

pelo contribuinte e suas características, com repercussão no seu enquadramento legal. Daí não se aplicar a penalidade ou o agravamento no caso de dúvida, ou seja, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo Fisco a ponto de ensejar convicção plena quanto à ocorrência e características da infração¹⁴.

80. Aplicação dos princípios de direito tributário, de direito público e de direito privado e das normas de colisão

Os princípios estruturam o ordenamento jurídico, permeando cada área objeto de regulamentação. Há princípios de maior generalidade, outros específicos de determinado subsistema e alguns de ainda maior especificidade. Podem estar expressos ou implícitos, tendo, em qualquer caso, a mesma eficácia normativa, ensejando a construção de regras para os casos concretos.

Há **princípios basilares de todo o sistema jurídico**, como o princípio da dignidade da pessoa humana e o princípio do Estado de direito, e **outros do Estado brasileiro**, como os princípios republicano e federativo. Todos condicionando o exercício da tributação.

A tributação do mínimo vital — ou seja, a cobrança de tributo de quem não revela capacidade contributiva, pois só dispõe do indispensável à sua subsistência — revelar-se-ia contrária à efetivação do **princípio da dignidade da pessoa humana**, do qual decorrem os direitos fundamentais à vida, à liberdade, à educação, à saúde, dentre outros, sendo, pois, inválida. Afirma-se, com acerto, que o “homem não pode ser privado, nem por força da tributação, do mínimo necessário à conservação de uma vida saudável”¹⁵ e que a “necessidade de preservação do mínimo existencial é uma condição inafastável de observância do princípio da capacidade contributiva e, por decorrência, de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana”¹⁶.

14. Aliás, o Ministro COSTA MANSO, já em 1936, quando do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do MS 333/DF, destacou: “O direito subjetivo, o direito da parte é constituído por uma relação entre a lei e o fato. A lei, porém, é sempre certa e incontestável. A ninguém é lícito ignorá-la, e com o silêncio, a obscuridade ou a indecisão dela não se exime o juiz de sentenciar ou despachar (Código Civil, art. 5º da Introdução). [...] O fato é que o peticionário deve tornar certo e incontestável, para obter o mandado de segurança. O direito será declarado e aplicado pelo juiz, que lançará mão dos processos de interpretação estabelecidos pela ciência, para esclarecer os textos obscuros ou harmonizar os contraditórios. Seria absurdo admitir se declare o juiz incapaz de resolver de plano um litígio, sob o pretexto de haver preceitos legais esparsos, complexos ou de inteligência difícil ou duvidosa. Desde, pois, que o fato seja certo e incontestável, resolverá o juiz a questão de direito, por mais intrincada e difícil que se apresente, para conceder ou denegar o mandado de segurança”.

15. PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. *Dignidade da pessoa humana: Mínimo existencial e limites à tributação no Estado democrático de direito*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 148.

16. BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: Entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 264.

Pondera-se, ainda, que “tributar o mínimo existencial é obstaculizar a efetivação do princípio da dignidade humana”¹⁷ e que “se o Estado não é obrigado a assegurar positivamente o mínimo de existência a cada cidadão, ao menos que não lhe retire aquilo que ele adquiriu e é indispensável à sua sobrevivência com o mínimo de dignidade”. O próprio Constituinte, aliás, já estabelece imunidades com vista a impedir que a tributação implique lesão a tal princípio, estabelecendo, por exemplo, a gratuidade da certidão de nascimento e do registro de óbito aos reconhecidamente pobres. O legislador ordinário também age no sentido da preservação do mínimo vital ao estabelecer uma faixa de rendimentos isenta do imposto de renda, o que nada mais significa senão determinar que a tributação direta se dê relativamente àqueles que têm condições de contribuir sem prejuízo da sua subsistência, ou seja, sem que tal imponha sacrifício demasiado que acabe por impedir o acesso a bens indispensáveis para uma vida digna.

Na própria noção de tributo, por sua vez, temos a ingerência direta do **princípio republicano**. Se o povo é o titular do poder e o exerce através de seus representantes, não se pode admitir tributação senão em função do interesse público, com destinação que o prestigie. ROQUE CARRAZZA faz considerações muito elucidativas a esse respeito:

[...] se as pessoas políticas receberam a competência tributária da Constituição e se esta brotou da vontade soberana do povo, é evidente que a tributação não pode operar-se exclusiva e precipuamente em benefício do poder público ou de uma determinada categoria de pessoas. Seria um contrassenso aceitar-se, de um lado, que o povo outorgou a competência tributária às pessoas políticas e, de outro, que elas podem exercitá-la em qualquer sentido, até mesmo em desfavor desse mesmo povo. [...] a República reconhece a todas as pessoas o direito de só serem tributadas em função do superior interesse do Estado. Os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. Em consequência, o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública¹⁹.

Num Estado em que convivem diversos entes políticos — União, Estados-Membros e Municípios —, impende que a tributação tenha em consideração, também, o **princípio federativo**. Daí por que se tem entendido que não pode a Receita Federal do Brasil interpretar a lei de modo que pretenda cobrar contribuição sobre a receita relativamente aos créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados aos contribuintes, pois,

-
17. PESSOA, Geraldo Paes. Imunidade do mínimo existencial. *RET* 47, jan.-fev. 2006.
 18. ANDRADE, Vieira. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2. ed. Coimbra: Almedina, p. 388.
 19. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 99-101.

dentre outros fundamentos, implicaria restringir a eficácia do benefício fiscal concedido pelos Estados no exercício da sua competência tributária e resultaria em apropriação, pela União, de recursos relativos a tributo estadual.

Há outros princípios que dizem respeito especificamente ao direito público e, ainda, alguns relacionados particularmente à tributação. O art. 108 do CTN a eles se refere, determinando a aplicação dos **princípios gerais de direito público e dos princípios gerais de direito tributário**.

A tributação é prerrogativa e instrumento do Estado, de modo que os princípios gerais de direito público e, mais especificamente, de direito administrativo, lhe são diretamente aplicáveis. Na regulamentação e aplicação das leis tributárias, a Administração está, pois, sob a égide de princípios como o da **legalidade, da moralidade e da eficiência**.

Mas também o universo do direito privado é relevante para quem trabalha com o direito tributário. Quando o legislador tributário se refere a institutos, conceitos e formas de direito privado — e o faz a todo momento —, cabe ao aplicador buscar no direito privado, inclusive mediante a consideração dos **princípios gerais de direito privado**, a sua definição e alcance.

Princípios como o da autonomia da vontade e da livre iniciativa são relevantes e por vezes decisivos na interpretação e aplicação das normas tributárias para a identificação do âmbito de aplicação de determinados dispositivos como o parágrafo único do art. 116 do CTN. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, mas jamais impedir as pessoas jurídicas de realizarem planejamento tributário que lhes indique a manutenção de estrutura e a realização de negócios com menor custo tributário.

No capítulo atinente à competência tributária, cuidamos da importância da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e forma de direito privado na verificação da dimensão das competências outorgadas pela Constituição pelo critério da base econômica.

Por fim, impõe-se que se dê a devida atenção às **normas de colisão**, assim entendidas aquelas normas que, por si sós, não implicam propriamente um fim a ser promovido (daí não ser tecnicamente correto denominá-las de princípios), mas que permitem a aplicação de outras normas, considerando a totalidade do ordenamento jurídico.

Destacam-se a razoabilidade e a proporcionalidade, ambas decorrentes do princípio do devido processo legal em sua dimensão material. Há autores que não distinguem uma da outra. A nós parecem ter, sim, cada qual, campo de aplicação específico.

A **razoabilidade** apresenta-se como imperativo de que as normas jurídicas sejam adequadas à realidade dos fatos e de que imponham condutas que se justifiquem por efetivamente promoverem o fim colimado²⁰.

Submeter-se à tributação da receita, em regime não cumulativo (Cofins não cumulativa), empresa cuja atividade se esgota na prestação de serviço, cujo maior custo é a mão de obra e não a aquisição de bens ou serviços de outras empresas, não passa por um juízo de razoabilidade. Isso porque a aplicação do regime não cumulativo, no caso, não é adequada à realidade da empresa, que não atua no bojo de uma cadeia econômica, sendo incapaz, portanto, de ter qualquer efeito no sentido de evitar a cumulatividade da contribuição que, de qualquer modo, inexistirá²¹.

A **proporcionalidade** constitui instrumento para a solução de conflitos entre normas. Há, por vezes, direitos igualmente tutelados que se chocam, sendo necessário verificar se a norma que impõe certa conduta, privilegiando um em detrimento do outro, se sustenta constitucionalmente.

O juízo de proporcionalidade se dá mediante a utilização de três critérios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. A adequação é a relação meio e fim: “um meio é adequado se promove o fim”²². A necessidade é a imprescindibilidade da medida para que o fim seja alcançado, forte na ausência de outros meios menos restritivos. A proporcionalidade, em sentido estrito, é o juízo de que o bem que se está promovendo seja maior do que o mal que se está causando: “um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca”²³. Não é admissível, para a obtenção de um bem, comprometer-se ou restringir-se desproporcionalmente outro.

Desproporcional e, portanto, inconstitucional é o art. 19 da Lei n. 11.033/04, que exige a apresentação de certidões negativas como requisito para a expedição de alvará do valor depositado em cumprimento de precatório. Em primeiro lugar, porque não é adequado para tal acautelamento, na medida em que não implica efetivamente nenhuma garantia do crédito tributário nem autoriza sua compensação, deixando de dar uma solução ao impasse para a hipótese de o contribuinte ser devedor. Em segundo lugar, porque é desnecessário, bastando referir que a Fazenda dispõe de inúmeros instrumentos para a garantia de seus créditos, como o arrolamento administrativo, a medida cautelar fiscal e a penhora no rosto dos autos, além do que acompanhou todo o processo em que restou vencida, de modo que tem conhecimento do crédito antes mesmo da requisição

20. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 121.

21. TRF4, AC 2004.71.08.010633-8/RS.

22. ÁVILA, Humberto, op. cit., 2003, p. 102.

23. Id., ibid., p. 102.