

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICADOS À FISCALIZAÇÃO E EXECUÇÃO FISCAL

Catarino Ribeiro¹

Resumo

Este artigo apresenta os princípios constitucionais aplicados à fiscalização e execução fiscal, através de uma breve análise dos limites da Administração Pública, comparada com o setor privado; a inovação do tratamento referente à Administração na Constituição de 1988, bem com a importância dos princípios constitucionais, principalmente no que se refere à atividade fiscalizatória e execução fiscal.

Palavras-Chave: Princípios constitucionais. Aplicação, execução e fiscalização de impostos. Legislação de interesse público e da administração pública.

Resumen

Este artículo presenta los principios constitucionales aplicadas a la vigilancia fiscal y la ejecución, vía de un breve análisis de los límites de la administración pública, en comparación con el sector privado, la innovación de la terapia para la Administración en la Constitución de 1988, así como la importancia de los principios constitucionales especialmente en lo relacionado con la actividad y el cumplimiento fiscalizatoria impuestos.

Palabras-Clave: Principios constitucionales. La ejecución, la supervisión, la aplicación de impuestos. Legislación de interés público y de la administración pública.

1 INTRODUÇÃO

As atividades da Administração Pública são reguladas por normas. O Direito Público está estritamente vinculado aos ditames da lei. No Direito Privado o que não proibido é permitido, diversamente no Direito Público, que só é permitido aquilo que a lei estabelece.

Além das normas específicas para cada matéria ou setor, existem os princípios informadores do Direito Administrativo que orientam as atividades de fiscalização e execução fiscal.

Esses princípios emanam direta ou indiretamente do texto constitucional. A Constituição, inicialmente, se reportava expressamente a quatro princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. O princípio da eficiência foi incluído com a Emenda Constitucional 19/98.

¹ Assessor jurídico da Secretaria da Fazenda do Estado do Maranhão. Mestrando em Ciências Jurídicas pela UNIVALI. Artigo apresentado a Disciplina de Produção e Aplicação do Direito Português, Ministrada pelo Prof. Dr. Cesar Luiz Pasold.

A atividade fiscalizatória e a execução fiscal se circunscrevem no âmbito da Administração Pública, conseqüentemente, é evidente que os princípios informadores da atividade administrativa são aplicados tanto na fiscalização quanto na execução fiscal.

Pelo fato de a fiscalização representar a ingerência da autoridade fiscal no âmbito da liberdade pessoal dos indivíduos, no seu domicílio e patrimônio, alguns princípios a ela se aplicam, como se fosse exclusivo para delinear as trilhas psicológicas, morais e técnicas específicas da ação fiscal.

Este artigo tem como objeto a aplicação dos princípios constitucionais juntamente com a doutrina, a Constituição Federal e as normas infraconstitucionais, que estruturaram o procedimento administrativo fiscal tributário e a execução fiscal, e como objetivo a harmonia os interesses públicos com os interesses da coletividade, ensejam a ação estatal em conformidade com os direitos e liberdade do cidadão.

Como método de investigação e tratamento dos dados colhidos se faz uso do método indutivo, ao passo que para o tratamento dos dados colhidos utiliza-se o método cartesiano. Como técnica de pesquisa, a bibliográfica e documental. Ademais como método de procedimento, o monográfico

2 OS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À ATIVIDADE FISCALIZADORA TRIBUTÁRIA

2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O Princípio da Legalidade previsto no art. 1º da Constituição Federal do Brasil. É específico do Estado de Direito, é justamente aquele que o equilibra e que lhe dá a identidade própria. Por isso é o princípio base do ordenamento jurídico administrativo, visto que o Direito administrativo, até onde se conhece nasce com o Estado de Direito, sua consequência, é fruto da submissão do Estado à lei. Desta feita, não se retira outra idéia a não ser de que a Administração Pública só pode ser exercida se estiver em conformidade com a lei, logo é uma atividade, infra legal, que se “consiste da expedição de comandos complementares a lei”²

Nesta seara, o princípio da legalidade aparece como uma conquista do Estado de Direito, evitando que os administrados sejam obrigados a se submeterem aos abusos de poder. Entretanto, há de se preocupar com eventuais lacunas que possam existir no sistema normativo. Desta feita não se poderia conceber o princípio da legalidade sob um olhar pobre, acanhado no qual o administrador para praticar seus atos administrativos tivesse sempre de encontrar suporte expresso em texto normativo específico que ira dispor exatamente a ação para aquele caso concreto.³

Nesta mesma esteira Egon Bockmann Moreira se manifesta: “O princípio da legalidade significa que a Administração está orientada a cumprir, com exatidão e excelência, os preceitos normativos de direito positivo”.⁴ Também, visando eventuais lagunas no campo normativo,

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 96- 97.

³ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. rev., ampl. e atual com Emenda 19 e 20 de 1998, São Paulo: Malheiros, 2000, p. 40.

⁴ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo: Princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999**, 3. ed. ampl. rev. e aumentada, São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 88.

esclarece ainda o referido autor: “Porém, tal não significa que o administrador esteja circunscrito à aplicação “automática” da letra da lei, simplista e desvinculada dos demais cânones do sistema”.⁵

Ao se falar de submissão à lei, não deve imaginar que a lei tenha previsão para todas as situações e circunstâncias relativas à instituição, arrecadação e fiscalização de um tributo. Nesta senda é imprescindível à atividade regulamentar, como aponta Ferreiro Lapatza, que ao comentar a disposição constitucional espanhola (análoga à brasileira) de que nenhum tributo pode ser exigido sem que esteja previsto em lei que o autorize assevera:

Ahora bien, la fórmula constitucional utilizada revela ya claramente (con arreglo a la Ley) que la exigência de rango legal no alcanza a toda la normativa tributaria, a todas las normas que pueden regular um tributo. Por el contrario los tributos pueden, y quizá deben, ser regulados por normas de distinto rango, legales e reglamentarias; y de hecho lo son, pues la Ley no establece normalmente todas las reglas necesarias, tanto substantivas como procedimentales, para aplicar de modo efetivo um tributo. El desarrollo regulamentário parece muy dulos, conveniente sobre todo en aquellas parcelas necesitadas de una continua adaptaci3n a la experiencia adquirida y a las cambiantes circunstancias de la realidad economíca o social y en aquellos aspectos del tributo que necesitan una regulaci3n muy detallada y minuciosa.⁶

Seguindo esse entendimento, observa-se que a obediência ao princípio da legalidade deve ser pautada em relação aos seus dois aspectos, assim entendidos legalidade formal e legalidade material: no primeiro é a idéia é que toda e qualquer norma ao criar um tributo no Brasil, além de estar em conformidade com as normas constitucionais, dever ser fundamentalmente instituída por uma lei em sentido estrito do termo. Por sua vez a legalidade material se atrela a necessidade de que toda cobrança tributaria deva estar escrita e prevista em texto de lei, vedada a analogia, qualquer que seja o tipo.⁷

O regulamento, evidentemente, não pode se afastar da legalidade, vez que a administração tributária não detém auto-atribuição de poderes ilimitados, devendo a interpretação que é favorável ser de acordo com a legislação tributária, sob pena de ocorrerem graves distorções.⁸

Acaso se não existir exposto dispositivo legal ou regulamentar, fulgente, a abalizar ou especificar a forma de agir da autoridade, esta jamais poderá atuar fora dos limites da legalidade, entretanto vale salientar o pensamento de Lucia Valle Figueiredo que enfatiza o princípio da legalidade para além da mera sujeição do administrador à lei, devendo este se submeter ao direito, ao ordenamento pátrio, às normas e princípios constitucionais, mas sem que, contudo deixe de se preocupar em solver as hipóteses em que a norma é omissa, faltante ao ordenamento pátrio.⁹

⁵ Ibid., p. 90.

⁶ LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. **El principio de legalidade y da reserva de ley**. Revista de Direito Tributário, n.50, [199-], p.8-9.

⁷ TÓRRES, Heleno Taveira (Cord). **Sistema tributário, legalidade e direito comparado**: proteção dos direitos fundamentais; responsabilidade tributária; procedimentos fiscais; tributação das operações internacionais Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 93.

⁸ FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012, p.131.

⁹ FIGUEIREDO, op. cit., p.40.

2.2 PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO

Quanto a este princípio vale dizer que a Administração por representar o interesse público, dispõe da chance, nos limites da lei, sob o foco de determinadas atividades, tendo por dever objetiva-se de forma a garantir o interesse de outrem, neste caso o da coletividade. Sendo assim deve agir prioritariamente em nome do interesse público o corpo social, tudo dentro do “*interdium legis*”.¹⁰

Assim, no contexto desse princípio Celso Antônio Bandeira de Mello, ainda, acrescenta:

Deveras, como Texto Constitucional estabelece que todo o poder emana do povo, o poder que o agente administrativo maneja é colhido na fonte legislativa - representativa de nossa voz - e só exercitável para atender ao nosso interesse(interesse do povo, da coletividade). O terceiro - o sujeito alheio ao administrador enquanto tal - é a coletividade em cujo proveito se exerce o poder. Este exercício apresenta-se como necessário para que o agente público se desincumba do dever de dar provimento à finalidade configurada pela lei, como útil ao todo social. Eis por que o nomeio de poder só legítimo, só é válido, como esteja de fato coincidente com a finalidade que lhe serve de justificação.¹¹

O interesse público é divergente da Administração Pública. As pretensões administrativas devem ser exercidas em função do interesse público, não propriamente interesse do próprio aparelho administrativo, mas sim da comunidade no qual a administração é uma mera organização de serviços.¹²

Logo, a atividade tributária visa proporcionar ao Estado os recursos para cumprir com suas funções institucionais, atendendo, assim, os interesses da comunidade retratados previsto no art. 3º da Constituição Federal pátria.¹³

2.3 PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO

O citado princípio determina que a Administração deva justificar seus atos, como assinala Celso Antônio Bandeira de Melo “a motivação deve ser previa ou contemporânea à expedição do ato”. A fundamentação constitucional do dever de motivar está implícita tanto no art. 1º, II, que aponta a cidadania como um dos fundamentos da República, assim como no parágrafo único deste disposto, segundo o qual todo o poder emana do povo, e ainda, no art. 5º, XXXV, que estabelece o direito à apreciação judicial nos casos de ameaça ou lesão do direito.¹⁴

Com efeito, o ato da atividade tributária como os demais atos administrativos, precisa ser fundamentado, pois se o administrado (contribuinte) quiser se insurgir contra atos que lhe afetem pessoalmente precisa conhecer as razões de tais atos quando de suas expedições. Da

¹⁰ MELLO, op. cit., p. 101.

¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54.

¹² GARCIA DE ENTERREIA, Eduardo; FENANDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 381.

¹³ FRANÇA, op. cit., p.133.

¹⁴ MELLO, 2006, op. cit., p.115 -116.

mesma forma, o Judiciário não poderia atribuir-lhe igual validade caso haja omissão da Administração por ocasião da prática do ato.

2.4 PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

A autoridade administrava deve também se orientar na sua ação fiscalizatória pelo princípio da razoabilidade nos seus trabalhos, para que venha agir com bom senso e equilíbrio.

Desta feita, o princípio da razoabilidade, em sua origem, mais do que um princípio, é uma diretriz de senso comum, ou melhor, de bom senso que se aplica ao direito. É o bom senso jurídico que deve acompanhar as exigências formais que acompanha o princípio da legalidade no reforço das normas. Funciona como princípio jurídico, diretriz de intermediação das leis e dos atos da Administração, é uma orientação que se contrapõem ao formalismo vazio, da mera observância dos aspectos formais da lei, descaracterizando o sentido finalístico do direito.¹⁵

Neste contexto, sendo o lançamento uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do art.142 do CTN – vez que grande parte dos atos praticados nos trabalhos de fiscalização são direcionados a este *iter*, o ato jurídico administrativo de lançamento – o exercício do juízo de razoabilidade da autoridade fiscal fica profundamente prejudicado.¹⁶

Assim, o agente da administração tributária ao se encontrar com a eclosão, de uma situação fática descrito em lei como situação de lançamento ou aplicação de penalidade tributária opinará pela observância dos aspectos externos da lei, sem limitar-se ao bom senso jurídico, o que não significa o desconhecimento de pleno de tal princípio. Pois, face à essência do princípio da razoabilidade que tem ocorrido tratamento diferenciado relativo às obrigações instrumentais e ao campo de incidência tributária com vista às pequenas empresas catalogadas no sistema simplificado de apuração de tributos.¹⁷

O conceito do princípio da razoabilidade, segundo assinala Cleide Previtalli Cais, “envolve grade carga de subjetividade, porque a qualidade de razoável varia entre uns e outros”. Portanto a sua correta aplicação dar-se-á quando a Administração, em um processo administrativo, vem a concluir pela solução conforme a legislação de regência. E a firma ainda a referida autora que “é a correta adequação entre as questões fáticas proposta e as decisões da Administração”.¹⁸

2.5 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

A Administração tem limites de seus atos administrativos no princípio da proporcionalidade, de importância fundamental, que lhe veda o excesso em suas funções,

¹⁵ BUCCI, Maria Paula Dallari. O princípio da razoabilidade em apoio à legalidade. In: GARCIA, Maria (Coord.). **Cadernos de direito constitucional e ciências políticas**. São Paulo: Revista Dos tribunais, 2007, v. 16, p. 173.

¹⁶ FRANÇA, op. cit. p. 141.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 240.

evitando o arbítrio nas suas decisões, na relação desigualdade entre o Estado e administrado, assegurando a este a equivalência de tratamento em relação à Administração.¹⁹

Neste mesmo sentido Celso Antônio Bandeira de Mello preleciona: “quando a Administração restringe situação jurídica dos administrados, além do que caberia, por imprimir às medidas tomadas numa intensidade ou extensão supérfluas, precipitadas, ressalta a ilegalidade de sua conduta”.²⁰

Ainda da cátedra do jurista.

Logo, o *plus*, o excesso acaso existente, não milita em benefício de ninguém. Representa, portanto, apenas um agravo inútil aos direitos de cada qual. Percebe-se, então que as medidas desproporcionais ao resultado legitimamente alvejável são, desde logo, condutas ilógicas, incoerentes. Ressentindo-se deste direito, além de demonstrarem menoscabo pela situação jurídica do administrado, traindo a persistência da velha concepção de uma relação soberano-súdito (ao invés de Estado-cidadão), exibem, ao mesmo tempo, sua inadequação ao escopo legal.²¹

Assim, nas atividade de fiscalização tributária e de execução fiscal o agente da administração tributária deve pautar suas ações no princípio da proporcionalidade evitando os excessos quando diante de situações inerentes as tais atividades, visto que se trata de um explícito princípio da mesma matriz constitucional, que asseguram à Administração o cânone da legalidade.

2.6 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio da anterioridade, em síntese, também proíbe a cobrança de tributo no exercício financeiro da publicação da lei que instituiu ou majorou. Esse princípio é de aplicação exclusiva em matéria tributária e de eficácia temporal prevista no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal e art. 104 do Código Tributário Nacional.

O exercício financeiro coincide com o ano civil, que compreende o período entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano, nos termos do art. 34, da Lei 4.320/64, que trata sobre direito financeiro.

De acordo com esse princípio a lei que instituiu ou majorou tributo fica protraída para o exercício seguinte ao da sua publicação, excetuando-se dessa regra as situações inseridas na Constituição Federal, em seu art. 150, §1º (II, IE, IPI, IOF e imposto extraordinário), além do empréstimo compulsório criados nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa, art. 148, I, e quanto às contribuições previstas no art. 149, deve ser observado o prazo de 90 dias após sua edição para serem cobradas.²²

¹⁹ Ibid., p. 241.

²⁰ MELLO, 2006, op. cit., p. 113.

²¹ Ibid.

²² ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 161.

2.7 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE QUALIFICADA

A alínea “c” inserida no inciso III, do art. 150 pela Emenda Constitucional 42/03 visa o interstício de 90 dias da publicação da lei que aumenta ou institui tributos para a sua real cobrança, se observado, entretanto, as hipóteses em que a referida garantia não é aplicável, conforme aduz o parágrafo primeiro do mesmo artigo citado:

Art. 150 [...] §1º[...] 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.

Desta feita, os impostos e contribuições sociais só poderão ser exigidos depois de transcorrido o prazo constitucional. Trata-se de uma regra cumulativa a anterioridade, pois, além do imposto só poder ser cobrado depois do 1º dia útil do exercício consecutivo àquele da lei que o instituiu ou majorou foi publicada, só pode ser exigido noventa dias após a lei ter sido editada. Tal princípio representa uma segurança jurídica para o cidadão.²³

Esta exigência da anterioridade nonagesimal ou qualificada, inserida pela referida emenda à constituição deve ser observada pela Administração conjuntamente com o princípio da irretroatividade da lei tributária, estando também implícito na observância do princípio da anterioridade o princípio da segurança jurídica.

Não se aplica também o princípio da anterioridade às Contribuições de Seguridade Social nos termos do §6º, do art. 195 da Magna Carta, que assevera: (...)“só poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”, as quais, de acordo com a doutrina e jurisprudência, só poderão ser exigidas depois de decorrido o período de noventa dias da data da publicação da lei que houver instituído ou aumento, mesmo que seja no mesmo exercício ou exercício diferente da publicação. É a denomina “anterioridade nonagésimal”, ou “anterioridade especial” ou, ainda “anterioridade mitigada”.²⁴

Deste modo, será desrespeitado o princípio da anterioridade se a lei incidir sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro que entrou em vigência a lei instituidora do tributo, embora sua cobrança administrativa se verifique no exercício seguinte. O mesmo se dá, quando se aumenta de forma indireta, com antecipação do prazo de vencimento.²⁵

2.8 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

A Constituição proíbe a cobrança de tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes da vigência de lei que os houver instituído ou majorados está vedada pela Constituição Federal, art.150, III, “a”.

Entretanto, segundo Luciano Amaro, “o referido texto não foi feliz a se utilizar-se dos ‘fatos geradores’”. Pois, o fato anterior à vigência da lei que institui não pode ser considerado

²³ Ibid.

²⁴ CAIS, op. cit., p. 73.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189.

gerador e só se poderia falar neste termo quando o mesmo fosse anterior à lei que aumente o tributo. Logo, afirma o referido tributarista:

O que a Constituição pretende, obviamente é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo mestre, segundo a lei da época de sua ocorrência.²⁶

Essa vedação tem o mesmo conteúdo axiológico do art. 5º, XXXVI, da Magna Carta de 1988, destinada ao aplicador da lei disposição dispositivo, se irradiando por todo o sistema jurídico, abrangendo, a região das imposições do direito tributário.

A determinação gravada no referido dispositivo constitucional de que a lei não prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, reflete a proibição de o legislador tributar fato passado ou majora o tributo gravado pela lei da época desse fato.

Não obstante essa diretriz constitucional, não há vedação para a lei que diminua ou dispense o pagamento de tributo relativo a fato do passado, eximindo-os dos efeitos originários da lei vigente à época, de forma expressa, com base no princípio constitucional da igualdade, a que estar submetido o legislador. Já na esfera da fiscalização tributária, o aplicador da lei, o agente fiscal, não pode dispensar o tributo (nem reduzi-lo), em relação a fatos pretéritos, a pretexto de que a lei nova extinguiu ou reduziu o gume fiscal implantado na lei anterior.²⁷

2.9 PRINCÍPIO DA ISONOMIA OU IGUALDADE

O princípio da isonomia ou igualdade previsto no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, assegura a todos o direito à igualdade, e recebe maior ênfase no inciso um do mesmo artigo, ao estabelecer de forma expressa que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações.

Tratando-se de matéria tributária, o princípio da igualdade tributária, distingue-se do princípio isonomia ou igualdade, e estar elencado no art. 150, II, da Lei Maior.

Pensamento corroborado por Vitorio Cassone, ao justificar a referida distinção, separando princípio igualdade tributária, do princípio da igualdade genérica, esse constante no *caput* do art. 5º, *caput* da CF/88”, pois, a igualdade tem a função de comprovar situações iguais e desiguais sem que, contudo confunda-se a capacidade contributiva, servindo, assim, para “examinar e adequar à densidade da tributação”. Logo se a tributação for de tal forma que não seja razoável ou desproporcional, ultrapassando a capacidade contributiva, esta deve ser vedada.²⁸

Segundo a clássica lição sobre o aludido princípio, a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.

O princípio da igualdade representa uma garantia do indivíduo e não do Estado. Anota Luciano que “se diante de duas situações que merecem igual tratamento, a lei exigir tributo na

²⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 141.

²⁷ *Ibid.*, p. 160.

²⁸ CASSANO, Vitorio. **Direito: fundamento constitucional, prática e jurisprudência**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 78.

primeira, não cabe à administração fiscal, com base no princípio em comento, tributar ambas as situações”²⁹.

A administração não pode invocar a analogia para exigir tributo em situação não descrita, art. 108, §1º do CTN.³⁰

2.10 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva está inserido no art. 145, §1º, da Constituição, onde estabelece:

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.

Pela análise deste dispositivo se deduz que existe correlação entre o imposto e a capacidade contributiva. E os impostos ao se ajustarem a capacidade contributiva permitem ao cidadão cumprir junto a sociedade os seus “deveres de solidariedade política, econômica e social”³¹

Os que são tributados devem contribuir para as despesas públicas, despesas não referentes a aquilo que recebe do Estado, mas de suas potencialidades econômicas, ajudando efetivamente a resolver os problemas de ordem econômica e social, verdadeiros obstáculos a liberdade e igualdade daqueles menos afortunados.³²

O princípio da capacidade contributiva reflete a ordem natural das coisas, ou seja, inexistindo riqueza é inútil instituir imposto. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se pretende preservar a eficácia da lei de incidência (pretendendo-se que esta não caia no vazio, pela ausência de riqueza submetida ao imposto), por outro lado pretende-se preservar o contribuinte, evitando uma tributação excessiva (incoerente com sua capacidade contributiva) que afeta os seus meios de subsistência ou livre exercício de sua profissão ou livre exercício de sua atividade empresarial, ou exercício de outros direitos fundamentais, visto que tudo isso relativiza sua capacidade contributiva.³³

²⁹ AMARO, Luciano. ob. cit., p. 161.

³⁰ **Art. 108** - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

³¹ CARRAZZA, op. cit., p. 87.

³² Ibid..

³³ AMARO, op. cit., 163.

2.11 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO EFEITO CONFISCATÓRIO

O Direito de propriedade é garantido pela Constituição (art. 5º, XXII, e art. 170, II), que veda o confisco, ao assegurar a previa e justa indenização nos casos de autorização da desapropriação, art. 5º, XXIV, art. 182, §§ 3º e 4º, art. 184. A título de pena acessória, é previsto a perda de bens do apenado, na forma da lei, art.5º, XLV e XLVI, “b”. Confiscar é destituir alguém de seus bens em favor do Estado. Utilizar o tributo com fins de confisco o que é vedado pelo art. 150, IV, da CF/88.

O tributo, principalmente, o imposto, representa a transferência compulsória de parte do patrimônio do cidadão para o Estado. Se a tributação se faz nos limites autorizado pela Carta Magna, a transferência da riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória.³⁴

Ensina Luciano Amaro que “não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar”.³⁵

Afirma, ainda, o professor, “o que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada”. Observa-se que o princípio age com o princípio da capacidade contributiva, que tem por fim a capacidade econômica do indivíduo.³⁶

2.12 PRINCÍPIO DA IMUNIDADE DE TRÁFEGO

De acordo com este princípio, inserido no art. 150, V, da Magna Carta, de 1988, a lei tributária não pode limitar o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou bens.

A exceção ao princípio é o pedágio cobrado nas rodovias conservadas pelo poder público, visto que pedágio é preço, e não é cobrado nas barreiras fiscais fronteiriças entre os estados membros, tendo vista que pedágio é preço cobrado nas rodovias mantidas pelo poder público direto ou indiretamente, através de concessão a empresa privada.³⁷

É um princípio da ordem econômica e política, que visa permitir que as pessoas, bens, serviços e meios de transportes circulem livremente pelas fronteiras interestaduais e intermunicipais sem quaisquer limitações de ordem tributária.

2.13 PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA

É uma espécie de imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da CF, pela qual não pode a União, o Estado, o Distrito Federal e os Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda

³⁴ Ibid. 169.

³⁵ Ibid.

³⁶ Ibid.

³⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 94.

ou serviços, uns dos outros. Essa imunidade é subjetiva e auto executável. Visa evitar que as unidades federativas sejam contribuintes tendo que pagar tributos uma as outras.³⁸

2.14 PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA

Paulo Barros de Carvalho ensina que o princípio em comento está explícito de forma cristalina na redação do art. 151, I, da Constituição Federal de 1988, que prevê a determinação de que os tributos instituídos pela União sejam uniformes em todo território nacional. No qual se extrai mais uma confirmação do princípio federativo e da autonomia dos Municípios, porque o constituinte vedou qualquer distinção ou preferência relativamente a um Estado, a um Município ou Distrito Federal.³⁹

2.15 PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA, EM RAZÃO DA PROCEDÊNCIA OU DO DESTINO DOS BENS

Os entes estão proibidos de estabelecer diferenças graduar seus tributos levando em consideração as regiões de origem dos bens ou os locais de destinos. Conforme essa regra constitucional, art. 152, a procedência e o destino são índices inidôneos para manipulação das alíquotas e a base cálculo pelos dos entes federativos, relativo a bens e serviços de qualquer natureza.⁴⁰

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A aplicação dos princípios constitucionais à atividade de fiscalização e execução fiscal é um tema relevante no âmbito da Administração Pública, face sua importância para o ordenamento jurídico, em face da relação jurídica entre Estado e contribuinte.

A potestade administrativa deve exercer suas funções em prol do interesse público, que representa não o interesse da Administração, mas sim o interesse da coletividade.

Os princípios constitucionais servem de limitem do poder de tributar do Estado que deve ser exercido em conformidade com o estabelecido em lei e nos postulados esculpido no texto constitucional.

4 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

³⁸ Ibid., p.101.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 194.

⁴⁰ Ibid., p. 184.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O princípio da razoabilidade em apoio à legalidade. In: GARCIA, Maria (Coord.). **Cadernos de direito constitucional e ciências políticas**. São Paulo: Revista Dos tribunais, 2007, v.16.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo tributário**. 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio . **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASSANO, Vitório. **Direito: fundamento constitucional, prática e jurisprudência**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. rev., ampl. e atual com Emenda 19 e 20 de 1998, São Paulo: Malheiros, 2000.

FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

GARCIA DE ENTERREIA, Eduardo; FENANDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. **El principio de legalidade y da reeseva de ley**. Revista de Direito Tributári, n. 50, [199-].

MARINS, James **Direito Processual Brasileiro : Administrativo e Judicial**. São Paulo: Dialética, 2001.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo brasileiro – De acordo com a EC 19/98**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MELLO, Celso Antônio bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Discricionariedade e Controle Jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo: Princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999**, 3. ed. ampl. rev. e aumentada, São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira(Coord). **Sistema tributário, legalidade e direito comparado**:proteção dos direitos fundamentais; responsabilidade tributária; procedimentos fiscais; tributação das operações internacionais Belo Horizonte: Fórum, 2010.