entre as

pessoas. Somente não poderá ser afastada a validade deste ato, evitando lesões ao princípio da isonomia.

Enfim, ferir este princípio implica em desrespeitar elementar diretriz constitucional.

2.4 Princípio da Competência

A competência tributária é juridicamente limitada, assim sendo, o tributante deve se restringir a tributar sob a matéria que foi destinada a ele.

Impondo desta forma que o tributante se limite a parcela que lhe foi atribuída.

No Brasil, por ter um sistema tributário rígido, as entidades tributantes têm definido a matéria que poderá ser tributada pela Constituição.

2.5 Princípio da Capacidade Contributiva

A Constituição Federal em seu artigo 145 § 1º objetiva o princípio da capacidade contributiva ([http](http://)):

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão 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.

Nesta vertente, o artigo diz respeito à observância da possibilidade de cada um em contribuir com tributos.

Nas palavras de Yoshiaki Ichihara (2004, p. 64):

Tributar com maior ônus o detentor de mais capacidade contributiva, até no plano econômico, aparece como única forma para se buscar a melhor distribuição da renda e diminuir a desigualdade social.

E no que se refere a nem sempre ser possível, deve ser interpretado no sentido de que não necessariamente todas às vezes serão possíveis dar este caráter pessoal no tributo.

A não observância deste princípio traz a possibilidade de ser objeto de controle por ação direta, ante ao Supremo Tribunal Federal, ou por qualquer ação referente a questões tributárias.

A grande problemática está em saber se caso uma lei concedesse isenção de tributo estaria por ferir ou não tal princípio.

No entendimento de Hugo de Brito Machado (2006, p. 64):

Em se tratando de imposto cujo fato gerados não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio em estudo. Em se tratando, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referencia.

Ao ver esta situação sob a ótica mais lógica, o principio da capacidade contributiva não estaria sofrendo lesão se algum contribuinte fosse isento de tributo se essa situação se tratar exatamente de aplicação deste princípio, como acontece com a empresa industrial que é isenta de imposto de renda, para o fim de ajudar no desenvolvimento da região, observando a melhor forma contribuição para o caso concreto.

2.6 Princípio da Vedação do Confisco

Este princípio poderá ser invocado quando o contribuinte achar que o tributo cobrado a ele está por lhe confiscar os bens.

Com efeito, a tributação deve ater-se a um percentual ou parte do patrimônio produzido pelo contribuinte, e não todo o seu patrimônio ou renda, já que isso desvirtua por completo a natureza pura do tributo.

Caso a situação venha por ocorrer, caberá ao Judiciário julgar se naquela ocorrência se o tributo realmente é confiscatório ou não. E essa avaliação deverá levar em conta a função do sistema, ou seja, deverá ser avaliado conjuntamente em face da carga tributária resultante dos tributos. Levando em conta o tributo, e não penalidades pecuniárias que poderão ocorrer, como a multa, conforme corrente majoritária. Vale ressaltar, assunto esse ainda não pacificado.

Isso porque o tributo como vimos até então neste trabalho, deve ser uma obrigação suportável, em que o contribuinte pode arcar com o pagamento, sem que para isso sacrifique dos seus bens da vida.

Circunstância essa onde provocado, o Magistrado poderá declarar o tributo cobrado do contribuinte confiscatório.

2.7 Princípio da Liberdade de Tráfego

Expresso no artigo 150 V da Constituição Federal está o princípio da liberdade de tráfego ([http](http://)):

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

[...]

V – 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;

Desta maneira, a regra não está proibindo a cobrança de tributos sobre circulação, mas sim nas hipóteses de incidência onde seja elemento essencial a passagem de fronteira interestadual ou intermunicipal.

Ademais, esta essa previsão estabelece parâmetros para atividade tributária, demonstrando em qual situação estaria por ser inconstitucional.

Frisa-se que, na própria norma Constituinte, está expressa a ressalva no que tange a cobrança de pedágio pelo uso de vias conservadas

pelo Poder Público. Afastando a controvérsia existente a respeito da natureza jurídica do pedágio.

3 JURISPRUDÊNCIA

Segue abaixo julgado de 2012 da 21ª Câmara Cível da Comarca de Sapiranga, referente à observância na edição de lei tributária dos princípios da legalidade e da anterioridade, que foi objeto de estudo neste trabalho ([http, 2012](http://www.trf1.jus.br/portal/ver/pesquisa/ver/pesquisa/ver/171484)).

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. EDIÇÃO DE LEI ESPECÍFICA. NECESSIDADE. ATENDIMENTO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE E DA ANTERIORIDADE.

A contribuição de melhoria, como de resto todas as espécies tributárias, submete-se aos princípios da legalidade e da anterioridade (CF – art. 150 incisos I e III e CTN – art. 97, incisos I, III e IV).

Se o Município não editou lei específica instituindo contribuição de melhoria para as obras públicas mencionadas em Edital, não poderia e nem poderá exigí-la, para que não basta a autorização genérica prevista no Código Tributário do Município e muito menos o Edital, simples ato administrativo que não pode impor a potestade tributária, reservada à lei.

Conforme o próprio relator do caso, Desembargador Genaro José Barona Borges ([http, 2012](http://www.trf1.jus.br/portal/ver/pesquisa/ver/pesquisa/ver/171484)):

A razão está em que a contribuição de melhoria, como de resto todas as espécies tributárias, submete-se aos princípios da legalidade e da anterioridade (CF – art. 150 incisos I e III e CTN – art. 97, incisos I, III e IV), como o que se compraz o texto legal.

Importante atentar para o fato de que o apelo foi provido, por unanimidade, exatamente porque para se regulamentar instituição e cobrança de contribuição de melhoria, prescinde-se além de previsão genérica desta,

atender aos princípios constitucionais, sob pena de nulidade da cobrança, o que foi respeitado.

3 CONCLUSÃO

Ao caminhar para o estudo do direito tributário, obrigatoriamente terá este que ser examinado a luz dos princípios. Isso se dá porque a relação de tributação é uma relação jurídica, e como todas as outras possuem princípios gerais pelos quais se rege.

Desta forma, os princípios neste trabalho brevemente estudados, foram destacados em virtude de sua universalidade, que por consequência, torna-se de grande relevância para a introdução de qualquer conhecimento jurídico. São considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, e por assim o ser, são as normas que primeiro devem ser verificadas, sendo as mais importantes.

Existem com o propósito duplo, tanto com o fim de proteger o cidadão na figura do contribuinte, como por outro lado limitador contra possíveis abusos do poder Estatal.

Os sete princípios aqui abordados, quais sejam, da legalidade, anterioridade, igualdade, competência, capacidade contributiva, vedação do confisco e liberdade de tráfico, respectivamente, foram cuidadosamente escolhidos como os principais perante a Constituição Federal de 1988 dentre os muitos em que ilustríssimos doutrinadores trazem em suas obras.

Destarte, em síntese, preveem a necessidade de existir lei para instituir ou aumentar tributo; e que estes conseqüentemente precisam ser anteriores ao início do exercício no qual é cobrado; devendo o ser observando a igualdade de todos entre as condições desiguais dos contribuintes; não podendo ser exigido além da competência e limites impostos; isto para cada contribuinte dentro de sua capacidade; sendo iminentemente proibido que esta cobrança confisque renda ou propriedade; e não restringindo ao menos o direito à livre circulação.

E tivemos a oportunidade de ver esta situação mais claramente através de uma jurisprudência disponibilizada, tendo a aplicação deste estudo em um caso concreto, onde foi analisado dois dos princípios constitucionais para afastar a nulidade do ato.

Por fim, a não observância destes princípios, por serem previstos na maior carta de poderes do país, resultam em ferir norma constitucional, e assim sendo, compõem infrações legais, atos inconstitucionais, que são passíveis de nulidade ou anulabilidade, dependendo do caso, dos atos praticados a desrespeitando, justificando a relevância destes e o propósito do trabalho aqui realizado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 13/03/2014.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. Editora Atlas S.A. 8º edição, 2002.

FACULDADES INTEGRADAS “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2007 – Presidente Prudente, 2007, 110 p.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. Editora Atlas S.A. 13º edição, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. PC Editorial Ltda. 27º edição revista, atualizada e ampliada, 2006.

TJ-RS. **Apelação Cível: AC 70043671353 RS**. 21º Câmara Cível. Comarca de Sapiranga. Apelante: Neri de Ponti. Apelado: Município de Sapiranga. Porto Alegre, 29 de fevereiro de 2012.

<http://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21377713/apelacao-civel-ac-70043671353-rs-tjrs/inteiro-teor-21377714>. Acesso em 13/03/2014.