

# OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E SUA IMPORTÂNCIA

*Ana Lúcia Raymundo  
Jeanne Karenina Santiago  
Bezerra*

## 1. INTRODUÇÃO

A soberania do Estado é o poder que ele possui de, em nome da própria sociedade, fixar normas de comportamento, que devem ser obedecidas por todos os membros do organismo social. Emanada do próprio povo e é exercida em seu nome. Em face de sua estrutura singular, o Estado deve representar a vontade coletiva.

Partindo da premissa de que a liberdade individual é valor reconhecido como fundamental nos países democráticos, o próprio Estado deve obedecer a determinadas regras de condutas. Desse modo, se por um lado é dotado de soberania, de outro modo, esse poder soberano é regulado por certas regras limitadoras, que não podem ser violadas.

Não há como falar em um Estado Democrático de Direito, sem que o seu governo esteja imbuído com a idéia de justiça, cuja base fundamental está respaldada em princípios e normas jurídicas, que têm por escopo garantir a todos os cidadãos, que os mesmos não serão atingidos pelo abuso de poder por parte do Estado.

Para atingir essa garantia no âmbito tributário, tendo em vista que o sustentáculo financeiro do Estado é a arrecadação dos tributos, que são pagos por toda a sociedade, faz-se mister que seja dada efetividade aos princípios tributários constitucionais, que balizam e limitam o poder de tributar do Estado.

Na lição de Fábio Konder Comparato: *se os princípios situam-se no ápice do ordenamento jurídico... são eles que lhe dão coerência e que exprimem os grandes valores éticos, em função dos quais deve ser feita a interpretação das leis...*<sup>1</sup>

Os princípios objeto do presente estudo demonstram a preocupação do legislador constituinte originário, em proteger a sociedade brasileira da criação excessiva de tributos, embora não seja suficiente, pois o Brasil é um dos Países de maior carga tributária mundial, o que resulta na estagnação da economia do País, ante a limitação do

---

<sup>1</sup> Apud José Augusto Delgado. *Reflexões sobre processo administrativo tributário*. P. 80.

poder de compra da maioria dos brasileiros, além de frear o desenvolvimento industrial e o investimento estrangeiro.

## 2. NOÇÕES GERAIS DE PRINCÍPIOS

Antes de adentrarmos ao tema proposto é interessante darmos uma visão do que são princípios, através dos conceitos de alguns doutrinadores.

Para José Afonso da Silva:

*A palavra princípio é equivocada. Aparece com sentidos diversos. Apresenta acepção de começo, de início. Norma de princípio (ou disposição de princípio), por exemplo, significa norma que contém o início ou esquema de um órgão, entidade ou de programa, como são as normas de princípio intuitivo e as de princípio programático. Não é nesse sentido que se acha a palavra princípio da extensão princípios fundamentais do Título I da Constituição. Princípio aí exprime a noção de “mandamento nuclear de um sistema.”<sup>2</sup>*

Celso Antônio Bandeira de Mello define princípio, como:

*...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.*

Mais adiante ressalta que:

*Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque*

---

<sup>2</sup> -SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, p. 95, 19ª ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2001.

*representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.*

Isto porque, ao ofendê-lo, *abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se todas as estruturas nelas forçadas.*<sup>3</sup>

Em razão da fundamental característica normativa dos princípios, afigura-se o acertado conceito exarado por CRISAFULI, já em 1952:

*Princípio é, com efeito, toda norma jurídica, enquanto considerada como determinante de uma ou de muitas outras subordinadas, que pressupõem, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direções mais particulares (menos gerais), das quais determinam, e, portanto, resumem, potencialmente, o conteúdo: sejam, pois, estas efetivamente postas, sejam, ao contrário, apenas dedutíveis do respectivo princípio geral que as contém.*<sup>4</sup>

A Constituição por sua vez é considerada como um sistema composto de regras e princípios.

Nos dizeres de Américo Lourenço Masset Lacombe:

*Diante de uma constituição principiológica como a nossa, a interpretação de qualquer regra, seja ela constitucional ou legal, estará condicionada pelos princípios. Estes não poderão ser esquecidos nas atividades intelectuais do intérprete. Toda regra tende a expandir-se até os seus últimos limites lógicos, mas deve ser contida dentro dos limites impostos pelos princípios.*<sup>5</sup>

Dentre os princípios encartados na Constituição Federal de 1988, encontram-se os Princípios Constitucionais Tributários, que são normas explícitas ou implícitas, as quais balizam ou limitam o poder de tributar.

---

<sup>3</sup> - MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 15ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, p. 817-818.

<sup>4</sup> Apud BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 7ª ed. Malheiros Editores, 1998, p.230.

<sup>5</sup> *Princípios constitucionais tributários.* 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 15.

### 3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios constitucionais tributários estão inseridos no Código Tributário Nacional obedecendo às imposições elencadas na Constituição Federal de 1988, sendo classificados da seguinte maneira:

#### a) Gerais

- Da **Estrita Legalidade** artigo 150, inciso I
- Da **Anterioridade** artigo 150, inciso III, alínea *b*
- Da **Igualdade** artigo 150, inciso II
- Do **Não-Confisco** artigo 150, inciso IV
- Da **Irretroatividade** artigo 150, inciso III, alínea *a*
- Da **Limitação de Tráfego de Pessoas ou Bens** artigo 150, inciso V

#### b) Especiais

- Uniformidade Geográfica - artigo 151, inciso I
- Não Diferenciação da Procedência/Destino - artigo 152
- Diferenciação do Fato Gerador de cada um - artigo 154, inciso I
- Inconfundibilidade da Taxa com o Imposto artigo 145, § 2º

#### c) Específicos

- Não Cumulatividade IPI/ICMS artigo 153, § 3º, inciso I
- Seletividade do IPI artigo 155, § 2º, inciso I
- Isenção/Não Incidência ICMS artigo 153, § 3º, inciso I
- Não propiciam crédito do imposto artigo 155, § 2º, inciso II
- IR - universal, progressivo e geral artigo 153, § 2º

#### d) Pessoal

- Caráter pessoal dos impostos artigo 145, § 1º

### 3.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

*I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

Para Roque Antonio Carraza: *A lei, “expressão da vontade geral” (Carré de Malberg), é o ato normativo primário por excelência, uma vez que obedecidos apenas os ditames constitucionais, inova inauguralmente a ordem jurídica.*<sup>6</sup>

O Estado de Direito limita os poderes públicos. No Brasil, só a lei pode compelir as pessoas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

O princípio da legalidade não é apenas aplicável ao direito tributário, é inserto no rol dos direitos individuais, mas se projeta por todos os ramos do direito, está estatuído na Constituição Federal artigo 5º, inciso II e, encerra dogma fundamental.

É este princípio um dos mais importantes pilares de sustentação do Direito Tributário. Através dele resta claro que a obrigação tributária depende de estipulação expressa e anterior da lei.

Em respeito a ele, o poder público está impedido de aumentar ou exigir qualquer tributo sem que lei anterior o estabeleça.

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes no parlamento, entende-se que quando instituído por lei significa que o tributo foi por este consentido.

O princípio da legalidade tributária provoca o entendimento de que sem que haja lei, nenhum tributo pode ser majorado ou instituído, ou seja, só é possível criar-se nova regra-matriz de incidência ou majorar-se a base de cálculo ou a alíquota através de lei regularmente instituída.

Em outras palavras, qualquer ente político de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, (isto é, descrever como será a incidência, ou aumentar os existentes), mediante a expedição de lei.

O princípio da legalidade tributária pode ser visto sob dois aspectos: o da legalidade formal e o da legalidade material.

No campo da legalidade formal, temos que a regra tributária deve ser inserida no ordenamento jurídico obedecendo, aos devidos trâmites instituídos para sua criação e, quanto à legalidade em seu aspecto material, tratado pela doutrina como princípio da tipicidade tributária, impõe que a lei traga de maneira especificada os elementos que descrevem o fato jurídico e os elementos que prescrevem o conteúdo da relação obrigacional.

---

<sup>6</sup> *Curso de direito constitucional tributário*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 208.

### 3.1.1. EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Não obstante a rigidez do princípio da legalidade cumpre observar que a Constituição estatuiu, para algumas situações excepcionais, a sua atenuação, em virtude de aspectos de urgência e relevância que estas exceções demandariam.

Enquadram-se entre as situações de exceção as de instituição de empréstimo compulsório, em caso de guerra e calamidade pública, assim como a faculdade que tem o executivo de alterar, dentro de determinados limites, as alíquotas dos impostos de importação e exportação, IPI e ISOF.

O Supremo Tribunal Federal entende que o artigo 97 do Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 e, interpretando o dispositivo a *contrario sensu*, conclui que as matérias ali não constantes **não estão abrangidas pelo princípio da legalidade.**<sup>7</sup>

### 3.1.2. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E MEDIDA PROVISÓRIA

Era fecunda na doutrina e na jurisprudência, o debate sobre o cabimento da utilização da medida provisória como instrumento de criação ou majoração de tributos.

A medida provisória é um instrumento normativo, que tem por finalidade criar com celeridade uma regra jurídica dentro do ordenamento – ou regras - em casos que estejam presentes os requisitos da urgência e relevância, conceitos, sem dúvida nenhuma, de caráter indeterminado, de formulação abstrata, que o Juiz deve proceder à sua interpretação diante do caso concreto, podendo assumir para tanto diversos significados.

Portanto, um dos problemas cruciais para que se determinasse a possibilidade de instituição de regras tributárias através de medida provisória decorria da problemática conceituação de relevância e urgência em matéria tributária.

Hoje com o advento da Emenda Constitucional nº 32/2001 foi estabelecida a seguinte regra (CF – art. 62, § 2º): *medida provisória que não implique instituição e majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeito no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o dia em que foi editada.*<sup>8</sup>

<sup>7</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *In Direito tributário esquematizado*. São Paulo: Método, 2007, p. 98.

<sup>8</sup> LENZA, Pedro, *Direito constitucional esquematizado*. 9 ed. São Paulo: Método, 2005, p. 303.

Destaque-se que a restrição relativa à necessidade de conversão em lei no exercício da edição da medida provisória aplica-se **exclusivamente aos impostos**, no tocante as demais espécies tributárias, a regra da anterioridade deve ser observada, tomando como referência a data da publicação da medida provisória e não de sua conversão em lei.

Há outra restrição constitucional à utilização de medida provisória em matéria tributária, a regulação de matérias cujo conteúdo esteja reservado à lei complementar.

Portanto, a Emenda Constitucional nº 32/2001, contrariou renomada doutrina, mas não alterou o entendimento do Supremo Tribunal Federal, sobre o tema, que exigia a observância do princípio da anterioridade.

Não cumprir os requisitos de relevância e urgência necessários à edição de uma medida provisória, o legislador, ao regular matéria tributária por este instrumento legislativo estará editando uma regra eivada de inconstitucionalidade.

O legislador possui os instrumentos necessários para aprovar uma lei com caráter de urgência, dentro do prazo máximo de 45 dias, não justificando, portanto, a utilização do processo legislativo de forma equivocada e através de medida provisória.

## **3.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DO EXERCÍCIO FINANCEIRO**

### ***III - b - no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou***

Este princípio determina que os tributos sejam instituídos ou aumentados no ano anterior ao que será exigido, vedando à União, Estados, Distrito Federal e Municípios **cobrar tributos no mesmo exercício financeiro**.

A lei fiscal deve ser anterior ao exercício financeiro que o Estado arrecada o tributo.

Assim, o aludido princípio existe para proteger o contribuinte, não impedindo mudanças que diminuam a carga tributária ou que não tenham qualquer impacto sobre ela.

Desse modo, os contribuintes podem fazer o planejamento anual de suas atividades econômicas, sem a insegurança, a incerteza da instituição do tributo.

A Emenda Constitucional 42/2003, acrescentou ao artigo 150, inciso III da Constituição a alínea *c*, instituindo, para os tributos em geral, a exigência de aguardar-se um período de 90 (noventa) dias entre a publicação da lei que crie ou aumente tributos e a produção de seus efeitos:

*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;*

*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;*

*III - cobrar tributos:*

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

*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; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) (destaque acrescido)*

Ao adicionar o § 1º ao artigo 150 da Carta Política a Emenda Constitucional nº 42/2003, elencou as exceções à regra da **noventena**.

*§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos 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. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)*

Assim, atualmente, com o fito de conferir maior efetividade ao princípio da não-surpresa, garantia individual do contribuinte, os tributos em geral, observadas as exceções estabelecidas pela própria Constituição Federal, estão sujeitos, cumulativamente, ao princípio da anterioridade do exercício financeiro e à exigência de noventena entre a instituição ou aumento do tributo e sua cobrança. As contribuições de seguridade social, diversamente, estão sujeitas apenas à anterioridade nonagesimal, não



sendo exigido que a publicação da lei que as institua ou modifique se dê no ano anterior ao início de sua cobrança.<sup>9</sup>

Por fim, não se confunde com a *anualidade*, segundo a qual a cobrança de tributos depende de autorização anual do Poder Legislativo, prevista no orçamento. Essa anualidade não existe no Brasil.

A própria Constituição, no corpo de suas disposições estabelece as exceções ao **princípio da não-surpresa tributária**, tornando possível a cobrança de tributos como os impostos extraordinários de guerra, os empréstimos compulsórios por motivo de guerra ou em razão de calamidade pública, dada a urgência da situação a exigir imediatos recursos (CF - artigo 148, inciso I) e a concessão emitida ao poder executivo para alterar as alíquotas – dentro dos limites impostos pela lei – do Imposto de importação e exportação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários (CF – artigo 153, § 1º).

### 3.3 O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição consagra este princípio em seu art. 150, inciso III, alínea *a*, enunciando o seguinte:

*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;*

...

Em que pese a clareza do enunciado inserto no artigo 150, inciso III, alínea *a*, da Constituição Federal, tratando da irretroatividade em matéria tributária, entendemos ser desnecessária esta referência, haja vista a inclusão deste princípio no artigo 5º, inciso XXXVI da Magna Carta.

---

<sup>9</sup> ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *In Direito tributário na constituição e no STF*. 13 ed. Rio de Janeiro: *Impetus*, 2007, p. 101.

A inclusão do referido princípio no artigo 5º tem por função estender seus efeitos a todo o ordenamento jurídico nacional, conseqüentemente, tornando sem valia a sua a inclusão pelo legislador, de forma específica, no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional.

O Supremo Tribunal Federal, no verbete da súmula de nº 594, pretende albergar a retroatividade imprópria, ao dizer que:

*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.*

Entretanto, diante da disposição constitucional que veda a irretroatividade em matéria tributária, proibindo que a lei nova alcance fatos geradores passados, o conteúdo do antes citado verbete esvazia-se, tornando-se inaplicável perante a ordem constitucional brasileira, posição esta que a doutrina e boa parte da jurisprudência vinham absorvendo no Brasil.

### **3.4 PRINCÍPIO DA ANUALIDADE**

Apenas como rápida e necessária referência, de natureza epistemológica, é preciso frisar a inexistência hoje, no ordenamento jurídico brasileiro, do princípio da anualidade.

Este princípio existia na Constituição Federal de 1946, sendo uma das técnicas possíveis para assegurar a não-surpresa e considerado de forma unânime pela doutrina como sendo a forma mais eficiente de sua garantia.

A anualidade determinava a exigência de que, toda e qualquer exação tributária, para entrar em vigor, havia de estar inclusa a específica autorização orçamentária para a mesma.

Não se pode abstrair implicitamente do sistema como um todo, nem existir regra explícita que determine a aplicação da anualidade. Vige apenas a anterioridade, sob a forma de não-surpresa tributária, sendo que, se a anualidade estivesse presente no ordenamento constitucional brasileiro seria tratado também sob este aspecto.

### **3.5 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O princípio da capacidade contributiva vem inserto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, enunciando que:

*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.*

Este princípio tem como escopo a determinação de um nível ideal de tributação, que permita ao Estado garantir suas necessidades de natureza econômica, sem impossibilitar a subsistência dos contribuintes, exaurindo-lhes recursos além do devido.

Sem dúvida a aludida diretriz serve não só à matriz da igualdade como também a respaldar o direito fundamental da propriedade, estando intimamente ligado à vedação do confisco, podendo, ainda, ser visto como regramento básico para a distribuição das cargas tributárias, aferindo a potencialidade econômica real dos contribuintes.

Assim, a diretriz em comento nos leva à necessária limitação do poder legiferante ao reprimir exações confiscatórias e impedir a oneração de rendas mínimas, possibilitando a criação de um sistema progressivo justo.

### **3.6 PRINCÍPIO DA NÃO LIMITAÇÃO DE TRÁFEGO**

Esta regra consta atualmente do texto constitucional:

*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:*

...

*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;*

Os tributos não podem ser utilizados como limitadores do tráfego de pessoas ou coisas dentro do território nacional, haja vista que o Brasil é uma federação, onde não é possível a existência de barreiras alfandegárias. Sendo permitida a cobrança de pedágio pela utilização de vias públicas, que não tem caráter fiscal.

Ademais, o que o inciso V, do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, proíbe é a criação de barreiras fiscais entre Estados e Municípios.

### 3.7 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O art. 150, inciso II, da Constituição Federal, que explica o princípio da isonomia tributária, vem redigido 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:*

...

*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.*

A consagração do princípio da isonomia tributária, também merece a mesma crítica imputada ao princípio da isonomia, posto que, já foi a isonomia consagrada no *caput* do artigo 5º, em posição privilegiada, que o torna um sobreprincípio, a irradiar seus efeitos por todo o sistema jurídico.

Alguns doutrinadores adotam a existência de critérios de comparação, sendo:

*1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;*

*2. a proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e tem como destinatários todos aqueles considerados iguais;*

*3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No direito tributário, o critério*

*básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;*

*4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conserva-las ou acentua-las;*

*5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade econômica pelo acolhimento de valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.*

Ademais, conforme destacou Ricardo Alexandre<sup>10</sup>:

*Tornou-se célebre a lição dada por Rui Barbosa quando afirmou, na sua Oração aos Moços:*

*“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada a desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.”*

### **3.8 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO**

É o princípio segundo o qual é proibido o confisco no âmbito tributário, tendo em vista que não pode existir tributo que absorva parte expressiva da renda ou do patrimônio dos contribuintes, caracterizando o efeito confiscatório, em flagrante desrespeito à capacidade contributiva.

Nesse diapasão passemos a citar o posicionamento de Cláudio Borba<sup>11</sup>:

*Devemos entender que confisco é a incorporação ao erário de quaisquer bens pertencentes a alguma pessoa, mediante ato da*

---

<sup>10</sup> *In Direito tributário esquematizado*. São Paulo: Método, 2007, p. 104.

<sup>11</sup> BORBA, Cláudio. *In Direito tributário. série provas e concursos*. 8 Ed. , Rio de Janeiro: Impetus, 2001, p. 65.

*Administração ou da autoridade judicial, fundamentado em lei. O confisco, quando ocorre, tem nítido caráter punitivo, circunstância por si só insuficiente para tê-lo excluído da relação tributária, pois o próprio conceito de tributo diferencia-o de qualquer sanção de ato ilícito.*

*Cabe ao Judiciário dizer quando o tributo é confiscatório....*

A Constituição Federal de 1988, reporta-se ao o princípio em epígrafe, no inciso IV do artigo 150, que preleciona:

*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 confiscatório;*

...

### **3.9 PRINCÍPIO DA GENERALIDADE, PROGRESSIVIDADE E UNIFORMIDADE SOBRE A RENDA.**

Estatui a Constituição em seu artigo 153, § 2º, que:

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

...

*§ 2º. O imposto previsto no inciso III:*

*I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.*

A progressividade está contemplada no fato de que, à medida que se eleva a quantidade ou o valor do objeto tributado, a sua alíquota cresce.

Cumprir afirmar que a progressividade dos tributos é a única fórmula que permite a manutenção da pessoalidade dos impostos, sendo este também essencial para a aferição da capacidade contributiva dos sujeitos passivos da relação tributária.

Segundo o princípio da universalidade, a lei que instituir o imposto de renda deve abarcar todos os rendimentos provenientes de atividades lucrativas para fins de cálculo do mesmo, enquanto para o princípio da generalidade, devem ser tributadas

todas as pessoas que auferirem renda, excetuando-se, logicamente, às imunidades e isenções concedidas legalmente.

### **3.10 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE**

De acordo com esse princípio, o valor tributário realmente devido é aquele que resulta da compensação, entre os tributos incidentes nas operações/serviços praticados pelo contribuinte, com as anteriores aquisições de bens e serviços, num determinado período.

O princípio da não-cumulatividade é aplicado em relação ao ICMS, ao IPI, aos impostos residuais e as contribuições sociais residuais, conforme dispõem os artigos. 153, § 3º, inciso II; 154, inciso I; 155, §2º, inciso I e 195, §4º, todos da Constituição Federal de 1988.

Ao inserir o princípio da não-cumulatividade na Carta de 1988 o Constituinte beneficiou o consumidor final, que é quem termina arcando com o pagamento de toda a carga tributária, pois ao evitar o efeito cascata da tributação, através da compensação tributária, obtém os produtos com o preço mais reduzido ou menos onerado pela tributação

### **3.11 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE**

Este princípio pretende traduzir o entendimento de que, a tributação nestes impostos pode ser seletiva, como forma de alcançar com alíquotas mais elevadas os produtos e serviços santuários, de luxo ou supérfluos, como forma de coibir o consumo exacerbado de determinados produtos e de tributar outros somente consumidos pela população de maior poder aquisitivo.

As alíquotas tributárias serão diferenciadas de acordo com a essencialidade dos produtos ou mercadorias. Tal princípio é aplicado de forma facultativa com relação ao ICMS, conforme preceitua o inciso III, do parágrafo segundo do artigo 155, da Constituição Federal. No entanto, com relação ao IPI é aplicado obrigatoriamente, de acordo com o inciso I, do parágrafo terceiro, do artigo 153 da Constituição Federal.

### **3.12 PRINCÍPIO DA NÃO DIFERENCIAÇÃO OU DA NÃO DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA**

O presente princípio tem por escopo vedar aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios da federação que instituíam diferença tributária entre bens de qualquer natureza, levando em consideração a sua procedência ou destino.

Observe-se que esta limitação tributária não abrange a União, que pode estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços devido a sua procedência ou destino, quando se reportar a importação, exportação e fixação de alíquotas interestaduais do ICMS.

O Princípio da Não Diferenciação encontra-se insculpido no artigo 152 da Constituição Federal, que preceitua o seguinte: “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.”

### **3.13 PRINCÍPIO DA NÃO CONCESSÃO DE PRIVILÉGIOS A TÍTULOS FEDERAIS**

O Princípio da não concessão de privilégios a títulos federais, objetiva evitar que a União tribute mais suavemente a renda de seus títulos, e concomitantemente tribute com mais intensidade a renda dos títulos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme preceitua o inciso II do artigo 151 da Constituição Federal.

### **3.14 PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA**

A diretriz se encontra estatuída no artigo 150, inciso I da Constituição e traz regras destinadas especificamente a União:

*Art. 151. É vedado à União:*

*I - 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;*

São dois os fundamentos do princípio da uniformidade geográfica segundo Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo:

*Na parte em que veda a instituição de tributo federal não uniforme em todo o País, tem fundamento, sobretudo, no princípio da isonomia. Ao proibir que tributos federais impliquem distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, o fundamento é o princípio federativo.<sup>12</sup>*

Portanto qualquer benefício fiscal de tributo federal que se restrinja a região determinada do território nacional deverá ter a finalidade de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico.

### **3.14 PRINCÍPIO DA NÃO CONCESSÃO DE ISENÇÃO OU DA VEDAÇÃO ÀS ISENÇÕES HETERÔNOMAS**

Discorrendo sobre o tema Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior<sup>13</sup>, assim como sobre as limitações ao poder de tributar, nos ensina que:

*A EC nº 1/69 (art. 19, § 2º) permitia que a União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, pudesse conceder isenções de impostos estaduais e municipais. Todavia, a Constituição de 1988 (art. 151, III) veda a concessão dessas isenções pela União, evitando mais uma vez a possibilidade da existência de privilégios odiosos, assegurando-se a prevalência da isonomia.*

Destarte, a Constituição Federal de 1988 extirpou as ingerências da União, no tocante a concessão de isenção tributária Estadual ou Municipal, mediante leis federais.

De outro bordo, o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, preleciona que:

---

<sup>12</sup> In *Manual de direito tributário*. 5 ed. Rio de Janeiro: *Impetus*, 2007, p. 42.

<sup>13</sup> Rosa Júnior, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 10ª Edição, 3ª Tiragem, Editora Renovar, Rio de Janeiro, 1995, p.293.

*§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)*

Isenção heterônoma é aquela concedida por uma pessoa diferente da pessoa que tem a competência tributária, ou seja, por pessoa diferente da pessoa que tem a competência para instituir o tributo.

Assim, a competência tributária é sempre definida em sede constitucional sendo uma das principais garantias da existência da Federação, pois assegura que os entes federados terão autonomia econômico-financeira.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O tributo é uma manifestação do poder político do Estado, visto que, ao lado das atividades políticas, sociais, econômicas e administrativas, o Estado, exerce também a atividade financeira, visando a obtenção de meios necessários para o desempenho de suas atividades.

Destaque-se que originariamente a força (física ou moral) do soberano constituía o fundamento da obtenção dos meios destinados à satisfação das necessidades coletivas, gradativamente, os povos passaram a insurgir-se contra os excessos e arbítrios da tributação.

Consideramos que a imposição indiscriminada e sem controle dos tributos, levaria ao fim da vida coletiva. Portanto, o poder de tributar do Estado deve ser entendido de forma restrita e limitada.

Por isso, os princípios constitucionais são instrumento importante dos entes políticos, e o poder/direito de tributar deferido às pessoas estatais investidas de capacidade política não deve ser exercida com desrespeito aos direitos públicos subjetivos dos contribuintes ou com ofensa as limitações constitucionais.

## REFERÊNCIAS

BASTOS, Celso Ribeiro, MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil (promulgada em 5 de outubro de 1988)*. São Paulo: Saraiva, v.1, 1988.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. Malheiros Editores, 1998.

BORBA, Cláudio. *Direito Tributário*. 8ª ed., Impetus, Rio de Janeiro, 2001.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. 11ª Ed., rev. atua. amp. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

ICMS, 7ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2001.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*. Celso Bastos Editor.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 20ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 15ª ed., São Paulo, Malheiros Editores.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 13ª ed. Atlas, São Paulo, 2003, p. 44.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 19ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2001.

ROSA JR., Luiz Emygdio Franco. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*, 10ª edição, 3ª Tiragem, Rio de Janeiro, Renovar, 1995.