

TÓPICO 6

PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS

Os Princípios Tributários podem ser encontrados tanto na legislação infraconstitucional (Código Tributário Nacional e leis tributárias) quanto na Constituição Federal.

A Lei Maior do Brasil institui diversas normas jurídicas para o Direito Tributário. Considerando-se que a norma jurídica é gênero, do qual normas-regras e normas-princípios são espécies, nos ocuparemos dos princípios neste tópico, com especial destaque àqueles inscritos na Constituição Federal.

6.1) Princípio da Irretroatividade: com previsão normativa no art. 150, III, a, da CF/88, esta norma estabelece que a lei tributária deve, em regra geral, ser **prospectiva**, isto é, deve a norma apenas incidir sobre eventos posteriores à sua publicação / à sua vigência.

A **Irretroatividade** pode ser entendida como subprincípio do **Princípio da Segurança Jurídica**, ou ainda, como princípio próprio tributário derivado do **sobreprincípio da Segurança Jurídica**: a irretroatividade assegura aos contribuintes de que novas normas não sejam aplicadas a situações passadas (fatos geradores), em se tratando de tributos.

Objetiva-se com esse princípio a segurança de que não haverá incidência de tributos ou de outras obrigações tributárias sobre fatos passados, ou ainda, que novas regras não se apliquem a fatos já contornados por outras regras – o efeito da **segurança jurídica é a não quebra da expectativa gerada pela legislação atual**.

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

*III - **cobrar tributos:***

*a) **em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;**”*

A norma constitucional é absoluta? Sim e Não.

No que tange ao estabelecimento de tributos, a norma é absoluta, e, nesse sentido, vale a pena ler o **acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF)**, prolatado no **Recurso Extraordinário nº 183.130/2014**, no qual o STF

entendeu que, à luz da Irretroatividade, não se poderia aplicar retroativamente (a fatos passados) norma alteradora do Imposto de Renda.

Já quanto a outros temas, como obrigações acessórias à tributação e estabelecimento de multas e de penas, o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 106, antecipa possibilidades de **retroatividade da lei tributária**, em **hipóteses fechadas (taxativas)** e que estão ligadas ao oferecimento de situações jurídicas mais favoráveis ao contribuinte.

6.2) Princípio da Isonomia: o princípio da igualdade tributária, ou isonomia tributária, está inscrito no art. 150, II, CF/88, e objetiva a impossibilidade de haver discriminações negativas e arbitrárias na tributação.

O Princípio da Igualdade também é um sobreprincípio da Constituição, sendo a isonomia, sua equivalente tributária. A igualdade deve ser encarada de duas maneiras: a) todos são iguais perante a lei (vedação à discriminação negativa ou discriminação material); e b) deve-se tratar os iguais igualmente, e os desiguais, desigualmente, na medida de sua desigualdade.

Assim, o texto legal:

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

*II - **instituir tratamento desigual** entre contribuintes que se encontrem **em situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”*

Nota-se, pela letra da lei, que os dois planos da igualdade foram incorporados. Desta forma, tem-se a vedação às desigualdades de tratamento arbitrárias e desarrazoadas, ou discriminações negativas, mas não há vedação ao tratamento não-paritário daqueles em situação desigual, em sua desigualdade (discriminação positiva).

Assim, discriminam-se positivamente para cumprimento do princípio e da função social da tributação, e veda-se o tratamento desigual arbitrário, e, desta maneira, veda-se a perseguição política através dos tributos, veda-se o favoritismo de um ente da federação sobre outro, veda-se a discriminação de parte da população, e assim, sucessivamente.

Ao mesmo tempo em que se concede a possibilidade de se isentar o pagamento de taxa para candidato a concurso público desempregado (**STF –**

RE 342774/SE) ou se a lei imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta (**ADI 1.643 – STF**).

A Isonomia é fundamental ao fenômeno da tributação, seja para instituir suas isenções e conferir imunidades, seja para evitar o tratamento desigual, arbitrário e injusto.

6.3) Princípio da Legalidade: a **Legalidade** é indubitavelmente um dos maiores princípios tributários, e é garantia constitucional pétrea, não podendo ser alterada – ou ao menos, não podendo ser amesquinhada em novo texto legal. A Legalidade está inscrita no art. 150, I, CF/88, sendo complementado pelo art. 97, CTN.

*“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 Legalidade é princípio maior da atuação estatal, e transparece a necessidade de que o Estado se guie e balize por leis e textos normativos em suas relações com os indivíduos e as entidades da vida privada civil. Trata-se de garantia da ação estatal embasada no texto legal – que emerge das Casas Legislativas e do Poder Executivo, e, portanto, da manifestação popular democrática; e, no mesmo sentido, é garantia à preservação dos direitos dos contribuintes e à não-violação da expectativa jurídica. A Legalidade no Direito Tributário é absoluta, estrita e fechada – isto é, há reserva de texto legal para tratar de certos tópicos do Direito Tributário, não há outra possibilidade de ação fiscal senão aquela desenvolvida em lei.

O Princípio da Legalidade é enunciado constitucionalmente, mas tem seu conteúdo consolidado no art. 97, do Código Tributário Nacional. No dispositivo, podemos encontrar os “verbos” do Direito Tributário que apenas se desenvolverão através de lei:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

Então, sumariamente, afirmamos que apenas **através de lei**, pode-se: **I) criar e extinguir tributos; II) aumentar e diminuir suas alíquotas e bases de cálculo; III) definir de sujeito passivo/alíquota/base de cálculo/fato gerador; IV) cominar penalidades para ações ou omissões ilícitas pelo CTN; V) criar ou extinguir hipóteses de suspensão/extinção/exclusão do crédito tributário; VI) concessão/revogação de isenção fiscal.**

Há certas hipóteses legais, constitucionalmente dispostas, que permitem ao Estado o contorno da legalidade – são hipóteses taxativas, não ampliativas e exclusivas. Cita-se a possibilidade de variação da **alíquota** dos impostos II/IE/IOF/IPI, dentro da **variação mínima-máxima estabelecida em lei**; ou ainda, a possibilidade de o Poder Executivo **reduzir ou restabelecer as alíquotas de CIDE – Combustíveis, e ICMS – Combustíveis**, sem que haja necessidade da elaboração de leis para tanto.

Note-se que as hipóteses de exceções “aparentes” ao princípio da legalidade foram embasadas em características da economia brasileira, e, principalmente, na aplicação da função parafiscal e extrafiscal que os tributos podem exercer na Política Social e Econômica dos governos.

6.4) Anterioridades Geral e Nonagesimal: As Anterioridades Tributárias são manifestações do Princípio da Segurança Jurídica na Tributação, mais amplo e sistêmico. A concepção central da anterioridade, assim como na Irretroatividade, é a noção de que a norma tributária é prospectiva – ou seja, aplica-se aos eventos futuros da vida pública e civil.

Ao passo que a Irretroatividade se preocupa com o caráter de **vigência** da lei, a Anterioridade se preocupa com a **publicação** da lei.

O constituinte pretende eliminar a “surpresa” da tributação através da anterioridade, uma vez que o lapso temporal do exercício econômico garante ao contribuinte a calculabilidade e a oportunidade de rearranjo patrimonial para cumprir as novas disposições tributárias.

ART. 150, III, “b”, Anterioridade Geral: A **Anterioridade Geral** é o princípio que determina o respeito ao fim do exercício financeiro corrente, e a exclusiva possibilidade de a lei tributária ser aplicável apenas no exercício financeiro (ano civil – Lei nº 4.320/64) posterior à sua publicação. Também é conhecida como **anterioridade comum ou anual**.

Trata-se da vedação à exigência de tributos criados ou aumentados no ano financeiro em que for publicada a lei criadora/alteradora.

Há variadas exceções ao princípio, tanto no texto legal, quanto na Jurisprudência Constitucional, citem-se como exemplos: a **Súmula nº 615, STF**, segundo a qual a revogação de isenção não precisa observar o princípio da **anterioridade geral**, e os **arts. 150, §1º, 155, §4º, IV, “c”** e **art. 177, §4º, I, “b”**, todos da Constituição Federal.

ART. 150, III, “c”, Anterioridade Mínima: A **Anterioridade Mínima** foi introduzida pela EC 42/03, e determina que, aliada à anterioridade anual, se aplique o prazo mínimo de 90 (noventa) dias para a aplicação da nova lei tributária. Este prazo foi introduzido na Constituição em face de projetos de lei que eram votados nos dias 30 e 31 de dezembro, e podiam ser aplicados no dia 1º de janeiro do ano seguinte – o que furtava toda a expectativa de segurança jurídica almejada pela anterioridade anual. Assim, introduziu-se o novo prazo que deve ser respeitado, de 90 dias, aliado à anterioridade anual.

Também é chamada de **anterioridade mínima ou mitigada**.

ART 195, §6º, Anterioridade Nonagesimal das Contribuições Sociais: esta Anterioridade se aplica **somente** à espécie tributária Contribuições Sociais, mais especificamente, aquelas da Seguridade Social – ou seja, que se destinem à Saúde ou à Assistência Social e Previdência.

As Contribuições Sociais da Seguridade Social podem ser instituídas no mesmo exercício financeiro em que são criadas/majoradas, assim, são exceções à Anterioridade Anual, sendo aplicáveis no transcurso do prazo de **90 (noventa) dias**. Não se deve confundir a **Anterioridade Mínima** com a **Nonagesimal**, pois, a despeito de terem o prazo e, na prática, o mesmo nome, aquela é aplicada em complementaridade à Anterioridade Anual, e se aplica sobre todos os tributos, ao passo que esta se aplica somente às Contribuições Sociais da Seguridade Social, às quais não é aplicada a Anterioridade Anual.

6.5) Princípio da Capacidade Contributiva: princípio constitucional expresso, inscrito no art. 145, §1º, CRFB/88. O princípio deveria se aplicar somente aos impostos, conforme a disposição legal, contudo, **por decisão do STF**, o princípio se aplica a todos os tributos (ex: Súmula 667, STF).

O conteúdo do princípio se baseia no respeito ao mínimo existencial/vital para o contribuinte e ao máximo na vedação ao confisco – que será destrinchada mais abaixo.

Nesse sentido, o princípio objetiva o balanceamento da incidência de tributos sobre diferentes contribuintes – levando-se em conta suas características econômicas, sociais e proporcionais.

Assim, podem ser vislumbrados três aspectos do princípio: **I) aspecto objetivo** → firma-se nos sinais de riqueza externa, também chamado de signo presuntivo de riqueza; **II) aspecto subjetivo** → são observadas as peculiaridades do contribuinte, pessoalmente; **III) aspecto de proporcionalidade** → deve-se tributar o indivíduo que detenha ganhos superiores às perdas.

As imunidades e isenções tributárias são entendidas como manifestações concretas da capacidade contributiva – assim como o princípio da seletividade, qual seja, selecionam-se produtos/rendas que sejam essenciais, e sobre eles, instituem-se discriminações positivas, ex: isenção de cesta básica, isenção sobre livros e periódicos.

“Art. 145 (...)

§ 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.”

6.6) Princípio do Não Confisco: o princípio também é conhecido como Princípio da Razoabilidade da Tributação, ou ainda, da Vedação ao Tributo de Efeito Confiscatório e está presente no art. 150, IV, CRFB/88. O conteúdo do princípio se encarrega de frear tributos cuja carga acarreta a perda do patrimônio e da renda.

A vedação ao confisco detém duas facetas fundamentais: **a)** de um lado, o princípio exige a razoabilidade do legislador e do ente fiscal no estabelecimento dos valores devidos pelos tributos, o mesmo valendo para as multas – conforme decisão do **STF (RE 582.461)**, ou seja, o encargo tributário, em sua totalidade, não pode ter o condão de inviabilizar a renda/o patrimônio, implicando o empobrecimento absoluto; **b)** de outro lado, a vedação ao confisco e à irrazoabilidade tributária, serve como ferramenta aos contribuintes

para que o Estado não se valha da condição de contribuinte para a aplicação de sanções sociais, políticas ou econômicas.