



## PANORAMA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO

*Catarina Cardoso Sousa França\**

*Vladimir da Rocha França\*\**

### RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo expor um panorama sobre as limitações constitucionais ao poder tributar, como especial destaque para os princípios jurídicos da tributação que se encontram encartados na Constituição Federal de 1988. Observa-se que a Lei Maior brasileira estabelece como garantias constitucionais do contribuinte os princípios da legalidade tributária, da isonomia tributária, da capacidade tributária, da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária, da vedação ao confisco e da liberdade de tráfego.

**Palavras-chave:** Princípios constitucionais. Tributação. Limites ao poder de tributar.

### 1 INTRODUÇÃO

No estado de bem estar social implantado pela Constituição Federal de 5.10.1988 demanda a tributação<sup>1</sup>. Sem os tributos<sup>2</sup>, não há como o estado honrar os seus compromissos

\* Especialista em Direito Constitucional, pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Professora auxiliar do Curso de Direito da Faculdade Câmara Cascudo. Advogada.

\*\* Mestre em Direito Público, pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Doutor em Direito Administrativo, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor adjunto III do Departamento de Direito Público da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Professor titular III do Curso de Direito da Faculdade Câmara Cascudo.

<sup>1</sup> Como leciona Ricardo Lobo Torres (2000, p. 8): “O Estado Social Fiscal corresponde ao aspecto financeiro do Estado Social de Direito, que floresce no Ocidente na segunda metade do séc. XX. Deixa o Estado de ser o mero

constitucionais. Notadamente, quando o poder público intervém na economia e na ordem social para implantar políticas públicas<sup>3</sup>.

Por outro lado, a tributação não pode ser desenvolvida sem respeitar os direitos fundamentais. Para prevenir a violação a estas prerrogativas constitucionais do ser humano, a Constituição Federal estabelece limitações ao estado ao instituir e arrecadar tributos.

O objetivo do presente trabalho é oferecer um panorama das limitações constitucionais ao poder de tributar do estado que estão consubstanciadas em princípios jurídicos, no contexto do direito brasileiro.

## 2 SOBRE OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os princípios constitucionais são as normas constitucionais que estabelecem os valores e diretrizes fundamentais do ordenamento jurídico<sup>4</sup>. São decisivos na interpretação e aplicação do direito positivo, conferindo-lhe harmonia, congruência e unidade<sup>5</sup>.

Em face do prestígio doutrinário e jurisprudencial que obtiveram, são fortes o suficiente para impor ou vedar condutas estatais sem a necessidade de intervenção do legislador, de acordo com os elementos do caso concreto<sup>6</sup>.

---

garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção moderada na ordem econômica e social. A atividade financeira continua a se fundamentar na receita de tributos, proveniente da economia privada, mas os impostos passam a se impregnar da finalidade social ou extrafiscal, ao fito de desenvolver certos setores da economia ou de inibir consumos e condutas nocivas à sociedade. Pela vertente da despesa, a atividade financeira se desloca para a redistribuição de rendas, através do financiamento da entrega de prestações de serviços públicos ou de bens públicos, e para a promoção do desenvolvimento econômico, pelas subvenções e subsídios. O orçamento público se expande, mas procura conservar o equilíbrio, depois de ultrapassado o excesso de intervencionismo das décadas de 50 e 60. O Estado Social Fiscal é sobretudo planejador, redistribuidor e promotor”. Sobre o tema, consultar: BONAVIDES, 2002, p. 327-355; e GRAU, 2002.

<sup>2</sup> Para fins desse trabalho, usa-se o conceito legal de tributo, constante do art. 3º da Lei Federal n. 5.172, de 25.10.1966 (Código Tributário Nacional): “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

<sup>3</sup> Sobre o tema, consultar: BANDEIRA DE MELLO, 2010, p. 791-817; GRAU, 2002; e MENDONÇA, FRANÇA e XAVIER, 2008.

<sup>4</sup> Sobre o tema, consultar: BONAVIDES, 2002, p. 228-266; e FRANÇA, 1999.

<sup>5</sup> Segue-se aqui a lição clássica de Celso Antônio Bandeira de Mello (2010, p. 958-959): “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 que há por nome sistema jurídico positivo”.

<sup>6</sup> Nesse sentido, consultar: STF, ADC n. 12/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Aires Britto, publicado DJe de 18.12.2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=nepotismo%20cnj&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 12 out. 2010.

Quando tutelam os direitos fundamentais, os princípios constitucionais podem ser vistos como garantias fundamentais, ao demarcar limites a serem observados pelo estado perante o indivíduo<sup>7</sup>.

### 3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO

#### 3.1 Princípios jurídicos da tributação como garantias fundamentais do contribuinte

Na Constituição Federal, cada ente federativo recebeu um conjunto de competências que lhes confere a prerrogativa de instituir e arrecadar tributos para o custeio de suas ações e cumprimento de seus deveres constitucionais<sup>8</sup>.

Todavia, o exercício da competência tributária somente será legítima quando compatível com as garantias fundamentais que a Constituição Federal para a defesa dos direitos fundamentais do indivíduo enquanto contribuinte. Essas garantias fundamentais são os princípios constitucionais da tributação.

Nesse diapasão, não se pode perder de vista que, enquanto garantias fundamentais, os princípios constitucionais da tributação são normas dotadas de aplicabilidade imediata, conforme o art. 5º, § 1º, da Constituição Federal<sup>9</sup>. E como garantias fundamentais individuais, não podem ser objeto de emenda tendente a aboli-las do sistema constitucional brasileiro<sup>10</sup>.

Nesse trabalho, serão examinados os seguintes princípios: (i) o princípio da legalidade tributária; (ii) o princípio da isonomia tributária; (iii) o princípio da capacidade contributiva; (iv) os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária; (v) o princípio da vedação ao confisco; (vi) o princípio da liberdade de tráfego.

<sup>7</sup> Sobre o tema, consultar: BONAVIDES, 2002, p. 481-513; e SILVA, 2002, p. 411-417.

<sup>8</sup> Vide o art. 1º, o art. 18 e o art. 145, o art. 148, o art. 149, o art. 149-A, o art. 195, todos da Constituição Federal.

<sup>9</sup> Esse enunciado constitucional tem a seguinte redação: “Art. 5º [...] § 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

<sup>10</sup> Nesse sentido, consultar: STF, ADI n. 939/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, publicado no DJ de 18.3.1994. Vide o art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=anterioridade%20cl%E1usula%20p%E9tre&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 12 out. 2010.

### 3.2 Princípio da legalidade tributária

De acordo com o art. 150, I, da Constituição Federal, é vedado ao estado instituir ou majorar tributo sem lei que o estabeleça<sup>11</sup>. Nesse sentido, foi aparentemente recepcionado na ordem constitucional o disposto no art. 97 do Código Tributário Nacional<sup>12</sup>.

Exigir o tributo significa estabelecer os aspectos fundamentais de seu fato gerador<sup>13</sup> e da obrigação tributária<sup>14</sup>. Majorá-lo, por sua vez, representa qualquer modificação legislativa que o torne mais oneroso para o contribuinte.

Em primeiro lugar, não se deve perder de vista que *lei* nos enunciados constitucionais abrange em princípio uma das espécies normativas do art. 59 da Constituição Federal<sup>15</sup>. Somente se pode chegar à conclusão de que a lei ordinária é a via preferencial para a disciplina de determinada matéria a partir de uma interpretação sistemática do texto constitucional.

Em regra, cabe a lei ordinária instituir ou majorar tributo (cf. MACHADO, 1994, p. 35-37; e GOMES e CASTRO, 2005, p. 45). A criação ou aumento de alguns tributos se encontram sob reserva de lei complementar na Constituição Federal<sup>16</sup>. Em situações excepcionais, admite-se o uso de medida provisória para dispor sobre a matéria, desde que naturalmente respeitados os seus pressupostos constitucionais<sup>17</sup>.

<sup>11</sup> Esse enunciado constitucional tem a seguinte redação: “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”.

<sup>12</sup> Esse enunciado legal tem a seguinte redação: “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 arts. 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 art. 52, e do seu sujeito passivo; IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 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 dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo da modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo”.

<sup>13</sup> Vide os arts. 114 a 118 do Código Tributário Nacional.

<sup>14</sup> Obrigação tributária é aqui entendida como a obrigação tributária principal, nos termos do art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional. Sobre o tema, consultar: ATALIBA, 1996; e GOMES e CASTRO, 2005, p. 61-72.

<sup>15</sup> Nesse sentido, consultar: FRANÇA, 2005. O art. 59 da Constituição Federal tem a seguinte redação: “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I – emendas à Constituição; II – leis complementares; III – leis ordinárias; IV – leis delegadas; V – medidas provisórias; VI – decretos legislativos; VII – resoluções. Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”.

<sup>16</sup> Vide o art. 69, o art. 148, o art. 195, § 4º, todos da Constituição Federal.

<sup>17</sup> Vide o art. 62 da Constituição Federal.

### 3.3 Princípio da isonomia tributária

Em seu art. 150, II, a Constituição Federal<sup>18</sup> determina que a tributação deve atingir a todos os contribuintes que se encontrarem em situação equivalente, sendo vedada a instituição de qualquer tratamento tributário diferenciado em razão da ocupação profissional ou atividade exercida pela pessoa.

Entretanto, a Constituição Federal parece admitir a instituição de regimes tributários diferenciados que tenham por base fatores de discriminação que ela não veda e que lhes sejam compatíveis (cf. MACHADO, 1994, p. 55-60; GOMES e CASTRO, 2005, p. 205)<sup>19</sup>.

Por outro lado, é evidente que os critérios vedados expressamente no art. 150, II, da Constituição Federal, não podem servir de parâmetro para a concessão de benefícios fiscais. O mesmo pode ser dito quanto a instituição de regimes tributários diferenciados em função da origem do contribuinte<sup>20</sup>.

### 3.4 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva impõe ao estado o dever de observar a capacidade econômica do contribuinte ao instituir impostos de caráter pessoal<sup>21</sup>, nos termos do art. 145, § 1º, da Constituição Federal<sup>22</sup>.

Esse princípio garante justiça fiscal na exação dos impostos pessoais, legitimando o estado a estabelecer faixas de contribuintes coerentes com as respectivas capacidades econômicas.

<sup>18</sup> Esse enunciado constitucional tem a seguinte redação: “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”.

<sup>19</sup> Vide o art. 3º, IV, e o art. 151, I, ambos da Constituição Federal.

<sup>20</sup> Vide o art. 19, III, da Constituição Federal.

<sup>21</sup> Imposto pessoal é aquele que considera a pessoa do contribuinte (cf. GOMES; CASTRO, 2005, p. 166).

<sup>22</sup> Esse enunciado constitucional tem a seguinte redação: “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”.

### 3.5 Princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária

Pelo princípio da anterioridade da lei tributária, previsto no art. 150, III, *b*, da Constituição Federal, o tributo não poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o instituiu ou o aumentou<sup>23</sup>. Esse princípio não é aplicável a alguns tributos, conforme o art. 150, § 1º, da Constituição Federal<sup>24</sup>.

Também há a vedação constitucional à cobrança do tributo antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, prevista no art. 150, III, *c*, da Constituição Federal<sup>25</sup>. Esta limitação é afastada expressamente de alguns tributos, nos termos do art. 150, § 1º, da Constituição Federal<sup>26</sup>.

Por fim, registre-se a irretroatividade da lei tributária, imposta no art. 150, III, *a*, da Constituição Federal, que impede a cobrança de tributo a fato gerador ocorrido antes do início da vigência da lei que o houver instituído ou aumentado<sup>27</sup>.

Esses princípios jurídicos garantem segurança jurídica ao contribuinte, coibindo a surpresa e o arbítrio do estado na tributação.

### 3.6 Princípio da vedação ao confisco

De acordo com o art. 150, IV, da Constituição Federal, o tributo não pode ser empregado com efeito de confisco<sup>28</sup>. Assim, protege-se o contribuinte contra a tributação excessivamente onerosa que tem por objetivo puni-lo (cf. GOMES; CASTRO, 2005, p. 206).

<sup>23</sup> Esse enunciado constitucional tem a seguinte redação: “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: (...) *b*) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou”.

<sup>24</sup> Esse enunciado constitucional tem a seguinte redação: “Art. 150. (...) § 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 (...)”.

<sup>25</sup> Esse enunciado constitucional tem a seguinte redação: “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: (...) *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*”.

<sup>26</sup> Esse enunciado constitucional tem a seguinte redação: “Art. 150. (...) § 1º (...) 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”.

<sup>27</sup> Esse enunciado constitucional tem a seguinte redação: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) I – cobrar tributos: (...) *a*) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

<sup>28</sup> Esse enunciado constitucional tem a seguinte redação: “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”.

Esse princípio também é visto como uma garantia fundamental em defesa da propriedade privada e da livre iniciativa (cf. MACHADO, 1994, p. 91-98).

### 3.7 Princípio da liberdade de tráfego

A tributação interestadual e intermunicipal não pode estabelecer embaraço à livre circulação de pessoas e bens, salvo quando se tratar de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. É o que determina o art. 150, V, da Constituição Federal<sup>29</sup>.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Caso a lei viole algum dos princípios jurídicos da tributação constantes da Constituição Federal, ela fica passível de ser reconhecida como inconstitucional.

São garantias fundamentais individuais reconhecidas na ordem constitucional como inerentes à pessoa humana, enquanto contribuinte. Não podem, inclusive, ser objeto de emenda constitucional tendente a aboli-las, como já foi visto.

De certo modo, compõem o estatuto constitucional do contribuinte, protegendo-o contra o arbítrio estatal travestido de tributação.

## REFERÊNCIAS

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. Questões sobre a hierarquia entre as normas constitucionais na Constituição de 1988. **Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados**, São Paulo, Ed. Jurid Vellenich, v. 168, p. 111-128, jan./fev. 1999.

---

<sup>29</sup> Esse enunciado constitucional tem a seguinte redação: “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”.

\_\_\_\_\_. A função administrativa. **Revista de Informação Legislativa**, a. 42, n. 167, p. 7-14, jul./set. 2005. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/bitstream/id/661/4/R167-01.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2010.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel. **Curso de direito tributário**. 7. ed. Natal: [Edição dos Autores], 2005.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDONÇA, Fabiano André de Souza; FRANÇA, Vladimir da Rocha; XAVIER, Yanko Marcius de Alencar [Orgs.]. **Regulação econômica e proteção dos direitos humanos: um enfoque sobre a óptica do direito econômico**. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

## AN OVERVIEW OF THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLES OF TAXATION

### ABSTRACT

This essay aims to uncover an overview of the constitutional limits on the taxing power, with special focus on the juridical principles of taxation, which are established within the Federal Constitution of 1988. It is observed that the Brazilian Constitution secures for the taxpayer guarantees such as the principles of the rule of law, horizontal equity, ability-to-pay, anteriority and irretroactivity of tax law, impossibility of confiscation and freedom of movement.

**Keywords:** Constitutional principles. Taxation. Limits to the taxing power.