



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Pedro Rodrigo Marques Schittini

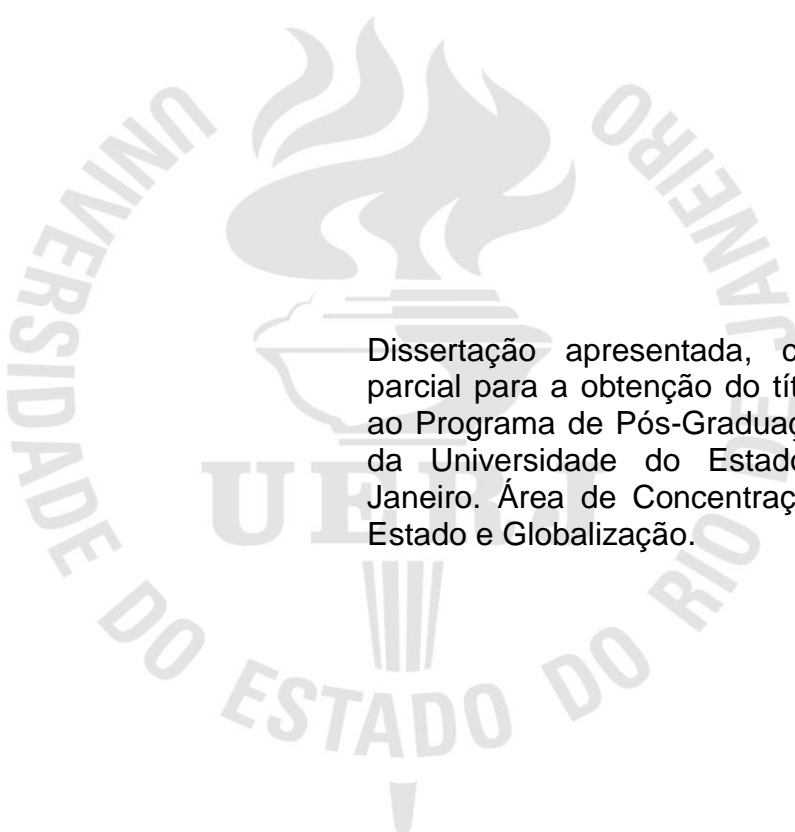
**A interpretação da isenção tributária sob o prisma dos direitos  
fundamentais: a questão das pessoas com deficiência**

Rio de Janeiro

2015

Pedro Rodrigo Marques Schittini

**A interpretação da isenção tributária sob o prisma dos direitos fundamentais: a questão das pessoas com deficiência**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Rio de Janeiro

2015

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

S337

Schittini, Pedro Rodrigo Marques.

A interpretação da isenção tributária sob o prisma dos direitos fundamentais: a questão das pessoas com deficiência / Pedro Rodrigo Marques Schittini . – 2015.

148 f.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira.

Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Impostos - Isenção - Teses. 2. Direitos fundamentais – Teses. 3. Direito tributário - Teses. 4. Pessoas com deficiência. I. Oliveira, Gustavo da Gama Vital de Oliveira. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 336.564.21

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Pedro Rodrigo Marques Schittini

**A interpretação da isenção tributária sob o prisma dos direitos fundamentais: a questão das pessoas com deficiência**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 12 de agosto de 2015.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Gustavo da Gama V. de Oliveira (Orientador)  
Faculdade de Direito - UERJ

---

Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires  
Faculdade de Direito - UERJ

---

Prof. Dr. Marco Antônio Ferreira Macedo  
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2015

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho, *in memoriam*.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família, *epicentro* afetivo e espiritual da minha vida, especialmente aos meus pais Denise e Felipe, ao meu irmão João e à minha avó Maria, *in memoriam*, pelo apoio incondicional, paciência e compreensão durante o desenvolvimento deste trabalho.

Agradeço muito à minha virtuosa esposa Érika, igualmente membro do *núcleo incontroverso* da minha existência, por ter participado carinhosamente do meu sonho acadêmico, desde a preparação para o concurso de ingresso até o momento final de defesa da dissertação. Em momentos de desânimo e tibieza, o seu amor foi o *valor fundamental* para seguir em frente.

Ao meu orientador, Professor Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira, estudioso vocacionado e dedicado, muito obrigado pela paciência, compreensão e apoio durante esta jornada. Sou particularmente grato, entre outras coisas, pela idealização deste trabalho: o mesmo não seria possível sem a participação direta, sensibilidade e generosidade intelectual do Professor Gustavo.

Ao Professor Dr. Adilson Rodrigues Pires, obrigado pela acolhida afetuosa de um mestrando repleto de dúvidas e angústias. Para além da importância incontestada da disciplina “Tributação e Políticas Públicas” no desenvolvimento desta pesquisa, os demais ensinamentos de cunho humanitário e intersubjetivo devem ser registrados.

Ao Professor Dr. Marcus Lívio Gomes, agradeço o incentivo e apoio durante um conturbado início de mestrado, ocasião em que, não raro, irrompem e desaparecem fugazmente interesses e temáticas de pesquisa, dado o invulgar volume de leitura exigido em um Programa de Pós-Graduação *Stricto Senso*. Sou grato ao Professor Marcus Lívio pela oportunidade de ter publicado um artigo em obra jurídica de repercussão internacional, ao lado dos maiores juristas e tributaristas deste País. Além da felicidade de ter participado de projeto doutrinário de tal envergadura, devo dizer que essa honrosa experiência assumiu caráter motivacional singular no meu desenvolvimento acadêmico.

Agradeço aos demais Professores da linha de pesquisa em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, especialmente ao Professor Dr. Luís César Souza de Queiroz, por ter dedicado um semestre inteiro a um grupo de pesquisa

voltado ao estudo da obra Verdade e Método, de Hans Georg-Gadamer, e ao Professor Dr. Ricardo Lodi Ribeiro, coordenador deste PPGD.

À Professora Dr<sup>a</sup> Bethânia Assy, cujos ensinamentos em “Teorias da Justiça” assumiram relevante função propedêutica nesta pesquisa, presto a minha singela homenagem.

A todos os Colegas e amigos membros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, faço um especial agradecimento na pessoa do Sr. Procurador-Regional da Fazenda Nacional da 2<sup>a</sup> Região e doutorando nesta Instituição, Agostinho do Nascimento Netto.

Aos estagiários André Ricardo e Lorena Fernandes, agradeço o empenho e dedicação nos momentos em que precisei me ausentar.

A todos os servidores da UERJ, especialmente os que oficiam junto à Secretaria do Programa de Pós-Graduação em Direito, na pessoa da Sra. Sônia Leitão, pela paciência e presteza no encaminhamento das questões acadêmicas ali apresentadas.

Agradeço muito aos colegas e amigos que participaram das aulas e grupos de pesquisa, com questionamentos e contribuições importantes para o desenvolvimento desta pesquisa.

## RESUMO

SCHITTINI, Pedro Rodrigo Marques. **A interpretação da isenção tributária sob o prisma dos direitos fundamentais**: a questão das pessoas com deficiência. 2015. 148 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

A presente pesquisa cinge-se a investigar a questão atinente à interpretação da isenção tributária sob a ótica dos direitos fundamentais, no que diz respeito às pessoas com deficiência. Nesse diapasão, buscar-se-á circunscrever, como orientação teórica, a admissão do dever de o Estado promover a inclusão social do segmento em apreço e a possibilidade de fazê-lo através das normas tributárias isençionais. Como método, a abordagem vale-se de pesquisa bibliográfica e da legislação, a fim de compreender as regras e princípios que devem nortear o encaminhamento da matéria à luz dos direitos fundamentais. Como hipótese a ser testada no decorrer da argumentação, exsurge a compatibilização do art.111 do CTN com os princípios constitucionais tributários, notadamente o da isonomia, sem descurar de critérios de racionalidade e de controle intersubjetivo que teriam o condão de, eventualmente, dar azo a uma interpretação (supostamente) *contra legem* e, ainda, sem olvidar do princípio da segurança jurídica, vetor que norteia a compreensão do referido dispositivo para boa parte da doutrina.

Palavras-chave: Isenção. Tributo. Deficiência. Normas.

## ABSTRACT

SCHITTINI, Pedro Rodrigo Marques. **The interpretation of tax exemption in the light of fundamental rights**: the issue of people with disabilities. 2015. 148 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

This research is confined to investigating the issue concerning the interpretation of tax exemption from the perspective of fundamental rights, with regard to persons with disabilities. In this vein, seeking shall be limited, as theoretical orientation, the admission of duty of the State to promote the social inclusion of the segment in question and the possibility to do so through tax rules. As a method, the approach draws on literature and legislation in order to understand the rules and principles that should guide the referral of the matter in the light of fundamental rights. As a hypothesis to be tested in the course of argument, the compatibility of Article 111 of CTN with the tax constitutional principles, notably the equality, without neglecting the rationality and intersubjective control criteria that would have the power to eventually lead an interpretation (supposedly) against *legem* and also without forgetting the principle of legal certainty, vector that guides the understanding of the said device for much of the doctrine.

Keywords: Exemption. Taxes. Disability. Standards.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>1 RECONHECIMENTO E INCLUSÃO: CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ESTATUTO MORAL DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA</b> .....	15
1.1 <b>Novos Paradigmas Éticos e Conceituais Relacionados às Pessoas com Deficiência</b> .....	15
1.2 <b>Equidade, Inclusão e Liberdade: Um diálogo entre Raws, Habermas e Sen</b> .....	24
1.2.1 <u>A Justiça como equidade de John Rawls</u> .....	24
1.2.2 <u>A perspectiva habermasiana: ética do discurso e inclusão</u> .....	27
1.2.3 <u>Amartya Sen e a abordagem das liberdades substantivas (capacidades)</u> ....	30
1.3 <b>O reconhecimento em Axel Honneth</b> .....	33
<b>2 O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE INCLUSÃO SOCIAL NO ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO</b> .....	38
2.1 <b>Limites e alcance da atividade reguladora estatal</b> .....	38
2.2 <b>Tributação como instrumento de intervenção no domínio econômico e social: a extrafiscalidade</b> .....	46
2.3 <b>Desoneração fiscal, isonomia e proporcionalidade</b> .....	51
<b>3 A INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA ISENCIONAL À LUZ DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS: A QUESTÃO DA PESSOA COM DEFICIÊNCIA</b> ....	58
3.1 <b>Do formalismo conceitual ao pluralismo metodológico</b> .....	58
3.2 <b>O problema da ponderação na axiologização dos direitos fundamentais e a vinculação do Juiz à lei</b> .....	61
3.3 <b>Breve nota sobre a hermenêutica filosófica de Gadamer no âmbito de uma teoria da norma jurídica tributária</b> .....	67
3.4 <b>Considerações acerca dos métodos e modelos interpretativos: uma crítica ao pensamento normativista</b> .....	74
3.5 <b>A interpretação literal e suas vicissitudes em face de conexões valorativas</b> .....	81

<b>4</b>	<b>HIPÓTESES DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA RELACIONADAS ÀS PESSOAS PORTADORAS DE DEFICIÊNCIA .....</b>	<b>95</b>
4.1	A aquisição de veículos automotores por pessoas portadoras de deficiência .....	95
4.2	Imposto de Renda Pessoa Física .....	121
4.3	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana .....	124
4.4	Outras hipóteses de benefícios e isenções fiscais .....	126
	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>130</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>136</b>

## INTRODUÇÃO

O compromisso assumido pelo Estado Brasileiro no tocante às pessoas com deficiência decorre precipuamente do princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, epicentro axiológico da ordem jurídica e fundamento da República, consoante expressa dicção do art. 1º, III, do Texto Maior. Ademais, o art. 3º, IV, da Constituição Federal estabelece que é objetivo fundamental da República Federativa do Brasil promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Com efeito, são inúmeros os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, em várias áreas do Direito, que contemplam direitos endereçados ao grupo em questão, objetivando assegurar tratamento digno e igualitário às pessoas com deficiência<sup>1</sup>. De fato, a Constituição da República consagra a proteção de tais indivíduos, sob a forma de outorga de garantias distintas, em ordem a promover a efetiva inserção desse seletor segmento na sociedade, consoante o disposto nos artigos 227 e 244<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Interessante compilação de tais normas consta de cartilha confeccionada pela Comissão dos Direitos das Pessoas com Deficiência da OAB-SP. Confira-se em <http://www.oabsp.org.br/comissoes2010/defesa-direitos-pessoas-especiais/cartilhas>. Acesso em 23/03/2014. À guisa de ilustração, podemos citar a Lei nº 7.853/89, que dispõe acerca da Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência; a Lei nº 8.028/90, que em seu artigo 23, cria a Coordenadoria Nacional para Integração da Pessoa Portadora de Deficiência; a Lei nº 8.069/90, que prevê que a criança e o adolescente portadores de deficiência receberão atendimento especializado; a Lei nº 8.112/90, em seu art.5º, assegura às pessoas portadoras de deficiência o direito de se inscrever em concurso público para provimento de cargo cujas atribuições sejam compatíveis com a deficiência de que sejam portadoras; para tais pessoas, serão reservadas até 20% (vinte por cento) das vagas oferecidas no certame; a Lei nº 8.213/91 (Lei de Cotas) estabelece a reserva de vagas de emprego para pessoas com deficiência (habilitadas) ou para pessoas que sofreram acidentes de trabalho, beneficiárias da Previdência Social (reabilitados); a Lei nº 8.899/94 concede passe livre às pessoas portadoras de deficiência no sistema de transporte interestadual; a Lei nº 8.989/95 dispõe sobre a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI-, na aquisição de automóveis para utilização por pessoas portadoras de deficiência etc.

<sup>2</sup> O art. 227 reza que o Estado deverá criar programas de prevenção e atendimento especializado para os portadores de deficiência física, sensorial ou mental, bem como de integração social do adolescente portador de deficiência, mediante o treinamento para o trabalho e a convivência, e a facilitação do acesso aos bens e serviços coletivos, com a eliminação de preconceitos e obstáculos arquitetônicos (art.227,§1º,II). O mesmo dispositivo constitucional prevê que “a lei disporá sobre normas de construção dos logradouros públicos e dos edifícios de uso público e de fabricação de veículos de transporte coletivo, a fim de garantir acesso adequado às pessoas portadoras de deficiência”. Já o art.244 da Carta Magna preceitua que “a lei disporá sobre a adaptação dos logradouros, dos edifícios de uso público e dos veículos de transporte coletivo atualmente existentes a fim de garantir acesso adequado às pessoas portadoras de deficiência, conforme o disposto no art.227, §2º”.

De se ressaltar que, conforme previsão contida no art.23, II, da Constituição da República, é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência. Já o art.24, inciso XIV, da Carta Magna, trata da competência da União, dos Estados e do Distrito Federal legislar concorrentemente sobre proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência, de modo que, em não havendo lei federal tratando de normas gerais sobre a matéria, os entes subnacionais exercerão a competência legislativa plena, consoante § 3º do supracitado art.24 da Lei Maior<sup>3</sup>.

Não obstante, cumpre registrar que no dia 06/07/2015, a Presidente da República sancionou a Lei nº 13.146, que institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), 23,9% da população brasileira tem algum tipo de deficiência. A nova legislação está em consonância com os pressupostos e matizes estabelecidos pela Convenção sobre os Direitos da Pessoa com Deficiência da ONU, incorporada à Constituição Federal em 2009<sup>4</sup>. Em razão do que estabelece o § 4º do supracitado art.24 da Carta Magna, o estado que eventualmente exerceu a competência legislativa plena terá suspensa a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário<sup>5</sup>.

A presente pesquisa cinge-se a investigar a questão atinente à interpretação da isenção tributária sob a ótica dos direitos fundamentais, no que diz respeito às

---

<sup>3</sup> Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 903, ajuizada pela Confederação Nacional do Transporte (CNT) contra a Lei Estadual nº 10.820/1992, de Minas Gerais, que obrigava as empresas concessionárias de transporte coletivo intermunicipal “a promoverem adaptações em seus veículos, a fim de se facilitar o acesso e a permanência de portadores de deficiência física e de pessoas com dificuldades de locomoção”. In casu, os Ministros acompanharam o voto do relator, Ministro Dias Toffoli, no sentido de que o estado de Minas Gerais fez uso de sua competência concorrente nos termos do art.24, XIV, da Constituição Federal, ao tratar sobre o tema previsto no art.244 do Texto Maior. Desta feita, o STF destacou que o estado exerceu, de forma legítima, competência legislativa plena, nos termos do parágrafo 3º do art.24 da CF/88, uma vez que, até então, inexistia lei federal tratando de normas gerais sobre a matéria. Esta norma somente veio a ser editada em 2000, com o advento da Lei nº 10.098, de âmbito federal.

<sup>4</sup> Fonte: <http://blog.planalto.gov.br/tempo-real-presidenta-dilma-sanciona-estatuto-da-pessoa-com-deficiencia> Acesso em 06/07/2015.

<sup>5</sup> Por exemplo, a Lei nº 18.419/2015, sancionada em janeiro de 2015, estabelece o Estatuto da Pessoa com Deficiência do Estado do Paraná. Tal estatuto tem 277 artigos e objetiva viabilizar uma série de direitos descritos na CDPD/ONU. Em havendo qualquer dispositivo contrário ao novel Estatuto de âmbito federal, aplicar-se-á o disposto no § 4º do art.24 da CF/88, suspendendo-se a eficácia da lei estadual.

peças com deficiência. Nesse diapasão, buscar-se-á circunscrever, como orientação teórica, a admissão do dever de o Estado promover a inclusão social do segmento em apreço e a possibilidade de fazê-lo através das normas tributárias isençõais. Como método, a abordagem vale-se de pesquisa bibliográfica e da legislação, a fim de compreender as regras e princípios que devem nortear o encaminhamento da matéria à luz dos direitos fundamentais. Como hipótese a ser testada no decorrer da argumentação, exsurge a compatibilização do art.111 do CTN com os princípios constitucionais tributários, notadamente o da isonomia, sem descurar de critérios de racionalidade e de controle intersubjetivo que teriam o condão de, eventualmente, dar azo a uma interpretação (supostamente) *contra legem* e, ainda, sem olvidar do princípio da segurança jurídica, vetor que norteia a compreensão do referido dispositivo para boa parte da doutrina.

Convém anotar que malgrado o indigitado art.111 do CTN ser alvo de judiciosas e severas objeções em sede doutrinária<sup>6</sup>, não raro o aplicador do direito, atendo-se tão-somente ao método (apriorístico) de interpretação literal de enunciados normativos isençõais, malfez o princípio constitucional da isonomia, sendo certo que tais violações— eventualmente *fundamentadas* em outros postulados ou contra-argumentos de envergadura constitucional, tais como os da legalidade, segurança jurídica, equilíbrio financeiro-orçamentário etc -, no caso das pessoas com deficiência, inexoravelmente irradiam efeitos nefastos de injustiça fiscal.

Com efeito, tendo em conta que a autonomia do direito tributário não pressupõe uma análise estanque acerca das normas jurídicas que compõem a

---

<sup>6</sup> A esse respeito, Gilberto de Ulhôa Canto, um dos membros da Comissão Elaboradora do Anteprojeto do Código Tributário Nacional (CTN), no que diz com a previsão da interpretação literal para determinadas normas, já ponderava, em 1972: “ 2.2.21. Na verdade, hoje penso que teria sido mais certo (e, nesta afirmativa é claro que faço a minha autocrítica) limitar a matéria do CTN relativa à interpretação da legislação tributária apenas aos seus artigos 109 e 110 (estes, pela importância, já assinalada, da sua função de obstar a que o sistema impositivo seja violado) e o atual artigo 112 (porque o princípio da aplicação da *lex mitior*, consagrado no artigo 106, II, do CTN, tradicionalmente encontra correlação no método interpretativo mais brando), fazendo-os preceder, simplesmente, de um outro que consagrasse a tendência moderna ou abrisse margem para o recurso aos métodos usados na interpretação da lei em geral. 2.2.22. Considero inaceitável, já agora, a tese de que se deva interpretar literalmente a norma de lei que outorga isenção. Em conferência que fiz no Instituto dos Advogados Brasileiros em 1958 (vide meu “Temas de Direito Tributário”, ed. Alba, 1964, vol. 3º, pág.195) admiti tal processo hermenêutico quanto às normas sobre isenção, embora tivesse advogando a interpretação teológica sempre que se tratasse de imunidade. Hoje, estou convencido de que a literalidade não se justifica, sequer na interpretação das leis puramente isentivas” (Parecer inédito, emitido em 07.01.1972).

referida disciplina<sup>7</sup>, e, sobretudo em face da dimensão axiológica do tema deste trabalho, de rigor a adoção de uma abordagem propedêutica e interdisciplinar relacionada ao reconhecimento social dos indivíduos com deficiência, bem assim à sua inclusão em uma sociedade pós-moderna cada vez mais competitiva.

Nesse quadrante, o trabalho está dividido em três grandes blocos, vocacionados ao estudo da *ética*, da *norma*<sup>8</sup> e da *interpretação*. No entanto, por razões fundamentalmente metodológicas, reputamos conveniente dividi-lo em quatro capítulos, a seguir delimitados.

O primeiro capítulo, após apresentar um breve histórico no que toca à mudança de paradigma na forma como a deficiência é definida, sobretudo após a Convenção das Nações Unidas sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (CDPD), repercutirá algumas críticas formuladas à concepção de justiça distributiva rawlsiana, notadamente aquelas veiculadas por Habermas e Sen. Após, buscar-se-á um diálogo com a teoria crítica do reconhecimento em Axel Honneth, consubstanciada no valor moral das atribuições recíprocas de identidade, através de interações interpessoais.

Frise-se, desde já, que tais aportes teóricos, a nosso sentir, e muito embora limitados ante as especificidades da pesquisa, podem contribuir para o encaminhamento de reflexões acerca da interpretação da isenção tributária em prol das pessoas com deficiência.

O segundo capítulo será dedicado ao estudo do direito tributário como indutor de políticas econômicas e sociais, com esboço em critérios ou parâmetros de legitimidade de tais medidas, em ordem a salvaguardar os valores e matices albergados na concepção de Justiça Fiscal adotada na Carta Política de 1988. Sem embargo, é de se destacar, de súbito, a abordagem relacionada às finalidades extrafiscais dos tributos, máxime no tocante ao controle de proporcionalidade com vistas à realização da isonomia.

No terceiro capítulo o objeto será a interpretação da norma tributária isencional à luz dos direitos fundamentais. Afigura-se oportuno, pois, advertir o leitor,

---

<sup>7</sup> Valemo-nos de Liam Murphy e Thomas Nagel: “Numa economia capitalista, os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva” In O mito da propriedade: os impostos e a justiça; tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 1ª edição, 2005, p.5.

<sup>8</sup> Referimo-nos à norma tributária com finalidade extrafiscal.

desde já, de que não é objetivo do nosso trabalho discorrer acerca da teoria da isenção tributária e seus desdobramentos. Um dos aspectos mais intricados nesse ponto diz respeito à necessidade de adoção de critérios de racionalidade e de controle intersubjetivo, haja vista as possíveis conexões valorativas entre os vetores que informam a interpretação *literal* da isenção tributária e outros de envergadura constitucional, os quais, eventualmente, não se coadunam com a solução decorrente da aplicação do método a que alude o art.111, II, do CTN. Destarte, para além de criticar, sob um viés meramente metodológico, o dispositivo legal que prevê a interpretação literal das isenções tributárias, releva assinalar a necessidade de o intérprete ou aplicador da norma exonerativa infraconstitucional justificar, em seu discurso, as razões pelas quais determinado cânone interpretativo deve ser considerado em dado caso concreto, sob pena de afronta ao Estado de Direito.

No quarto e último capítulo serão analisadas algumas hipóteses de isenção tributária em prol das pessoas portadoras de deficiência e a tendência da Jurisprudência quanto ao encaminhamento da matéria.

Após, seguem as conclusões do trabalho em proposições objetivas.

A toda evidência, a pesquisa não pretende exaurir o tema, mas contribuir para um debate multidisciplinar comprometido com os valores e princípios constitucionais de proteção às pessoas com deficiência, sem olvidar de outros postulados de interesse de toda a sociedade, como legalidade e segurança jurídica.

Com efeito, em sendo o direito tributário relevante instrumento de inclusão social, torna-se premente o enfrentamento de tais questões, não apenas porque de interesse mediato do importante segmento populacional em questão, mas porque relacionadas com o aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito, em última análise.

# 1 RECONHECIMENTO E INCLUSÃO: CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ESTATUTO MORAL DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

## 1.1 Novos Paradigmas Éticos e Conceituais Relacionados às Pessoas com Deficiência

O tratamento conferido às pessoas com deficiência<sup>9</sup> no decorrer da história da humanidade variou do total abandono social e aplicação de pena capital, até a proteção de tais indivíduos em função de mera superstição – porquanto maldições ou bênçãos estariam destinadas àqueles que assumissem para si a tutela dos *desvalidos, incapacitados, aleijados, mancos, retardados* etc, expressões que bem enfatizavam a discriminação arraigada no seio social<sup>10</sup>.

À guisa de ilustração, vale citar que a própria Bíblia<sup>11</sup>, em Levítico 21, 16-20, preceitua que

---

<sup>9</sup> Cumpre anotar que a Constituição da República de 1988, diversamente das anteriores, que fizeram uso de expressões hoje afastadas, tais como “deficiente” e “excepcional”, adota as terminologias “portador de deficiência” (art.7º, XXXI) e “pessoas portadoras de deficiência” (art.37, VIII). Nada obstante, a expressão “pessoa com deficiência” é a mais utilizada no âmbito internacional, reconhecida inclusive pela Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência da Organização das Nações Unidas, assinada pelo Brasil. A expressão “pessoa portadora de deficiência”, a despeito de estar prevista na Constituição da República, não é adotada em nível internacional, uma vez que as deficiências não se portam, estão com a pessoa ou na pessoa. Já a expressão “pessoa com necessidades especiais” é gênero que contém as pessoas com deficiência, mas também idosos, gestantes, entre outros que careçam de tratamento diferenciado. Para fins deste trabalho, utilizaremos as expressões “pessoas com deficiência” e/ou “pessoas portadoras de deficiência”.

<sup>10</sup> Ricardo Tadeu Marques da Fonseca destaca que “os povos primitivos tratavam-nas das mais diversas formas: muitos, simplesmente, eliminavam-nas, como empecilhos que representavam para a caça e para a marcha natural entre os nômades; outros, ao contrário, protegiam-nas, sustentando-as, no afã de conquistar a simpatia dos deuses, ou como medida de recompensa por mutilações sofridas durante a caça ou durante a guerra” FONSECA, Ricardo Tadeu Marques da. *A pessoa com deficiência e a lapidação dos direitos humanos: o direito do trabalho, uma ação afirmativa*. São Paulo: LTr, 2006, p.71.

<sup>11</sup> Não se pode olvidar, contudo, da valorosa influência do cristianismo no tocante ao encaminhamento das questões afetas aos portadores de deficiência, notadamente a partir da Idade Média, conforme se depreende de alentada tese de doutorado de Edilson Soares de Lima, in verbis: “A implantação e a solidificação da doutrina cristã trouxeram um tratamento mais digno pela sociedade a todos aqueles que estavam marginalizados, como os escravos e os portadores de quaisquer deficiências. A mudança na sociedade ocorreu porque pela doutrina cristã todos foram criados à imagem e semelhança de Deus, não importando a situação em que a pessoa encontrava-se. Foi uma mudança radical, porque se Deus é perfeito como criou filhos imperfeitos?” *Discriminação positiva e o portador de necessidades especiais*. Tese (Doutorado em Direito do Trabalho) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p.16-17.

Nenhum de seus descendentes, nas futuras gerações, se tiver algum defeito corporal, não poderá oferecer alimento do seu Deus. Não poderá apresentar-se ninguém defeituoso, que seja cego, coxo, atrofiado, deformado, que tenha perna ou braço fraturado, que seja corcunda, anão, que tenha defeito nos olhos ou catarata, que tenha pragas postulentas, ou que seja eunuco.

Já a Lei das XII Tábuas determinava que o *pater família* eliminasse o filho com deficiência; os que não eram sumariamente assassinados eram abandonados pelos pais e/ou acolhidos para serem utilizados na mendicância ou serem objetos de alienação na condição de escravos<sup>12</sup>.

Além de suportar a própria dor decorrente da enfermidade, a pessoa com deficiência, não raro, era penalizada, dada a noção de que tais indivíduos teriam perpetrado algum mal para merecer tamanho infortúnio. Veja-se:

No século XV, Lutero, fundador do protecionismo, recomendava fortemente que crianças com deficiência devessem ser jogadas no rio. No século XVI, os leprosos holandeses tiveram todos os seus bens confiscados pelo Estado para sustentar as boas almas que não foram castigadas pela lepra. Não bastasse a enfermidade, as pessoas ainda eram penalizadas pelo preconceito de que fizeram algum mal para merecê-la<sup>13</sup>.

Em que pese os avanços científicos verificados a partir da modernidade, é de se constatar que não houve aporte humanitário significativo no que diz com a questão do preconceito, haja vista, por exemplo, a exclusão dos deficientes na Era Industrial (vistos como desajustados em face do sistema de produção em massa), bem assim a odiosa investida de Adolf Hitler em face dos portadores de deficiência durante a Segunda Guerra Mundial.

Ainda hoje, em determinadas culturas, a deficiência é alvo de superstições, vejamos:

Na Tanzânia, as deficiências, para milhões de trabalhadores rurais e operários, são um mau presságio para o clã afetado e uma maldição para os pais. E como as mulheres africanas ocupam uma posição legal na escala tradicional, a mãe é sempre a vítima inevitável de especulações e desdém.

---

<sup>12</sup> LARAIA, Maria Ivone Fortunato. A pessoa com deficiência e o direito ao trabalho. Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência para obtenção do título de Mestre em Direito das Relações Sociais, Subárea de Direito do Trabalho, sob a orientação do Professor Doutor Paulo Sérgio João. São Paulo, 2009,p.23.

<sup>13</sup> LOPES, Laís Vanessa Carvalho de Figueiredo. Convenção sobre os direitos das pessoas com deficiência da ONU. In GUGEL, Maria Aparecida; COSTA FILHO, Waldir Macieira da; RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes (Orgs.). Deficiência no Brasil: uma abordagem integral dos direitos das pessoas com deficiência. Florianópolis: Obra Jurídica, 2007, p.43.

Por isso, casamentos entre clãs que têm filhos com deficiências mentais são classificados socialmente como tabu<sup>14</sup>.

A concepção contemporânea de direitos humanos<sup>15</sup>, concebida como uma resposta às atrocidades cometidas durante o nazismo, veio a ser introduzida pela Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948<sup>16</sup>. Com efeito, a barbárie do regime totalitário<sup>17</sup> acarretou uma ruptura de paradigmas, pelo que de rigor a reconstrução dos direitos humanos como referencial ético em ordem a nortear a luta pela dignidade humana<sup>18</sup>.

De fato, a Declaração, retomando os ideais da Revolução Francesa, a saber liberdade, igualdade e fraternidade, representa documento histórico de afirmação dos direitos do homem, na medida em que consagra as liberdades individuais clássicas e os direitos políticos.

---

<sup>14</sup> OMS, *Intellectual Disabilities Atlas*, 2007, p. 67

<sup>15</sup> A doutrina jurídica contemporânea distingue os direitos humanos dos direitos fundamentais, na medida em que estes últimos são justamente os direitos humanos consagrados pelo Estado mediante normas escritas. Por todos, COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*, 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

<sup>16</sup> Confira-se o segundo parágrafo do Preâmbulo da Declaração: "Considerando que o desprezo e o desrespeito pelos direitos do homem resultaram em atos bárbaros que ultrajaram a consciência da Humanidade e que o advento de um mundo em que os homens gozem de liberdade de palavra, de crença e da liberdade de viverem a salvo do temor e da necessidade foi proclamado como a mais alta aspiração do homem comum". Não obstante, vale lembrar, contudo, que oito meses antes da adoção da Declaração Universal dos Direitos Humanos pela Assembleia-Geral das Nações Unidas, vinte e um países das Américas reunidos em Bogotá, adotaram aquele que, de fato, deveria ser considerado como o primeiro instrumento de relevo no campo da proteção internacional dos direitos humanos: a Declaração Americana dos Direitos do Homem. Vide SOUZA, Danielle Aleixo Reis do Valle. *O Estado Brasileiro e a Corte Interamericana de Direitos Humanos: Reflexões sobre o multilateralismo em direitos humanos no âmbito da organização dos Estados Americanos*. Revista da AGU- Advocacia-Geral da União. Ano VII- Número 16- Brasília, abr./jun. de 2008, p. 81.

<sup>17</sup> Em monumental obra dedicada ao totalitarismo, Hannah Arendt observou que o governo verdadeiramente totalitário, para além de promover a mera imposição da igualdade de condições aos governados, interfere em aspectos não-políticos entre os subjugados, tais como laços de família e de interesses culturais comuns, in verbis: "O totalitarismo que se preza deve chegar ao ponto em que tem de acabar com a existência autônoma de qualquer atividade que seja, mesmo que se trate de xadrez. Os amantes do 'xadrez por amor ao xadrez', adequadamente comparados por seu exterminador aos amantes da 'arte por amor à arte', demonstram que ainda não foram absolutamente atomizados todos os elementos da sociedade, cuja uniformidade inteiramente homogênea é a condição fundamental para o totalitarismo". In Arendt, Hannah. *As origens do totalitarismo: totalitarismo, o paroxismo do poder*. Tradução de Roberto Raposo, 1ª edição brasileira, 1979, Editora Documentário, Rio de Janeiro, v.III, p.50.

<sup>18</sup> Ver Piovesan, Flávia. *Direitos Humanos e justiça internacional: um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano*. São Paulo: Saraiva, 2007. 1ª edição, 2ª triagem, p.8/9.

Em obra dedicada à análise da dignidade humana<sup>19</sup> no direito constitucional alemão, Ana Paula Barbosa- Fohrmann<sup>20</sup> pontua que

Até o século XIX, surgiram várias concepções da dignidade humana no Ocidente. A primeira foi a concepção religiosa que dominou a Idade Média e, de acordo com a qual, a dignidade humana se basearia num atributo decorrente da imagem de Deus. Em segundo lugar, apareceram as concepções modernas, como as de P. dela Mirandola, S. Pufendorf e I. Kant. A dignidade do homem se distanciou da ideia da imagem de Deus. O indivíduo obteve um posicionamento especial. Ele passou a se encontrar, como totalidade, no centro do mundo. Nesse sentido, seu posicionamento foi comparado ao de Deus. A dignidade passou a ser justificada com base na liberdade humana e na autodeterminação (P. dela Mirandola). A dignidade seria parte da natureza humana e só seria reconhecida e respeitada no convívio social (S. Pufendorf). No Iluminismo, a dignidade incorporou uma feição moral e liberal. Só homens racionais, que se submetessem moralmente e por livre arbítrio à lei, possuiriam dignidade. Pelo fato de o homem ser digno, não poderia ser tratado como mero objeto, mas como uma totalidade insubstituível (I. Kant). Segundo a concepção socialista do Século XIX, a dignidade se identificou com a justiça e o trabalho. O homem poderia vir a perdê-la, caso viesse a viver em uma sociedade que não assegurasse os pressupostos de uma vida digna. No século XX, o respeito pela dignidade do homem assumiu contorno universal em virtude das atrocidades cometidas durante a Segunda Guerra Mundial. Com o objetivo de impedir a repetição do genocídio e de outros crimes contra a humanidade, a dignidade humana foi inserida na Carta das Nações Unidas e na Declaração Universal dos Direitos Humanos.

Jorge Miranda<sup>21</sup> elenca as seguintes projeções do princípio da dignidade da pessoa humana à luz do direito português, quais sejam

- a) A dignidade da pessoa humana reporta-se a todas e cada uma das pessoas e é a dignidade da pessoa individual e concreta;
- b) A dignidade da pessoa humana refere-se à pessoa desde a concepção, e não só desde o nascimento;
- c) A dignidade é da pessoa enquanto homem ou mulher;
- d) Cada pessoa vive em relação comunitária, o que implica o reconhecimento por cada pessoa da igual dignidade das demais pessoas;
- e) Cada pessoa vive em relação comunitária, mas a dignidade que possui é dela mesma, e não da situação em si;
- f) A dignidade determina respeito pela liberdade da pessoa, mas não pressupõe capacidade (psicologia) de autodeterminação;
- g) A dignidade da pessoa permanece independentemente dos seus comportamentos sociais;
- h) A dignidade da pessoa exige condições adequadas de vida material;

<sup>19</sup> Convém trazer a colação a lição de Ingo Wolfgang Sarlet, no sentido de que não se afigura lícito confundir as noções de dignidade da pessoa humana (atributo da pessoa humana individualmente considerada) e dignidade humana (da humanidade), pelo que não haveria que se falar em atentados contra a dignidade da pessoa humana em abstrato. SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p.96.

<sup>20</sup> In A Dignidade Humana no Direito Constitucional Alemão, Editora Lumen Jures, Rio de Janeiro, 2012, p.9/10.

<sup>21</sup> MIRANDA, Jorge. A Dignidade da Pessoa Humana e a unidade valorativa do sistema de direitos fundamentais. Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro: MPRJ, n. 52, abr./jun. 2014, p.74.

- i) O primado da pessoa é o do ser, não o do ter; a liberdade prevalece sobre a propriedade;
- j) Só a dignidade justifica a procura da qualidade de vida;
- k) A dignidade de cada pessoas é um prius em relação à vontade popular;
- l) A dignidade da pessoa está para além da cidadania portuguesa.

No direito brasileiro, o tema da dignidade da pessoa humana tem sido objeto de judiciosos estudos doutrinários<sup>22</sup>, sendo, pois, inabarcável no âmbito da presente pesquisa. Demais disso, por razões fundamentalmente metodológicas, insta salientar que aspectos relevantes relacionados ao referido princípio serão reportados no decorrer do trabalho, haja vista o entrelaçamento entre o princípio da dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais e outros princípios constitucionais, notadamente o da isonomia. Por ora, fiquemos com a formulação de Ingo Wolfgang Sarlet, segundo a qual estamos a tratar de um valor-guia não apenas dos direitos fundamentais, mas de toda a ordem constitucional; e que tal princípio constitucional (o de maior hierarquia axiológico-valorativa, diga-se) implica o reconhecimento de que o Estado existe em função da pessoa humana, e não o contrário<sup>23</sup>.

Ressalte-se, pois, que os influxos do postulado ético kantiano são incontestes em matéria de dignidade da pessoa humana, vejamos:

Age de tal maneira que uses a humanidade, tanto na tua pessoa como na pessoa de qualquer outra, sempre e simultaneamente como fim e nunca simplesmente como meio.

[...]

No reino dos fins, tudo tem um preço e uma dignidade. Quando uma coisa tem um preço, pode-se pôr em vez dele qualquer outro como equivalente; mas quando uma coisa está acima de todo o preço e, portanto, não permite equivalente, então tem ela dignidade<sup>24</sup>.

Por exemplo, o imperativo categórico de Kant pode ser observado por ocasião da declaração de inconstitucionalidade da Lei de Segurança Aérea na Alemanha, em 2006. A referida norma, sob os influxos do ataque às Torres Gêmeas do World Trade Center, permitia ao Estado abater um avião de passageiros

<sup>22</sup> Por todos: BARROSO, Luís Roberto. A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo: Natureza Jurídica, Conteúdos Mínimos e Critérios de Aplicação. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010.

<sup>23</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p.98.

<sup>24</sup> KANT, Immanuel. Fundamentação da metafísica dos costumes. Trad. portuguesa. Coimbra: Atlântida, 1960, p.68 e 76.

eventualmente utilizado para fins terroristas. Não obstante, prevaleceu o entendimento segundo o qual o Estado não pode dispor de qualquer cidadão como meio, ainda que para fins de salvar outras vidas<sup>25</sup>.

Considerações iniciais feitas, cumpre anotar que existem diferentes conceitos de deficiência, sendo certo que deficiência não é algo claramente definido e que diferentes fatores, tais como sociedade e cultura, podem influenciar sobremaneira na elaboração do aludido conceito. Ademais, os dados disponíveis revelam bem tal dificuldade: de acordo com a OMS, as pessoas com deficiência seriam 10% (dez por cento) da população mundial, em média. Já o banco de dados DISTAT, da ONU, que compila as estatísticas de diferentes países, menciona números que vão de 0,3% (Tailândia) a 20% (Nova Zelândia)<sup>26</sup>.

Deveras, para obter uma compreensão abrangente e produzir dados confiáveis, as agências internacionais, como a OMS, estão trabalhando atualmente com uma definição geral, sendo certo que a elaboração de uma definição internacional é algo extremamente desafiador, mormente em face da variedade de culturas e respectivas formas de tratar o tema.

Na seara internacional, as questões afetas à deficiência são comumente agrupadas em quatro modelos: a) Modelo caritativo: enxerga as pessoas com deficiência como vítimas de sua incapacidade. A deficiência é vista como um déficit; b) Modelo médico (ou individual): reconhece que as pessoas com deficiência têm problemas físicos que precisam ser curados; c) Modelo social: a deficiência é tida como corolário do modo com a sociedade está organizada. Tal modelo busca problematizar a questão da discriminação e barreiras à inclusão social de tais indivíduos; e d) Modelo baseado em direitos: semelhante ao modelo social; o seu foco incide no cumprimento dos direitos humanos<sup>27</sup>.

Desde 1980, a OMS, via Classificação Internacional de Deficiências, Incapacidades e Desvantagens (ICIDH), tem apresentado o mais importante sistema

---

<sup>25</sup> Vide HABERMAS, Jürgen. O conceito de dignidade humana e a utopia realista dos direitos humanos. RDE- Revista de Direito do Estado, ano 7, nº 22: jan/mar 2012, p.80.

<sup>26</sup> Disponível em: < <http://www.making-prsp-inclusive.org/pt/6-deficiencia/61-o-que-e-deficiencia/613-a-definicao-da-oms.html>> Acesso em 20/12/2014. O presente conteúdo/website contém a versão revista do manual que foi originalmente parte integrante do projeto “Documento de Estratégia para Redução da Pobreza e Deficiência”, iniciado por Judy Heumann, Disability Advisor of the World Bank, com o apoio de um fundo alemão (via GTZ/BMZ).

<sup>27</sup> Ibidem

de classificação em matéria de deficiência<sup>28</sup>. A referida classificação foi revisada no final dos anos 90, dando origem à Classificação Internacional de Funcionalidade, Incapacidade e Saúde (ICF) em 2002. Esta classificação introduziu três dimensões da deficiência humana: o corpo, as atividades e a participação<sup>29</sup>.

Com efeito, no âmbito de uma reconstrução ética dos direitos humanos, tendo como fundamento a dignidade humana, releva pontuar que a abordagem em relação à deficiência, pautada durante muito tempo pela mera consideração biológica do indivíduo, passou a adotar um viés biopsicossial, levando em consideração diferentes aspectos de saúde, tais como biológico, individual e social<sup>30</sup>.

No âmbito do Direito brasileiro, a leitura atenta dos arts. 3º e 4º do Decreto nº 3.298, de 20 de dezembro de 1999<sup>31</sup>, que regulamenta a Lei nº 7.853/89, que dispõe

---

<sup>28</sup> No entendimento do ICIDH, “incapacidade” refere-se à situação física da pessoa; “deficiência” significa a limitação de atividades devido à incapacidade; e “desvantagem” expressa as limitações em termos de desempenho de um papel social. *Ibidem*.

<sup>29</sup> *Ibidem*

<sup>30</sup> Luiz Alberto David Araújo afirma que “o que define a pessoa portadora de deficiência não é a falta de um membro nem a visão ou audição reduzidas. O que caracteriza a pessoa portadora de deficiência é a dificuldade de se relacionar, de se integrar na sociedade. O grau de dificuldade para integração social é que definirá quem é ou não portador de deficiência” In ARAUJO, Luiz Alberto David. A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência e o cumprimento do princípio da dignidade da pessoa humana. In MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antônio Marques da (Coords.). Tratado luso-brasileiro da dignidade humana. São Paulo: Quartier Latins, 2008, p.23-24.

<sup>31</sup> Conforme art. 3º do Decreto nº 3.298, de 20 de dezembro de 1999, pode-se considerar “[...] I- deficiência – toda perda ou anormalidade de uma estrutura ou função psicológica, fisiológica ou anatômica que gere incapacidade para o desempenho de atividade, dentro do padrão considerado normal para o ser humano; II- deficiência permanente – aquela que ocorreu ou se estabilizou durante um período de tempo suficiente para não permitir recuperação ou ter probabilidade de que se altere, apesar de novos tratamentos; e III – incapacidade – uma redução efetiva e acentuada da capacidade de integração social, com necessidade de equipamentos, adaptações, meios ou recursos especiais para que a pessoa portadora de deficiência possa receber ou transmitir informações necessárias ao seu bem-estar pessoal e ao desempenho de função ou atividade a ser exercida” Já o art. 4º do supracitado Decreto considera pessoa portadora de deficiência a que se enquadra nas seguintes categorias: “I- deficiência física – alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, triplegia, triparesia, hemiplegia, hemiparesia, ostomia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, nanismo, membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho de funções; II- deficiência auditiva – perda bilateral, parcial ou total, de quarenta e um decibéis (dB) ou mais, aferida por audiograma nas frequências de 500HZ, 1.000HZ, 2.000Hz e 3.000Hz; III- deficiência visual – cegueira, na qual a acuidade visual é igual ou menor que 0,05 no melhor olho, com a melhor correção óptica; a baixa visão, que significa acuidade visual entre 0,3 e 0,05 no melhor olho, com a melhor correção óptica; os casos nos quais a somatória da medida do campo visual em ambos os olhos for igual ou menor que 60º; ou a ocorrência simultânea de quaisquer das condições anteriores; IV- deficiência mental – funcionamento intelectual significativamente inferior à média, com manifestação antes dos dezoito anos e limitações associadas a duas ou mais áreas de habilidades adaptativas, tais como: a) comunicação; b) cuidado pessoal; c)

acerca da Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência, já sinaliza que a deficiência não pode ser tida como mera doença, tratando-se, pois, de uma limitação ou redução de alguma habilidade ou sentido comparativamente à média ou padrão comumente estabelecido para o ser humano.

A Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência da ONU e seu Protocolo Facultativo foram firmados pelo Estado Brasileiro em 30 de março de 2007. Ao ser aprovada pelo Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo nº 186, de 9 de julho de 2008, e pelo Decreto do Poder Executivo nº 6.949, de 25 de agosto de 2009, a Convenção adquiriu equivalência de Emenda Constitucional<sup>32</sup>. O art.1º da Convenção preceitua que “*peçoas com deficiência são aquelas que tem impedimentos de natureza física, intelectual ou sensorial, os quais, em interação com diversas barreiras, podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade com as demais peçoas*”<sup>33</sup>.

Acerca do substrato ético-constitucional da CDPD/ONU e sua interpretação, cumpre trazer à baila a escoreita análise de Letícia de Campos Velho Martel, *in verbis*:

A CDPD/ONU é parte formal da Constituição brasileira. A primeira conclusão que daí se extrai é que todos os enunciados normativos prévios e futuros sobre a deficiência carecem de redação e interpretação conforme o texto magno. Para interpretá-lo, parte-se de uma hermenêutica constitucional inclusiva. Isso significa compreender a Constituição como um marco de ruptura com ambientes sócio-políticos e econômicos repressores, opressores, segregadores e assimilacionistas. Trata-se de um quadro normativo desenhado para quebrar estruturas de poder direto e fático, tanto quanto engrenagens de poder simbólico, no sentido que Bordieu empresta ao termo. Um documento constitucional modelado pela dignidade, liberdade, igualdade, solidariedade, justiça, participação e pluralidade<sup>34</sup>.

Ressalte-se que, malgrado redigida em termos internacionalistas, dirigida aos Estados partes, a CDPD/ONU, bem assim os demais tratados internacionais de

---

habilidades sociais; d) utilização dos recursos da comunidade; e) saúde e segurança; f) habilidades acadêmicas; g) lazer; e h) trabalho; V- deficiência múltipla- associação de duas ou mais deficiências”.

<sup>32</sup> É de se destacar que a Convenção sobre Direitos das Pessoas com Deficiência é a única aprovada nos termos do art. 5º, § 3º, pela maioria de dois terços, nas duas Casas do Congresso Nacional. A esse respeito, confira-se o voto da eminente Ministra Rosa Weber, no Recurso Extraordinário nº 440.028/SP.

<sup>33</sup> Convém anotar que as Regras Padrão da ONU sobre Igualdade de Oportunidades para Pessoas com deficiência (1993), a despeito de terem cumprido importante papel de orientação, não possuíam força vinculante.

<sup>34</sup> MARTEL, Letícia de Campos Velho. Adaptação razoável: o novo conceito sob as lentes de uma gramática constitucional inclusiva. In SUR. Revista Internacional de Direitos Humanos/ SUR- Rede Universitária de Direitos Humanos- v.8, n.14, junho de 2011, p.103/104.

direitos humanos, não possuem caráter meramente programático, *ex vi* dos arts. 5º, § 2º c/c 5º, XXV, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pelo que auto-aplicável, consoante orientação do Supremo Tribunal Federal<sup>35</sup>, ressalvadas as cláusulas mais sensíveis cuja efetivação carece da implementação de políticas públicas.

Tal Convenção de escopos inclusivos e emancipatórios, em última análise, *“unifica em um documento internacional um feixe de direitos humanos reconhecidos a um ‘grupo credor de direitos’, as pessoas com deficiência, reafirmando a ‘universalidade, a indivisibilidade, a interdependência dos direitos humanos”* <sup>36</sup>.

Concernentemente à discriminação, a CDPD/ONU consagra no direito constitucional brasileiro a *doutrina da discriminação por impacto adverso ou desproporcional*<sup>37</sup>, desenvolvida pela Suprema Corte dos EUA no caso *Griggs v. Duke Power Co.*, decidido em 1971<sup>38</sup>.

Sem embargo, a Convenção das Nações Unidas sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (CDPD) assinala uma notável mudança de paradigma acerca da forma como a deficiência é definida, reconhecendo explicitamente os direitos fundamentais das pessoas com deficiência. Tal posição, retirando do indivíduo o estigma da deficiência, visa superar as barreiras sociais, que impedem o pleno exercício das capacidades e obstaculizam a efetivação de projetos de inclusão social.

Em atenção aos pressupostos e matizes estabelecidos pela CDPD/ONU, e visando estabelecer normas gerais, bem como os critérios básicos para assegurar, promover e proteger o exercício pleno e em condições de igualdade de todos os

---

<sup>35</sup> Veja-se, por exemplo: STF, HC 87585/TO, 2008

<sup>36</sup> MARTEL, Letícia de Campos Velho. Adaptação razoável: o novo conceito sob as lentes de uma gramática constitucional inclusiva. In SUR. Revista Internacional de Direitos Humanos/ SUR- Rede Universitária de Direitos Humanos- v.8, n.14, junho de 2011, p.91.

<sup>37</sup> Conforme Letícia de Campos Velho Martel, “a discriminação por impacto adverso ocorre quando medidas públicas ou privadas que não são discriminatórias em sua origem nem estão imbuídas de intuito discriminatório, acabam por ensejar manifesto prejuízo, normalmente em sua aplicação, a alguns grupos minoritários, cujas características físicas, psíquicas ou modos de vida escapam ao da generalidade das pessoas a quem as políticas se destinam. Apoiadas na doutrina, as Cortes invalidam ou excepcionam leis, atos da administração ou até acordos coletivos e normas empresariais, criando uma barreira ao prejuízo oblíquo ensejado para as minorias” In ob.cit., p.91/92.

<sup>38</sup> SARMENTO, Daniel. A igualdade étnico-racial no direito constitucional brasileiro: discriminação “de facto”, teoria do impacto desproporcional e ação afirmativa. In CAMARGO, M.N (Org.). Leituras complementares de direito constitucional: direitos fundamentais. Salvador: JusPODIVM

direitos humanos e liberdades fundamentais pelas pessoas com deficiência, objetivando a sua inclusão social e cidadania plena e efetiva, sobreleva anotar que no dia 06 de julho de 2015, a Presidente da República sancionou a Lei nº 13.146, que institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência), representando significativo avanço institucional no sentido de combater a discriminação<sup>39</sup> e aperfeiçoar mecanismos de proteção de direitos das pessoas com deficiência<sup>40</sup>.

## 1.2 **Equidade, Inclusão e Liberdade: Um diálogo entre Raws, Habermas e Sen**

A filosofia política, por intermédio de diversos autores, exerce relevante papel no tocante às discussões acerca de temas sensíveis às pessoas com deficiência, tais como equidade, inclusão, liberdade, reconhecimento, entre outros. Tendo como ponto de partida a célebre obra de John Rawls, é possível identificar abordagens e críticas que, sob um viés filosófico e propedêutico, apontam para a necessidade de se conferir substrato ético por ocasião do enfrentamento de questões jurídicas afetas ao segmento minoritário em questão.

À toda evidência, os autores e suas respectivas obras mencionados pontualmente nesta pesquisa têm por finalidade situar o problema da pessoa com deficiência, sendo de todo descabida, no âmbito deste trabalho, qualquer pretensão de esgotar ou, por outra, sintetizar o pensamento de tais filósofos.

### 1.2.1 A Justiça como equidade de John Rawls

---

<sup>39</sup> O art.4º, § 1º, do novel Estatuto preceitua que “considera-se discriminação em razão da deficiência toda forma de distinção, restrição ou exclusão, por ação ou omissão, que tenha o propósito ou o efeito de prejudicar, impedir ou anular o reconhecimento ou o exercício dos direitos e das liberdades fundamentais de pessoa com deficiência, incluindo a recusa de adaptações razoáveis e de fornecimento de tecnologias assistivas”.

<sup>40</sup> Em linhas gerais, o “Estatuto da Pessoa com Deficiência- Lei Brasileira de Inclusão” define o que é considerado deficiência, estabelece direitos em áreas como educação, mercado de trabalho, saúde, mobilidade, moradia e cultura. O texto define pessoa com deficiência “aquela que tem impedimentos de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, os quais, em interação com uma ou mais barreiras, podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdade de condições com as demais pessoas”.

Em “Uma teoria da Justiça”, de John Rawls, publicado em 1971, o autor, insurgindo-se contra o utilitarismo e o intuicionismo, doutrinas que dominavam o debate filosófico à época, elabora uma teoria da justiça como equidade<sup>41</sup> a partir de um contrato hipotético, cujo objetivo último seria estabelecer certos princípios básicos de justiça. Tais princípios defendidos por Rawls, a rigor, seriam critérios a serem aplicados à estrutura básica da sociedade<sup>42</sup>.

O filósofo político norte-americano argumenta que a maneira pela qual podemos entender a justiça é indagando acerca de quais princípios concordaríamos em uma situação inicial de equidade.

Conforme bem sintetizado por Roberto Gargarella<sup>43</sup>:

A situação hipotética que Rawls supõe tende a refletir sua intuição de que a escolha de princípios morais não pode estar subordinada a nossas situações particulares. Para impedir a influência indevida das circunstâncias próprias de cada um, Rawls imagina uma discussão realizada por indivíduos racionais e interessados em si mesmos, que se propõem eleger – por unanimidade, e depois de deliberar entre eles – os princípios sociais que deverão organizar a sociedade. Os sujeitos que Rawls imagina surgem afetados por uma circunstância particular. Ocorre que estão sob um “véu de ignorância”, que os impede de conhecer qual é sua classe ou seu *status* social, a sorte ou desventura que tiveram na distribuição de capacidades naturais, sua inteligência, sua força, sua raça, a geração à qual pertencem etc. Tampouco conhecem suas concepções do bem ou suas propensões psicológicas específicas. Por outro lado, esse “véu” não os impede de reconhecer certas proposições gerais, tais como as descobertas básicas que as ciências sociais fizeram em matéria de economia, psicologia social etc. Em suma, o que os citados agentes desconhecem é qualquer informação que lhes permita orientar a decisão em questão a seu próprio favor.

Destarte, as partes, na “posição original”, buscam alcançar um acordo capaz que considerar imparcialmente os pontos de vista de cada um, sendo de relevo anotar que o “véu da ignorância” revela o “kantismo” próprio da teoria de Rawls, no sentido de que os princípios de justiça não devem sofrer os influxos do que é meramente contingente<sup>44</sup>.

Com efeito, Rawls pressupõe que todas as pessoas estariam motivadas a obter certo tipo específico de bens, que ele denomina “bens primários”, que seriam

---

<sup>41</sup> Conforme bem adverte Ricardo Lobo Torres, “(...) a palavra *fairness* é extremamente ambígua e pode ser entendida como ‘regra do jogo’ ou ‘imparcialidade’; Vamireh Chacon preferiu traduzi-la por equidade” In *Justiça Distributiva: Social, Política e Fiscal*. Revista de Direito Tributário 70, p.32.

<sup>42</sup> In *A Theory of Justice*, Cambridge, Harvard University Press, 1971.

<sup>43</sup> In *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*, São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p.21/22

<sup>44</sup> Vide GARGARELLA, in op.cit.

aqueles bens básicos indispensáveis para satisfazer qualquer plano de vida, tais como riqueza, oportunidades, talentos, saúde, inteligência etc. Aduz ainda que, em situações de incerteza, deverão as partes empregar um critério de racionalidade segundo o qual devem ser hierarquizadas as diferentes alternativas de acordo com seus piores resultados possíveis (regra *maximin*), de vez que “os sujeitos em questão não sabem qual é a probabilidade que tem a seu alcance; nem tem um particular interesse em benefícios maiores que o mínimo; nem querem opções que envolvam riscos muito graves”<sup>45</sup>.

Assentadas essas premissas, Rawls aponta dois princípios que deveriam instituir uma sociedade moderna, se ela tiver de garantir a cooperação justa e imparcial entre seus cidadãos, como pessoas livres e iguais. O primeiro, consubstanciado no princípio liberal, segundo o qual seriam concedidas a todos os cidadãos iguais liberdades subjetivas de ação<sup>46</sup>. O segundo, o princípio subordinado que regula e fixa os mesmos direitos de acesso aos cargos públicos para todos e que afirma que as desigualdades sociais só podem ser aceitas na medida em que ao menos tragam vantagens àqueles menos privilegiados<sup>47</sup>.

Sobre os desdobramentos de tal teoria liberal e igualitária no âmbito da justificação do tributo, e buscando situar a tributação para além do poder de coerção estatal, convém trazer à baila o magistério de Marco Antônio Ferreira Macêdo, *in verbis*:

O ideal de cidadania livre e igual demanda que a tributação seja justa no regime democrático, a partir de uma justificação pública que todos os integrantes da sociedade sintam-se motivados em endossar reciprocamente, de forma que ninguém possa razoavelmente rejeitá-la. Para além do abastecimento dos cofres estatais, a tributação deve ser instrumento da igualdade de oportunidades, de molde que todo indivíduo possa identificar-se como cidadão, e se sinta digno de igual respeito e

---

<sup>45</sup> In GARGARELLA, op.cit., p.24

<sup>46</sup> À guisa de exemplo, Rawls cita o direito de votar, a liberdade de consciência etc. Confira-se: “Important among these are political liberty ( the right to vote and to hold public office) and freedom of speech and assembly; liberty of conscience and freedom of thought; freedom of the person, which includes freedom from psychological oppression and physical assault and dismemberment (integrity of the person); the right to hold personal property and freedom from arbitrary arrest and seizure as defined by the concept of the rule of law. These liberties are to be equal by the first principle” In op.cit., p.53.

<sup>47</sup> Nesse sentido, para Rawls, “all social values – liberty and opportunity, income and wealth, and the social bases of self-respect – are to be distributed equally unless an unequal distribution of any, or all, of these values is to everyone’s advantage” In op.cit., p.54

consideração pelas autoridades que pela deliberação pública acabou por legitimar<sup>48</sup>.

Convém sublinhar a relevância e o protagonismo da teoria da justiça de John Rawls no processo de reabilitação da filosofia prática, verificada a partir da década de 60 do século passado, máxime porque impulsionou a retomada dos debates jurídico-políticos de temas tão caros na tradição ocidental, sobretudo aqueles concernentes ao âmbito do agir humano e de suas instituições.

### 1.2.2 A perspectiva habermasiana: ética do discurso e inclusão

Jürgen Habermas, por sua vez, em que pese admirar o projeto de Rawls e compartilhar com o autor de “Uma teoria da Justiça” preceitos e postulados epistemológicos, veicula um modelo de democracia deliberativa procedimental cujo maior desafio é conciliar as liberdades individuais com o princípio democrático. Nesse viés, pretende circunscrever umnexo entre duas realidades, quais sejam de um lado a eficácia dos processos políticos (facticidade) e de outro o que ele denomina “arranjo comunicativo dos processos democráticos de autocompreensão do Estado de Direito” (validade)<sup>49</sup>.

As objeções apresentadas pelo teórico alemão perpassam alguns aspectos<sup>50</sup>. Em primeiro lugar, questiona se o *design* da posição original teria o condão de assegurar um juízo imparcial no que concerne aos princípios de justiça; além disso, considera que Rawls deveria separar as questões de fundamentação das de aceitação; por fim, e como consectário, reputa inadequada a prevalência dos direitos básicos liberais sobre o princípio democrático de legitimação<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> MACÊDO, Marco Antônio Ferreira. A positivação da justiça na CF/88 e o contratualismo constitucional rawlsiano como chave de sua justificação. In Princípios de direito financeiro e tributário- Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres/ Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (orgs). Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.162.

<sup>49</sup> Ver HABERMAS, Jürgen. A inclusão do outro. Estudos de Teoria Política. Tradução: George Sperber e Paulo Astor Soethe (UFPR). Edições Loyola. São Paulo, 2002.

<sup>50</sup> Habermas registra que suas críticas ao projeto de Rawls estão inseridas em um contexto de “briga de família”. Confira-se: “Como admiro esse projeto, compartilho sua intenção e considero corretos seus resultados essenciais, o dissentimento de que quero falar acaba ficando dentro dos estreitos limites de uma briga de família”. Em outra passagem, afirma que suas observações “(...) se dirigem menos contra o projeto como tal, e mais contra alguns aspectos de sua realização” *Ibidem*, p.62/63.

<sup>51</sup> *Ibidem*, p.63.

De súbito, Habermas aduz que Rawls não logrou sustentar de que maneira cidadãos plenamente autônomos seriam representados por partes às quais careceria essa espécie de autonomia. Tais partes, na posição original, precisariam estar munidas de competências cognitivas que ultrapassassem a mera capacidade de decidir racionalmente. Nesse sentido:

Os cidadãos são, por pressuposto, pessoas morais, possuidoras de um senso de justiça e da capacidade de ter uma concepção própria do bem, assim como de um interesse em que essas predisposições sejam racionalmente aperfeiçoadas. Devido a seu design objetivamente racional, as partes são desoneradas justamente dessas características racionais das pessoas morais. Mesmo assim, espera-se que elas entendam e respeitem adequadamente esses “interesses da mais elevada ordem” dos cidadãos, resultantes justamente dessas características<sup>52</sup>.

Ainda abordando a questão atinente à posição original, Habermas pontua que o conceito de justiça rawlsiano baseado na ética dos bens – pois para as partes na situação da condição primitiva, os direitos são descritos como uma categoria de bens entre outras – não concebe imediatamente as liberdades fundamentais como direitos fundamentais, reinterpretando-as como bens fundamentais. Destarte, Rawls incorreria no erro de igualar o sentido deontológico das normas (que nos obrigam) ao sentido teleológico dos valores (que nós preferimos)<sup>53</sup>.

Concluindo a primeira parte de sua crítica, afirma que para as partes na condição original, a capacidade de tomar decisões racionais não se afigura suficiente para o fim de identificar os interesses prioritários de seus clientes, tampouco para entender direitos no sentido dado por Dworkin, é dizer, como trunfos<sup>54</sup>, com valor superior ao das metas fixadas coletivamente. Para o autor, a tentativa de Rawls de acolher intuitivamente o princípio kantiano de universalização, através de um artifício, qual seja a limitação da informação das partes na condição original – evitando-se uma multiplicidade de perspectivas particulares de

---

<sup>52</sup> *Ibidem*, p.65.

<sup>53</sup> Em síntese, “[...] as normas se diferenciam dos valores, primeiro por meio de suas relações com diferentes tipos de ação comandada por regras ou direcionadas para objetivos; segundo, pela codificação binária ou gradual de suas pretensões de validade; terceiro, por sua obrigatoriedade absoluta (ou relativa); e quarto, por meio dos critérios que deve preencher o conjunto dos sistemas de normas e de valores”. *Ibidem*, p.69.

<sup>54</sup> A metáfora dworkiana dos trunfos significa que as posições jurídicas individuais calcadas no direito a igual consideração e respeito que o Estado deve reconhecer a cada indivíduo funcionam como trunfos contra preferências externas, notadamente contra qualquer pretensão estatal em impor ao indivíduo restrições da sua liberdade em nome de concepções de vida que não são as suas e que, por qualquer razão, o Estado considere como merecedoras de superior consideração. In DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a sério*. Ed. WMF Martins Fontes, São Paulo, 2011, p.283 e seguintes.

interpretação -, não encontra guarida nas condições do moderno pluralismo social e ideológico. Na ética do discurso sustentada por Habermas:

Sob os pressupostos comunicacionais de um discurso não-coativo, preocupado em inserir e conduzido entre participantes livres e iguais, cada um é exortado a assumir a perspectiva – e com isso a auto-compreensão e compreensão de mundo – de todos os outros; desse cruzamento de perspectivas constrói-se uma perspectiva em primeira pessoa do plural (“nossa”) idealmente ampliada, a partir da qual todos podem testar em conjunto se querem fazer de uma norma discutível a base de sua práxis; isso precisa incluir uma crítica recíproca à adequação das interpretações da situação e das carências. No caminho de abstrações empreendidas sucessivamente, pode revelar-se então o cerne de interesses passíveis de generalização<sup>55</sup>

Noutro giro, Habermas critica a visão funcionalista da teoria *política* de Rawls, fundada na noção de “overlapping consensus”<sup>56</sup>, eis que pressuposto o valor intrínseco de uma teoria *justificada*. Nesse viés, “*a pergunta sobre se é possível a teoria contar com uma concordância pública – ou seja, com a concordância de um fórum do uso público da razão sob as perspectivas de diversas visões de mundo – perderia um sentido epistêmico e tocante à própria teoria*”<sup>57</sup>.

Em suma, para o representante da Escola de Frankfurt, a validade dos princípios de justiça carece de reconhecimento intersubjetivo, sob condições discursivas e isento de coações. Por conseguinte, a teoria de Rawls subtrairia dos cidadãos muitos dos discernimentos que eles, a cada geração, teriam de reconquistar. Nesse passo:

Os cidadãos, como exigiriam no entanto as condições históricas que se alteram, não podem experimentar esse processo como um processo aberto, interminado. Na vida real de sua sociedade, eles não podem inflamar o cerne radicalmente democrático que incandesce na condição primitiva, pois a partir da visão deles todos os discursos essenciais de legitimação já terão ocorrido no interior da teoria; e os resultados das discussões teóricas, eles já os encontram sedimentados na constituição. Pelo fato de os cidadãos

---

<sup>55</sup> In op.cit., p. 71 e 72

<sup>56</sup> Na obra “Liberalismo Político”, de 1991, Rawls modifica a sua teoria original, notadamente no que concerne à última parte de “Uma teoria da Justiça”, atinente à estabilidade do sistema. Com efeito, a despeito de reconhecer que as sociedades modernas se distinguem pela presença de um “pluralismo razoável” de concepções do bem, o acadêmico de Harvard sustenta que, mesmo nesse contexto, possível a elaboração de uma concepção de justiça compartilhada e que funcione. Recorre, outrossim, à ideia de consenso sobreposto (overlapping consensus), referindo-se a um acordo entre pessoas razoáveis que só aceitam doutrinas abrangentes razoáveis. Conforme esclarece Gargarella, “nesse sentido, o consenso sobreposto aparece como a única forma de permitir que, em um contexto ‘pluralista’, cada indivíduo chegue a aderir à concepção pública de justiça: esse consenso só pode ser alcançado uma vez que a concepção pública em questão apareça como razoável, ou mesmo como verdadeira, aos olhos de todos”. In op.cit., p.231.

<sup>57</sup> In op.cit., p. 76

não poderem entender a constituição como projeto, o uso público da razão não tem o sentido de um exercício atual de autonomia política, mas serve tão-somente à manutenção pacífica da estabilidade política<sup>58</sup>.

Deveras, o projeto habermasiano – inabarcável, diga-se, no âmbito do presente trabalho -, ao intentar fornecer, em linhas gerais, critérios racionais em ordem a viabilizar uma avaliação acerca da legitimidade dos regimes políticos, nomeadamente através da ética do discurso, assume posição singular no debate político-jurídico contemporâneo acerca dos direitos humanos, sobretudo diante de transformações acarretadas pela globalização<sup>59</sup>.

### 1.2.3 Amartya Sen e a abordagem das liberdades substantivas (capacidades)

Laureado com o prêmio Nobel de Economia em 1998 por seus estudos relacionados à pobreza, o economista indiano Amartya Sen questiona os conceitos “welfaristas” da economia do bem-estar, vinculados ao utilitarismo<sup>60</sup>, bem assim revê os pressupostos igualitários, sobretudo no que toca à teoria da justiça de John Rawls.

Com efeito, o autor de “Desenvolvimento como liberdade” propõe um deslocamento do foco de atenção no tocante às abordagens avaliativas amplamente utilizadas em fóruns econômicos e sociais, fundadas majoritariamente em critérios de renda e riqueza. Tais paradigmas, na concepção de Sen, seriam uma forma equivocada de julgar a vantagem, como apontado inclusive por Aristóteles na *Ética a Nicômaco*:

A vida dedicada à obtenção de riqueza é de certa forma uma violência e a riqueza não será manifestamente o bem de que estamos à procura, porque é meramente útil, portanto, enquanto útil, existe apenas em vista de outra coisa diferente de si<sup>61</sup>.

---

<sup>58</sup> *In op.cit.*, p.84.

<sup>59</sup> Interessante estudo a respeito de algumas propostas apresentadas pelo principal herdeiro da Escola de Frankfurt consta da obra “Jürgen Habermas: Filósofo do Direito”, de lavra do Professor Antônio Cavalcanti Maia, Editora Renovar, 2008.

<sup>60</sup> Sen relembra que “[...] utilitarianism, pioneered by Jeremy Bentham, concentrates on individual happiness or pleasure (or some other interpretation of individual ‘utility’) as the best way of assessing how advantaged a person is and how that compares with the advantages of others” In *The Idea of Justice*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2009, p.231.

<sup>61</sup> In *Ética a Nicômaco*; tradução do grego de Antônio de Castro Caeiro. São Paulo: Atlas, 2009, Livro I, p.22.

Nesse contexto, de rigor a análise do desenvolvimento como um processo de expansão das liberdades reais, evitando-se um recorte que leve em consideração apenas o fator renda<sup>62</sup>. A esse respeito, José Ricardo Cunha e Nadine Borges<sup>63</sup> observam que

O conceito de pobreza com base na renda é bastante utilizado por órgãos e organismos oficiais nacionais e internacionais por permitir mensurações objetivas das condições de vida das pessoas. Dentro desse conceito, é comum se falar em pobreza extrema e pobreza moderada. As Nações Unidas – por exemplo, o Pnud – consideram pobreza extrema a situação daquela pessoa que ganha menos de um dólar PCC (dólar por paridade de poder de compra, isto é, aquele que elimina a diferença de custo de vida entre os países, permitindo, assim, uma análise global). Já o IBGE considera estar em pobreza extrema aquele indivíduo que possui renda mensal inferior a um quarto do salário mínimo. No mais das vezes, as políticas econômicas e as políticas distributivas são pensadas tendo em vista este conceito de pobreza.

Já o conceito de pobreza como privação de capacidades leva em consideração o quadro mais amplo de bem-estar da pessoa. Nessa linha, pobres seriam as pessoas privadas de suas capacidades, ou seja, privadas das liberdades básicas de que podem (e devem) desfrutar para uma vida digna [...] O pleno exercício de liberdades plenas é o que coloca o sujeito em condição de exercer uma vida com qualidade. Já a limitação dessas liberdades impede que o sujeito exerça suas capacidades e possa desfrutar com autonomia sua própria vida. A pobreza aqui não é uma questão meramente quantitativa, mas qualitativa. Leva em consideração as condições de vida da pessoa e as possibilidades efetivas que ela tem de acessar e desfrutar tanto o mercado como as próprias políticas de bem-estar.

Para o economista indiano, a abordagem de autores liberais como Rawls e Dworkin, por privilegiar os bens primários (ou recursos) para o fito de avaliar e julgar a equidade distributiva, incorreria em erro, pois os aludidos bens seriam apenas meios para outras coisas, como a liberdade. A esse respeito, pontua que

[...] as pretensões individuais não devem ser avaliadas em termos dos recursos ou bens primários que as pessoas respectivamente detêm, mas pelas liberdades que elas realmente desfrutam para escolher as vidas às quais elas tem razão para dar valor. É esta liberdade real que é representada pela “capacidade” de uma pessoa para realizar várias combinações alternativas de funcionamentos<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> Não obstante, é de se reconhecer a enorme influência da renda sobre o que podemos ou não podemos fazer. In SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p.92.

<sup>63</sup> Direitos humanos, Poder Judiciário e sociedade (org. José Ricardo Cunha). Rio de Janeiro. Editora Fundação Getúlio Vargas, 2011, p.220.

<sup>64</sup> In Desigualdade reexaminada; tradução e apresentação de Ricardo Doninelli Mendes, 2ª edição. Rio de Janeiro: Record, 2008, p.136.

À guisa de ilustração, o autor cita o caso de portadores de deficiência física que, a despeito de eventualmente possuírem mais bens primários, na forma de renda, riqueza, liberdades, e assim por diante, tem menos capacidade devido à sua deficiência<sup>65</sup>. Por conseguinte, tais pessoas não raro gastarão muito mais da renda mínima distribuída como bem primário do que alguém não deficiente<sup>66</sup>.

Ademais, em termos de privação de capacidades, a pobreza *real* suportada por tal grupo pode facilmente ser muito mais intensa do que aquela deduzida tão-somente da renda, sendo de relevo destacar a atuação do poder público no que concerne à assistência aos grupos vulneráveis que, além de todas as dificuldades inerentes às suas respectivas limitações peculiares, ainda não possuem renda suficientemente capaz de fazer frente às suas despesas<sup>67</sup>.

Em síntese, é de se constatar que, de acordo com Sen, a vantagem individual não pressupõe tão-somente o nível de bem-estar efetivado, como pretendem os “welfaristas”; tampouco os bens primários devem ocupar papel central na discussão atinente à justiça distributiva, como em Rawls, eis que são meios para que o indivíduo alcance outras coisas, em particular a liberdade<sup>68</sup>.

Em que pese reconhecer que a teoria rawlsiana transformou o modo como é pensado o assunto, alterando inclusive os interesses por desigualdades apenas de resultados e realizações para desigualdades de oportunidades e liberdades, a crítica de Sen relaciona-se especificamente com o fato de que, malgrado tenha focalizado

---

<sup>65</sup> In *Desigualdade reexaminada*; tradução e apresentação de Ricardo Doninelli Mendes, 2ª edição. Rio de Janeiro: Record, 2008, p.136/137.

<sup>66</sup> A esse respeito: “People have disparate physical characteristics in relation to age, gender, disability, proneness to illness and so on, making their needs extremely diverse; for example, a disabled or an ill person may need more income to do the same elementary things that a less afflicted person can do with a given level of income. Indeed, some disadvantages, for example severe disabilities, may not be entirely correctable even with huge expenditure on treatment or prosthesis” In *The Idea of Justice*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2009, p.255..

<sup>67</sup> Nas palavras de Sen, “Thus real poverty (in terms of capability deprivation) can easily be much more intense than we can deduce from income data. This can be a crucial concern in assessing public action to assist the elderly and others groups with conversion difficulties in addition to their low income-earning ability” In *The Idea of Justice*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2009, p.256.

<sup>68</sup> Veja-se, por oportuno: “While primary goods are, at best, means to the valued ends of human life, in the Rawlsian formulation of principles they become the central issues in judging distributional equity. This, I have argued, is a mistake, for primary goods are merely means to other things, in particular freedom” In *The Idea of Justice*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2009, p.234.

os *meios* para a liberdade, Rawls teria descurado de tratar da *extensão* da liberdade, é dizer, das realizações que ela mantém<sup>69</sup>.

Nesse diapasão, a abordagem das capacidades, ligada à ideia de liberdade substantiva, confere um papel central à aptidão real de uma pessoa para fazer diferentes coisas que ela valoriza<sup>70</sup>. Tal abordagem, ao se concentrar nas vidas humanas, e não apenas nos recursos que as pessoas eventualmente possuem, propõe uma análise global acerca das capacidades que as pessoas avaliadas conseguem (ou não) desfrutar.

### 1.3 O reconhecimento em Axel Honneth

Em sua obra “Luta por Reconhecimento- A gramática moral dos conflitos sociais”, o último filósofo da Escola de Frankfurt Axel Honneth, reintroduz a perspectiva hegeliana de “luta por reconhecimento”, segundo a qual a formação prática da identidade humana pressupõe a experiência do reconhecimento intersubjetivo.

Tal abordagem, contudo, é tributária das pesquisas realizadas no âmbito da psicologia social de George Herbert Mead, as quais além de compartilharem a premissa geral de Hegel, veiculam equivalentes teóricos, oriundos de uma concepção pós-metafísica e naturalista, para a distinção conceitual de diversas etapas de reconhecimento.

Sem embargo, tanto em Hegel como em Mead, as formas de reconhecimento recíproco estariam no *amor* (relações amorosas e amizades), no *direito* (reconhecimento jurídico) e na *solidariedade* (assentimento solidário). Com efeito, Mead inclui um componente materialista em sua análise, qual seja a hipótese empírica segundo a qual “*o grau de relação positiva da pessoa consigo mesma se intensifica passo a passo na sequência das três formas de reconhecimento*”<sup>71</sup>.

---

<sup>69</sup> In *Desigualdade reexaminada*; tradução e apresentação de Ricardo Doninelli Mendes, 2ª edição. Rio de Janeiro: Record, 2008, p.141.

<sup>70</sup> Nesse sentido, “the focus of the capability approach is thus not just on what a person actually ends up doing, but also on what she is in fact able to do, whether or not she chooses to make use of that opportunity”. In *The Idea of Justice*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2009, p.235.

<sup>71</sup> In HONNETH, Axel. *Luta por reconhecimento- A gramática moral dos conflitos sociais*. São Paulo: Editora 34, Tradução de Luiz Repa, 2003, p.158.

Em que pese reportar que a subdivisão da vida social em três esferas de interação é algo manifestamente óbvio e inclusive objeto de diferenciações de outros representantes da filosofia social, Honneth destaca a especificidade da teoria defendida por Hegel e Mead, no tocante à experiência do reconhecimento intersubjetivo, acrescentando que sua contribuição seria uma tentativa de reconstruir o conteúdo concretamente dado a cada etapa da reprodução social.

No seu contexto teórico, a hipótese é a de que, se os três *standarts* de interação social se deixam diferenciar entre si como formas de reconhecimento intersubjetivo, em ordem a configurarem “*tipos independentes no que concerne ao medium do reconhecimento, à espécie de auto-relação possibilitada e ao potencial de desenvolvimento moral*”<sup>72</sup>, o processo de individuação estaria vinculado ao pressuposto de uma ampliação simultânea das relações de reconhecimento recíproco.

Concernentemente à primeira esfera de interação social, o autor alerta para a necessidade de um emprego neutro do vocábulo “amor”, em consonância, inclusive, com o sentido atribuído por Hegel, segundo o qual o amor tem de ser concebido como um “ser-si-mesmo em um outro”<sup>73</sup>. Com base nos estudos de Winnicott sobre o desenvolvimento infantil, notadamente no que tange ao processo de interação através do qual mãe e filho podem se separar do estado do ser-um simbiótico, diferenciando-se em seres autônomos, Honneth observa que

É possível então partir da hipótese de que todas as relações amorosas são impelidas pela reminiscência inconsciente da vivência de fusão originária que marcou a mãe e o filho nos primeiros meses de vida; o estado interno de ser-um simbiótico forma o esquema da experiência de estar completamente satisfeito, de uma maneira tão incisiva que mantém aceso, às costas dos sujeitos e durante toda sua vida, o desejo de estar fundido com uma outra pessoa. Todavia, esse desejo de fusão só se tornará o sentimento do amor se ele for desiludido a tal ponto pela experiência inevitável da separação, que daí em diante se inclui nele, de modo constitutivo, o reconhecimento do outro como uma pessoa independente; só a quebra da simbiose faz surgir aquela balança produtiva entre delimitação e deslimitação, que para Winnicott pertence à estrutura de uma relação amorosa amadurecida pela desilusão mútua.

Com efeito, se o amor representa uma “simbiose quebrada”, pela individuação recíproca, o reconhecimento da independência do outro precisa ser sustentado por

---

<sup>72</sup> Ibidem., p.159.

<sup>73</sup> Nesse sentido, “por relações amorosas devem ser entendidas aqui todas as relações primárias, na medida em que elas consistam em ligações emotivas fortes entre poucas pessoas, segundo o padrão de relações eróticas entre dois parceiros, de amizades e de relações pais/filho” Ibidem, p.159.

uma confiança afetiva no que diz com a continuidade da relação amorosa. Nesse sentido, *“só aquela ligação simbolicamente alimentada, que surge da delimitação desejada reciprocamente, cria a medida da autoconfiança individual, que pode tornar-se base indispensável para a participação autônoma na vida pública”*<sup>74</sup>

Com relação à segunda esfera de reconhecimento, Honneth, fazendo alusão aos estudos de Lhering do final do século XIX, assinala que o fato de nós podermos reconhecer um ser humano como pessoa, sem ter de estimá-lo por suas realizações ou por seu caráter, constitui o argumento teórico para fins de se examinar o reconhecimento jurídico. Em outros termos, para o reconhecimento jurídico, importa perquirir acerca daquela propriedade constitutiva das pessoas como tais; para a estima social, o que está em discussão é o sistema referencial valorativo, no interior do qual se mede o valor das virtudes dos indivíduos.

Nesse quadrante, Honneth aduz que a ordem jurídica moderna está fundada no assentimento livre de sujeitos de direito capazes de decidir racionalmente, com autonomia individual, sobre questões morais. Tal imputabilidade moral, todavia, não designa nenhuma propriedade absoluta; ao revés, dependendo de como o procedimento de acordo racional é representado, alteram-se também as propriedades que precisam ser atribuídas a uma pessoa. A esse respeito, esclarece o autor:

A ampliação cumulativa de pretensões jurídicas individuais, com a qual temos de lidar em sociedades modernas, pode ser entendida como um processo em que a extensão das propriedades universais de uma pessoa moralmente imputável foi aumentando passo a passo, visto que, sob a pressão de uma luta por reconhecimento, devem ser sempre adicionados novos pressupostos para a participação na formação racional da vontade<sup>75</sup>.

Entrementes, o reconhecimento jurídico, ao viabilizar a participação do indivíduo na formação discursiva da vontade, atua como um meio de expressão simbólica capaz de promover o autorrespeito, sendo de relevo destacar, no entanto, que a comprovação de tal afirmação na realidade fenomênica é da maior dificuldade, visto que tal esfera de reconhecimento só se torna perceptível de forma negativa, ou seja, quando os sujeitos sofrem com a sua falta<sup>76</sup>.

---

<sup>74</sup> In ALBORNOZ, Suzana Guerra. As esferas do reconhecimento: uma introdução a Axel Honneth. Cadernos de Psicologia Social do Trabalho, 2011, vol. 14, n. 1, p. 137

<sup>75</sup> In op.cit., p.189

<sup>76</sup> Honneth esclarece que “[...] só podemos inferir a existência fática do auto-respeito indiretamente, compreendendo comparações empíricas com grupos de pessoas, de cujo comportamento geral é

Por fim, a terceira etapa de reconhecimento (solidariedade) está relacionada ao pressuposto de relações sociais de estima recíproca entre sujeitos individualizados e autônomos; estimar-se mutuamente significa “*considerar-se reciprocamente à luz de valores que fazem as capacidades e as propriedades do respectivo outro aparecer como significativa para a práxis comum*”<sup>77</sup>.

Convém observar que a diferenciação de três padrões de reconhecimento permite-nos distinguir, sistematicamente, as diferentes formas de desrespeito. Neste ponto, aliás, é possível identificar a especificidade da teoria formulada por Honneth – cujo desenvolvimento, como ele mesmo afirma, não foi realizado nem por Hegel nem por Mead<sup>78</sup>.

Por outro lado, a teoria do reconhecimento em Honneth aponta para a adoção de políticas públicas em seara sócio-político-cultural, em contraste com as políticas de mera redistribuição econômica, alinhando-se, nesse pormenor, à abordagem das capacidades de Amartya Sen.

Não obstante, é de se registrar que tal abordagem contrasta com a visão bidimensional da justiça apresentada por Nancy Fraser<sup>79</sup>, segundo a qual a justiça requer tanto redistribuição quanto reconhecimento, de modo que nenhuma dessas perspectivas, por si só, afigurar-se-ia suficiente. Nesse viés, para a autora americana e interlocutora de Honneth<sup>80</sup>, não há como separar questões afetas à redistribuição daqueles que concernem ao reconhecimento, vez que são demandas sociais que se interpenetram de várias formas e nem sempre com a mesma intensidade. A respeito

---

possível obter ilações acerca das formas de representação simbólica da experiência de desrespeito”. In op.cit., p.197.

<sup>77</sup> In op.cit., p.2010

<sup>78</sup> Veja-se, por oportuno: “Nesse sentido, a diferenciação de três padrões de reconhecimento deixa à mão uma chave teórica para distinguir sistematicamente os outros tantos modos de desrespeito: suas diferenças devem se medir pelos graus diversos em que podem abalar a auto-relação prática de uma pessoa, privando-a do reconhecimento de determinadas pretensões de identidade. Só ao cabo dessa subdivisão se pode abordar então aquela questão cuja resposta não foi desenvolvida nem por Hegel nem por Mead: como a experiência de desrespeito está ancorada nas vivências afetivas dos sujeitos humanos, de modo que possa dar, no plano motivacional, o impulso para a resistência social e para o conflito, mais precisamente, para uma luta por reconhecimento?” In op.cit., p.214.

<sup>79</sup> FRASER, Nancy. A justiça social na Globalização: redistribuição, reconhecimento e participação. Trad. Teresa Tavares. In: Revista Crítica de Ciências Sociais, nº 63, out.2002

<sup>80</sup> HONNETH, Axel. Redistribución o Reconocimiento? Un debate político-filosófico. Trad. Pablo Manzano. Madrid: Ediciones Morata, 2006

de tais categorias, cabe trazer à colação a escorreita análise de André Leonardo Copetti Santos e Doglas Cesar Lucas:

Reconhecimento e redistribuição possuem racionalidades próprias, apelam para argumentos distintos e visam enfrentar diferentes tipos de ofensas. Enquanto os problemas de redistribuição são atribuições predominantemente institucionais, voltados à missão do Estado, à realização de direitos sociais, o reconhecimento envolve todos os atores sociais, individuais ou coletivos. O reconhecimento pode e deve ser estimulado e garantido por políticas públicas, mas seu êxito requer a ressignificação de narrativas, práticas e teorias no sentido de valorizar a diferença nas trocas intersubjetivas. Família, escola, trabalho etc., por isso, precisam ser afetados verdadeiramente para que uma política de reconhecimento funcione<sup>81</sup>.

Ao contrário de Fraser, para Axel Honneth, a questão do reconhecimento é a mais premente, sendo a redistribuição um mero corolário. Em que pese acreditarmos que ambas as categorias – redistribuição e reconhecimento – possam ser erigidas em prol dos escopos da justiça social, e nesse sentido, pois, nos afeiçoarmos mais ao argumento ambivalente de Nancy Fraser, entendemos que no caso específico dos portadores de deficiência, a teoria crítica do reconhecimento de Honneth poderá contribuir sobremaneira para o fito de identificar eventuais rupturas nas relações de reconhecimento social que ameaçam a autonomia de tais indivíduos. Com efeito, não raro o grupo em questão experimenta situações de privação de direitos, exclusão social, discriminação e desrespeito. A teoria de Honneth, ao definir como mote dos conflitos sociais as experiências humanas de desrespeito, tem o condão de reorientar o debate acerca das relações sociais ou, quiçá, inaugurar um novo paradigma de pesquisa de integração social em sociedades modernas.

---

<sup>81</sup> SANTOS, André Leonardo Copetti; LUCAS, Doglas Cesar. A (in)diferença no direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p.170.

## 2 O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE INCLUSÃO SOCIAL NO ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO

### 2.1 Limites e alcance da atividade reguladora estatal

De súbito, importa assinalar que o modelo de liberalismo econômico preconizado no Século XIX<sup>82</sup> não encontra guarida na atual conjectura na qual está inserida o Estado brasileiro, sobretudo em face da existência de valores econômicos, sociais e culturais amplamente propagados no ordenamento jurídico pátrio, pelo que *“la tradicional actitud de que el gobierno debe solamente ejecutar el oficio de vigilante, está completamente abandonada”*<sup>83</sup>.

Com efeito, o individualismo exacerbado e a hegemonia da classe dominante burguesa sobre os trabalhadores resultaram no desfalecimento do sistema político-econômico liberal clássico<sup>84</sup>, culminando com a necessidade da intervenção do Estado na seara das relações privadas. Surge, então, o Estado Social, marcado por uma forte intervenção estatal na ordem econômica e social. Tal modelo, contudo, entrou em crise na segunda metade do século XX, gerando recrudescimento da dívida pública e déficits orçamentários, em grande medida atribuídos ao assistencialismo que caracterizava o Estado Social.

Apresentados esses breves apontamentos, tem-se que os defensores da regulação estatal argumentam, em linhas gerais, com a perspectiva de aumento do crescimento econômico, bem assim com a necessidade de proteção a determinados

---

<sup>82</sup> Com referência ao liberalismo econômico, cumpre destacar que tal concepção, sob os influxos de teorias liberais- que concebiam as funções do Estado vocacionadas tão- somente para a garantia dos direitos individuais, sem interferência nas esferas da vida pública e, notadamente, na esfera econômica da sociedade -, teve como marco fundamental a obra *“A riqueza das nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas”*, de Adam Smith, publicada em 1776. Já a vertente denominada neoliberal de sociedade e de Estado, cujo marco teórico restou consubstanciado na obra *“O caminho da servidão”*, de Friedrich Hayek, publicada em 1944, retoma as teses clássicas do liberalismo em prol das liberdades individuais, justificando o mercado como regulador da riqueza e da renda. Tais ideias ganharam notoriedade na década de 1970, veiculadas como possíveis soluções para a crise do capitalismo.

<sup>83</sup> LINDHOLM, R.W., *Introducción a la Política Fiscal*, Madrid, 1958 (original inglês, New York, 1948), p.46, apud BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4ª edição- São Paulo: Noeses, 2007, p.624.

<sup>84</sup> Norberto Bobbio aduz que *“como teoria econômica, o liberalismo é partidário da economia de mercado; como teoria política é simpatizante do Estado que governe o menos possível ou, como se diz hoje, do Estado mínimo”* BOBBIO, Norberto. *El futuro de la democracia*. Tradução José F. Fernandez Santillan. México: Fondo de Cultura Económica, 1986, p.89.

grupos ou segmentos, que mereceriam atenção especial por parte do Estado; de outra banda, os opositores aduzem, basicamente, que o ente público estaria se imiscuindo indevidamente na esfera da iniciativa privada, promovendo um paternalismo que culminaria, ao fim e ao cabo, e indelevelmente, em aumento de custos e queda da produtividade<sup>85</sup>.

De se ressaltar, pois, que a concepção de justiça utilitarista (de maximização do bem-estar) <sup>86</sup>, bem como a concepção libertária (que associa justiça e liberdade)<sup>87</sup>, são refratárias à ideia de regulação econômica. Isso porque tal intervencionismo daria azo a situações nas quais haveria déficit de poder decisório autônomo e individual, sobretudo em decorrência de pressões mercadológicas, pelo que restaria vulnerado o respeito à preferência de cada indivíduo<sup>88</sup>.

Pois bem. No âmbito de uma releitura do papel do Estado na condução da economia nacional, e a despeito das peculiaridades das experiências norte-americana, verificada a partir do final da década de 1970, e europeia, observada a partir da década de 1980, o Brasil, com anos de atraso e após um início conturbado na década de 1990, experimenta o amadurecimento de uma mudança de

---

<sup>85</sup> Ver BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto, *Regulação Econômica e Tributação: o papel dos incentivos fiscais*. In : *Direito Tributário e Políticas Públicas*. Coordenador José Marcos Domingues. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 237-298.

<sup>86</sup> A concepção utilitarista, criticada por John Rawls em sua “Teoria da Justiça” (1971), considera um ato correto quando maximiza a felicidade geral. Com efeito, “(...) muitos de nós tendemos a favorecer soluções utilitaristas quando temos dúvidas sobre como decidir algum dilema moral. Por exemplo, tendemos a preferir as decisões que beneficiam uma maioria de pessoas quando não sabemos como decidir um certo caso; tendemos a considerar como aceitáveis aquelas políticas orientadas a promover o bem-estar geral. Agimos de modo ‘conseqüencialista’ quando, com a finalidade de avaliar determinado curso de ação, examinamos o modo como tal ação contribui para a obtenção de um certo estado de coisas que consideramos intrinsecamente bom. E o utilitarismo representa uma espécie notável dentro desse gênero de soluções conseqüencialistas” (GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo:WMF Martins Fontes, 2008, p.4)

<sup>87</sup> Contra esse tipo de igualitarismo defendido por Rawls, Robert Nozick, em sua obra *Anarchy, State and Utopia* (Anarquia, Estado e utopia), propõe um Estado mínimo dedicado exclusivamente a proteger os direitos negativos das pessoas- aqueles que prevalecem sobre a força, a fraude, o roubo e a violência. Ver GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo:WMF Martins Fontes, 2008, p. 33.

<sup>88</sup> Anote-se que, ao contrário da vertente utilitarista de maximização do bem-estar, o pensamento libertário não admite a possibilidade de violação a direito fundamental para a obtenção do bem-estar alheio.

paradigmas políticos, jurídicos e institucionais relacionados à atuação do estado na seara econômica e social<sup>89</sup>.

No direito brasileiro, tendo em conta a configuração de um modelo econômico de bem-estar<sup>90</sup> decorrente de definições constitucionais de caráter conformador e impositivo<sup>91</sup>, a intervenção do Estado em setores econômicos e sociais afigura-se imprescindível em ordem a viabilizar a realização dos fundamentos da República Federativa do Brasil, bem como dos demais objetivos constitucionalmente traçados, mormente aqueles elencados nas disposições atinentes à ordem econômica e social<sup>92</sup>. Na lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “[...] os objetivos exigidos do Estado Social pressupõem um Estado ativo, que desempenha funções distributivas, que, em última análise, desconhece o dualismo entre Estado e Sociedade”<sup>93</sup>.

Dentre as modalidades de intervenção do Estado na ordem econômica, a Constituição Federal de 1988 prevê duas possibilidades, a direta e a indireta. Na primeira, constante do art.173, § 1º, o ente público atua na atividade econômica na condição de agente econômico, através da descentralização, seja pela empresa pública, seja pela sociedade de economia mista, sob o regime de direito privado. Tal modalidade será possível em caráter subsidiário, desde que a) a intervenção seja necessária aos imperativos de segurança nacional e b) haja relevante interesse coletivo.

---

<sup>89</sup> Ver BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto, Regulação Econômica e Tributação: o papel dos incentivos fiscais. In : Direito Tributário e Políticas Públicas. Coordenador José Marcos Domingues. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 237-298.

<sup>90</sup> Alf Ross objeta que, não obstante a tendência moderna ao bem-estar social, subsistiriam os dois defeitos fundamentais do utilitarismo, quais sejam a incomensurabilidade das necessidades e a desarmonia dos interesses. Nesse sentido: “De que modo a invocação do bem-estar social nos ajuda a superar a incomensurabilidade qualitativa das necessidades? Como escolher entre fomentar as artes e as ciências ou a construção de moradias? Como somar liberdade, alimentação, moradia e boa música? Mas sem esta soma preliminar não é possível decidir o que é que ‘na maior extensão possível’ promove o bem-estar social” ROSS, Alf. Direito e Justiça- tradução Edson Bini- revisão técnica Alysson Leandro Mascaro- Bauru, SP: EDIPRO, 1ª reimpressão, 2003, p.341/342.

<sup>91</sup> GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.46

<sup>92</sup> Conforme art.1º da CRFB/88 são fundamentos da República Federativa do Brasil a dignidade da pessoa humana (inciso III), bem como os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (inciso IV); já o art.170 do Texto Maior traz uma série de princípios referentes à Ordem Econômica, no intuito de preservar os valores inseridos na Constituição e que representam, em última análise, os anseios de toda a sociedade, dentre os quais a redução das desigualdades regionais e sociais (art.170, inciso VII) e a busca do pleno emprego (art.170, inciso VIII)

<sup>93</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Congelamento de preços- tabelamentos oficiais. In Revista de Direito Público, julho-setembro/1989, pp. 80

A segunda modalidade de intervencionismo estatal na economia é a chamada intervenção indireta, através da fiscalização, regulação e planejamento das atividades das pessoas de direito privado. Em tais hipóteses, “*trata-se de uma intervenção exterior, de enquadramento e de orientação que se manifesta em estímulos ou limitações, de várias ordens, à atividade das empresas*”<sup>94</sup>.

Nessa toada, o Estado Brasileiro, ao assumir compromissos inescusáveis e formalmente explicitados com os valores enunciados em sua Carta Constitucional, jamais poderia cogitar da adoção de um modelo neoliberal, vez que obrigado a articular a ordem econômica e social com vistas à concretização dos objetivos elencados no referido documento político<sup>95</sup>.

Demais disso, a conotação ideológica de mercado livre reclama severa objeção, de vez que indelevelmente associada a momentos históricos contraproducentes, v.g., as experiências inglesa e norte-americana, conforme já alinhavado, sendo certo que o mercado (institucionalizado) carece de um grau mínimo de regulamentação estatal, destinada a assegurar sua existência e preservação<sup>96</sup>.

Não se está a tratar, pois, de um retorno ao Estado Social nos moldes originalmente concebidos com vistas a estimular a economia mundial no período entre o final do século XIX e o último quarto do século XX. Conforme pontua Sérgio André Rocha<sup>97</sup>, atualmente não há que se falar na adoção de qualquer dos

---

<sup>94</sup> MONCADA, Luis S. Cabral de. *Direito Econômico*. 2 ed. rev e atual. Coimbra: Coimbra Editora, 1998, p.285

<sup>95</sup> Nesse sentido, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, o próprio artigo 219 do Texto Maior, de acordo com o qual “O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do país, nos termos de lei federal”, teria o condão de obstaculizar quaisquer tentativas de implantação, entre nós, do ideário neoliberal. In BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, 29ª edição, 2011. São Paulo, Malheiros, p.808.

<sup>96</sup> Eros Roberto Grau aduz que os postulados da racionalidade dos comportamentos individuais, do ajuste espontâneo das preferências e da harmonia natural dos interesses particulares e do interesse geral são insuficientes, chamando a atenção, ainda, para os fenômenos de dominação que desnaturam o mercado, pelo que de rigor a existência de uma legislação que o proteja. In *O direito posto e o direito pressuposto*, 9ª edição, revista e ampliada, Editora Malheiros, 2014, p.127.

<sup>97</sup> Confira-se: “[...] sendo oportuno observar que, hodiernamente, nenhuma dessas estruturas extremadas prevalece, havendo um Estado presente e participativo nas relações sociais, mas não centralizador das iniciativas econômicas e limitador dos direitos e interesses privados” ROCHA, Sérgio André. *A tributação na sociedade de risco*. In *Princípios de direito financeiro e tributário-*

extremos. Nesse diapasão, Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>98</sup>, cuidando da cláusula do Estado Social de Direito – situada entre os dois extremos, numa posição dialética --, aborda a

[...] a passagem, marcadamente visível na vida constitucional brasileira, de um Estado liberal burguês e sua expressão tradicional num Estado de Direito, para o chamado 'Estado Social'. Naquele assinala-se a postura individualista abstrata, o primado da liberdade no sentido negativo, da segurança formal da propriedade privada [...] neste, percebe-se a extensão do catálogo dos direitos fundamentais na direção dos direitos econômicos, sociais e culturais, a consideração do homem concretamente situado, o reconhecimento de um conteúdo positivo de liberdade, a complexidade de processos e técnicas de atuação do Poder Público, a transformação consequente dos sistemas de fiscalização da constitucionalidade e da legalidade. Esta passagem, porém, não deve significar a exclusão do primeiro pelo segundo, mas a sua transformação naquilo que a Constituição de 1988 chama de 'Estado Democrático de Direito'.

Igualmente não se sustenta, como observa Felipe Derbli<sup>99</sup>, um retorno ao Estado liberal clássico, mas uma reconfiguração do Estado Social de Direito, cabendo ao Estado concentra-se mais nos resultados da ação estatal, notadamente ante a correta identificação dos indivíduos e segmentos sociais que efetivamente necessitam do amparo do Estado.

Noutro giro, o novo modelo de Estado caracteriza-se por um incremento dos riscos sociais, conforme destaca o Professor Ricardo Lobo Torres<sup>100</sup> em alentado estudo acerca do que se convencionou chamar de sociedade de risco e seus reflexos sobre a tributação.

É diante desse cenário que se pode situar os modernos Estados Fiscais<sup>101</sup>, onde a tributação não deixa de ser uma forma de intervenção do Estado na esfera

---

estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (organizadores). Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.187.

<sup>98</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Congelamento de preços- tabelamentos oficiais. In Revista de Direito Público, julho-setembro/1989, pp. 80-81.

<sup>99</sup> O Estado de Direito ainda é social? In Revista de Direito da Procuradoria Geral, Edição Especial: Administração Pública, Risco e Segurança Jurídica, agosto de 2014, p.128.

<sup>100</sup> Nesse sentido: "A sociedade de risco se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura por novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade" TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v.II, p.177.

<sup>101</sup> Nesse modelo de Estado, cabe ao particular transferir parcela de sua riqueza do Estado, via tributação, pelo que é possível falar em tributo como "preço da liberdade", eis que a parcela de liberdade de que o cidadão abre mão para que o Estado possa exercer seu Poder de tributar corresponde ao preço pago para a conservação das demais liberdades. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário- Volume II- Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.97.

privada, conquanto não se possa, a rigor, classificar tal atuação estatal em uma determinada categoria<sup>102</sup>. Nesse novo modelo, o Estado assume um acentuado número de prestações que antes se encontravam na esfera dos indivíduos. Demais disso, o tributo passa a desempenhar papel importante no que se refere ao desenvolvimento econômico<sup>103</sup>. De acordo com Luís Eduardo Shoueri, “*o tributo, enquanto preço da liberdade, assume, no Estado Social Democrático de Direito, nova dimensão: já não mais é ele o ônus para a fruição da liberdade, e sim instrumento para a sua concretização*”<sup>104</sup>.

Ressalte-se, pois, que a forma mais simples de aferir a participação do poder público na vida econômica e social consiste em estudar o impacto da tributação na formação da renda nacional. E nesse sentido, como bem observa Thomas Piketty<sup>105</sup>, o peso do poder público nunca foi tão grande.

Se por um lado podemos afirmar que a arrecadação de tributos não é o único indicador para cotejar o papel do Estado na vida econômica e social, por outro temos que o elevado nível de participação da arrecadação tributária permite (em tese) ao poder público assumir parcela significativa de custos sociais, tais como saúde e educação<sup>106</sup>.

---

<sup>102</sup> Nesse sentido, PIRES, Adilson Rodrigues. In O Direito Tributário como indutor da justiça social. Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento/ organização Luís César Souza de Queiroz, Marcus Lívio Gomes- 1. ed.- Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p.137.

<sup>103</sup> Vale mencionar que no Estado Fiscal, o tributo figura como principal fonte de receita estatal; ao reverso, nos modelos antecedentes, o Estado obtinha suas receitas por meio da exploração dos recursos patrimoniais e dominiais do próprio soberano (Estado Patrimonial) ou intervinha através de normas tributárias com finalidades extrafiscais e/ou indutoras, que passavam a ser utilizadas como meio de direção da economia (Estado Policial). SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, p.22.

<sup>104</sup> SHOUEIRI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In Princípios de direito financeiro e tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôrres (organizadores). Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.462.

<sup>105</sup> PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI; tradução Monica Baumgarten de Bolle, 1ª edição- Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

<sup>106</sup> Piketty aponta que os impostos representavam menos de 10% (dez por cento) da renda nacional em todos os países ricos no século XIX até a Primeira Guerra Mundial, donde se depreende que o Estado participava muito pouco na vida econômica e social. É dizer, com aproximadamente 7% (sete por cento) da renda nacional, o poder público cumpria tão somente as funções tidas como soberanas, tais como polícia, justiça, exército, relações exteriores etc. A partir das décadas de 1920-1930 até os anos 1970-1980, houve notável incremento da participação de impostos e das despesas públicas na renda nacional dos países desenvolvidos. Após, infere-se uma estabilização desde os anos 1980 até os anos 2010.

Nesse contexto, conforme observa Piketty, o desafio para o século XXI é o aprimoramento do Estado Social, notadamente com ênfase no setor público e prestação de serviços<sup>107</sup>. Com efeito, a despeito de o estudo do festejado economista não ser endereçado aos países ditos emergentes, tais ponderações podem ser objeto de reflexão no caso brasileiro – Estado Democrático e Social de Direito, com arrecadação tributária expressiva, porém com níveis acentuados de desigualdade<sup>108</sup>.

Sem embargo, ante a veiculação constitucional de direitos e valores caros ao aperfeiçoamento do Estado de Direito, e dada a relação existente entre neutralidade e justiça fiscal<sup>109</sup>, infere-se que o direito tributário opera relevante

---

<sup>107</sup> Anote-se: “[...] Na Alemanha, na França, na Itália, no Reno Unido ou na Suécia, os debates em torno do Estado Social nos próximos anos e décadas giram em torno de questões de organização, modernização e consolidação: para uma massa total de arrecadação e de despesas mais ou menos imutável proporcionalmente à renda nacional (ou talvez em ligeira alta, se seguirmos a lógica das necessidades), como melhorar o funcionamento de hospitais e creches? O que deve ser modificado no pagamento dos honorários médicos ou dos medicamentos? Como reformar as universidades ou as escolas primárias? Como ajustar o cálculo das aposentadorias ou dos seguros-desemprego em função da evolução da expectativa de vida ou do desemprego dos jovens? A partir do momento em que as despesas públicas representam quase metade da renda nacional, todas essas discussões são legítimas e mesmo indispensáveis. Se não nos interrogarmos continuamente sobre como tornar nossos serviços cada vez mais adaptados às necessidades públicas, então o consenso em torno desse alto nível de arrecadação, e, assim, do Estado social, deixará de existir” In Op.Cit., p.470/471.

<sup>108</sup> Tratando da crise do Estado Social de Direito, Felipe Derbli pontua que “parece inegável que semelhantes efeitos se produziram em países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil. O aumento do gasto público e, conseqüentemente, da carga tributária vem ocorrendo em velocidade francamente superior à melhoria dos serviços públicos, que, conquanto orientados por uma perspectiva de universalidade, não têm atendido adequadamente a população tanto no aspecto quantitativo quanto no qualitativo. Para além da sempre relevante questão do desvio de recursos públicos e da corrupção na Administração Pública, é certo que as ações do Estado têm tratado muito menos de ferramentas de planejamento, ação e controle de resultados e muito mais de meios de aumento da arrecadação. Não raro, calcam-se no discurso vazio da garantia de aplicação mínima de recursos em determinados segmentos, como saúde e educação públicas – resumindo o problema a uma insuficiência de recursos e, assim, exonerando o administrador público de quaisquer deveres de eficiência”. O Estado de Direito ainda é social? In Revista de Direito da Procuradoria Geral, Edição Especial: Administração Pública, Risco e Segurança Jurídica, agosto de 2014, p.98.

<sup>109</sup> Paulo Caliendo destaca a “coerência intra-sistemática” entre neutralidade fiscal e justiça fiscal, na medida em que “estes dois princípios irão garantir ordem (consistência) e unidade (coerência) ao sistema jurídico tributário. A justiça fiscal irá tratar da correta relação do cidadão (parte) com a esfera pública (todo), permitindo identificar a correta forma de contribuição que o indivíduo deve realizar à manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade. O princípio da justiça fiscal volta-se aqui à promoção do sentido público da tributação e de seus valores essenciais. O princípio da neutralidade fiscal volta-se a encontrar a correta correlação entre a tributação e a busca pela prosperidade (eficiência). Trata-se aqui de encontrar a correta relação do contribuinte entendido como agente econômico e a esfera pública econômica (ordem econômica), permitindo identificar em que medida a tributação se insere no contexto econômico e social. O princípio da neutralidade fiscal volta-se aqui à promoção do sentido privado da tributação, como um valor essencial” Princípio da neutralidade fiscal. Conceito e Aplicação. In Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres/ Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôrres (orgs)- Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.536

função no que diz com a implementação de políticas públicas vocacionadas à promoção dos direitos fundamentais, conforme escoreta análise de Luiz Octávio Rabelo Neto<sup>110</sup>:

A Carta Magna Brasileira de 1988 previu, já no preâmbulo, a instituição de um Estado Democrático, destinado a assegurar, entre outras coisas, o exercício dos direitos fundamentais, o bem-estar, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, albergando, em seu bojo, uma série de valores fundamentais, inclusive com o reconhecimento de direitos de caráter econômico e social, que devem nortear a ação estatal em todas as suas esferas, inclusive na política tributária, como objetivos a serem perseguidos.

A nosso juízo, em que pese o efeito (em regra) positivo da *atuação estatal*<sup>111</sup> na ordem econômica e social (somente nas hipóteses em que haja confluência de vetores axiológicos veiculados no próprio Texto Constitucional), não se pode ignorar a existência de eventuais desvios institucionais deflagrados no curso da atividade regulatória estatal<sup>112</sup>. Nesse quadrante, é possível situar o problema concernente à concessão de incentivos e benefícios fiscais, os quais poderão priorizar certos setores da economia (ou da sociedade em geral) em detrimento de outros – desde que os objetivos perseguidos por determinada política pública encontrem lastro na Constituição da República, conforme veremos adiante.

Deveras, no contexto de uma economia capitalista em que o dinheiro ocupa cada vez mais um papel significativo no modo como são distribuídos outros bens como saúde e educação<sup>113</sup>, o papel do Estado, notadamente no campo do Direito

<sup>110</sup> RABELO NETO, Luiz Octávio. Direito Tributário como Instrumento de Inclusão Social: Ação Afirmativa Fiscal. Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Ano 1, Número 1

<sup>111</sup> Segundo o magistério de Eros Roberto Grau, a expressão *atuação estatal* “conota significado mais lato do que o conotado pelo vocábulo *intervenção*. *Intervenção* conota *atuação estatal* no campo da atividade econômica em sentido estrito; *atuação estatal*, *ação do Estado* no campo da atividade econômica em sentido amplo” In *op.cit.*, p. 141/142

<sup>112</sup> Vide a crítica formulada pelo Professor Adilson Rodrigues Pires, ao examinar o fenômeno do dirigismo estatal no âmbito do direito tributário: “A história nos mostra, porém, que a intervenção na esfera econômica foi sempre marcada pelo arbítrio e pela discriminação, sem levar em conta o verdadeiro poder de contribuir do indivíduo. Como resultado, as relações fisco/contribuinte se deterioraram a ponto de não mais se coadunarem o recolhimento de tributos como o dever social de contribuir para o bem estar de todos”. In *O Direito Tributário como indutor da justiça social. Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento/ organização* Luís César Souza de Queiroz, Marcus Lívio Gomes- 1. ed.- Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p.133.

<sup>113</sup> Nesse sentido, para o comunitarista Michael Walzer, “(...) *diferente social goods ought to be distributed for diferente reasons, in accordance with diferente procedures, by diferente agentes; and that all these diferencias derive from diferente understandings of the social goods themselves – the inevitable product of historical and cultural particularism*”. Dessarte, cada bem social constitui (ou deveria constituir) uma esfera distributiva autônoma, com critérios, métodos e agentes de distribuição próprios; ainda que se admita, por exemplo, o monopólio de determinado bem social por algum

Tributário, deve ir além da mera arrecadação de impostos para fazer frente às despesas estatais; antes, porém, põe em evidência uma determinada concepção de justiça econômica<sup>114</sup>. Nesse cenário, o estudo da função extrafiscal do tributo afigura-se inarredável.

## 2.2 Tributação como instrumento de intervenção no domínio econômico e social: a extrafiscalidade

Há muito a doutrina vem cuidando do tema afeto à tributação com *finalidade extrafiscal*<sup>115</sup>, tida como instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada, através de normas indutoras que repercutem, em algum grau, nas escolhas dos agentes econômicos, que são incentivados ou desestimulados a praticar determinado fato social<sup>116</sup>.

---

grupo, sustenta o autor que os critérios de distribuição destes bens monopolizados não devem influenciar os critérios de distribuição de outros bens. In WALZER, Michael, Spheres of Justice – a defense of Pluralism and Equality. New York: Basic Books, 1983, p.6.

<sup>114</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça; tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.4

<sup>115</sup> No que diz com as funções ou finalidades das normas tributárias, Luis Eduardo Schoueri, seguindo os ensinamentos dos professores Tércio Sampaio Ferraz e Kalus Vogel, propõe que a identificação das normas tributárias seja feita com base nas suas funções, quais sejam função de obter recursos para o Estado; função de repartir a carga tributária; função simplificadora; e função indutora. SHOUERI, Luis Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.27.

<sup>116</sup> Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker já lecionava que “a principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo” (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 4ª edição- São Paulo: Noeses, 2007, p.623-624). Bernardo Ribeiro de Moraes, por sua vez, no final da década de 1970 pontuava que “No Estado moderno, a tributação representa um dos instrumentos de ação do Governo, a serviço da coletividade. Ninguém ignora que o crescimento das necessidades públicas ampliou a função do imposto, que de única e exclusiva finalidade financeira (obtenção de recursos) passou a ter objetivos econômicos e sociais (alteração ou modificação dos diferentes setores da produção, da circulação e do consumo; alcançar certos valores sociais, como saúde, educação, segurança, cultura etc). Quando a Magna Carta distribui competência tributária, está outorgando ao poder tributante um instrumento de ação financeira, econômica ou social. Quem tem competência para decretar imposto, através da legislação específica, tem competência também para estimular ou combater atos e fatos ligados ao tributo. Uma política financeira jamais poderá ignorar os efeitos extrafiscais do imposto” In MORAES, Bernardo Ribeiro de, Doutrina e Prática do ISS, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1ª edição, 1978, p.132. Gilberto de Ulhôa Canto, em parecer datado de 07.06.1987, destacou que “gradativamente, foi-se acentuando entre os estudiosos das finanças públicas a convicção de que os tributos poderiam ser utilizados não apenas para suprir o Tesouro dos meios necessários às despesas até então consideradas normais, como também para possibilitar a consecução de novas finalidades incorporadas ao elenco dos encargos do Estado. Esse entendimento tornou-se crucial

A rigor, conforme apurada classificação feita por Schoueri<sup>117</sup>, o gênero extrafiscalidade incluiria além de normas com a função indutora (extrafiscalidade em sentido estrito), outras normas orientadas por finalidades que escapam à mera fiscalidade, mas que não se vinculam ao processo de desenvolvimento econômico por parte do Estado. Nada obstante, convém sublinhar que, nas hipóteses de normas tributárias com funções indutoras, o Estado oferece alternativas ao agente, que recebe estímulos ou desestímulos para agir de uma ou de outra forma, não havendo que se falar em ato ilícito, contrariamente ao que se supõe nos casos das chamadas “normas interventivas por direção”. Na segunda modalidade, em havendo descumprimento por parte do agente, restará configurado um ato ilícito<sup>118</sup>.

A esse respeito, Alfredo Augusto Becker<sup>119</sup> já sintetizava com precisão inaudita que:

[...] O Estado, para impedir ou desestimular determinado fato social, tem dois caminhos a escolher: a) ou regra jurídica que declare ilícito aquele fato social; b) ou tributo extrafiscal “proibitivo”. Optando pelo segundo, a intervenção do Estado será indireta porque, mediante o tributo extrafiscal, aquilo que pode ser exigido juridicamente é só o tributo e este é, precisamente, o objetivo secundário. Aliás, no tributo extrafiscal “proibitivo”, a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquele específico reflexo econômico-social que resulta da circunstância dos indivíduos evitarem ou se absterem de realizar a hipótese de incidência do tributo “proibitivo”.

O referido autor ainda alertava para o fato de a tributação extrafiscal servir tanto para a reforma social, como para, eventualmente, impedi-la, conservando, outrossim, o regime capitalista liberal. Isso porque o Direito Tributário ostenta natureza instrumental e seu objetivo é servir os objetivos econômico-sociais de

---

após as duas guerras mundiais, face ao agravamento da necessidade de absorção dos setores produtivos da economia, em volumes cada vez maiores de recursos, não apenas em caráter transitório para socorrer as vítimas dos aludidos conflitos, mas em caráter permanente, em virtude das novas condições que o processo tecnológico impusera à vida dos povos, obrigando à assunção dos encargos que usualmente se contêm no conceito de Welfare State” (CANTO, Gilberto de Ulhôa. Direito tributário aplicado: pareceres- Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992, p.44).

<sup>117</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.44

<sup>118</sup> A esse respeito, Gilson Bomfim anota que “[...] não é possível falar em normas tributárias diretas ou por direção, eis que não existe a categoria do fato gerador obrigatório. Essa hipotética espécie de fato gerador equivaleria a um verdadeiro confisco, que é vedado constitucionalmente (art.150, IV, da Constituição Federal de 1988). Também se está a tratar o tributo como sanção por ato ilícito, o que iria contrariar o Código Tributário Nacional (art.3º do CTN).” BOMFIM, Gilson Pacheco. Incentivos tributários: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2015, p.31.

<sup>119</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 4ª edição- São Paulo: Noeses, 2007, p.628.

determinada política pública. Nesse sentido, para o renomado jurista, “[...] o *Direito Tributário que serve à política de reforma social deverá ter necessariamente um sistema diverso daquele que serve à política de conservação do capitalismo liberal*”<sup>120</sup>

Historicamente, pode-se afirmar que a Constituição de 1824 não apresentava qualquer menção sobre o tema, mas a Constituição de 1891 fazia referência à tributação aduaneira e de proteção e estímulo ao mercado interno. Tais normas foram reproduzidas nos Textos de 1934 e 1937, obtendo maior destaque na Constituição de 1946. A Constituição de 1967 manteve a noção da finalidade extrafiscal do tributo, muito embora o fundamento do Estado estivesse vinculado a um poder ditatorial, conforme expresso no preâmbulo da Emenda nº 1/1969. Finalmente, a Constituição Federal de 1988, comprometida com o desenvolvimento socioeconômico, aponta para a necessidade de o Estado valer-se da extrafiscalidade como instrumento de promoção social, em linha com os objetivos e valores previstos no Texto Maior<sup>121</sup>.

Desta feita, são inúmeras as disposições constitucionais admitindo expressamente a utilização do tributo para a consecução de políticas públicas<sup>122</sup>. Não obstante isso, Gilson Bonfim<sup>123</sup> aponta que, mesmo nas situações onde não há previsão expressa no Texto Constitucional, afigura-se possível a utilização de normas com finalidade extrafiscal, em ordem a atingir objetivos e finalidades constitucionais, consoante se depreende da leitura conjunta dos artigos 1º, 3º e 170 a 191 da Constituição da República.

À guisa de ilustração, poder-se-ia citar o exemplo da redução de alíquotas de IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) com vistas ao aumento e renovação da frota de automóveis na década de 90 do século passado. Mais recentemente, como medida anticíclica de enfrentamento da crise mundial de 2008, o Governo Federal

---

<sup>120</sup> BECKER, op.cit., p.632.

<sup>121</sup> Vide FOLLONI, André e PERON, Rita de Cássia Andrioli Bazila. Tributação Extrafiscal e direitos fundamentais: programa empresa cidadã e licença-maternidade. Chapecó, v.15, n.2, p.399-420, jul./dez. 2014.

<sup>122</sup> Por exemplo, arts 151, I; 153, §4º, I; 182, § 4º; 227, § 3º, VI; 40 e 41, § 1º e § 2º, do ADCT.

<sup>123</sup> BONFIM, Gilson Pacheco. Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2015, p.34

reduziu o IPI de automóveis e eletrodomésticos da linha branca<sup>124</sup>. Registre-se, ademais, a redução de alíquotas no tocante aos gêneros alimentícios que compõem a cesta básica<sup>125</sup>.

Noutro giro, a utilização extrafiscal dos tributos tem sido problematizada em face do que se convencionou chamar “sociedade de risco”<sup>126</sup>, como forma de se evitar alguns dos riscos característicos da pós-modernidade<sup>127</sup>.

Com efeito, para o fim de se configurar o fenômeno em questão, que se vale precipuamente da veiculação de normas tributárias para obtenção dos efeitos econômicos e sociais perseguidos pelo ente público, releva perquirir acerca da finalidade principal de determinado tributo (leia-se: aquela que se sobressai), uma vez que, consoante observação reiteradamente formulada em sede doutrinária, muito remotamente se poderia aventar da existência de um tributo com feições exclusivamente fiscais ou extrafiscais<sup>128</sup>.

---

<sup>124</sup> Especificamente com relação aos benefícios decorrentes de medidas anticíclicas adotadas pelos governos, sobretudo após a deflagração da crise financeira internacional de 2008, não se pode perder de vista que tais incentivos devem (ou deveriam) cessar tão logo atingido determinado objetivo econômico ou social, pena de promover a desigualdade, importando em prejuízos para a concorrência, além de outros transtornos.

<sup>125</sup> Conforme anotação de João Bosco Coelho Pasin, “ En la actualidad, la extrafiscalidad verificada en razón de la adopción de una rebaja de alícuotas en el gravamen del IPI incidente sobre los géneros alimenticios considerados de primera necesidad para las unidades familiares brasileñas carentes- como, por ejemplo, el arroz y las alubias – se viene mostrando como una medida favorable en la lucha contra el hambre” In Derecho tributário y ética, 1ª ed., Buenos Aires: Heliasta, 2010, p.125.

<sup>126</sup> Como destaca o Professor Ricardo Lobo Torres, “a sociedade de risco se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura por novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade” In Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v.II, p.177.

<sup>127</sup> É o que se verifica, v.g., na área ambiental, em que a tributação é pretendida como forma de inibição ao cometimento de delitos contra o meio ambiente, conforme bem observado por Sérgio André Rocha. A tributação na sociedade de risco. In Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres/ Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (orgs)- Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.189.

<sup>128</sup>Veja-se, por exemplo, Paulo de Barros Carvalho, in verbis: “Assim, e em primeiro lugar, é de referir que toda fiscalidade tem inerente uma certa dose de extrafiscalidade. Isto mesmo quando a extrafiscalidade esteve de todo ausente dos propósitos do legislador fiscal ao moldar a disciplina dos impostos” ( CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 18 ed, São Paulo: Saraiva, 2007, p.245). No mesmo sentido, Casalta Nabais:“Há, assim, uma extrafiscalidade em sentido impróprio, uma extrafiscalidade imanente, que acompanha as normas de direito fiscal, sejam essas normas de tributação ou de não tributação, que se revela quer na presença de eventos econômicos e sociais na generalidade de tais normas, quer no relevo extrafiscal que o legislador frequentemente atribui às finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias” In NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal, 2 ed, Coimbra: Almeda, 2003, p.402

No caso do direito brasileiro, conforme já alinhavado, tendo em conta o modelo econômico de bem-estar delineado na Carta Constitucional de 1988, bem assim os fundamentos e objetivos elencados no referido documento político, o sistema tributário deve servir não apenas para fins de arrecadação, assumindo, pois, caráter instrumental viabilizador de políticas públicas. A esse respeito, cabe trazer à baila o magistério do Professor Ricardo Lobo Torres<sup>129</sup>:

O direito tributário, sendo parte do direito financeiro, é meramente instrumental ou processual. Não tem objetivo em si próprio, eis que dispor sobre tributos não constitui finalidade autônoma. O direito tributário vai buscar fora de si o seu objetivo, eis que visa a permitir a implementação de políticas públicas e a atualização dos programas e do planejamento governamental. O direito tributário, embora instrumental, não é insensível aos valores nem cego para com os princípios jurídicos. Apesar de não serem fundantes de valores, o orçamento e a tributação se movem no ambiente axiológico, eis que profundamente marcados pelos valores éticos e jurídicos que impregnam as próprias políticas públicas. A lei financeira serve de instrumento para a afirmação da liberdade, para a consecução da justiça e para a garantia e segurança dos direitos fundamentais.

E justamente em função desse caráter instrumental do Direito Tributário, e sobretudo diante dos valores constitucionais estampados na Carta Política de 1988, é que existe o risco de as medidas extrafiscais servirem como uma “panaceia para os males sociais”<sup>130</sup>, militando muitas vezes em desfavor das garantias fundamentais do contribuinte e dos princípios constitucionais tributários, da segurança jurídica, além de favorecer a atuação de grupos de interesse e pressão<sup>131</sup>. Não considerar tal hipótese significa admitirmos um otimismo leibniziano do “melhor dos mundos possíveis”<sup>132</sup>, o que, a toda evidência, revelaria uma leitura açodada das inúmeras (e muitas vezes contraditórias) possibilidades de atuação estatal advindas do arcabouço constitucional-tributário. Esse nos parece o desafio maior deste estudo: conformar valores e princípios no tocante à interpretação da

---

<sup>129</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume II, valores e princípios constitucionais tributários. Editora Renovar, 2005, p.42.

<sup>130</sup> Fernando Sainz de Bujanda chama a atenção para a utilização abusiva das medidas extrafiscais. Sustentava o uso prudente, *cum granu sallis*, de tais instrumentos a cargo do Estado. Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financeiro. Volume III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p.420/421.

<sup>131</sup> Cf. ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In Fundamentos do Direito Tributário, Org. Humberto Ávila, Marcial Pons, 2012, p.301/329.

<sup>132</sup> Referência ao herói voltariano Cândido. VOLTAIRE. Cândido; tradução Maria Ermantina Galvão- 3ª edição- São Paulo: Martins Fontes, 2003.

norma tributária isencional, sem olvidar da racionalidade e do controle intersubjetivo no âmbito de justificação da isenção.

Nesse contexto, tem-se que, a despeito de o Estado estar jungido à observância de valores éticos e jurídicos que devem nortear a implementação de políticas públicas por meio de normas tributárias com finalidades extrafiscais, não se pode deixar de perscrutar um eventual esvaziamento do princípio da isonomia, haja vista o tratamento desigual conferido a determinados indivíduos, grupos e setores da economia<sup>133</sup>. É o que veremos no próximo item do nosso estudo.

### 2.3 Desoneração fiscal, isonomia e proporcionalidade

A terminologia utilizada pela doutrina ao tratar dos incentivos fiscais revela divergências e pouco rigor científico<sup>134</sup>. Uma possível noção de incentivo fiscal pode ser deduzida da leitura do art.150, §6º, da Constituição Federal<sup>135</sup>; outra, do art.14, § 1º, da LC nº 101/2000<sup>136</sup>. Em sede doutrinária, Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>137</sup> pontua que o drawback é exemplo clássico e uma das mais antigas de todas as formas econômicas e/ou jurídicas de incentivo fiscal. Para fins didáticos, parece útil

---

<sup>133</sup> Conforme observa Chaïm Perelman: “ En materia fiscal, véase el principio fundamental de la igualdad ante el impuesto, garantizado por el artículo 112 de la Constitución belga, acosado por toda especie de derogaciones legislativas o administrativas, con vistas a favorecer operaciones económicas consideradas útiles a la comunidad, porque ‘inclinadas a la mejora de la productividad, a la lucha contra el desempleo o a la racionalización de la economía’. Cuanto más intervencionista se hace el Estado, más numerosas resultan semejantes medidas de excepción, que benefician unos en favor de otros, y queda más vacío de su contenido, por decisiones tomadas en nombre del interés general, el principio de igualdad ante el impuesto” *Ética e Direito*. Trad. Maria Ermantina Galvão. São Paulo, Martins Fontes, 2000, p.223 Apud PASIN, João Bosco Coelho. *Derecho Tributario y Ética*, 1ª ed., Buenos Aires: Heliasta, 2010, p.120.

<sup>134</sup> Remetemos o leitor à obra de Gilson Pacheco Bonfim. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 201, p.60 e ss.

<sup>135</sup> Art.150, § 6º 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, § 2º, XII, g.

<sup>136</sup> Art. 14, § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

<sup>137</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*, Rio de Janeiro: Forense, 2003, 2ª edição, p. 55/60

a síntese do Ministro Ricardo Lewandovski, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 577.348 e 561.485: *“incentivos ou estímulos fiscais são todas as normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário”*.

Com efeito, consoante observam André Folloni e Rita de Cássia Andrioli Bazila Peron<sup>138</sup>, *“existe um ponto em comum entre elas: sua contribuição para garantir os mais variados direitos à sociedade”*. No âmbito deste estudo, interessamos tão-somente a isenção, cujo conceito não é estreme de dúvidas<sup>139</sup>, mas configura- e isso é certo – verdadeira exceção à regra geral de incidência do tributo. Conquanto hipótese de desoneração tributária, não se confunde com incentivo fiscal, acaso pretenda aliviar a carga tributária ou mitigar situações adversas enfrentadas por determinados contribuintes, como no caso das pessoas portadoras de deficiência<sup>140</sup>. Cuida-se, na espécie, de benefício tributário.

Feitas essas considerações preliminares, é de se constatar que o cerne da controvérsia acerca da concessão de incentivos e benefícios tributários diz respeito a uma possível violação do princípio constitucional da isonomia. É dizer, no tocante às desonerações tributárias, que beneficiam uns, em detrimento de outros, em não havendo adequada justificação por uma finalidade constitucional, incorrerá o poder público em flagrante desobediência ao princípio fundamental da igualdade.

De fato, tem-se como ilegítimo, e, portanto, odioso, eventual benefício destinado a privilegiar pessoas ou situações específicas, ou que não guarde

---

<sup>138</sup> FOLLONI, André; PERON, Rita de Cássia Andrioli Bazila. Tributação extrafiscal e direitos fundamentais: programa empresa cidadã e licença-maternidade. Chapecó, v.15, n.2, p.399-420, jul./dez. 2014.

<sup>139</sup> Para a doutrina mais tradicional, representada, dentre outros, por Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão, a isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo. Para Souto Maior Borges, trata-se de hipótese de não-incidência legalmente qualificada. Para Paulo de Barros Carvalho, isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça. Tais posicionamentos podem ser cotejados na obra de Roque Antônio Carrazza, Curso de Direito Constitucional Tributário, 21ª edição, Ed. Malheiros, p.807 e seguintes.

<sup>140</sup> Aurélio Pitanga Seixas Filho, distingue a isenção fiscal (forma de retificar a abrangência do fato gerador para adequá-lo à capacidade contributiva da ‘pessoa excluída’) da isenção extrafiscal (incentivos), cuja situação jurídica da pessoa favorecida depende do cumprimento prévio de encargos legais para obter o direito à isenção no momento da ocorrência do fato gerador. Teoria e prática das isenções tributárias, 2ª edição, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2003, p.23.

conformidade com os objetivos estampados na Constituição da República, nomeadamente aqueles que norteiam a intervenção estatal na economia<sup>141</sup>.

Nesse sentido, Aliomar Baleeiro:

Se todos são iguais perante a lei, não será possível a esta reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se acham nas mesmas condições [...] Daí se infere que não serão toleráveis discriminações nem isenções que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição<sup>142</sup>.

Com efeito, o princípio da igualdade em matéria tributária – desdobramento da concepção de igualdade elaborada por ocasião da Revolução Francesa – aponta para o compromisso do Estado Fiscal com a observância dos direitos fundamentais do cidadão contribuinte, razão pela qual configura limitação ao poder de tributar<sup>143</sup>.

Ressalte-se, por necessário, que a obrigatoriedade de tratamento desigual conferido pelo Estado àqueles que estão em situação desigual – corolário do princípio da igualdade<sup>144</sup> -, decorre da noção de que uma uniformidade absoluta não se coaduna com a ideia de justiça, haja vista a existência de diferenças e demais circunstâncias condicionantes. A esse respeito, a lição de Alf Ross:

A exigência de igualdade deve ser compreendida, portanto, num sentido relativo, isto é, como uma exigência de que os iguais sejam tratados da mesma maneira. Isto significa que, como um pré-requisito para a aplicação da norma de igualdade e com independência dela, é preciso que haja algum critério para determinar o que será considerado igual; em outras palavras, a exigência de igualdade contida na ideia de justiça não é dirigida de forma absoluta a todos e a cada um, mas a todos os membros de uma classe

---

<sup>141</sup> Os dispositivos constitucionais que disciplinam a atuação estatal na economia constam dos arts.170 e seguintes da Constituição Federal de 1988 e devem ser interpretados da forma mais cautelosa possível, "(...) considerando especialmente o fato de que a Constituição Federal consagra valores e matizes antagônicos que devem ser sempre relativizados à luz das escolhas a serem feitas nos casos concretos" (BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto. Regulação Econômica e Tributação: o papel dos incentivos fiscais. In Direito Tributário e Políticas Públicas. Coordenador José Marcos Domingues. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 252)

<sup>142</sup> In Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 6ª ed., Ed.Forense, Rio de Janeiro, 1985, p.203.

<sup>143</sup> Art. 150, II, da Constituição da República de 1988.

<sup>144</sup> Humberto Ávila menciona em sua obra "Teoria da Igualdade Tributária" algumas críticas de outros autores no sentido de que tal corolário do princípio da igualdade, por assim dizer, não diria coisa alguma, por ser totalmente tautológico. Isso porque a norma que atribui determinado direito a quem preencher determinados requisitos, nada teria que ver com a igualdade em si mesma. O renomado doutrinador gaúcho cita ainda Kelsen, que "[...] afirmou ser a igualdade de tratamento, não uma exigência da justiça, mas uma decorrência da lógica: o princípio segundo o qual, quando as condições são iguais, as consequências devem também ser iguais, é consequência do caráter geral da norma, que prevê, que diante de determinadas condições deve ser implementada determinada consequência" O autor não concorda com tais argumentos, uma vez que "[...] a igualdade funciona de modo independente e possui, assim, um sentido autônomo". ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 2ª Edição. Editora Malheiros, 2009, p.142/143.

determinados por certos critérios relevantes. Em conformidade com isso, as diversas formulações de justiça para grupos ou contextos diversos incluem- além da ideia de igualdade- um padrão de avaliação, que deve ser aplicado como um pré-requisito à definição da categoria cujos membros devem ser tratados com igualdade<sup>145</sup>.

E justamente em função desse tratamento diferenciado a ser conferido àquelas pessoas em situação de desigualdade, é de se reconhecer a importância das políticas de ação afirmativa<sup>146</sup>, sendo certo que, no âmbito do direito tributário, tais medidas têm por escopo promover a igualdade entre contribuintes que se encontram em grupos socialmente fragilizados<sup>147</sup>. Nesse quadrante, pedimos vênias para trazer à colação trecho do voto do Ministro Luiz Fux, no julgamento do REsp nº 567.873-MG, cuja discussão cingia-se à concessão de benefício fiscal endereçado a pessoa portadora de deficiência:

Como de sabença, as ações afirmativas, fundadas em princípios legitimadores dos direitos humanos reaproxima o direito da ética, reabrindo o diálogo pós-positivista entre o direito e a ética, tornando efetivos os princípios constitucionais da isonomia e da proteção da dignidade da pessoa humana, cânones que remontam às mais antigas declarações Universais dos Direitos dos Homens. Enfim, é a proteção da própria humanidade, certo que hoje ilumina o universo jurídico, após a tão decantada e aplaudida mudança de paradigmas do sistema jurídico, que abandonando a igualização dos direitos optou, axiologicamente, pela busca da justiça e pela pessoalização das situações consagradas na ordem jurídica<sup>148</sup>.

---

<sup>145</sup> ROSS, Alf. *Direito e Justiça*- tradução Edson Bini- revisão técnica Alysson Leandro Mascaro-Bauru, SP: EDIPRO, 1ª reimpressão, 2003, p.315.

<sup>146</sup> Em monografia sobre o tema, o Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal Joaquim Barbosa anota que “[...] as ações afirmativas podem ser definidas como um conjunto de políticas públicas e privadas de caráter compulsório, facultativo ou voluntário, concebidas com vistas ao combate à discriminação racial, de gênero, por deficiência física e de origem nacional, bem como para corrigir os efeitos presentes de discriminação praticada no passado, tendo por objetivo a concretização do ideal de efetiva igualdade de acesso a bens fundamentais como a educação e o emprego” GOMES, Joaquim B.Barbosa. *Ação afirmativa e princípio constitucional da igualdade (o Direito como instrumento de transformação social. A experiência dos EUA)*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p.40

<sup>147</sup> Como bem observa Luiz Octávio Rabelo Neto, no Brasil, ainda é modesta a utilização de benefícios fiscais como instrumento de ações afirmativas. A título de exemplificação, o autor registra as hipóteses de concessão de benefícios fiscais para empresas que contratam pessoas portadoras de deficiência; isenção de IPI na aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas (art.1º, IV, da Lei nº 8.989/95); e a isenção de IOF nas operações de financiamento para aquisição de veículos por pessoas portadoras de deficiência (art.72, IV, da Lei nº 8.383/91).NETO, Luiz Octávio Rabelo. *Direito Tributário como instrumento de inclusão social: ação afirmativa fiscal*. Revista da PGFN. Ano I. Número 1, jan/jun.2011, p.269

<sup>148</sup> Recurso Especial nº 567.873-MG.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, tem-se que a ação afirmativa fiscal é compatível com o princípio da igualdade, conforme se depreende do julgamento de uma ação direta de inconstitucionalidade em que se aventava a inconstitucionalidade de norma estadual que concedia incentivos fiscais para empresas que possuíssem, pelo menos, 30% (trinta por cento) de seus empregados com idade superior a 40 (quarenta) anos<sup>149</sup>.

Nada obstante, em se tratando de tributos extrafiscais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva<sup>150</sup>, pelo que de rigor um controle acurado de proporcionalidade, com vistas à conformação dos ditames constitucionais (muitas vezes antagônicos) atinentes à ordem econômica e social. Sobre a matéria, são pertinentes as ponderações de Humberto Ávila, *in verbis*:

[...] para afastar a presunção de igualdade, não é suficiente justificar; é preciso confirmar que a medida do distanciamento da igualdade é proporcional; e, para evidenciá-lo, é preciso comprovar que a medida produz efeitos que contribuem para a realização gradual da finalidade extrafiscal (exame da adequação), que a medida é a menos restritiva aos direitos envolvidos, dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade extrafiscal (exame da necessidade), e que os efeitos positivos, decorrentes da adoção da medida, aferidos pelo grau de importância e de promoção da finalidade extrafiscal, não são desproporcionais aos seus efeitos negativos, estimados pelo grau de importância e de promoção da finalidade igualitária (exame de proporcionalidade em sentido estrito). Não sendo assim, defraudada está a realização da igualdade. (ÁVILA, 2009, p.163).

---

<sup>149</sup> Confira-se a ementa, ressaltando que a procedência do pedido se deu por questão formal na instituição do benefício: “Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembléia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia. Procede a alegação de inconstitucionalidade do item 1 do § 2º do art.1º, da Lei nº 9.085, de 17/02/ 95, do Estado de São Paulo, por violação ao disposto no art.155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Em diversas ocasiões, este Supremo Tribunal já se manifestou no sentido de que isenções de ICMS dependem de deliberações dos Estados e do Distrito Federal, não sendo possível a concessão unilateral de benefícios fiscais. Precedentes ADIMC 1.557 (DJ 31/08/01), ADIMC 2.439 (DJ 14/09/01) e ADIMC 1.467 (DJ 14/03/97)” STF, ADIn 1276/SP, Relatora Ministra Ellen Gracie, julgamento em 29.08.2002, DJ de 29.11.2002.

<sup>150</sup> Segundo Misabel Derzi, “(...) é exatamente essa pretensão, de erigir o princípio da capacidade contributiva em critério exclusivo de justiça tributária, que marcará o ponto frágil da teoria, desmentida em face dos fins extrafiscais dos tributos (isenções, reduções de base de cálculo e alíquotas como incentivo e outros benefícios), cada vez mais frequentes na realidade social e jurídica de nossos dias” (in Baleeiro, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. rev. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro, Forense, 1997, p.723). Para Aurélio Pitanga Seixas Filho, considerando que os incentivos fiscais visam outras prioridades constitucionais ou legais, tais como geração de novos empregos, legítima a disparidade de tratamento independentemente da capacidade contributiva da pessoa favorecida ( in op.cit, p.118)

Nesse passo, em que pese o “privilégio axiológico atribuído à isonomia” pela Constituição<sup>151</sup>, não se afigura razoável cogitar de uma hierarquia absoluta, sobretudo em face de outros princípios constitucionais de envergadura constitucional. Caberá ao intérprete, pois, o ônus argumentativo em ordem a viabilizar a superação da igualdade em determinado caso concreto<sup>152</sup>.

Note-se que, nesse caso, não há que se falar em ponderação, de vez que, se proporcional o benefício fiscal, inexistente lesão ao princípio da igualdade<sup>153</sup>.

Admitidas essas premissas, sobressaem à evidência que os incentivos e benefícios fiscais são instrumentos legítimos e, quiçá, excepcionais<sup>154</sup>, de intervenção do Estado na economia, porém a sua criação e admissibilidade (legitimidade) devem ser cotejadas à luz dos valores prestigiados no Texto Constitucional<sup>155</sup>. A título de exemplificação, o art.146, III, “d”, da Constituição Federal, prevê tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados; o art.146-A estabelece, por sua vez, que “lei complementar poderá estabelecer

---

<sup>151</sup> BORGES, José Souto Maior. “Significação do princípio da isonomia na Constituição de 1988”. Revista Trimestral de Direito Público, n.15, p.31. São Paulo: Malheiros Editores, 1996 apud ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária, 2ª Edição. Editora Malheiros, 2009, p.148.

<sup>152</sup> Humberto Ávila veicula uma metáfora futebolística com o fito de demonstrar a necessidade de o intérprete se desincumbir do ônus argumentativo, ao afirmar que a igualdade, “embora não ‘ganhe’ a partida contra outro princípio colidente antes da partida se iniciar, sai ‘na frente’ com alguns gols de vantagem” Op.Cit, p.149. Em sentido contrário, no sentido de que a igualdade não pode ser afastada ou limitada pelo legislador ordinário e/ou planos de governo, ao revés, “[...] as políticas econômicas e financeiras e as metas do legislador é que se devem curvar aos ditames constitucionais”, COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário atual: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1999, parecer 8, p.364.

<sup>153</sup> Em alentado estudo sobre o ordenamento espanhol à luz do Direito Alemão, Pedro M.H.Molina anota que “El Tribunal no realiza una ponderación entre la lesión del principio de igualdad y los beneficios que con ello se obtienen [...] Tal ponderación es imposible, pues – al seguir la Willkürtheorie – el Tribunal entiende que la presencia de un “motivo razonable” excluye la lesión de la igualdad” MOLINA, Pedro Manuel Herrera. Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a luz del Derecho alemán. Fundación Oriol- Urquijo. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1998, p.90.

<sup>154</sup> Isso porque, em virtude de possíveis interferências na livre concorrência e na potencial violação do princípio da igualdade, as normas extrafiscais somente deveriam ser utilizadas de forma subsidiária. VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio da Isonomia Tributária- Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.315.

<sup>155</sup> Gilson Bomfim, fazendo referência à doutrina de Fernando Sainz de Bujanda, adverte para o risco de utilização abusiva das desonerações tributárias, verbis: “[...] a extrafiscalidade e a concessão de incentivos tributários são formas legítimas de atuação desse novo modelo de Estado, que busca corrigir imperfeições ou falhas do mercado, assim como atingir fins constitucionais (como, por exemplo, a igualdade material). Nada obstante, a extrafiscalidade e os incentivos tributários não podem ser vistos como panaceia

critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Cite-se, ainda, o disposto no art. 151, inciso I, que admite a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Convém destacar que a concessão indiscriminada de incentivos e benefícios fiscais a contribuintes com maior capacidade contributiva subverte a ordem jurídica, onerando a camada de menor renda da população, razão pela qual “são contraditórios, pois, nesse sentido, os princípios da isonomia tributária e do desenvolvimento econômico oficialmente conduzido com base nos incentivos fiscais”<sup>156</sup>.

No âmbito da presente pesquisa, e especificamente no que diz com as isenções tributárias atreladas às políticas públicas de inclusão social, como no caso dos deficientes físicos, releva pontuar que tais desonerações estão, a princípio, em consonância com os dispositivos constitucionais de proteção ao portador de deficiência. Não há que se falar, desta feita, em privilégio odioso, de vez que é papel do Estado criar mecanismos de proteção e inclusão de tais indivíduos<sup>157</sup>. Tal noção comezinha, por assim dizer, não elide a ocorrência de judiciosas controvérsias relativamente à interpretação de normas tributárias isencionais. Esta é a temática central do próximo tópico.

---

<sup>156</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no direito tributário*- Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.72.

<sup>157</sup> A Constituição da República estabelece a competência legislativa concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal para dispor acerca da proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência (art.24, XIV). A Lei nº 7.853, de 24 de outubro de 1989, dispõe sobre o apoio às pessoas portadoras de deficiência, sua integração social, sobre a Coordenadoria Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência (CORDE), institui a tutela jurisdicional de interesses coletivos ou difusos dessas pessoas, disciplina a atuação do Ministério Público, define crimes, e dá outras providências, tendo sido regulamentada pelo Decreto nº 3.298, de 20 de dezembro de 1999, que consolida as normas de proteção ao deficiente. O art. 2º da Lei dispõe que “ao Poder Público e seus órgãos cabe assegurar às pessoas portadoras de deficiência o pleno exercício de seus direitos básicos, inclusive dos direitos à educação, à saúde, ao trabalho, ao lazer, à previdência social, ao amparo à infância e à maternidade, e de outros que, decorrentes da Constituição e das leis, propiciem seu bem-estar pessoal, social e econômico”.

### 3 A INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA ISENCIONAL À LUZ DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS: A QUESTÃO DA PESSOA COM DEFICIÊNCIA

#### 3.1 Do formalismo conceitual ao pluralismo metodológico

A Jurisprudência dos conceitos, fundada no formalismo conceitual, surgiu no século XIX e corresponde, historicamente, ao apogeu do Estado Liberal. A atividade do operador do Direito era tão somente lógico-subsuntiva, de vez que, segundo tal corrente teórica, os conceitos jurídicos já traduziam a realidade social e econômica subjacente à norma<sup>158</sup>.

Consoante o magistério de José Maria Arruda de Andrade:

Do ponto de vista metodológico, os principais pontos a serem ressaltados são (i) a teoria da subsunção, (ii) o dogma da plenitude do ordenamento e (iii) a interpretação objetiva. A subsunção refere-se à realização concreta do direito por meio do raciocínio silogístico, que tem como premissa maior o princípio aplicando e, como menor, o fato decidindo. O intérprete seria o ator de uma operação estéril, já que mero declarador do conteúdo preexistente do princípio ou da regra interpretanda. A plenitude do ordenamento decorre não da exaustão da atividade legislativa, mas da possibilidade de dedução de outros princípios por meio de operações lógicas sobre os já descobertos ou positivados. Em outras palavras, trata-se de um sistema fechado, autônomo e coerente, formado por elementos que se tornam independentes da vida social. A interpretação objetiva é a refutação do método que visava redescobrir a intenção do legislador histórico. Pretende-se, aqui, o enfoque sobre o conteúdo da regra ou do conceito ou do princípio interpretando, conteúdo esse decorrente do contexto lógico (leia-se posição e interação no quadro maior da pirâmide maior dos conceitos). Diante da característica de plenitude do ordenamento, a interpretação (subsunção) sempre será possível, tendo em vista o arsenal lógico que permite, mesmo que diante de lacuna, a solução de um caso apresentado.<sup>159</sup>

Com efeito, o referido método representa a tentativa de romper com o jusnaturalismo e lança as bases para o surgimento do positivismo jurídico.

Já a jurisprudência dos interesses surgiu como oposição ao formalismo conceitual e considerava o Direito como resultante dos interesses de ordem material, nacional, religiosa e ética.

<sup>158</sup> A jurisprudência dos conceitos do século XIX teve em Puchta seu defensor e preconizava que cada conceito inferior se subsumiria a um de ordem superior. Nesse sentido, "(...) a construção dedutiva do sistema depende absolutamente do pressuposto de um conceito fundamental determinado quanto ao seu conteúdo" (FERREIRA, 2005, p.25)

<sup>159</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária- São Paulo: MP Ed., 2006, p.50/51

Rudolf Von Jhering (1818-1892), após se notabilizar, juntamente com Puchta, no desenvolvimento da jurisprudência dos conceitos, passa a adotar uma abordagem pragmática e teleológica, em linha com uma atividade interpretativa fundada nos interesses em conflito. Em que pese o contributo teórico de Jhering, Philipp Heck (1858-1943) é tido como o representante de tal escola de pensamento, sendo oportuno trazer à colação o seguinte exerto de seu pensamento:

[...] o escopo da Jurisprudência e, em particular, da decisão judicial nos casos concretos, é a satisfação de necessidades da vida, de desejos e aspirações, tanto de ordem material como ideal, existentes na sociedade. São esses desejos e aspirações que chamamos interesses e a Jurisprudência dos interesses caracteriza-se pela preocupação de nunca perder de vista esse escopo nas várias operações a que tem de proceder e na elaboração dos conceitos” (*apud* PESSÔA, 2002, p.27).

Cumprido registrar que a interpretação fundada na jurisprudência dos interesses deu origem na Alemanha à teoria da “consideração econômica do fato gerador” (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), prevista no art.4º do Código Tributário Alemão de 1919 <sup>160</sup>.

Frise-se, ainda, que a despeito de a Jurisprudência dos Interesses viabilizar a complementação da norma interpretada à luz do caso concreto, não há que se falar em desvinculação à lei, com o que se aproxima do positivismo legal.

Ocorre que na metade do século XX, os tribunais alemães passam a ser influenciados pelas ideias de Karl Larenz, esposadas em sua obra “Metodologia da Ciência do Direito”, que disseminou a jurisprudência dos valores por todo o pensamento jurídico ocidental<sup>161</sup>.

Sem embargo, a partir da adoção de um pluralismo metodológico, e partindo da utilização primeira do método literal -- que representa não apenas o início, mas o

---

<sup>160</sup> No Brasil, a aceitação desta doutrina nunca foi integral, em que pese esposada por Amílcar de Araújo Falcão, com algumas ressalvas. As objeções de Alfredo Augusto Becker são contundentes: “A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como Ciência Jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do Direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário” (BECKER, 2007, pp.137/138).

<sup>161</sup> Ricardo Lobo Torres, ao tratar do Estado da Sociedade de Riscos e da reformulação das posições básicas da interpretação do direito tributário, ressalta a influência exercida no pensamento ocidental pelas obras de K. Larenz e J.Rawls a partir da década de 1970 (“virada kantiana”), alterando-se o paradigma na teoria geral do direito, na teoria da justiça e na teoria dos direitos humanos, com a reaproximação entre ética e direito sob o influxo do imperativo categórico (TÔRRES, 2000).

limite da atividade interpretativa --, ao intérprete é dado cotejar outros métodos exegéticos, de vez que a linguagem utilizada pela norma não é inequívoca.

A distinção entre “conceito” e “tipo” é propedêutica para a elaboração teórica de Larenz. Com efeito, para a configuração de um conceito em sentido estrito, de rigor a indicação exaustiva de todas as notas distintivas que o caracterizam. Nesses casos, a situação de fato constatada necessita apenas de ser subsumida à previsão normativa. A subsunção ao conceito é, pois, um procedimento isento de valoração<sup>162</sup>.

Noutro quadrante, o tipo estaria relacionado a uma pauta de valoração que carece de preenchimento valorativo, cuja aplicação exige sempre a sua concretização; no processo de concretização, a pauta é enriquecida no seu conteúdo e assim desenvolvida. Segundo Larenz, “[...] *não podemos definir através da indicação de algumas notas já estabelecidas, que ocorrem em todos os casos e que são também suficientes*” (LARENZ, p.72).

De se ressaltar que, em tendo optado o legislador pela via conceitual, ao intérprete não é dado deixar de observar o delineamento de tais notas características (imprescindíveis e acabadas) estampadas na norma; ao reverso, em se tratando de um tipo, a sua maior margem de variação e abertura viabilizam a adoção de um procedimento mais elástico.

Assentadas essas premissas, convém salientar que a necessidade de um pensamento “orientado a valores” adveio, em parte, da escolha política do legislador consubstanciada na utilização recorrente de pautas de valoração, cujo preenchimento valorativo, a cargo do intérprete ou julgador, servirá para delimitar uma hipótese legal ou mesmo uma determinada consequência jurídica.

---

<sup>162</sup> Larenz faz referência ainda às hipóteses em que determinada definição legal contenha um elemento (ou vários) que não permita uma mera subsunção: “[...] o juízo que aqui se requer não é certamente um juízo de valor, mas um juízo que é mediatizado por certas vivências sociais – por exemplo, pelo que é requerido para o uso adequado ao fim do edifício, ou que, de acordo com a experiência usual, é entendido no presente como integrando o seu equipamento normal [...] Quando a evolução está ‘em curso’ e a concepção usual é incerta existem, em vez de delimitações estáveis, ‘transições fluidas’ e conseqüentemente uma margem de apreciação, nos quadros da qual é ‘plausível’, como diz o jurista, um ou outro modo de julgar” ( in Metodologia da Ciência do Direito, 3ª edição, Tradução de José Lamego, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa). No Brasil, Eros Roberto Grau, valendo-se das lições de Eduardo García de Enterría, aduz que os conceitos jurídicos indeterminados (rectius: conceitos jurídicos cujos termos são indeterminados) abarcam conceitos de experiência ou de valor e só permitem uma única solução em cada caso, in verbis: “Os conceitos indeterminados – que compreendem conceitos de experiência ou de valor – não conduzem a uma situação de indeterminação na aplicação deles. Estas, segundo aquele autor, só permitem uma ‘unidade de solução’ em cada caso. Assim, quando se fala em boa fé, v.g., o conceito se dá ou não se dá. Em outros termos, em presença de um caso determinado há ou não há boa fé: tertium non datur” (GRAU, 1988, p.74).

Demais disso, não há que se falar em normas jurídicas desprovidas de valores, conforme observa Maria Ednalva de Lima:

Alocar o direito na classe dos objetos culturais significa ter presente que o homem carrega consigo os valores da sociedade em que vive, os quais, consciente ou inconscientemente, exercem influência na construção dos textos legais e das normas jurídicas. Sustenta-se, assim, que, ao construir os textos do direito positivo, o legislador imprime, neles, valores, pois não se concebe a possibilidade de um bem cultural ser construído sem valor<sup>163</sup>.

Obtempere-se, contudo, que tal axiologização do Direito não pode assumir dimensões introntróláveis, sob pena de “[...] *ser mero instrumento de comunicação política, dissolvendo-se o dever-ser e perdendo a proposição normativa suas possibilidades coativas de eficácia*”<sup>164</sup>.

Por conseguinte, se a noção de um pluralismo metodológico infirma a aplicação apriorística de qualquer dos métodos de interpretação, haja vista a necessidade de se cotejar os valores envolvidos em cada caso concreto, deixando em aberto diferentes possibilidades de interpretação<sup>165</sup>, é certo que a atividade cognoscitiva de interpretação e aplicação da norma reclama a observância de critérios e limites epistemológicos. Em não sendo assim, vulnerar-se-ia, de forma indelével, o primado da segurança jurídica<sup>166</sup>.

### **3.2 O problema da ponderação na axiologização dos direitos fundamentais e a vinculação do Juiz à lei**

<sup>163</sup> LIMA, Maria Ednalva de. *Interpretação e direito tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.97.

<sup>164</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho. Prefácio da obra de Humberto Ávila, *Teoria da Igualdade Tributária*, 2ª edição, Ed.Malheiros, 2009, p.10.

<sup>165</sup> Conforme ensinamento de Ricardo Lobo Torres: “As escolas e as correntes radicais é que tem advogado a prevalência deste ou daquele método lógico-gramatical ou sistemático. A jurisprudência dos interesses enfatizava o teleológico, de que a interpretação econômica e a evolutiva constituem projeção no campo tributário. Mas a jurisprudência dos valores nas últimas décadas vem superando o radicalismo ao defender o pluralismo metodológico” (TORRES, 2000, p.207).

<sup>166</sup> Anote-se que, no âmbito da filosofia política, a axiologização é alvo de judiciosas objeções, sobretudo em face do risco de o Tribunal revestir suas próprias decisões com o manto de um procedimento supostamente racional. Confira-se: “[...] as normas se diferenciam dos valores, primeiro por meio de suas relações com diferentes tipos de ação comandada por regras ou direcionadas para objetivos; segundo, pela codificação binária ou gradual de suas pretensões de validade; terceiro, por sua obrigatoriedade absoluta (ou relativa); e quarto, por meio dos critérios que deve preencher o conjunto dos sistemas de normas e de valores” (HABERMAS, 2002, p.68)

A questão da ponderação ou sopesamento tem sido veiculada pelos Tribunais em um sem número de questionamentos envolvendo direitos fundamentais e não poderia ser diferente no caso dos portadores de deficiência. Por exemplo, no que concerne à determinada lei estadual que isentou os deficientes físicos do pagamento de tarifas para o uso de ônibus de empresa permissionária de serviço comum intermunicipal, tem-se que “*no sopesamento de valores, diante do caso concreto, o princípio do amparo aos deficientes físicos prevalece sobre o princípio do equilíbrio econômico-financeiro do contrato administrativo, consoante os ditames da proporcionalidade*”<sup>167</sup>. No tocante à (im) possibilidade de extensão da norma de isenção contida no art.6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região aventou uma colisão entre o princípio da isonomia e a regra da interpretação literal, prevalecendo no âmbito da Corte Regional a igualdade<sup>168</sup>. No âmbito do objeto central da presente pesquisa, poder-se-ia cogitar, ainda, de uma possível colisão entre os princípios/valores atinentes à forma federativa de Estado e à segurança jurídica em face daqueles relacionados à dignidade da pessoa humana/ amparo aos deficientes físicos, na hipótese de uma lei estadual que conceda isenção de ICMS aos deficientes físicos na compra de veículo automotor em termos mais amplos do que aqueles estabelecidos em Convênio<sup>169</sup>.

Nesse contexto, antes de iniciarmos o estudo da interpretação da norma isencional e, ao fim e ao cabo, nos debruçarmos detidamente sobre o ponto nevrálgico da presente dissertação e seus desdobramentos, convém trazer a lume algumas considerações.

Em sua “Teoria dos Direitos Fundamentais”, Robert Alexy sustenta a tese de que os direitos fundamentais, independentemente de sua formulação mais ou menos precisa, têm a natureza de princípios e são mandamentos de otimização. Essa interpretação vai ao encontro do discurso da “ponderação de valores” como forma de aplicação do direito.

---

<sup>167</sup> RMS 13.084/CE, Relator Ministro José Delgado, DJ de 01.07.2002.

<sup>168</sup> Vide Recurso Especial nº 1.116.620/BA, Relator Ministro Luiz Fux

<sup>169</sup> Como veremos mais adiante, no âmbito do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), a Lei nº 8.989/95, alterada pela Lei nº 10.690/2003, com redação dada pela Lei nº 10.754/2003, não exige a adaptação do veículo e tampouco que o beneficiário seja motorista. Em outros termos, na hipótese aventada, tem-se a inclusão do deficiente na Política Nacional de integração na esfera federal, e a sua exclusão, no âmbito estadual.

Sem embargo, a elevação da ponderação ou sopesamento como forma de aplicação por excelência dos direitos fundamentais, vem recebendo inúmeras críticas que dão conta de uma suposta subjetividade e/ou irracionalidade no processo decisório<sup>170</sup>. No Brasil, Carlos Ari Vieira Sundfeld faz alusão a um “ambiente de geleia geral do direito público brasileiro, em que princípios vagos podem justificar qualquer decisão” (SUNDFELD, 2011, p.287). Lênio Luiz Streck aduz que o procedimento da ponderação foi recepcionado de modo acrítico no Brasil, sem levar em consideração os pressupostos formais da teoria alexyana<sup>171</sup>. Em sentido contrário, admitindo a ponderação de princípios (e também de regras), Luís Roberto Barroso<sup>172</sup> e Humberto Ávila<sup>173</sup>.

Nesse contexto, é de se aventar a hipótese de o princípio da dignidade da pessoa humana ser eventualmente invocado de modo inflacionário como base para obtenção de direitos, acarretando a sua desvalorização ou utilização desmedida. A esse respeito, Jorge Reis Novais, cuidando da análise dworkiana dos direitos fundamentais como *trunfos*<sup>174</sup>, e partindo do ponto de vista metodológico segundo o qual o princípio em foco não se confundiria com direito fundamental (que pressupõe,

---

<sup>170</sup> Habermas, por exemplo, afirma que o sopesamento, além de irracional, implica sério risco para a garantia dos direitos fundamentais, que perderiam seu caráter vinculante. Segundo ele, os direitos fundamentais perderiam o seu caráter deontológico e passariam a ter um caráter sobretudo axiológico ou teleológico. Afirma que o discurso da “ponderação de valores” é “frouxo” e que “[...] ao deixar-se conduzir pela ideia da realização de valores materiais, dados preliminarmente no direito constitucional, o tribunal constitucional transforma-se numa instância autoritária. No caso de uma colisão, todas as razões podem assumir o caráter de argumentos de colocação de objetivos, o que faz ruir a viga mestra introduzida no discurso jurídico pela compreensão deontológica de normas e princípios de direito” (HABERMAS, 2010, pp.315, 320/321).

<sup>171</sup> STRECK, Lenio Luiz. Verdade e consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas- 5ª ed., rev., mod. e ampl- São Paulo: Saraiva, 2014, p. 59.

<sup>172</sup> BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula. O começo da História: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). Interpretação constitucional. São Paulo, 2005, pp.277-279.

<sup>173</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

<sup>174</sup> A metáfora dworkiana dos trunfos significa que as posições jurídicas individuais calcadas no direito a igual consideração e respeito que o Estado deve reconhecer a cada indivíduo funcionam como trunfos contra preferências externas, notadamente contra qualquer pretensão estatal em impor ao indivíduo restrições da sua liberdade em nome de concepções de vida que não são as suas e que, por qualquer razão, o Estado considere como merecedoras de superior consideração (DWORKIN, 2010, pp.283 e ss).

segundo a corrente adotada pelo autor, a possibilidade de sopesamento)<sup>175</sup>, anota que

É certo que essa autonomia e liberdade pessoais serão especificamente protegidas pelas garantias jurídicas constituídas nas normas de direitos fundamentais, mas o princípio irredutível da dignidade da pessoa humana tal como assinalámos atrás, e sob pena de ver ingloriamente dissipada a relevância jurídica absoluta que faz dele o princípio em que assentam as nossas sociedades, não se identifica com os próprios direitos fundamentais. Não fora assim, e o princípio da dignidade da pessoa humana tenderia para a redundância retórica inconsequente ou para um enfraquecimento natural: não apenas o princípio da dignidade da pessoa humana nada acrescentaria, em termos de garantia jurídica, aos efeitos jurídicos já desenvolvidos especificamente por cada um dos direitos fundamentais, como, ainda, o princípio estaria sujeito às necessidades de cedência, ponderação e limitabilidade que afetam a generalidade dos direitos fundamentais nas situações pontuais concretas” (NOVAIS, 2012, p.6).

Na mesma linha, a proliferação de direitos fundamentais tidos como consectários do princípio da dignidade da pessoa humana *pode* militar em favor de uma argumentação retórica, mormente quando levada a efeito por meio da máxima da proporcionalidade. Diante disso, e do fato de que não existe método totalmente objetivo de interpretação, caberá ao operador do direito o ônus argumentativo, em ordem a assegurar uma “objetividade possível”<sup>176</sup> na interpretação constitucional.

Exsurge, outrossim, a importância da metodologia da ciência jurídica com vistas à indicação de parâmetros de interpretação da norma jurídica, uma vez ultrapassada a ideia de que o julgador deduziria a sua sentença da lei, através de mero silogismo judicial<sup>177</sup>.

---

<sup>175</sup> Vale registrar que, no direito alemão, prevalece o entendimento segundo o qual a dignidade humana possui caráter híbrido: por um lado, ela é princípio jurídico; por outro, é um direito fundamental (FOHRMANN, 2012, p.32). Além disso, parte da doutrina sustenta que o conteúdo essencial do direito constitui uma esfera de proteção intangível e abstratamente identificável; um núcleo fixo que não depende de ponderação (PEREIRA, 2006, p.372).

<sup>176</sup> Consoante lição de Virgílio Afonso da Silva, as relações de preferência tem que ser fundamentadas (aspecto metodológico); os pontos de partida teóricos na argumentação jurídica devem ser explicitados (aspecto teórico) e, por fim, de rigor o respeito a precedentes e o controle social (aspecto institucional) (In MACEDO JR, 2011, pp 363-380)

<sup>177</sup> Nesse sentido, W. Hassemer: “No entanto, a ideia de que o veredicto judicial decorreria, inequivocamente, da norma codificada, foi, entretanto, superada. Ela deu lugar ao reconhecimento de que o juiz cria o direito. Porém, com isto, as questões da função da codificação na acção do juiz não estão resolvidas; pelo contrário, elas colocam-se agora de uma forma nova e mais complicada. É justamente aquele que não concebe a tarefa do juiz como absoluta subjugação deste à lei, quem tem de perguntar-se acerca do significado que o direito codificado (ainda) tem no processo de decisão judicial” (HASSEMER, 2009, p. 283).

Tais considerações evidenciam a necessidade de o operador do direito, em especial o julgador<sup>178</sup>, diante do caso concreto, individualizar as premissas teóricas e institucionais em sua argumentação jurídica, de modo a assegurar o maior grau de racionalidade no âmbito de proteção da norma de direito fundamental<sup>179</sup>. Do contrário, ao conduzir a sua atividade intelectual conforme suas preferências pessoais, religiosas, ideológicas, políticas etc, o aplicador da norma jurídica incorreria em subjetivismos e, quiçá, em arbitrariedades incompatíveis com a noção mais comezinha de Justiça.

Isso porque, uma concepção axiológica de aplicação dos direitos fundamentais pode se adaptar a um perfil solipsista de reforço ou protagonismo do Poder Judicial, subsistindo o problema atinente à legitimidade ou representação da instância judiciária. Nesse passo, até que ponto o Poder (discricionário) Judiciário pode (ria) avançar institucionalmente no encaminhamento de determinados temas, à míngua de enunciados normativos ou, por outra, ir além do que restara textualmente consignado pelo Poder Legislativo?

A título de ilustração, e sem perder de vista o caso das pessoas portadoras de deficiência, cabe o registro de que, no âmbito da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tal incursão judicial deve ocorrer *cum granu sallis* e observados três requisitos, quais sejam (i) a natureza constitucional da política pública reclamada; (ii) a existência de correlação entre ela e os direitos fundamentais e finalmente (iii) a prova de que há omissão ou prestação deficiente por parte da Administração Pública, inexistindo justificativa razoável para tal comportamento<sup>180</sup>.

---

<sup>178</sup> “A noção de que os princípios e direitos fundamentais previstos na Constituição podem entrar em rota de colisão, demandando a utilização de ferramentas metodológicas como a ponderação, também sinaliza no sentido de atribuir ao juiz papel de relevo na solução dos conflitos” OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Direito tributário e diálogo constitucional. Niterói, RJ: Impetus, 2013, p.8.

<sup>179</sup> Nesse sentido, para Elcio Oto, “o método de resolução de conflitos entre princípios proposto por Alexy [a ponderação] causa uma revolução (ruptura) epistemológica quanto aos caracteres-postulados das teorias decisionistas do direito e da discricionariedade pregada pelo positivismo jurídico, pois introduz um critério de racionalidade que insere o controle da decisão jurídica dentro de pautas interpretativas que funcionam como garantias da fundamentação racional de enunciados, os quais prevalecem (preferibilidade para o caso) não mais em função de uma lógica estritamente dedutiva, mecanicista ou binária que põe os ‘pesos’ das regras ou princípios neles mesmos, mas no espaço do grau de satisfatoriedade (ótima) de aplicação daquele princípio dentro de uma racionalidade comunicativa (procedimental-discursiva)” Teoria do discurso e correção normativa do direito. São Paulo: Landy, 2004, p.203.

<sup>180</sup> No Recurso Extradordinário nº 440.028/SP, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, restou assentado que a Constituição de 1988, a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e as Leis nºs 7.853/89 – federal -, nº 5.500/86 e nº 9.086/95- estas duas do Estado de São Paulo – asseguram o direito dos portadores de necessidades especiais ao acesso a prédios

Com efeito, Robert Alexy, partindo da noção de soberania popular, aduz que o tribunal constitucional representa o povo, não o fazendo politicamente (como no caso do parlamento), mas *argumentativamente*, atuando como verdadeira instância de reflexão do processo político, já que “[...] *a vida cotidiana do funcionamento parlamentar oculta o perigo que maiorias se imponham desconsideradamente, emoções determinem o acontecimento, dinheiro e relações de poder dominem e simplesmente sejam cometidas faltas graves*” (ALEXY, 1999, P.66)

Impende salientar, por oportuno, que eventual posicionamento contrário ao protagonismo judicial não representa, a nosso ver, uma defesa inquebrantável do distanciamento judicial com os problemas sociais e com a realidade, como se o julgador atuasse como um mero autômato neutro na aplicação do direito, ilhado da sociedade; o que se pode questionar é a adoção de um comportamento judicial ativista, criativo e incontrolável, como se o juiz possuísse um privilégio cognitivo no sistema jurídico (NUNES, 2011, p.199).

Nesse viés, é de se constatar que o sistema judicial está hoje diante de um dilema, qual seja:

[...] se não assumir a quota-parte da sua responsabilidade, continuará a ser independente de um ponto de vista corporativo, mas será cada vez mais irrelevante tanto social como politicamente [...] Se, pelo contrário, assumir a sua quota de responsabilidade, politizar-se-á e, com isso, aumentará o nível de tensão e conflito, quer internamente, quer no relacionamento com outras instâncias de poder” (SANTOS, 2007, p.34).

Com efeito, os temas ventilados até aqui dariam azo a inúmeras digressões e objeções preliminares. Não temos por objetivo acadêmico a compilação dos diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais (esparsos) acerca da matéria, tampouco adentrar em uma espécie de epistemologia do comportamento judicial no que concerne à interpretação/aplicação da norma jurídica.

A rigor, o que queremos deixar consignado, para fins de ingressarmos mais adiante no núcleo da pesquisa, é que a recepção da jurisprudência dos valores no direito brasileiro – tendo como conseqüência a possibilidade de ponderação de conteúdos axiológicos por ocasião da aplicação de direitos fundamentais--, não pode implicar jamais uma ampla e incontrolável permissividade interpretativa em favor do operador do Direito. Ao reverso, tem-se como contrapartida o ônus argumentativo, é

---

públicos, devendo a Administração adotar providências que o viabilizem; em não o fazendo, cabível a incursão judicial no tema, dada a existência de direitos fundamentais em jogo.

dizer, o dever inescusável de o intérprete ou aplicador declinar expressamente as suas premissas teóricas, bem assim a sua fundamentação jurídica (e não política) em face dos princípios constitucionais (normas jurídicas). Não o fazendo, para além de vulnerar a possibilidade de controle intersubjetivo, estaria o aplicador da norma a violar o primado da segurança jurídica, tão caro ao aperfeiçoamento do Estado de Direito.

### 3.3 Breve nota sobre a hermenêutica filosófica de Gadamer no âmbito de uma teoria da norma jurídica tributária

Em “Verdade e Método” (1960), Gadamer apresenta uma nova teoria da experiência hermenêutica que supera a tradicional concepção que a equipara a uma metodologia científica<sup>181</sup>. Nesse passo, a hermenêutica deixa de ser um método para tornar-se uma ontologia, é dizer, o próprio modo de ser do homem, o modo de compreender, de conhecer, desvalorizando, desta feita, a concepção positivista, derivada da rígida posição objetivista e absolutista da Ilustração, que eleva a razão a um status de inquestionabilidade e inatingibilidade<sup>182</sup>.

Nessa toada:

[...] A investigação realizada em Verdade e Método pretende rastrear e mostrar aquilo que é comum a toda maneira de compreender não estando em jogo o que cada campo específico das chamadas disciplinas hermenêuticas, ou seja, o Direito, a Teologia e a Literatura, produzem em termos de procedimentos para seu desenvolvimento teórico e técnico, mas sim aquilo que independentemente do campo em que se situe, acontece quando compreendemos<sup>183</sup>.

---

<sup>181</sup> Nesse sentido: “No conjunto da nossa investigação mostrou-se que a certeza proporcionada pelo uso dos métodos científicos não é suficiente para garantir a verdade. Isso vale, sobretudo para as ciências do espírito, mas de modo algum significa uma diminuição de sua cientificidade. Significa, antes, a legitimação da pretensão de um significado humano especial, que elas vêm reivindicando desde antigamente. O fato de que o ser próprio daquele que conhece também entre em jogo no ato de conhecer marca certamente o limite do método, mas não o da ciência. O que o instrumental do método não consegue alcançar deve e pode realmente ser alcançado por uma disciplina do perguntar e do investigar que garante a verdade” GADAMER, Hans-Georg. Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Trad. de Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997, p. 631.

<sup>182</sup> Vide LOPES, Ana Maria D’Ávila, A Hermenêutica Jurídica de Gadamer. Brasília a.37 n.145 jan/mar 2000

<sup>183</sup> OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. Hermenêutica e Ciência Jurídica: gênese conceitual e distância temporal. In Hermenêutica e Filosofia. 50 anos de Verdade e Método. Ernildo Stein e Lenio Streck (orgs.), 2. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p.48/49.

De se registrar que o ponto central da teoria gademariana concerne ao problema da verdade e da compreensão no âmbito das ciências do espírito, notadamente a partir de três instâncias do conhecimento humano, quais sejam arte, história e linguagem. Cuida-se, pois, de uma tentativa de apresentar uma *meta-teoria de todas as hermenêuticas*<sup>184</sup>. Não objetiva investigar ou sugerir métodos interpretativos, mas tão-somente perscrutar aquilo que é comum a toda maneira de compreender<sup>185</sup>.

Sobre a questão da interpretação dos textos escritos, infere-se que Gadamer não despreza o sentido do próprio texto, orientador primeiro da tarefa de compreender<sup>186</sup>. Não se trata de investigar e incorporar a intenção do autor, diga-se<sup>187</sup>. Sem embargo, a tensão dialética entre o teor do texto e o sentido que alcança a sua aplicação, em cada caso concreto, implica assumirmos que no âmbito da hermenêutica filosófica gademariana não há respostas definitivas, na medida em que

O processo compreensivo se realiza através da concordância entre o universo linguístico prévio detido pelo intérprete (seus pré-juízos) e o evento

---

<sup>184</sup> A expressão é de Ernildo Stein, vide “Gadamer e a consumação da hermenêutica”, in *Hermenêutica e Epistemologia, 50 anos de Verdade e Método*, 2ª edição, revista, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.23.

<sup>185</sup> Margarida Maria Lacombe Camargo anota que “Gadamer foi duramente criticado, principalmente por Emílio Betti, por ignorar em toda a sua obra os métodos hermenêuticos ou de interpretação, ameaçando a objetividade do método histórico. Por isso Gadamer se defende no prólogo à segunda edição de sua principal obra, *Verdade e Método*, sustentando nunca ter se proposto a tal, muito menos a oferecer uma teoria geral da interpretação. Antes, pretendeu mostrar o que é comum a toda maneira de compreender, porque acredita que a tarefa da hermenêutica não é desenvolver um procedimento da compreensão, mas iluminar as condições sob as quais se compreende”. CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e argumentação: uma contribuição ao estudo do direito*, 3ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.35.

<sup>186</sup> A hermenêutica tradicional previa três momentos que deviam perfazer o modo de realização da compreensão: *subtilitas intelligendi* (compreensão); *subtilitas explicandi* (interpretação) e *subtilitas applicandi* (aplicação). Para a hermenêutica filosófica de Gadamer, “(...) na compreensão, sempre ocorre algo como uma aplicação do texto a ser compreendido, à situação atual do intérprete. Nesse sentido nos vemos obrigados a dar um passo mais além da hermenêutica romântica, considerando como um processo unitário não somente a compreensão e interpretação, mas também a aplicação”. GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método*. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1999, p.460

<sup>187</sup> Para Gadamer: “Nossa compreensão da tradição escrita não se dá, como tal, nos moldes que pudéssemos simplesmente pressupor uma coincidência entre o sentido que reconhecemos nela e o sentido que o autor teve em mente nela. Tal como o suceder da história não mostra em geral a menor coincidência com as imagens subjetivas daquele que está e atua na história, também as tendências do sentido de um texto vão em geral mais além do que o podia ter em mente. Não obstante, a tarefa de compreender se orienta em primeiro lugar ao sentido do próprio texto” *Op.Cit.*, p.547/548.

exterior, que provoca o estranhamento necessário para fazer girar o círculo e provocar o posterior enriquecimento de sua experiência de mundo<sup>188</sup>.

Com efeito, para Gadamer, o processo de compreensão possui uma estrutura espiral, de vez que o intérprete não sai do movimento hermenêutico da mesma maneira como entrou. Nesse sentido, a interpretação de um texto por parte do intérprete – trazendo para o bojo da sua atividade cognitiva as pré-compreensões e bloqueando os pré-conceitos tidos como ilegítimos – obtém um resultado *provisório* carecedor de permanente ressignificação, haja vista que, com o decurso do tempo, novos sentidos são atribuídos ao texto<sup>189</sup>.

Trazendo tais noções para o campo tributário, e fazendo alusão inclusive ao art.111 do CTN que será objeto de nosso estudo mais adiante, Marciano Buffon e Mateus Bassani de Matos anotam que:

No que concerne ao CTN, é preciso levar em consideração que deve ocorrer uma circularidade entre o texto e o sentido do texto, a partir da diferença ontológica, que possibilite uma interpretação, a qual deve ocorrer na aplicação do paradigma vigente, ou seja, o CTN precisa ser visto a partir dos olhos do novo, suspendendo-se os pré-juízos que o alicerçaram [...] Os juízes, que em outras matérias assumem posturas ativistas/discricionárias/subjetivistas, rendem-se aos preceitos do CTN (notadamente o art.111) e buscam interpretar literalmente as leis, pois o CTN “assim diz”, sem levar em consideração que a forma objetivista se trata de um pensamento que suprime o tempo. É preciso que ocorra um “dar-se conta” do des-velar do novo (a Constituição), a partir da desconstrução das tradições jurídicas inautênticas<sup>190</sup>.

---

<sup>188</sup> Vide MARRAFON, Marco Aurélio; A Questão da consciência histórica na obra “Verdade e Método” e suas implicações na (teoria da) decisão judicial”, in *Hermenêutica e Epistemologia, 50 anos de Verdade e Método*, Ernildo Stein e Lenio Streck (orgs), 2ª edição, Ed. Livraria do Advogado, p.73 e seguintes.

<sup>189</sup> Nesse sentido, para a hermenêutica filosófica, não há respostas definitivas, donde se depreende, para alguns críticos, ser possível “dizer qualquer coisa sobre qualquer coisa”. No Brasil, Lênio Streck objeta tal assertiva afirmando que “[...] se o método colocava a linguagem em um plano secundário (terceira coisa entre o sujeito e o objeto), manipulável pelo sujeito solipsista, a intersubjetividade que se instaura com o linguistic turn exige que, no interior da própria linguagem, se faça o necessário controle hermenêutico (entre outras coisas, levar-se o texto a sério, circunstância que se coaduna perfeitamente com as Constituições na segunda metade do século XX e confere especial especificidade à interpretação do direito, em face do vetor de sentido assumido pelo texto constitucional, além de reafirmar a autonomia do direito”. Anote-se que Streck defende uma simbiose entre as teorias de Gadamer e Dworkin, cabendo ao intérprete obedecer à coerência e à integridade do direito, a partir de uma adequada suspensão da pré-compreensão que temos acerca do direito. Acrescenta, contudo, que a resposta “não é nem a única nem a melhor”: simplesmente se trata da “resposta adequada à Constituição” STRECK, Lenio Luiz, *Hermenêutica e decisão jurídica: questões epistemológicas*, in *Hermenêutica e Epistemologia, 50 anos de Verdade e Método*, 2ª edição, revista, Ernildo Stein e Lenio Streck (orgs), Editora Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2015, p.171.

<sup>190</sup> BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.240/241.

Lado outro, o hermenêuta deve atentar para o sentido e as intenções implícitas contidas no texto original, sendo certo que tal atividade afigura-se dificultosa ante a incapacidade de a linguagem apreender um significado unívoco. De fato, existem verdades encobertas e sentidos ocultos na fala originária, insondáveis em nível lógico ou semântico<sup>191</sup>. Nesse sentido, Gadamer, atento à questão da objetividade na compreensão hermenêutica, e partindo do conceito de experiência<sup>192</sup>, concebe um jogo de perguntas e respostas<sup>193</sup> que opera em um determinado horizonte histórico<sup>194</sup>.

Tal historicidade do pensamento, para Gadamer, contribui sobremaneira para dirimir o cerne da questão hermenêutica, qual seja levar a termo a distinção dos verdadeiros preconceitos, *fundamentais e sustentadores*<sup>195</sup>, sob os quais compreendemos, dos falsos ou ilegítimos preconceitos que tendem a obstaculizar a compreensão. Isso porque

[...] Conseguir pôr um preconceito diante dos olhos é impossível, enquanto este estiver constante e desapercebidamente em obra, porém somente

---

<sup>191</sup> Em que pese a ausência de univocidade, a linguagem contida em um texto traz evidências materiais mínimas acerca do teor da mensagem, conforme bem observa Umberto Eco em pitoresco exemplo: “Mas se Jack, o Estripador, não dissesse que fez o que fez baseado em sua interpretação do Evangelho segundo São Lucas, suspeito que muitos críticos voltados para o leitor se inclinariam a pensar que ele havia lido São Lucas de uma forma despropositada. Os críticos não voltados para o leitor diriam que Jack, o Estripador, estava completamente louco – e confesso que, mesmo sentindo muita simpatia pelo paradigma voltado para o leitor, e mesmo tendo lido Cooper, Laing e Guattari, muito a contragosto eu concordaria com que Jack, o Estripador, precisava de cuidados médicos” ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*; tradução MF; revisão da tradução e texto final Monica Stahel- 3ª ed.- São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012, p.28.

<sup>192</sup> O conceito de experiência é central na obra de Gadamer e indica a aptidão humana de, ao compreender, representar ou descrever a totalidade da própria experiência de mundo.

<sup>193</sup> Tercio Sampaio Ferraz Jr. adverte que “o modelo pergunta/resposta esconde uma complexidade. Não só quem pergunta desafia alguém para uma resposta, como quem responde pode desafiar o outro para uma fundamentação da própria pergunta. O modelo, portanto, se aplica a si próprio. O ato de falar se revela, assim, como reflexivo. A reflexividade significa que a relação interacional admite sempre um aumento de complexidade no interior da situação comunicativa. Assim, por exemplo, se alguém diz ‘o senhor está preso pela prática de lenocínio’ e o outro responde, ‘não discuto a sua ordem de prisão, mas não aceito a qualificação lenocínio’, na situação comunicativa, a ordem de prisão adquire uma complexidade maior, na medida em que transferimos o modelo pergunta/resposta para os fundamentos da ordem” FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p.16.

<sup>194</sup> Nesse sentido: “A tarefa da compreensão histórica inclui a exigência de ganhar em cada caso o horizonte histórico, a fim de que se mostre, assim, o que queremos compreender em suas verdadeiras medidas. Quem omitir esse deslocar-se ao horizonte histórico a partir do qual fala a tradição, estará sujeito a mal-entendidos com respeito ao significado dos conteúdos daquela” Op.Cit., p.452/453

<sup>195</sup> Op.Cit., p.442

quando, por assim dizer, ele é atraído por estímulo. Esse estímulo procede precisamente do encontro com a tradição<sup>196</sup>.

Com relação ao modelo jurídico, Gadamer reconhece o direito como concretização, na medida em que a compreensão da norma jurídica, no seu entender, ocorre em cada caso concreto, por ocasião de sua aplicação<sup>197</sup>. Conseqüentemente, não haveria que se falar em subsunção do fato à “norma geral”, porquanto a norma só ganha significado quando assume determinada posição concreta<sup>198</sup>.

Noutro giro, no âmbito do Direito Tributário, não se afigura invulgar o intérprete proceder à seguinte operação cognitiva: de início constrói a regra-matriz de incidência (norma jurídica criadora dos tributos): *norma geral e abstrata*, que veicula a hipótese e a consequência. Após, o intérprete passa a analisar os aspectos linguísticos no que concerne ao caso concreto a ser dirimido; tal análise redundará na construção da *norma individual e concreta*. A regra-matriz de incidência, bem como as normas individuais e concretas produzidas a partir dela, resultam do desenvolvimento da atividade interpretativa levada a efeito com base na Constituição Federal, Código Tributário Nacional etc<sup>199</sup>.

---

<sup>196</sup> Op.Cit., p.447.

<sup>197</sup> Confira-se: “(...) implica que o texto, lei ou mensagem de salvação, se se quiser compreendê-lo adequadamente, isto é, de acordo com as pretensões que o mesmo apresenta, tem de ser compreendido em cada instante, isto é, em cada situação concreta de uma maneira nova e distinta. Aqui, compreender é sempre aplicar” In op.cit., p.461

<sup>198</sup> Segundo Margarida Maria Lacombe Camargo, “Na realidade, não se trata de subsumir um fato a uma ideia geral, porque, a nosso ver, a ideia da norma já nasce, para o intérprete, concreta; e concreta, justamente, porque adstrita ao fato que se compreende. Logo, a compreensão não é propriamente um método, na qualidade de condição técnica de um fazer, mas um processo que verificamos no seu acontecer e que tem como pressuposto o estar aí, ou seja, o participar de uma tradição” CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e argumentação: uma contribuição ao estudo do direito*, 3ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 44.

<sup>199</sup> Vide LIMA, Maria Ednalva de. *Interpretação e direito tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta*- Rio de Janeiro: Forense, 2004. A autora trabalha com a noção de norma jurídica completa, vale dizer, com a junção da norma primária à secundária. Confira-se: “Partindo-se da premissa de ser o direito positivo um instrumento utilizado para disciplinar (por intermédio das normas jurídicas) as condutas dos seres humanos em suas relações interpessoais, depreende-se que, no conseqüente da norma primária, são atribuídos direitos subjetivos a alguém e impostos deveres jurídicos a outro alguém. Pressupondo que os deveres, insertos no prescritor da norma primária, podem ser descumpridos, a própria ordem jurídica já prevê o remédio: outra norma (a secundária), no seio da qual será estabelecida, por meio do Poder Judiciário, a coação pelo descumprimento daqueles deveres. Esta outra norma enlaça-se àquela outra que estabeleceu os deveres, formando a estrutura normativa completa” (p.18).

Conforme veremos adiante, o modelo positivista metodológico aplicado ao Direito Tributário – sobretudo no que diz com a fenomenologia da incidência tributária –, ao agregar elementos da lógica, da semiótica e da fenomenologia husserliana como forma de auxiliar a tarefa do intérprete, a despeito de ter contribuído para o desenvolvimento teórico e institucional em determinado momento histórico, não explica a plêiade de complexidades ontológicas advindas da compreensão/interpretação/aplicação da norma jurídica.

Demais disso, a norma jurídica é fenômeno deveras complexo que, não raro, veicula conteúdos e/ou expectativas contrafáticas contraditórios<sup>200</sup>, sendo de relevo anotar que, se o ponto de vista lógico-formal não exaure o problema do modelo normativo – e neste aspecto concordamos com a tese da concreção da norma –, de rigor sejam perquiridos, juntamente com a proposição lógica da norma jurídica, os aspectos fático e valorativo em sua correlação dinâmica<sup>201</sup>.

Quer nos parecer que tais digressões, contudo, no contexto da hermenêutica filosófica gademariana, não têm o condão de infirmar a concepção acerca da norma jurídica como concretização. Aliás, tem-se que o contributo formalista da lógica-analítica, por si só, já simplifica o processo de compreensão da norma. Não obstante, a teoria filosófica da compreensão do direito em função de sua existência concreta não deve jamais prescindir dos recursos argumentativos necessários para fins de controle intersubjetivo, a ser realizado no bojo da própria linguagem<sup>202</sup>.

---

<sup>200</sup> Consoante magistério de Tercio Sampaio Ferraz Jr: “Expectativas contrafáticas, institucionalizações, núcleos significativos podem estar contidos em uma norma, de forma a se contradizerem mutuamente. Por exemplo, numa norma de trânsito, a expectativa contrafática de que, diante do semáforo vermelho, deve-se parar, pode estar em contraposição com a institucionalização, conforme a qual, numa rua sem movimento, o motorista do carro de trás supõe o consenso geral de que, nessa condição, deve-se ir adiante: ele buzina e irrita-se. Nem sempre há congruência entre o valor ideologizado (conteúdo) de que no trânsito a liberdade de um limita-se pela liberdade do outro e a instituição segundo a qual se espera, de cada um, um comportamento agressivo” FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2008, p.87/88.

<sup>201</sup> Cuida-se da estrutura trivalente da norma jurídica de Miguel Reale, verbis: “Quando, pois, dizemos que o Direito se atualiza como fato, valor e norma, é preciso tomar estas palavras significando, respectivamente, os momentos de referência fática, axiológica e lógica que marcam o processus da experiência jurídica, o terceiro momento representando a composição superadora dos outros dois, nele e por ele absorvidos e integrados” REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 27ª ed. São Paulo, 2002, p.103/104.

<sup>202</sup> A esse respeito, a lição esboçada de Lênio Streck: “Assim, na medida em que a hermenêutica é filosófica- logo, não é lógica, pois no contexto da fenomenologia hermenêutica a lógica é uma metodologia, ou seja, uma espécie de disciplina que se constitui a partir da filosofia, o filosofar propriamente dito está ligado ao esforço explicativo de algo que ainda não chegou a ser enunciado logicamente- esse nível explicativo ocorre argumentativamente ( se se quiser utilizar a expressão tão

Em que pese as discordâncias quase inconciliáveis entre a hermenêutica gadamariana e as teorias discursivo-argumentativas, e cientes da tormentosa questão atinente à (im)possibilidade de controle intersubjetivo a ser realizado no interior da própria linguagem<sup>203</sup>, temos que a obra *Verdade e Método* contribui sobremaneira para a reflexão acerca da interpretação da norma (no nosso caso, a norma jurídica tributária isencional), na medida em que reconhece pelo menos duas noções fundamentais, quais sejam i) o texto é o ponto de partida e deve nortear o complexo processo de compreensão, nada obstante o fato de a linguagem ser incapaz de espelhar um significado único e imutável; e ii) no processo de compreensão hermenêutica, caberá ao intérprete examinar as suas estruturas prévias da compreensão herdada e proceder ao bloqueio de preconceitos ilegítimos<sup>204</sup>, donde se infere que a atividade hermenêutica não almeja a apreensão de um conteúdo definitivo, senão a construção do conteúdo a partir da fusão de horizontes do texto e intérprete<sup>205</sup>.

---

reclamada pelos críticos da hermenêutica). Ela não pretende ‘dispensar’ os recursos argumentativos. Só que ela sabe que toda a argumentação se movimenta em um processo que a sustenta. E nós podemos chamar esse processo de hermenêutico, em que já sempre compreendemos para interpretar, e não o contrário. Ou seja, e isso é definitivo, a interpretação é a articulação do sentido projetado pela compreensão” STRECK, Lênio Luiz. *Hermenêutica e decisão jurídica: questões epistemológicas*. In *Hermenêutica e epistemologia. 50 anos de Verdade e Método*, 2ª edição, revista, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.166.

<sup>203</sup> Optamos por não adentrar nas objeções supramencionadas haja vista a delimitação do tema deste trabalho. Registre-se, tão-somente, a crítica de Habermas contrária à pretensão de universalidade da hermenêutica filosófica de Gadamer. Para Habermas, apesar de a compreensão hermenêutica ser um primeiro passo necessário na compreensão, não pode ser o último, dada a necessidade da crítica. Em outros termos, afirma que é preciso incorporar alguma metodologia crítica à compreensão hermenêutica se ela não quiser sucumbir a um relativismo perigoso. Vide SCHMIDT, Lawrence K.. *Hermenêutica*; tradução de Fábio Ribeiro. Petrópolis, RJ: Vozes, 2012, p.213.

<sup>204</sup> O conceito de preconceito, conforme já alinhavado, assume caráter essencial na teoria hermenêutica de Gadamer, eliminando a carga negativa do juízo antecipado que tinha adquirido durante a Ilustração. Na maior parte do tempo, não percebemos a maioria de nossos preconceitos, a despeito de, eventualmente, lograrmos trazer alguns deles para o nível consciente. Os preconceitos ilegítimos, para Gadamer, não levam à compreensão. Vale transcrever o comentário de Felipe Faria de Oliveira: “Realizando uma autorreflexão acerca dos princípios ideológicos, devemos ser capazes de identifica-los e trabalharmos nossa interpretação de forma a, sem abrir mão de nossa tradição, realizarmos um autoquestionamento e tentar superar os vícios que a mesma pode acarretar” In *Direito Tributário e Direitos Fundamentais*, Ed. Arraes, 2010, p.202.

<sup>205</sup> Marco Aurélio Greco, cuidando do planejamento tributário, anota que “Alguém poderá se espantar dizendo que, sendo assim, o Direito seria influenciado pela ideologia e que a interpretação teria um ingrediente ideológico. Óbvio que sim! Lembrando palavras já ditas, o juiz não julga a partir da Lua; o juiz é um homem comum, sensível à sua realidade [...] um conjunto de valores pode ser organizado de diferentes maneiras conforme a pessoa os conceba. Uns podem colocar em primeiro lugar a solidariedade, em segundo a segurança, em terceiro a liberdade, e em quarto a propriedade. [...]

Noutros termos, tem-se que, para Gadamer, se a verdade de um texto não está na submissão incondicionada à opinião do autor, tampouco nos pré-conceitos do intérprete, senão na fusão de horizontes, é de se concluir que o intérprete não realiza apenas uma atividade reprodutiva do texto, mas o atualiza, constantemente, em suas sucessivas interpelações<sup>206</sup>.

Por conseguinte, critérios ou métodos apriorísticos de interpretação fundados em preconceitos, *v.g.*, *in dubio contra fiscum* ou *in dubio pro fiscum*, não encontram guarida no âmbito da hermenêutica filosófica, sendo de relevo anotar, por outro lado, que ao pretenderem direcionar, de antemão, e em abstrato, todas as hipóteses de aplicação da norma, tais enunciados não contribuem para a discussão acerca da justiça fiscal, conforme veremos adiante.

### **3.4 Considerações acerca dos métodos e modelos interpretativos: uma crítica ao pensamento normativista**

À luz das considerações precedentes, poder-se-ia afirmar que os métodos, por si sós, não conduzem a respostas constitucionais prontas e acabadas, sendo, pois, meras diretivas<sup>207</sup>. Não obstante isso, de rigor uma breve análise acerca dos métodos e modelos interpretativos no âmbito do direito tributário.

---

outra pessoa pode tomar os mesmo quatro valores e organizá-los diferentemente” GRECO, 2004, p.385

<sup>206</sup> Tal linha de pensamento pode ser deduzida, ainda que parcialmente, do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 357.950 (DJ 15/08/2006), por ocasião do reconhecimento da inconstitucionalidade do art.3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98: “Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à Constituição. Representaria, ainda, significativo prejuízo à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade, [...] As disposições legais a ela relativas têm, portanto, inconfundível caráter concretizador e interpretativo. E isto obviamente não significa a admissão de um poder legislativo ilimitado. Nesse processo de concretização ou realização, por certo serão admitidas tão-somente normas que não desbordem os múltiplos significados admitidos pelas normas constitucionais concretizadas”.

<sup>207</sup> Nesse sentido, COSTA, Rafael de Oliveira. *Hermenêutica Constitucional e Hermenêutica Filosófica: horizontes da previsibilidade das decisões judiciais*. In *Direito, Estado e Sociedade* nº 44, janeiro-junho 2014, Rio de Janeiro: Pontifícia Universidade Católica- Departamento de Direito, p.130.

Importa reconhecer, de início, que o estudo de qualquer ciência demanda o conhecimento prévio da linguagem utilizada por ela<sup>208</sup>. Ocorre que a linguagem traduz, não raro, a inadequação do pensamento, pelo que suscetível a falhas e incertezas, conforme assinalado no tópico anterior. A esse respeito, Carlos Maximiliano já anunciava que

A palavra é um mau veículo do pensamento; por isso, embora de aparência translúcida a forma, não revela todo o conteúdo da lei, resta sempre margem para conceitos e dúvidas; a própria letra nem sempre indica se deve ser entendida à risca, ou aplicada extensivamente; enfim, até mesmo a clareza exterior ilude; sob um só invólucro verbal se conchegam e escondem várias ideias, valores mais amplos e profundos do que os resultantes da simples apreciação literal do texto<sup>209</sup>.

Nessa toada, ainda que o legislador envide esforços no sentido de promover o exaurimento descritivo dos signos presentes em determinada relação jurídico-tributária, tal ofício deixará margem para interpretações e questionamentos<sup>210</sup>. De fato, os termos linguísticos não possuem um conteúdo representativo específico, *a priori*; ao reverso, “o sentido de uma palavra é o seu uso na linguagem”<sup>211</sup>.

Segundo Wittgenstein (1889-1951), o significado de uma palavra não deve ser entendido como algo peremptório ou, por outra, como uma propriedade imanente à palavra, de modo que a análise do contexto assume importância singular no âmbito do estudo da linguagem. Sobre a matéria, cabe trazer à baila o comentário de Danilo Marcondes:

Analisar o significado das palavras consiste em situá-las nos jogos em que são empregadas e em perguntarmos o que os participantes nos jogos fazem com elas. Ou seja, consiste em mapearmos as regras segundo as quais jogam e realizam lances válidos nesses jogos<sup>212</sup>.

<sup>208</sup> Paulo de Barros Carvalho explica que “toda espécie de linguagem apresenta-se composta por signos. Entretanto, um mero conjunto de signos não configura, necessariamente, linguagem. Para tanto, imprescindível que tais signos estejam ordenados de forma que possibilitem interação entre dois ou mais sujeitos. Onde houver linguagem haverá possibilidade de comunicação” Legalidade e o sobreprincípio da segurança jurídica na revogação de normas tributárias. In Sistema Constitucional Tributário. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Marcus Lívio Gomes, Andrei Pitten Velloso (organizadores). Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p.29.

<sup>209</sup> MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito- 20 ed.- Rio de Janeiro: Forense, 2011, p.29

<sup>210</sup> À guisa de ilustração, pode-se cogitar do signo “livro” previsto no art. 150, VI, “d”, da Constituição da República de 1988, no âmbito da discussão atinente à imunidade do que se convencionou chamar de livro eletrônico.

<sup>211</sup> WITTGENSTEIN, 2002, p. 207 apud OLIVEIRA, Felipe Faria de. Direito Tributário e Direitos Fundamentais. Ed. Arraes, 2010, p.193.

<sup>212</sup> MARCONDES, Danilo. A pragmática na filosofia contemporânea. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2005, p. 15.

Pois bem. Em sendo o texto (legal) mero suporte físico e o complexo processo de significação (do qual resulta a norma jurídica) corolário do juízo extraído da leitura do texto<sup>213</sup>, poder-se-ia dizer que “*um texto, depois de separado de seu autor e das circunstâncias concretas de suas criação, flutua no vácuo de um leque potencialmente infinito de interpretações possíveis*”<sup>214</sup>.

Não obstante, existem critérios para limitar a interpretação. No âmbito do Direito Tributário, o Código Tributário Nacional cuida da interpretação da lei tributária no Capítulo IV do Título I do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário). Tal previsão, malgrado objeto de críticas na Doutrina<sup>215</sup>, indica parâmetros de interpretação que devem ser cotejados pelo aplicador da norma tributária<sup>216</sup>. Na visão de Ricardo Lobo Torres, “*os princípios de interpretação não se convertem em normas nem têm caráter obrigatório: são diretivas ou topoi*”<sup>217</sup>.

Sem embargo, o CTN não logrou hierarquizar os diversos métodos de interpretação, sendo de relevo reafirmar que o pluralismo metodológico desconstrói a ideia de prevalência de um ou outro método exegético- o que não significa ampla e indiscriminada permissividade interpretativa, repise-se -, cabendo ao intérprete a avaliação em cada caso concreto, diante dos valores em jogo, sem olvidar da justificação racional e indicação exauriente dos motivos pelos quais determinado cânone interpretativo deve prevalecer, conforme já assinalado.

---

<sup>213</sup> Nesse sentido: “A norma jurídica é a informação produzida pelo receptor da mensagem jurídica. Norma jurídica é, portanto, sentido articulado numa proposição implicacional ou condicional. Por isso é uma impropriedade falar-se em interpretação da norma jurídica. O que se interpreta, e interpretação significa processamento da mensagem e produção do seu sentido, são os textos jurídicos”  
CARVALHO, Cristiano. Teoria do Sistema Jurídico- direito, economia, tributação- São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.144

<sup>214</sup> ECO, Umberto. Interpretação e superinterpretação; tradução MF; revisão da tradução e texto final Monica Stahel- 3ª edição- São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012, p.48.

<sup>215</sup> Por todos, Roque Antônio Carrazza, in verbis: “[...] nos parece que o Código Tributário Nacional não pode estabelecer o modo pelo qual deverão ser entendidas e aplicadas, aos casos concretos, as leis tributárias federais, estaduais, municipais e distritais [...] o legislador complementar- justamente por não ter recebido aptidão constitucional para tanto- não pode determinar método de interpretação a ser observado pelo aplicador do Direito” In Curso de Direito Constitucional Tributário, 9ª edição, Malheiros, 1997, p.496

<sup>216</sup> Nesse sentido, SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. Os limites da integração no Direito Tributário. RTFP 56/96, jun/04.

<sup>217</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.59.

Com efeito, a doutrina tradicionalmente aponta os seguintes critérios<sup>218</sup> ou métodos de interpretação: i) literal, gramatical ou lógico-gramatical; ii) histórico; iii) lógico; iv) teleológico e v) sistemático<sup>219</sup>. A nosso ver, escorreita a observação de Paulo Caliendo<sup>220</sup>, segundo a qual cada método exegético poderá fornecer um resultado diverso dependendo do *modelo* de interpretação adotado pelo intérprete da norma, razão pela qual o exame do modelo de interpretação é prejudicial à análise acerca do resultado da aplicação de determinado critério, vejamos.

Segundo o modelo de interpretação clássico ou pensamento conceitualista, a tarefa interpretativa se caracteriza como sendo uma atividade lógico-dedutiva; o sistema é fechado e há coerência material rígida do raciocínio jurídico, de modo que não existem lacunas ou casos difíceis no Direito. Noutra giro, o pensamento normativista abarca um modelo de discricionariedade judicial, circunscrito, todavia, aos limites da respectiva moldura normativa. A coerência da decisão judicial pode eventualmente ser mitigada diante das peculiaridades do caso concreto. Por fim, no pensamento sistemático os chamados casos difíceis são resolvidos conforme o sistema jurídico, respeitando-se as possibilidades de solução decorrentes das conexões valorativas engendradas pelo intérprete da norma, em cada caso concreto<sup>221</sup>.

Reputamos despidiendo rever os aspectos históricos e pressupostos metodológicos que motivaram o pensamento conceitualista. Neste estágio da pesquisa, permitimo-nos avançar um pouco mais.

Pois bem. Concomitantemente à superação parcial da noção de que as leis tributárias deveriam ser interpretadas de modo diferente e com método especial<sup>222</sup>,

---

<sup>218</sup> Para Gregorio Peces-Barba Martínez, “los criterios interpretativos son herramientas que permiten justificar la decisión interpretativa. Se trata en todo caso, de criterios cuyo uso permite alcanzar significados distintos e incluso hasta contradictorios, sin que existan reglas jurídico-positivas que impongan la utilización de um criterio o de outro” MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. Lecciones de Derechos Fundamentales. Dykinson, 2004, p.314.

<sup>219</sup> Por todos, Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1999, p.68/69.

<sup>220</sup> CALIENDO, Paulo. Interpretação tributária: limites e possibilidades da interpretação literal. Revista Tributária das Américas 2013, nº 8, p.242.

<sup>221</sup> CALIENDO, Paulo. Para uma nova interpretação constitucional em matéria tributária. In Direitos Fundamentais e Justiça- Ano 5, nº 15, p.230-257, abr/jun. 2011, pp.236/237.

<sup>222</sup> Para A.D.Giannini: “lo cierto es que las mismas reglas dominan la interpretación de cualquier norma, y ninguna de aquéllas autoriza a pensar que para el Derecho tributário deban seguirse criterios interpretativos diversos de los que presiden la interpretación de cualquier ora clase de leyes” Instituciones de Derecho Tributario. Madri: Editorial de Derecho Financero, 1957, p.32 apud

v.g., com fulcro nos princípios *in dubio contra fisco* e *in dubio pro fisco*<sup>223</sup>, sobreveio o cânone hermenêutico da totalidade do sistema na obra de Alfredo Augusto Becker, segundo o qual

A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial<sup>224</sup>.

De se destacar que o modelo normativista visa à construção de sentido da norma (e não à extração de sentido, como preconizava o modelo clássico), sendo oportuno frisar que no Brasil o pensamento de Becker impulsionou o desenvolvimento de judiciosas abordagens institucionais relacionadas ao positivismo metodológico aplicado ao Direito Tributário, bem assim no que concerne à fenomenologia da incidência tributária<sup>225</sup>.

Anote-se que tal concepção apresenta as seguintes características: i) construtivismo, ou seja, preceitua a construção de sentido do texto; ii) ausência de apriorismos interpretativos, tais como *in dubio pro fisco* ou *in dubio contra fisco*; iii) ausência de autonomia interpretativa, no sentido de que as mesmas regras que norteiam a interpretação em outras áreas do Direito, são aplicáveis no âmbito da disciplina tributária; iv) preocupação com a linguagem, sendo oportuno frisar que não

---

CALIENDO, Paulo. Para uma nova interpretação constitucional em matéria tributária. In Direitos Fundamentais e Justiça- Ano 5, nº 15, p.230-257, abr/jun. 2011, p.242. No Brasil, Alfredo Augusto Becker dá conta que “Rubens Gomes de Sousa (Compêndio de Legislação Tributária, 2ª ed., Rio de Janeiro, 1954, p.44, letras A, D, E) e Amílcar de Araújo Falcão (Introdução ao Direito Tributário, Rio de Janeiro, 1959, pp.99-106), embora reconheçam que as leis tributárias devam ser interpretadas como as demais leis, ainda procuram sustentar a tese de que os fatos jurídicos previstos na regra jurídica como elementos integrantes de sua hipótese de incidência ( ‘fato gerador’, ‘fatispecie’) devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos e não segundo a sua natureza jurídica e efeitos jurídicos” BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª edição- São Paulo: Noeses, 2007, p.118.

<sup>223</sup> Como apontado por Amílcar Falcão: “Por muito tempo se porfiou sobre o método de interpretação que fosse compatível com o direito tributário. Inicialmente, foram defendidos critérios apriorísticos, que remontam ao direito romano e que consideravam que a lei tributária deveria ser interpretada ou num sentido que, ocorrendo dúvida, beneficiasse o Fisco (ut fisco faveat), ou, como mais tarde e por muito tempo se pensou, com apoio na sentença de Modestino favorecesse o contribuinte (in dubio contra fisco)” FALCÃO, Amílcar Araújo. Interpretação literal das isenções tributárias em proposições tributárias. São Paulo: Resenha Tributária e Associação Brasileira de Direito Financeiro, 1975, p.62.

<sup>224</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª edição- São Paulo: Noeses, 2007, pp.121/122.

<sup>225</sup> Por exemplo, BORGES, José Souto Maior. Obrigação Tributária (uma introdução metodológica). São Paulo: Saraiva, 1984 e CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 2 ed., SP: Revista dos Tribunais, 1981 e Direito Tributário- Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 1998.

se trata, pois, da interpretação literal ou gramatical do texto, mas da estrutura de sentido, de sua sintaxe; v) neutralidade valorativa, atinente ao reconhecimento de um pluralismo axiológico na sociedade moderna e vi) fechamento formal do sistema, promovendo uma defesa intransigente contra contatos externos e repudiando a chamada interpretação econômica do direito tributário<sup>226</sup>.

Em termos práticos, a postura metodológica formalista, a despeito de ter cumprido relevante papel no desenvolvimento teórico e institucional, sobretudo no período de exceção<sup>227</sup>, tende a fundamentar o direito tributário em nossa realidade jurídica, atendo-se tão-somente à análise da estrutura do objeto. Desta feita, tal corrente de pensamento negligencia aspectos relevantes concernentes à compreensão dos problemas ontológicos consubstanciados na finalidade da norma jurídica. Confira-se:

[...] a postura formalista, inevitavelmente, incorre em um déficit explicativo, uma vez que, em nome da ciência, exclui-se do escopo da análise uma série de elementos substanciais apresentados na realidade que influenciam, diretamente, o modo como o ser humano compreende e executa o seu plano de ação. Em regra geral, por meio do formalismo, quer-se evitar as dificuldades e as divergências inerentes à compreensão dos problemas ontológicos, mas, com isso, acaba-se sacrificando a própria inteligibilidade da prática concreta que se pretende descrever e analisar<sup>228</sup>.

No mesmo sentido é a posição de André Folloni<sup>229</sup>:

Esse fechamento doutrinário no esquema metodológico, criado num ambiente constitucional ultrapassado, impede o adequado tratamento da complexidade, que aparece no constitucionalismo contemporâneo. Essa complexidade, por exemplo, impõe a consideração do direito tributário em conjunto com o direito financeiro, numa unidade que jamais será bem compreendida pela simples soma da compreensão isolada de suas partes. [...] O estudo que se restringe ao fato gerador e à obrigação tributária não tem condições de contribuir para a compreensão das funções que a receita

---

<sup>226</sup> CALIENDO, Paulo. Para uma nova interpretação constitucional em matéria tributária. In *Direitos Fundamentais e Justiça*- Ano 5, nº 15, p.248-249, abr/jun. 2011

<sup>227</sup> Conforme observa Marco Aurélio Greco, "A utilidade deste modelo é inegável, pois permite sistematizar o debate, da perspectiva formal e da hierarquia das normas; a meu ver, o modelo mais viável no contexto político então vigente [...] Debater com a Autoridade no plano sintático e semântico e suscitar questões ligadas à hierarquia (das normas) era um porto seguro onde o questionamento do exercício da autoridade estatal (via tributação) podia se dar sem maiores riscos" In *Crise do formalismo no direito tributário brasileiro*, Revista da PGFN, v.1, n.1, p. 12.

<sup>228</sup> NETO, Arthur Ferreira. Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação. In *Fundamentos do Direito Tributário*, Org. Humberto Ávila, Marcial Pons, 2012, p.115.

<sup>229</sup> FOLLONI, André. Direitos Fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In *Fundamentos do Direito Tributário*, Org. Humberto Ávila, Marcial Pons, 2012, pp.29/30.

tributária deve auxiliar a cumprir, e nem do efetivo cumprimento desses desideratos.

Com o desenvolvimento de uma nova dogmática de interpretação constitucional inscrita fundamentalmente em valores e princípios, ganhou vulto uma concepção sistemática a partir de uma compreensão coerente do sistema jurídico. Nesse passo, a interpretação sistemática deflui da aplicação do princípio da unidade do ordenamento jurídico e possui dimensão valorativa, “pois visa a compreender a norma dentro do sistema jurídico, que é aberto, direcionado para os valores – especialmente a justiça e a segurança – e dotado de historicidade”<sup>230</sup>.

Aurélio Pitanga Seixas Filho bem explicitou a necessidade de serem observados os fundamentos gerais do sistema jurídico:

Assim, o intérprete de uma lei tributária, além de integrá-la com as outras leis vigentes, deverá, também, compará-la com as normas de hierarquia superior contidas em leis complementares e nas leis constitucionais, cujos princípios gerais fundamentam todo o sistema jurídico e, em especial, o sistema tributário<sup>231</sup>.

Obtemperem-se que a adoção do modelo sistemático, por si só, afigura-se insuficiente para o aperfeiçoamento da atividade interpretativa e de aplicação da norma jurídica tributária, posto demandar, inexoravelmente, a conjugação de critérios de racionalidade e de controle intersubjetivo, sob pena de se fomentar um discurso jurídico inconsistente e desprovido de coerência argumentativa<sup>232</sup>.

A par de tais considerações, impende salientar que os pressupostos de matiz positivistas mostraram-se ineficazes para a efetivação dos direitos fundamentais. Nesse sentido, em que pese o relevante aporte institucional do formalismo descritivo, e sem olvidar do seu legítimo anseio por segurança jurídica, temos que

---

<sup>230</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário- 9. ed- Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p.136/137.

<sup>231</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Teoria e prática das isenções tributárias. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p.180

<sup>232</sup> Nesse sentido, a lição de Humberto Ávila: “Como toda interpretação depende de argumentos, e os argumentos podem apontar para várias direções, não apenas a ideia do todo precisa ser delineada, mas critérios específicos a respeito do encadeamento dos argumentos nesse todo precisam ser definidos [...] Apenas desse modo é possível atingir um grau mínimo de consistência e coerência na argumentação. Dizendo de outro modo, é insuficiente recorrer ao sistema, sem mostrar como e com base em que critérios as suas partes se relacionam” A doutrina e o direito tributário. In Fundamentos do Direito Tributário, Org. Humberto Ávila, Marcial Pons, 2012, p.231.

*“não mais possível calcar a segurança jurídica em um estabelecimento dos conteúdos legais por meio de uma descrição exauriente dos termos normativos”*<sup>233</sup>.

Nessa trilha, com o advento da Carta Política de 1988 e os avanços da hermenêutica constitucional pós-positivista no Brasil, tem-se o recrudescimento da judicatura em ordem a efetivar os direitos fundamentais e salvaguardar os valores e matizes estampados na Constituição. Tamanha responsabilidade, igualmente estendida aos demais poderes constituídos e atores políticos em geral, nos exatos limites de suas atribuições institucionais, decerto reclama um *iter* argumentativo que supere a mera retórica. De rigor, pois, a exposição dos critérios acerca da escolha de cada argumento<sup>234</sup>. Em não sendo assim, ao fim e ao cabo, a própria democracia estaria em risco<sup>235</sup>.

### **3.5 A interpretação literal e suas vicissitudes em face de conexões valorativas**

A fim de avançarmos em nossa pesquisa e, finalmente, adentrarmos no exame de hipóteses de normas isençionais em prol de pessoas portadoras de

---

<sup>233</sup> OLIVEIRA, Felipe Faria de. Direito Tributário e Direitos Fundamentais. Ed. Arraes, 2010, p.206.

<sup>234</sup> Atento aos estudos da linguagem e das teorias dos sistemas para a interpretação do ordenamento jurídico, Humberto Ávila pontua que “o que deve ficar claro é que não se pode tolerar, num Estado Democrático de Direito, uma ‘justificação’ que, a pretexto de fundamentar uma interpretação, termine por encobri-la. Ora, fundamentar é justamente proporcionar acesso interpessoal às razões que motivaram determinada decisão de interpretação. Esse esclarecimento é possível de ser feito; e deve ser feito a cabo não só pelo Poder Judiciário, mas também pela doutrina. Fundamentar é, pois, como levar alguém para um passeio informando-lhe o ponto de partida e o de chegada, o veículo de transporte e as razões da viagem” (ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a imunidade do livro eletrônico. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ- Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº 5, agosto de 2001. Disponível em < [http:// www.direitopublico.com.br](http://www.direitopublico.com.br)>, acesso em 14/11/2014

<sup>235</sup> Nesse contexto, frise-se que a atividade judicante parece mais desafiadora em momentos de paz institucional, conforme aforismo de Piero Calamandrei: “[...] Num regime tirânico, o juiz, se estiver disposto a se dobrar, só poderá se dobrar numa direção – a escolha é simples, entre o servilismo e a consciência. Mas em tempos de liberdade, quando as correntes políticas sopram em oposição de todos os lados, o juiz se vê exposto como a árvore no alto de um morro: se não tem o tronco bem sólido, a cada vento que sopra corre o risco de se curvar para um lado” CALAMANDREI, Piero. Eles, os juizes, vistos por um advogado. Tradução Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1995, p. 248.

deficiência, convém trazer a lume algumas notas atinentes à interpretação literal, mormente em face da previsão contida no art.111 do Código Tributário Nacional<sup>236</sup>.

Anote-se, de súbito, que o objetivo deste ponto cinge-se a investigar aspectos relacionados à normatividade do art.111 do CTN e subsidiar a sua conexão com os princípios da isonomia e da segurança jurídica. Por tudo que já foi registrado em abordagens pretéritas, reputamos despidendo circunscrever a nossa análise em um sem número de críticas doutrinárias endereçadas à redação do indigitado dispositivo legal<sup>237</sup>. Mesmo porque tais críticas não são recentes, cabendo registrar que Gilberto de Ulhôa Canto, um dos membros da Comissão Elaboradora do Anteprojeto do Código Tributário Nacional (CTN), no que diz com a previsão da interpretação literal para determinadas normas, já ponderava, em 1972:

Na verdade, hoje penso que teria sido mais certo (e, nesta afirmativa é claro que faço a minha autocrítica) limitar a matéria do CTN relativa à interpretação da legislação tributária apenas aos seus artigos 109 e 110

---

<sup>236</sup> Reza o art.111 do CTN: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I- suspensão ou exclusão do crédito tributário; II- outorga de isenção; III- dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”

<sup>237</sup> Por exemplo, José Luiz Marques Delgado, cuidando da redação ambígua do art.111 do CTN, anota que “não só não pode a lei impor ao juiz um meio de interpretação com exclusão dos demais, como também não pode, a priori, estabelecer o resultado (restritivo ou extensivo) a que deverá chegar o intérprete. Repita-se: interpretação é apenas o processo de conhecimento integral da lei, do que se segue que não pode a lei rejeitar luzes necessárias a seu perfeito conhecimento, como não pode antecipar como haverá de ser, no fim, compreendida pelo intérprete. Não pode substituir-se ao intérprete que o papel do sujeito cognoscente, no conhecimento, é incomunicável e não pode ser exercido pelo objeto” *Interpretação e integração das normas jurídicas tributárias*. In *Direito Tributário Moderno* (org. José Souto Maior Borges), São Paulo, José Bushatsky Editor, 1977, p.133/134. Paulo de Barros Carvalho aponta para a impossibilidade de se lançar mão, isoladamente, da técnica da interpretação literal, sob pena de não se apreender o verdadeiro conteúdo da norma. CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 8ª edição, Ed. Saraiva, 1996, p.80/82. Roque Antônio Carrazza, por sua vez, ao tratar do art.111 do CTN, fala do “despautério de uma lei complementar, pretensamente veiculadora de normas gerais em matérias de legislação tributária (o CTN), querer ‘ensinar’ os Poderes Executivo e Judiciário a cumprirem suas funções constitucionais de interpretar as leis, para aplica-las aos casos concretos” CARRAZZA, Roque Antônio. Luis Legaz y Lacambra anotou que “hay ocasiones en los que el método interpretativo está previsto por la misma ley. Esto no es científicamente aconsejable, porque responde a uma ideologia del legislador, que no tiene derecho a imponer a la posteridade; el legislador, em efecto, puede professar um error científico sobre el método y proponer um método inadecuado para interpretar determinadas disposiciones” LEGAZ Y LACAMBRA, Luis. *Filosofia del derecho*, cuarta edición, BOSCH, Casa Editorial- Barcelona, 1975. Denise Lucena Cavalcante anotou que “sendo a interpretação um ato do homem; do ser cognoscente, sua atividade interpretativa não pode ser limitada por normas expressas. A hermenêutica sistematiza os processos para a realização da interpretação, mas não pode definir antecipadamente qual método a ser utilizado, tal qual se antecipou o art.111, do Código Tributário Nacional, ao definir, por exemplo, a interpretação literal nos casos de isenção” CAVALCANTE, Denise Lucena. *A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias*. In *Temas de interpretação do direito tributário*. Ricardo Lobo Torres (org). Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.36.

(estes, pela importância, já assinalada, da sua função de obstar a que o sistema impositivo seja violado) e o atual artigo 112 (porque o princípio da aplicação da *lex mitior*, consagrado no artigo 106, II, do CTN, tradicionalmente encontra correlação no método interpretativo mais brando), fazendo-os preceder, simplesmente, de um outro que consagrasse a tendência moderna ou abrisse margem para o recurso aos métodos usados na interpretação da lei em geral. Considero inaceitável, já agora, a tese de que se deva interpretar literalmente a norma de lei que outorga isenção. Em conferência que fiz no Instituto dos Advogados Brasileiros em 1958 (vide meu “Temas de Direito Tributário”, ed. Alba, 1964, vol. 3º, pág.195) admiti tal processo hermenêutico quanto às normas sobre isenção, embora tivesse advogando a interpretação teológica sempre que se tratasse de imunidade. Hoje, estou convencido de que a literalidade não se justifica, sequer na interpretação das leis puramente isentivas<sup>238</sup>

Como veremos adiante, o dispositivo em questão não é de todo desprezível no sistema jurídico brasileiro, muito embora pudesse ser eventualmente suprimido sem embaraços teórico-institucionais. Isso porque a observância de outros preceitos normativos, sobretudo aqueles veiculadores de princípios constitucionais tributários, a nosso juízo, teria o condão de assegurar a integridade e coerência de conteúdos axiológicos possivelmente estampados na norma interpretativa do art.111 do CTN, máxime no tocante à igualdade tributária e à segurança jurídica.

Conforme o magistério de Ricardo Lobo Torres<sup>239</sup>, a interpretação literal é apenas o início do processo interpretativo, que deve partir do texto<sup>240</sup>. No passado, o apego à literalidade, diz o eminente doutrinador, era uma forma de valorizar o legislador em detrimento do julgador. Hodiernamente, contudo, não se afigura razoável sustentar a univocidade da linguagem do Direito, conforme já alinhavado.

Isso não quer dizer que o intérprete pode ultrapassar as possibilidades fornecidas pela própria lei; caso assim o faça, estará em curso um processo de

---

<sup>238</sup> Parecer inédito, emitido em 07.01.1972.

<sup>239</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 4 ed., rev. e atual.- Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.197.

<sup>240</sup> Thomas da Rosa Bustamante e Henrique Napoleão Alves, com supedâneo na obra de Mazzarese, apresentam a controvérsia entre juristas e lingüistas acerca do significado literal. Em síntese, poder-se-ia cogitar de quatro correntes: i) literalismo radical; ii) antiliteralismo moderado; iii) antiliteralismo radical e iv) literalismo moderado. A concepção do Professor Ricardo Lobo Torres corresponde ao literalismo moderado, “[...] uma posição mais sóbria, que, sem ignorar as críticas do antiliteralismo, entende o significado literal como expressão amplamente indeterminada, mero ponto de partida, mas não de chegada, da interpretação”. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de, ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no direito tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o art.111 do CTN. In Fundamentos do Direito Tributário. Humberto Ávila (org.), Marcial Pons, São Paulo, 2012, p.338.

integração ou desenvolvimento do direito para além da lei, pelo que não haveria que se falar em interpretação<sup>241</sup>.

Na mesma linha, Hernández Marín<sup>242</sup> concebe a interpretação jurídica como um processo de determinação do “sentido total” da norma, conferindo-se ao “sentido literal” tão-somente um “ponto de partida” da interpretação, e não interpretação propriamente dita.

Especificamente no âmbito da classificação da interpretação como restritiva ou extensiva<sup>243</sup>, Larenz<sup>244</sup> explica que a ambiguidade das palavras utilizadas pelo legislador permite ao intérprete extrair um variável número de significados para cada conceito, partindo sempre do sentido literal possível. Desta feita, haveria um *âmbito nuclear*, representativo do sentido conferido pela linguagem corrente; e a *franja marginal*, termo empregado para abarcar fenômenos atinentes à interpretação extensiva, é dizer, quando o conceito utilizado pelo legislador abrange outras acepções.

Nesse diapasão:

O limite da franja marginal nos é dado pela interpretação extensiva. Além desta, não há mais que se falar em interpretação, mas integração do direito. Já a interpretação restritiva é aquela que coincide com o âmbito nuclear. Aquém deste também não há interpretação, mas redução teleológica da lei<sup>245</sup>.

---

<sup>241</sup> Nesse sentido: “[...] deve-se entender, por exemplo, o disposto no art.111 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que se interpretará ‘literalmente’ a legislação tributária que disponha sobre ‘outorga de isenção’. Dele resulta somente uma proibição à analogia, e não uma impossibilidade de interpretação mais ampla” ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório. *Interpretação Conforme a Constituição e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p.74

<sup>242</sup> HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael. *Interpretación, subsunción y aplicación del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 1999: 35 ss.

<sup>243</sup> Cumpre anotar que a classificação das interpretações em “extensiva” e “restritiva” é deveras criticada. Por todos, Carlos Maximiliano: “As duas expressões – interpretação extensiva e restritiva deixam na penumbra, indistintas, mais ideias do que a linguagem faz presumir; tomadas na acepção literal, conduzem a frequentes erros. Nenhuma norma oferece fronteiras tão nítidas que eliminem a dificuldade em verificar se se deve passar além, ou ficar aquém do que as palavras parecem indicar. Demais não se trata de acrescentar coisa alguma, e, sim, de atribuir à letra o significado que lhe compete: mais amplo aqui, estrito acolá.. A interpretação extensiva não faz avançar as raia do preceito; ao contrário, como a aparência verbal leva ao recuo, a exegese impele os limites de regra até o seu verdadeiro posto. Semelhante advertência, mutatis mutandis, tem cabimento a respeito da interpretação restritiva: não reduz o campo da norma; determina-lhe as fronteiras exatas; não conclui de mais, nem de menos do que o texto exprime, interpretando à luz das ideias modernas sobre Hermenêutica” MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito- 20ª edição*, Rio de Janeiro: Forense, 2011, p.163/164.

<sup>244</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, p. 501.

<sup>245</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A imunidade tributária do livro eletrônico no STF. In *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em*

Ressalte-se, contudo, que o significado literal depende da competência linguística de cada intérprete, pelo que seria algo subjetivo<sup>246</sup>. Por conseguinte, a assertiva segundo a qual a “linguagem comum” tende a excluir outras possibilidades de interpretação, extensivas ou restritivas, deve ser lida *cum granu sallis*, muito embora a linguagem contida em um texto, não raro, apresente evidências materiais mínimas acerca do teor da mensagem.

Firmados nessas ponderações, não é demais recordar o argumento de Hart<sup>247</sup>, segundo o qual haveria uma “textura aberta” na norma jurídica, posto que o direito é incapaz de dirimir antecipadamente todas as questões eventualmente suscitadas no âmbito do seu significado; e ainda que o fosse, configurar-se-ia um conflito com outros objetivos que o direito deve (ria) resguardar. Admitirmos uma margem de incerteza ou zona de penumbra, a ser preenchida pelo intérprete à luz do caso concreto, implica recusarmos a aceção de que, no âmbito da interpretação literal, o operador do direito estaria jungido à origem etimológica ou gramatical do vocábulo, em suma, à letra da lei<sup>248</sup>.

Demais disso, é de se constatar que, no âmbito de uma sociedade plural e diversificada, os problemas decorrentes da interpretação de um determinado signo jurídico ultrapassam a questão da mera ambiguidade da linguagem, eis que *“pessoas bem-intencionadas e esclarecidas, em relação a múltiplas matérias, pensam de maneira radicalmente contrária, sem conciliação possível”*<sup>249</sup>. É o que se convencionou chamar de “desacordo moral razoável”, sendo de relevo frisar que tal fenômeno irrompe notadamente ante a pré-compreensão do intérprete acerca do

---

homenagem ao Ministro Luiz Fux. Marcus Lívio Gomes e Andrei Pitten Velloso (orgs). Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p.281.

<sup>246</sup> Vide GUASTIN, Ricardo

<sup>247</sup> HART, H.L.A, O conceito de direito

<sup>248</sup> A nossa referência à textura aberta hartiana é circunstancial. Não ignoramos os possíveis desacordos teóricos concernentes à adoção de uma teoria positivista “moderada”, máxime no que respeita à resolução de casos difíceis (hard cases) através da interpretação das zonas de penumbra da norma.

<sup>249</sup> BARROSO, Luís Roberto. O novo direito constitucional brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil- 3ª reimpressão- Belo Horizonte: Fórum, 2014, p.261.

conteúdo de cláusulas constitucionais que viabilizem construções hermenêuticas distintas, tais como dignidade da pessoa humana e igualdade<sup>250</sup>.

Noutro giro, algumas formas de argumentação têm lugar em situações de incerteza acerca do conteúdo da norma. No tocante à interpretação das isenções tributárias, sobressaem à evidência o “argumento da dissociação” e o “argumento *a contrario*”. O primeiro consiste em introduzir sub-repticiamente no discurso do legislador uma distinção não aventada em absoluto, de forma a reduzir o alcance da norma a determinados casos inseridos no âmbito de uma interpretação meramente literal. Tal argumentação visa justificar a adoção de uma interpretação restritiva e pode estar conectada à ideia de justiça e coerência do sistema<sup>251</sup>. Já o argumento *a contrario* tem lugar quando o operador do direito, após interpretar as normas em tese aplicáveis a um determinado caso concreto, verifica a inexistência de uma lacuna jurídica, de vez que a ausência de regulamentação expressa, por parte do legislador, anuncia uma conclusão jurídica antagônica àquela(s) estipulada (s) pela (s) norma (s) em questão.

Ricardo Guastin<sup>252</sup> pontua que o argumento *a contrario* parte da presunção de que haveria uma correspondência absoluta entre a intenção do legislador e do texto normativo, pelo que exclui a possibilidade de se atribuir a um determinado enunciado normativo um significado mais amplo do que aquele sugerido pela interpretação literal. Já para Ricardo Lobo Torres, o argumento *a contrario*, assim como a analogia, opera fora da possibilidade expressiva do texto da norma, devendo ser tratado como método de integração do direito<sup>253</sup>.

---

<sup>250</sup> Sem uma base teórica mínima (propedêutica) relativamente ao tema desta pesquisa—o que tentamos apresentar em nosso primeiro capítulo--, tal complexidade seria um obstáculo talvez intransponível sob o ponto de vista metodológico.

<sup>251</sup> Nesse sentido: “Puede ocurrir que un intérprete desee reconducir un determinado supuesto de hecho al dominio de una norma distinta (y no, en cambio, al dominio de la norma en cuestión) simplemente porque esto satisface mejor su sentimiento de justicia. Y puede ocurrir, en cambio, que un intérprete desee excluir ese supuesto de hecho del campo de aplicación de la norma en cuestión ya que, de otro modo, se produciría una contradicción: cosa que sucede siempre que al mismo supuesto de hecho le pueda ser también aplicada outra norma, con resultados distintos e incompatibles” GUASTIN, Ricardo

<sup>252</sup> Vide GUASTIN, Ricardo, p.214

<sup>253</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.35.

Em que pese ainda subsistir, entre os teóricos do direito, acentuado nível de incerteza no que diz com a aplicação da analogia e do argumento *a contrario*<sup>254</sup>, quer nos parecer que a adoção de um literalismo moderado, como defendido neste trabalho, enseja o reconhecimento de que no âmbito da interpretação literal, de rigor que a elaboração da norma individual consagre um significado literal *possível*, seja oriundo do “núcleo incontroverso” ou da “zona de incerteza” do enunciado normativo. Noutras palavras, se é possível identificarmos acepções distintas, limitadas pela “franja marginal” e cuja veiculação se dá através da interpretação extensiva, não se afigura lícito enveredarmos para além do texto legal, através da utilização de métodos de integração da norma jurídica.

Um bom exemplo para ilustrar o que foi dito até aqui, e que decerto será aprofundado por ocasião do estudo de casos adiante empreendido, diz respeito à aquisição de veículo com isenção de IPI (Imposto sobre produtos industrializados). Ora, se a Lei isentiva nº 8.989/95 não esgotou em seu texto o conceito de deficiência física<sup>255</sup>, e partindo da noção de que a referida isenção está inserida, atualmente, entre as políticas estatais para os deficientes, sendo de relevo atentar, ainda, para o fato de que houve a inclusão de duas novas modalidades de deficiência física (nanismo e ostomia) relativamente ao texto original do Decreto nº 3.298/1999, que regulamentou a Lei nº 7.853/89, que dispõe sobre “Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência”, é de se concluir que o conceito de deficiência física, por não estar delimitado na lei específica de previsão da isenção, não pode ser diferente do conceito utilizado para o estabelecimento da política nacional para os deficientes.

Tal situação não se confunde, por exemplo, com o disposto no inciso XIV do art.6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, quanto aos proventos percebidos pelos portadores das moléstias ali indicadas. Em hipóteses deste jaez, quando a lei determina taxativamente o rol dos contemplados pelo favor fiscal, não há como

---

<sup>254</sup> Conforme Thomas da Rosa Bustamante e Henrique Napoleão Alves: “Há tanto os que tratam ambas as formas de argumentação como métodos de integração do direito, destinados a colmatar lacunas, quanto os que as misturam, indistintamente, com os métodos tradicionais de interpretação do direito”. Há também os céticos que, como Hans Kelsen, negam qualquer valor a ambos os tipos de raciocínio jurídico” In Op.Cit., p.354

<sup>255</sup> Verifica-se que o inciso IV do art.1º da Lei nº 8.989/95 confere a isenção de IPI para a aquisição de automóveis para “pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal” (com redação dada pela Lei nº 10.690/2003), complementando, no que concerne à deficiência física, no §1º, que para “a concessão do benefício previsto no art.1º é considerada também pessoa portadora de deficiência física...”.

estender o benefício a situações não abrangidas pela norma, criando direito estranho à previsão legal<sup>256</sup>.

Excepcionalmente, contudo, possível a extensão, nas hipóteses em que configurada discriminação desarrazoada. É o que pleiteia o Procurador-Geral da República por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão nº 30, cujo questionamento diz respeito ao dispositivo da Lei nº 8.989/95 que prevê a isenção de IPI para pessoas com deficiência, mas não inclui entre os beneficiários os deficientes auditivos<sup>257</sup>. A esse respeito, valemo-nos, mais uma vez, do magistério de Ricardo Lobo Torres<sup>258</sup>:

A interpretação da isenção também coloca um problema que me parece muito difícil e que tem sido abordado algumas vezes. Quando a isenção ou incentivo fiscal é odioso o seu controle judicial se fará na via da anulação. Em qualquer tratamento preferencial que se dê a brasileiros, que implique numa discriminação em relação a outros, a consequência normal é a anulação daquele ato. Isso ocorreu, por exemplo, com o tratamento preferencial que se deu a militares e a magistrados no regime anterior. Inexiste a possibilidade de, por isonomia, se estender algo que é odioso. Se, todavia, a isenção for justa e conveniente, mas se deixar fora do seu universo algumas pessoas que mereceriam tratamento igual, nesse caso poderia o intérprete ampliá-la, eis que a interpretação extensiva ainda é uma das possibilidades da interpretação literal, tanto mais que, na hipóteses, contribuiria para combater a discriminação infundada ou as condições inconstitucionais criadas para a outorga do favor

Nada obstante tudo que se disse, entendemos que a adoção de uma concepção literal (moderada) relativamente ao art.111 do CTN pode (e deve) produzir efeitos no âmbito da interpretação da isenção tributária, desde que sua compreensão/interpretação/aplicação leve em conta -- para além da simples análise do “núcleo incontroverso” e da “zona de incerteza” do enunciado normativo--, outros preceitos normativos, notadamente os princípios constitucionais tributários. Nesse sentido, concordamos com a tese de Renato Lopes Becho<sup>259</sup>, segundo a qual há de se buscar uma compatibilização do indigitado dispositivo legal com esses princípios,

---

<sup>256</sup> Vide, por exemplo, REsp nº 1.116.620-BA, Relator Ministro Luiz Fux

<sup>257</sup> Veremos mais adiante que a argumentação expendida pelo Procurador-Geral da República, a nosso sentir, não merece guarida.

<sup>258</sup> TORRES, 2002, p. 282

<sup>259</sup> BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a interpretação literal e o art.111 do CTN. In Revista Dialética de Direito Tributário, 175/161-178, abr.2010.

não se afigurando razoável falar em argumentação *contra legem*<sup>260</sup>, senão em interpretação constitucional.

A alusão aos princípios da igualdade, legalidade e segurança jurídica, não raro, exsurge como óbice a que o operador do direito deixe de atentar para os estritos termos veiculados no bojo da norma tributária isencional. No que toca à igualdade, reportamos o leitor ao nosso item 3.3, cabendo repisar que, em se tratando de norma com finalidade extrafiscal, a medida de comparação não será a capacidade contributiva (ou a igualdade), pelo que de rigor um controle de proporcionalidade, em vista dos objetivos e valores constitucionalmente conectados às finalidades da norma de desoneração tributária. De igual sorte, temos que o argumento da estrita legalidade resulta deveras prejudicado, porquanto decorre de uma leitura açodada fundada em critério apriorístico de interpretação, qual seja: se a norma veicula um privilégio ou favor, deve ser interpretada com extrema rigidez<sup>261</sup>. Demoremo-nos um pouco mais na análise da segurança jurídica, senão o único vetor axiológico que norteia a compreensão do comando contido no art.111, II, do CTN<sup>262</sup>.

Em primeiro lugar, cumpre anotar que o princípio da segurança jurídica<sup>263</sup> não encontra formulação expressa no Texto Constitucional, em que pese o fato de alguns dispositivos constitucionais veicularem a segurança, *v.g.*, art.5º, *caput*. No âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tradicionalmente, a segurança jurídica é considerada corolário do Estado de Direito<sup>264</sup>.

<sup>260</sup> Como querem Thomas da Rosa Bustamante e Henrique Napoleão Alves, *op.cit.*, p.350.

<sup>261</sup> Aliás, como bem observou Souto Maior Borges, causa espécie que parte da doutrina que considera o direito tributário alvo de significativa rejeição social, sustente para as isenções o mesmo método exegético utilizado para as normas tributárias que estabelecem obrigações tributárias, vejamos: “Parece-nos um irremediável ilogismo conceituar as normas que estabelecem obrigações tributárias como ‘excepcionais’, ‘odiosas’ ou ‘restritivas da liberdade dos cidadãos’, como tais unicamente suscetíveis de interpretação estrita ou mesmo restritiva e, ao mesmo tempo, aplicar às isenções, que constituem exceções a essas normas tributárias gerais, idênticos critérios de interpretação. Como admitir, sem um hiato lógico, que as regras excepcionais, neste caso, devem submeter-se aos mesmos critérios interpretativos advogados para as normas tributárias gerais?” Interpretação no Direito Tributário, Edição Saraiva, São Paulo, 1975, p.86 apud SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Teoria e prática das isenções tributárias. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p.188.

<sup>262</sup> Cf CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006 418-419.

<sup>263</sup> Reputamos despidiendo para o desenvolvimento do nosso estudo perquirir acerca da evolução dos diversos aspectos, conteúdos ou significados da segurança jurídica, ou ainda, se princípio, valor ou direito fundamental. Garcia Novoa, citado por Ricardo Lobo Torres (para quem a segurança jurídica, além de valor, é direito fundamental), dá conta de que, na Espanha, tal princípio é visto como valor, sendo irrelevante tal discussão ,*verbis*: “ [...] la calificación de la seguridad como principio, asimilación tradicional que nuestro texto constitucional asume, lejos de descartar su condición de valor, viene a corroborarlo, habiendo que el clasico dilema sobre si la seguridad es valor o principio devenga irrelevante” GARCIA NEVOA, César. El Principio de Seguridad Jurídica em Matéria Tributária. Madrid: Marcial Pons, 2000 apud TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Revista Eletrônica de Direito do Estado, número 4, out/dez 2005, Salvador.

<sup>264</sup> Vide Questão de Ordem na Petição nº 2.900/RS (2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 27.05.03)

Concernentemente ao seu conteúdo, a doutrina já entendeu que se tratava de mera exigência de positividade<sup>265</sup>, mas tal posicionamento, a nosso ver, há muito não encontra guarida em face de novos paradigmas que orientam a sociedade contemporânea e, por conseguinte, a sua relação com o Estado<sup>266</sup>. Aliás, assim como a legalidade, o princípio da irretroatividade (consectário da segurança jurídica), hodiernamente, não se afigura bastante para tutelar o cidadão, acaso descurada a sua feição subjetiva, consubstanciada na proteção da confiança legítima<sup>267</sup>.

É com base nessas premissas que eventual alteração em jurisprudência pacificada que venha a determinar o recolhimento de tributo antes dispensado, caso ocorra, deve produzir efeitos *ex nunc*, para os fatos ainda não ocorridos, sendo certo que as situações consolidadas à luz da jurisprudência anterior, favorável aos contribuintes, devem se submeter ao entendimento até então vigente, em ordem a viabilizar a manutenção da estabilidade e promover, ao fim e ao cabo, a proteção da confiança do contribuinte.

Feitas essas digressões, cabe trazer à baila alguns aportes conceituais.

Humberto Ávila vislumbra que um dos aspectos da expressão “segurança jurídica” pode ser entendido como norma-princípio, endereçada aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, “*que determina a busca de um estado de*

---

<sup>265</sup> RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Trad. Marlene Holzhausen. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p.108

<sup>266</sup> Ricardo Lobo Torres, ao estudar a segurança jurídica em face do caráter ambivalente e paradoxal da sociedade de risco, aponta para uma modificação do próprio conceito de segurança, a saber: “A ideia de segurança jurídica, prevalecente no Estado Liberal Clássico, que tinha por objetivo a proteção dos direitos individuais do cidadão, começa a ser contrabalançada no Estado do Bem-Estar Social com a de segurança social (rectius: seguridade social) e culmina, no Estado Subsidiário, com a de seguro social e de prevenção. Os riscos e a insegurança não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental” TORRES, Ricardo Lobo. *A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar*. Revista Eletrônica de Direito do Estado, número 4, out/dez 2005, Salvador, p.12. Gregorio Peces-Barba Martínez, ao cuidar da segurança jurídica em face da sua relação com a sociedade (“segurança social”), aduz que al dimensão pressupõe uma ação estatal de promoção social endereçada a setores tradicionalmente abandonados. Confira-se: “ Cuando los más débiles, no pueden afrontar por sí mismos, com alguna garantia, problemas tan básicos para la vida y para la realización moral del la persona como la salud, la vejez, la enfermedad o la muerte, el valor seguridad jurídica, conjuntamente com los demás valores de libertad, de igualdad material o de solidaridad fundamenta unos principios de organización del Poder, que es el Estado social, y unos derechos que son los económicos, sociales y culturales” MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. *Lecciones de derechos fundamentales*. Dykinson, 2004, p.172.

<sup>267</sup> Vide RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)*, Ed. Lumen Iuris, Rio de Janeiro, 2008.

*confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na sua cognoscibilidade*”<sup>268</sup>.

Helena Torres aduz que as funções sistêmicas da segurança jurídica operam através de três núcleos, quais sejam certeza, estabilidade e confiabilidade. O primeiro traduz o âmbito formal de aplicação do princípio, surgindo, outrossim, uma expectativa legítima derivada da certeza acerca da validade das normas; o segundo aponta para a garantia de coerência e estabilidade do sistema jurídico e, por fim, o terceiro concerne à proteção da confiança, cujos requisitos são i) situação passível de proteção; ii) legitimidade da conduta de quem alega a eficácia da confiança; iii) titularidade e iv) ato de órgão ou de autoridade pública que contraria o direito exercido em um estado de confiança<sup>269</sup>.

A exigência de “interpretação literal”, pois, deve ser entendida como um *topoi*, é dizer, sem descurar da aplicação de outros métodos exegéticos, notadamente o sistemático e o teleológico, deve o hermeneuta optar pela interpretação que melhor se coadune com os aspectos atinentes à segurança jurídica<sup>270</sup>. Isso se o resultado de tal interpretação não afrontar a isonomia, pois

A igualdade é, assim, a primeira base de todos os princípios constitucionais e condiciona a própria função legislativa, que é mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo, republicaneamente, decidiu criar. A isonomia há de se expressar, portanto, em todas as manifestações de Estado, as quais, na sua maioria, se traduzem concretamente em atos de aplicação da lei, ou seu desdobramento. Não há ato ou forma de expressão estatal que se possa escapar ou subtrair-se às exigências da igualdade<sup>271</sup>.

Sem embargo, se nem mesmo o direito à vida é absoluto, a segurança jurídica pode eventualmente ser mitigada à luz do caso concreto, pelo que juridicamente possível a sua ponderação em vista outros valores constitucionais da

---

<sup>268</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2001:112.

<sup>269</sup> TORRES, Helena Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011a, p.215-216.

<sup>270</sup> Nesse sentido: “A exigência de ‘interpretação literal’, portanto, deve, com base na razão de ser da norma e na sua interpretação teleológica, ser entendida como a interpretação que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, com vistas à proteção das legítimas expectativas geradas no contribuinte a partir das conexões sistêmicas do enunciado normativo interpretado” BUSTAMANTE, Thomas da Rosa e ALVES, Henrique Napoleão, op.cit., p.359.

<sup>271</sup> ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985, p.134.

mesma envergadura. Em outros termos, deve o hermeneuta atentar para a segurança e estabilidade das relações sociais; aliás, de rigor que o faça. Não obstante, em determinadas situações, outros valores devem ser cotejados pelo intérprete da norma, tais como igualdade, solidariedade, dignidade da pessoa humana, entre outros. Estas ideias encontram-se bem travejadas em artigo de Leandro Paulsen<sup>272</sup>:

Quando a segurança não disser respeito àquilo que é justo ou não estiver revestida de tal dimensão que revele em si mesma a justiça possível no caso, será necessário, no mínimo, prestar atenção àquilo que se estiver comprometendo. Será necessário olhar além da forma, questionar a finalidade dos procedimentos, perscrutar a utilidade da estabilização, enfim, verificar o que, afinal de contas, se está fazendo. Segurança do que, em detrimento de que, em quais circunstâncias, com qual finalidade é o que se tem de perguntar. Será necessário ter toda a clareza quanto à opção realizada e verificar se a Constituição, em toda sua inteireza, acolhe determinada solução por ser a que realiza em maior medida o conjunto dos seus valores.

Nesse quadrante, reafirmamos a nossa preocupação no tocante à observância de critérios de racionalidade e de controle intersubjetivo, sob pena de subversão da ordem jurídica. De fato, a despeito de ultrapassada a concepção que circunscrevia a segurança jurídica à legalidade estrita, não é dado ao julgador, por exemplo, afastar a aplicação da norma ou estendê-la, indiscriminadamente, com supedâneo em princípios vagos e sem fundamentar a sua decisão. Destarte, não basta invocar a isonomia para estender determinado benefício: deve o aplicador da norma se desincumbir do ônus argumentativo, conforme já alinhavado neste trabalho.

A par de tais considerações, e na tentativa de conciliarmos a segurança jurídica-- que, inegavelmente, norteia (ou ao menos, inaugura) o processo de compreensão do art.111 do CTN--, não somente pela via da legalidade estrita, tem-se que a concepção procedimentalista habermasiana pode ser de grande valia no desenvolvimento teórico de uma abordagem constitucional discursiva, comprometida com os direitos fundamentais, sobretudo nas hipóteses de judicialização<sup>273</sup>. Confir-se:

---

<sup>272</sup> PAULSEN, Leandro. Segurança Jurídica e modulação de efeitos nas ações rescisórias em matéria tributária. In Sistema Constitucional Tributário. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Marcus Lívio Gomes e Andrei Pitten Velloso (orgs). Editora Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2014, p.58.

<sup>273</sup> Para Aurélio Pitanga Seixas Filho, “a correção do direito individual desfavorecido, em sede jurisdicional, dependerá, naturalmente, do pedido feito pelo Autor, podendo vir a ser anulado o ato

A segurança jurídica, apoiada no conhecimento de expectativas de comportamento inequivocamente condicionadas, representa, ela mesma, um princípio que pode ser contraposto, *in casu*, a outros princípios. Em troca, a postulada teoria do direito possibilita unicamente decisões corretas, que garantem a segurança jurídica num outro nível. Os direitos processuais garantem a cada sujeito de direito a pretensão a um processo equitativo, ou seja, uma clarificação discursiva das respectivas questões de direito e de fato; deste modo, os atingidos podem ter a segurança de que, no processo, serão decisivos para a sentença judicial argumentos relevantes e não arbitrários<sup>274</sup>.

Note-se, aqui, que Habermas não está a admitir um sopesamento principiológico no tocante à segurança jurídica – e nesse particular, diga-se, a sua posição contrária à axiologização dos direitos fundamentais não se alinha com a proposta argumentativista veiculada neste trabalho<sup>275</sup>--, mas tão-somente a exortar os sujeitos capazes de linguagem a intervir discursivamente no processo de construção e revisão do direito e, igualmente, no âmbito de elaboração da decisão judicial. Somente através da instauração de um processo democrático, reflexivo e crítico, tornar-se-á factível a aplicação de normas (racionalmente justificadas) a situações concretas.

No que concerne ao problema da interpretação da isenção tributária, é de se constatar que o conteúdo normativo da desoneração tributária não pode ser restringido a uma gramática de leis gerais e abstratas, através das qualidades lógico-semânticas, tão-somente. Imprescindível, a nosso ver, sejam cotejados os valores constitucionais em jogo e demais princípios constitucionais tributários, em cada caso concreto, devendo o intérprete da norma optar *sempre que possível* pela solução que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade ínsitos à segurança jurídica, vetor axiológico (não absoluto) que norteia o art.111 do CTN.

Nesse *iter* racional e intersubjetivo, eventuais decisões pontuais que venham a mitigar a segurança jurídica em prol da isonomia e/ou dignidade da pessoa humana, como no caso dos portadores de deficiência, por exemplo, a despeito de ocasionalmente serem alvos de críticas e discussões (legítimas), não têm o condão de infirmar a normatividade do art.111 do CTN. Ao reverso, ao perscrutar a validade do indigitado dispositivo legal, à luz do caso concreto e sem descurar dos demais

---

isentivo ilegal, como, até mesmo, serem estendidos os favores legais ao prejudicado, caso a abrangência da norma isencional permita esta compreensão” In op.cit., p.154-155

<sup>274</sup> HABERMAS, 2003, p.280-281

<sup>275</sup> Habermas encara os direitos fundamentais em perspectiva normativa (deontológica), sustentando ser incabível sua aplicação axiológica conforme preferências compartilhadas.

métodos exegéticos, o intérprete da norma de desoneração tributária estaria a conformar, ao fim e ao cabo, os ditames constitucionais que devem orientar a aplicação da lei isencional

## **4 HIPÓTESES DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA RELACIONADAS ÀS PESSOAS PORTADORAS DE DEFICIÊNCIA**

A fim de ilustrarmos a nossa hipótese de trabalho, qual seja o cabimento da isenção tributária em prol das pessoas portadoras de deficiência, notadamente no que se refere à compatibilização do art.111,II, do CTN com os demais princípios constitucionais tributários e vetores axiológicos que norteiam o processo de compreensão/interpretação/aplicação do referido dispositivo legal, conforme já alinhavado, cuidaremos de algumas previsões legais isentivas e seus desdobramentos à luz dos direitos fundamentais.

Por evidente, não se cogita do exaurimento de tais hipóteses de isenção tributária; ao reverso, o nosso objetivo é meramente exemplificativo e visa se não o aperfeiçoamento, ao menos a aferição de validade de toda a argumentação até aqui expendida.

### **4.1 A aquisição de veículos automotores por pessoas portadoras de deficiência**

Em se tratando da aquisição de veículos automotores, a pessoa portadora de deficiência está isenta de IPI, IOF, ICMS e IPVA. Na cidade de São Paulo, o deficiente físico não está sujeito ao rodízio municipal<sup>276</sup>.

No que diz respeito aos tributos federais (IPI e IOF), o contribuinte deve requerer a isenção junto à Receita Federal do Brasil, de posse dos documentos necessários. Após essa primeira etapa, o postulante pode requerer o benefício do ICMS junto à Secretaria de Fazenda Estadual. Por fim, o pedido de isenção do IPVA só é realizado após a aquisição do veículo, mediante apresentação de todos os documentos anteriores e cópia da nota fiscal, bem como declaração de que não possui outro veículo com o benefício<sup>277</sup>.

---

<sup>276</sup> Reportagem da Revista Quatro Rodas em 15/06/2014: <http://quatorrodas.abril.com.br/reportagens/servicos/isencao-impostos-pessoas-deficiencias-fisicas-mentais-797327.shtml?fullsite>, acesso em 18/05/2015

<sup>277</sup> Para Gladson Mamede, “a bem da juridicidade, os procedimentos burocráticos definidos pelas legislações e regulamentos têm por único objetivo a declaração, e não a constituição, da isenção. Obviamente, essa declaração possui vantagens para o contribuinte, até mesmo porque lhe garante, sem maiores dificuldades, a obtenção de registro e/ou licenciamentos que são indispensáveis para determinadas categorias de veículos automotores. Assim carros, caminhões, ônibus e afins, que necessitam da referida documentação para trafegarem. Porém, a isenção existe antes da declaração,

Não é demais lembrar que a concessão do benefício fiscal em tela decorre de uma ação afirmativa estatal visando à superação de desigualdades, notadamente ante o contexto de graves dificuldades de locomoção experimentadas pelo portador de deficiência. Aliás, o art. 20 da Convenção sobre os Direitos das Pessoas Portadoras de Deficiência da ONU, promulgado pelo Decreto nº 6.949/2009, determina que

os Estados Partes tomarão medidas efetivas para assegurar às pessoas com deficiência sua mobilidade pessoal com a máxima independência possível:a) facilitando a mobilidade pessoal das pessoas com deficiência, na forma e no momento em que elas quiserem, e a custo acessível.

Nesse sentido, e tendo em conta a notória (e repudiável) falha na prestação de serviços públicos relacionados à acessibilidade, não há que se falar em privilégio, senão em inclusão da pessoa portadora de deficiência física, conforme mandamento constitucional. É o que consta de alentado estudo de Marlon Alberto Weinert<sup>278</sup>:

No plano ideal, evidentemente, houvesse um sistema público de transporte acessível e um tratamento urbanístico de eliminação de barreiras arquitetônicas, o incentivo à aquisição de veículos particulares poderia soar como privilégio injustificado, máxime em face da desigualdade econômica que impera no País. No entanto, observada a específica realidade social desse seletivo segmento populacional, chega-se facilmente à conclusão da indispensabilidade da concessão do incentivo. O veículo minimiza a deficiência motora, permitindo que o cidadão portador de deficiência possa estudar, trabalhar, se tratar e gozar de lazer.

Observe-se, à toda evidência, que não se está a sustentar que a isenção tributária na aquisição de veículo automotor seja a única e melhor forma de assegurar, às pessoas portadoras de deficiência, a liberdade de movimentação. Todavia, considerando a flagrante mora estatal na consecução de políticas públicas de implementação desse direito, o benefício fiscal em comento afigura-se constitucionalmente idôneo em ordem a salvaguardar o direito e ir e vir e, por outro lado, mitigar os danos decorrentes de tamanho desrespeito levado a termo pelo poder público<sup>279</sup>.

---

que a diz, não a constitui, repetimos". MAMEDE, Gladson. IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores- São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p.135.

<sup>278</sup> Isenção de IPI na aquisição de veículos por pessoas portadoras de deficiência In Boletim dos Procuradores da República nº 29, setembro/2000, p.28/31

<sup>279</sup> Para Gladson Mamede, a previsão da isenção para o deficiente físico não é faculdade do legislador ordinário, passível, portanto, de renúncia; cuidar-se-ia de obrigação política definida pela Constituição, ex vi dos arts. 227, § 2º, 244 e 24, XIV, não comportando, via de consequência, um comportamento omissivo, na medida em que à definição de tal múnus público corresponderia o

No tocante ao IPI, é de se destacar, inicialmente, que a Lei nº 8.199/91 estabelecia requisitos genéricos para a concessão da isenção, retirando da hipótese de incidência os automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta quando adquiridos por portadores de deficiência<sup>280</sup>. O dispositivo em tela, inicialmente vetado pelo Presidente da República, foi promulgado em 14 de novembro de 1991, nos termos do art. 66, § 5º, da Constituição da República<sup>281</sup>. Após, a Lei nº 8.989/95, em seu art.1º, rezava que o benefício em questão era previsto para pessoas portadoras de deficiência física que não pudessem dirigir veículos comuns<sup>282</sup>. Nesse passo, eram necessárias adaptações no veículo a ser

---

estabelecimento indireto de um direito dos cidadãos portadores de deficiência. MAMEDE, Gladson. IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores- São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p.133. Não obstante os robustos fundamentos desse autor, não nos parece possível obstaculizar o Poder Legislativo de fazer as escolhas que julgue mais adequadas, conforme apontamentos de Gustavo da Gama Vital de Oliveira: “[...] Sua atividade não pode ser considerada como meramente declaratória do que já estaria implicitamente no texto constitucional, como se a lei fosse mero instrumento técnico de execução da Constituição. Tal relação entre o papel do legislador em face da Constituição já é amplamente aceita pela doutrina constitucionalista como justificativa para a admissão da restringibilidade dos direitos fundamentais pela atividade legislativa” OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo Fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Marcus Lívio Gomes e Andrei Pitten Velloso (orgs), Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p.204.

<sup>280</sup> Art. 1º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), os automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE) quando adquiridos por: IV- pessoas que, em razão de serem portadores de deficiência física, não possam dirigir automóveis comuns.

<sup>281</sup> Conforme as razões do veto do então Presidente Fernando Collor, consubstanciadas na Mensagem nº 324, publicada na Seção I do Diário Oficial de 01/07/1991: “Os adquirentes de que trata o inciso ora vetado já se beneficiam da redução de 60% da alíquota do imposto, conforme Nota Complementar NC (87-5) à Tabela de Incidência do IPI, aprovada pelo Decreto nº 97.410/88 (TIPI). Acresce que as isenções da natureza desta, colimada no inciso em apreço, somente se justificariam em face dos aspectos sociais envolvidos, justificativa essa que possivelmente não se caracterizaria em sua plenitude, dada a atual estrutura de distribuição de renda no País. Segundo essa constatação, os deficientes efetivamente necessitados andam de ônibus e não auferem renda que lhes enseje adquirir um veículo, enquanto que os beneficiários da isenção seriam usualmente aqueles em condições de prescindirem do favor fiscal, acentuando-se assim a regressividade. O veto, portanto, calcado no desatendimento do interesse público, não causa grandes transtornos a esse grupo de beneficiários da isenção pretendida, enquanto contribui para amenizar a amplitude da renúncia fiscal da União, num momento em que envida esforços para aumentar a arrecadação e, assim, manter o equilíbrio das contas públicas”.

<sup>282</sup> Art. 1º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) os automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), quando adquiridos por: IV- pessoas que, em razão de serem portadoras de deficiência física, não possam dirigir automóveis comuns.

adquirido<sup>283</sup>. Igualmente necessário o porte, pelo beneficiário, de carteira de motorista especial e a deficiência era aferida pelos Departamentos de Trânsito estaduais. Note-se que a lei específica não trazia o conceito de deficiência física para fins de reconhecimento do direito à isenção. Na prática, tal análise ficava a cargo dos Detran's.

Eis que sobreveio a Lei nº 10.690, de 16 de junho de 2003 (com a redação dada pela Lei nº 10.754, de 31 de outubro de 2003) com as seguintes alterações: i) não exigência de adaptação do veículo; ii) desnecessidade de que o beneficiário seja motorista para que faça jus ao benefício e iii) ampliação do benefício da isenção a outros tipos de deficiência<sup>284</sup>.

---

<sup>283</sup> Conforme se depreende do julgamento do Recurso Voluntário nº 246.854, versando sobre operação ocorrida na vigência da redação original da Lei nº 8.989/95, “para fruição da isenção do IPI concedida aos veículos de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta adquiridos por pessoas portadoras de deficiência física, é despicienda a comprovação de adaptação do veículo para condução pelo adquirente”. In casu, a contribuinte comprovava ser portadora de deficiência física e apenas não restou comprovado que, em razão dessa deficiência, ela não poderia dirigir veículos comuns. Foi lembrado no voto vencedor que as isenções de IPI ostentam caráter objetivo, ex vi do art. 9º da Lei nº 4.502/1964, pelo que se quisesse o legislador alcançar apenas automóveis passíveis de condução por pessoas portadoras de deficiência física, tê-lo-ia mencionado expressamente na lei concessiva da isenção. CARF, Terceira Seção de Julgamento, Acórdão nº 3402-00.661- 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, sessão de 30 de junho de 2010.

<sup>284</sup> Confira-se: “Art. 1º. Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI os automóveis de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão, quando adquiridos por:

(...)

IV- pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal;

(...)

§ 1º Para a concessão do benefício previsto no art. 1º é considerada também pessoa portadora de deficiência aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, triplesia, tri paresia, hemiplegia, hemiparesia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho de funções.

§ 2º Para a concessão do benefício previsto no art. 1º é considerada pessoa portadora de deficiência visual aquela que apresenta acuidade visual igual ou menor que 20/200 (tabela de Snellen) no melhor olho, após a melhor correção, ou campo visual inferior a 20º, ou ocorrência simultânea de ambas as situações.

§ 3º Na hipótese do inciso IV, os automóveis de passageiros a que se refere o caput serão adquiridos diretamente pelas pessoas que tenham plena capacidade jurídica e, no caso dos interditos, pelos curadores.

(...)

§ 6º A exigência para aquisição de automóveis equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão não se aplica aos portadores de deficiência de que trata o inciso IV do caput deste artigo.

O art. 3º do citado diploma legal estabeleceu que “a isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, mediante prévia verificação de que o adquirente preenche os requisitos previstos nesta lei”. Nessa senda, possível a complementação a que alude o art. 100 do CTN<sup>285</sup>, em ordem a viabilizar o aperfeiçoamento do referido dispositivo legal, *in casu*, art. 1º, IV, da Lei nº 8.383/91<sup>286</sup>.

Destarte, a isenção do IPI, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, encontra-se atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.369, de 26 de junho de 2013, que alterou a Instrução Normativa nº 988, de 22 de dezembro de 2009<sup>287</sup>. Não obstante a possibilidade de complementação do

---

Art. 2º A isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI de que trata o art. 1º desta Lei somente poderá ser utilizada uma vez, salvo se o veículo tiver sido adquirido há mais de 2 (dois) anos.

Parágrafo único. O prazo de que trata o caput deste artigo aplica-se inclusive às aquisições realizadas antes de 22 de novembro de 2005”

<sup>285</sup> Art. 100 São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I- os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II- as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III- as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV- os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

<sup>286</sup> De se registrar, contudo, que tal dispositivo não careceria de regulamentação para que pudesse produzir efeitos, ainda mais em prol do contribuinte portador de deficiência, conforme restou consignado no REsp nº 1.046.475-ES, Rel. Min. Eliana Calmon.

<sup>287</sup> Vejamos os requisitos para habilitação ao benefício: Art.3º Para habilitar-se à fruição da isenção, a pessoa portadora de deficiência física, mental severa ou profunda ou o autista deverá apresentar, diretamente ou por intermédio de seu representante legal, formulário de requerimento, conforme modelo constante do Anexo I, acompanhado dos documentos a seguir relacionados, à unidade da RFB de sua jurisdição, dirigido ao Delegado da Receita Federal do Brasil (DRF) ou ao Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat): I- Laudo de Avaliação, na forma dos Anexos IX, X ou XI, emitido por prestador de: a) serviço público de saúde; ou b) serviço privado de saúde, contratado ou conveniado, que integre o Sistema Único de Saúde (SUS); II- Declaração de Disponibilidade Financeira ou Patrimonial da pessoa portadora de deficiência ou do autista, apresentada diretamente ou por intermédio de seu representante legal, na forma do Anexo II, disponibilidade esta compatível com o valor do veículo a ser adquirido; III- cópia da Carteira Nacional de Habilitação (CNH) do beneficiário da isenção, caso seja ele o condutor do veículo; IV- cópia da CNH de todos os condutores autorizados de que trata o § 3º, caso seja feita a indicação na forma do § 4º; V- declaração na forma dos Anexos XII ou XIII, se for o caso; e VI- documento que comprove a representação legal a que se refere o caput, se for o caso; VII- cópia da Nota Fiscal relativa à última aquisição de veículo com isenção do IPI ou a via da autorização anteriormente concedida e não utilizada. § 1º A autoridade de que trata o parágrafo único do art. 1º verificará a regularidade fiscal relativa aos tributos federais e contribuições administrados pela RFB, exceto quanto à contribuição previdenciária do contribuinte individual. § 2º Será objeto de declaração do interessado, sob as penas da lei, nos termos do Anexo XIV ou XV: I- a condição de não contribuinte do Regime Geral de Previdência Social (RGPS); ou II- a situação de regularidade quanto à contribuição previdenciária, na hipótese em que o interessado seja contribuinte individual do RGPS. § 3º Caso a pessoa portadora de deficiência ou o autista, beneficiário da isenção, não seja o condutor do veículo, por qualquer motivo, o veículo deverá ser dirigido por condutor autorizado pelo requerente, conforme identificação

dispositivo legal em comento, o legislador restringiu o poder regulamentar da Administração aos requisitos previstos na própria lei isencional. No entanto, o ato normativo complementar consubstanciado na indigitada Instrução Normativa extrapolou os limites legais, de vez que exigiu fosse apresentada certidão de regularidade fiscal (certidão negativa ou positiva com efeitos negativos) relativamente aos tributos federais, conforme se depreende da leitura do art. 3º, § 1º. Note-se que não há qualquer alusão da lei de criação do benefício fiscal ao mencionado requisito.

Com efeito, a despeito de a regulamentação da isenção ser matéria passível de normatização segundo os veículos que formam a legislação tributária, no caso vertente, o legislador optou por delimitar a complementação, pelo que cabe à autoridade administrativa acatar fielmente tal escopo, não extrapolando os limites traçados pela lei, sob pena de invalidade desses atos<sup>288</sup>. Isso porque *“não tem a Administração liberdade para agir como lhe apraz, quando a lei não o proibir; pelo contrário, deve fazer exatamente o que esta lhe determinar”*<sup>289</sup>.

---

constante do anexo VIII. § 4º Para fins do § 3º, poderão ser indicados até 3 (três) condutores autorizados, sendo permitida a substituição destes, desde que o beneficiário da isenção, diretamente ou por intermédio de seu representante legal, informe esse fato à autoridade de que trata o parágrafo único do art.1º, apresentando, na oportunidade, novo Anexo VIII com a indicação de outro (s) condutor (es) autorizado (s) em substituição àquele (s). § 5º A indicação de condutor (es) de que trata o § 4º não impede que a pessoa portadora de deficiência conduza o veículo, desde que esteja apto para tanto, observada a legislação específica. § 6º Para efeito do disposto no inciso I do caput, poderá ser considerado, para fins de comprovação da deficiência, laudo de avaliação obtido: I- no Departamento de Trânsito (Detran) ou em suas clínicas especializadas, desde que contenha todas as informações constantes dos Anexos IX, X ou XI; e II- por intermédio de Serviço Social Autônomo, sem fins lucrativos, criado por lei, fiscalizado por órgão dos Poderes Executivo ou Legislativo da União, observados os modelos de laudo constantes dos Anexos IX, X ou XI. § 7º A autoridade de que trata o parágrafo único do art. 1º poderá dispensar a entrega do laudo de avaliação, desde que o beneficiário tenha comprovado, em aquisição anterior, ser portador de deficiência permanente, nos termos da definição constante do Anexo IX

<sup>288</sup> Confira-se: “[...] As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art.100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade...” (STF, Plenário, ADI 365/DF, Rel. Min. Celso de Mello, nov/90)

<sup>289</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 21ª edição, Ed. Malheiros, 2005, p.353.

Impende anotar, ademais, que o referido ato normativo complementar exige que o requerente comprove a sua condição de deficiente através de laudo de avaliação em papel timbrado da Receita Federal do Brasil, na forma dos Anexos IX, X e XI, obtido no DETRAN ou junto a prestador de serviço público de saúde ou serviço privado de saúde, contratado ou conveniado, que integre o Sistema único de Saúde (SUS)<sup>290</sup>. Tal exigência não se afigura razoável, sobretudo porque os laudos do DETRAN são dotados de fé pública e que os atos praticados por aquele Departamento de Trânsito gozam de presunção de legitimidade e veracidade<sup>291</sup>. Aliás, a jurisprudência já admitia o laudo do Detran como prova idônea da deficiência física, não cabendo à autoridade fiscal indeferir o pedido do contribuinte, sob a alegação de inexistência de deficiência<sup>292</sup>. Ainda com relação ao laudo comprobatório da deficiência para fins de isenção, importa reconhecer que o art. 2º, § 4º, da lei de outorga da isenção<sup>293</sup>, não vincula o magistrado, sendo certo que eventualmente o referido requisito legal pode ser suprido, *v.g.*, através de laudos periciais produzidos por perito judicial nas ações de interdição<sup>294</sup>. Prevalece, pois, a

---

<sup>290</sup> Art. 3º § 6º Para efeito do disposto no inciso I do caput, poderá ser considerado, para fins de comprovação da deficiência, laudo de avaliação obtido: I- no Departamento de Trânsito (Detran) ou em suas clínicas especializadas, desde que contenha todas as informações constantes dos Anexos IX, X ou XI; e II- por intermédio de Serviço Social Autônomo, sem fins lucrativos, criado por lei, fiscalizado por órgão dos Poderes Executivo ou Legislativo da União, observados os modelos de laudo constantes dos Anexos IX, X ou XI.

<sup>291</sup> Nesse sentido, o Ministério Público Federal em Minas Gerais exarou a Recomendação MPF/PRMG/PRDC nº 80, de 23 de julho de 2013, endereçada à Receita Federal do Brasil, para que altere a forma de comprovação dos requisitos previstos na Instrução Normativa nº 1.369, de 26 de junho de 2013, de modo a que sejam considerados suficientes à concessão de isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na aquisição de automóveis por pessoas com deficiência, os laudos emitidos pelos serviços médicos dos órgãos e Departamentos de Trânsito dos Estados da Federação.

<sup>292</sup> À guisa de ilustração, temos que a jurisprudência do TRF da 4ª Região já se manifestou no sentido de que a declaração do departamento de trânsito acerca da impossibilidade de condução de veículos normais é prova hábil para a concessão de isenção de IPI para a aquisição de veículo adaptado. Nesse sentido, AC nº 2007.71.05.004830-1, 2ª Turma, Rel.Des.Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, DJ 04/11/2009; AC nº2007.71.02.007472-3, 2ª Turma, Rel. Des. Federal Otávio Roberto Pamplona, DJ 05/05/2010; AC nº 2009.72.08.000717-8, 1ª Turma, Rel. Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, DJ 10/02/2010.

<sup>293</sup> Art. 2º, § 4º, da Lei nº 10.690/2003: A Secretaria Especial dos Direitos Humanos da Presidência da República, nos termos da legislação em vigor e o Ministério da Saúde definirão em ato conjunto os conceitos de pessoas portadoras de deficiência mental severa ou profunda, ou autistas, e estabelecerão as normas e requisitos para emissão dos laudos de avaliação delas.

<sup>294</sup> Vide Recurso Especial nº 886.831-PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques.

interpretação dada a uma norma análoga, qual seja o art. 30 da Lei nº 9.250/95<sup>295</sup>, conforme remansosa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça<sup>296</sup>.

Questão de suma relevância consiste em saber se, antes das alterações promovidas pela Lei nº 10.690, de 16 de junho de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.754, de 31 de outubro de 2003, seria juridicamente possível a concessão do benefício nas hipóteses em que, à míngua de condições de adaptação do veículo, o portador de deficiência necessitasse que outrem o dirigisse. A matéria foi enfrentada no Recurso Especial nº 567.873-MG, de relatoria do eminente Ministro Luiz Fux, sendo de relevo destacar que prevaleceu o princípio da proteção aos deficientes, vedando-se interpretação literal do art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.989/95, incidindo a isenção de IPI com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.754/2003, aos fatos futuros e pretéritos por força do princípio da retroatividade da *lex mitior* consagrado no art.106 do CTN<sup>297</sup>. Tal retroação corrige uma situação de inconstitucionalidade, pois “[...] a lei anterior não era uma verdadeira lei, mas um simulacro de lei. A lei nova apenas confirmou a pujança da Constituição”<sup>298</sup>. Decisão irrepreensível, a nosso juízo, sobretudo porque não descurou de conjugar elementos humanitários no âmbito de um diálogo pós-positivista com o arcabouço constitucional- tributário então vigente.

---

<sup>295</sup> Art. 30 A partir de 1º de janeiro de 1996, para efeito do reconhecimento de novas isenções de que tratam os incisos XIV e XXI do art.6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pelo art.47 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, a moléstia deverá ser comprovada mediante laudo pericial emitido pelo serviço médico oficial, da União, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios. § 1º O serviço médico oficial fixará o prazo de validade do laudo pericial, no caso de moléstias passíveis de controle. § 2º Na relação das moléstias a que se refere o inciso XIV do art.6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pelo art.47 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, fica incluída a fibrose cística (mucoviscidose).

<sup>296</sup> Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes: REsp 673.741/PB, Rel.Min. João Otávio de Noronha; REsp 907.158/PE, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 18.9.2008; AgRg no REsp 1.016.596/DF, 2ª Turma, Rel.Min. Castro Meira, DJe de 5.8.2008; REsp 883.997/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 26.2.2007, entre outros.

<sup>297</sup> Art.106 A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II- tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

<sup>298</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 21ª edição, Ed.Malheiros, 2005, p.345

A retroação da alteração legislativa (art.106 do CTN) em sede de isenção de IPI pode ser aplicada ainda por ocasião da alteração promovida pela Lei nº 11.196/2005. Isso porque os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.989/1995 não previam hipótese de isenção tributária ao mesmo beneficiário por mais de duas vezes. Com o advento da Lei nº 11.196/2005, passou-se a conceder isenção do IPI a qualquer compra de veículo adaptado para pessoa deficiente, com a única condição de que a compra do último veículo tivesse ocorrido há mais de dois anos, não havendo limitação para a quantidade de veículos adquiridos com o uso do benefício<sup>299</sup>.

A esse respeito, convém sublinhar que a vedação da concessão da isenção de IPI aos deficientes que adquiram novo veículo adaptado em prazo inferior a dois anos, prevista no art. 2º da Lei nº 8.989/1995<sup>300</sup>, objetiva coibir o uso indevido do benefício. Não obstante isso, a jurisprudência vem admitindo a possibilidade de aquisição de novo veículo em prazo inferior, nas hipóteses de caso fortuito ou sinistro. O argumento é de que o Estado deve promover a integração social das pessoas portadoras de deficiência e garantir-lhes o direito à locomoção, conforme assegurado no artigo 227, § 2º, da Constituição da República de 1988.

Especificamente no que diz respeito às hipóteses de roubo, por exemplo, configurar-se-ia ainda a omissão estatal no tocante à segurança pública, pelo que não seria razoável restringir o escopo inclusivo da norma, uma vez que o bem teria suprimido do patrimônio do contribuinte, sob circunstância alheia a sua vontade<sup>301</sup>.

Com relação ao sinistro ou perda total, o art. 6º da Lei nº 8.989/1995 igualmente pretende evitar que o beneficiário se valha da norma para fins de auferir vantagens indevidas. Nesse sentido, em havendo a alienação do veículo antes de dois anos contados da data da sua aquisição, a pessoas que não satisfaçam às condições e aos requisitos estabelecidos em Lei, haverá a cobrança do tributo

---

<sup>299</sup> Vide Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 295315, TRF3, Terceira Turma, Relator Desembargador Federal Márcio Moraes, julg. 16/08/2012.

<sup>300</sup> Art. 2º A isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI de que trata o art. 1º desta Lei somente poderá ser utilizada uma vez, salvo se o veículo tiver sido adquirido há mais de 2 (dois) anos.

<sup>301</sup> Por exemplo: TRF-3, Apelação Cível 0002344-40.2006.4.03.6105/SP, Rel. Juiz Federal convocado Herbert de Bruyn, publicado em 01/03/2013; STJ, 1ª Turma, Recurso Especial 1.390.345, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho

dispensado, atualizado na forma da legislação tributária<sup>302</sup>. A jurisprudência ressalva a hipótese de perda total em face de acidente automobilístico, na medida em que a transferência da propriedade (no caso, sucata) decorre do cumprimento de cláusula contratual, requisito para o contribuinte receber a indenização devida pela companhia de seguro<sup>303</sup>. Dessarte, impende salientar que, se o veículo se encontrava sob a condução de uma terceira pessoa não portadora de deficiência física, resta configurado o descumprimento de requisitos para a fruição do benefício em tela, pelo que cabível a lavratura de Auto de Infração<sup>304</sup>.

Em ambos os casos -- roubo e perda total ocorridos em prazo não superior a dois anos da aquisição do veículo --, a despeito dos judiciosos argumentos de proteção às pessoas portadoras de deficiência, nos parece que a solução eventualmente dada pelo Poder Judiciário deve levar em consideração as peculiaridades de cada caso concreto. A uma porque o beneficiário da isenção, para requerer o benefício fiscal, deve preencher um formulário dando conta da sua situação financeira condizente com a aquisição de um veículo automotor, consoante determina o inciso II do art. 3º da Instrução Normativa da Receita Federal nº 988, de 22/12/2009. Tal requisito não extrapola os limites legais, *ex vi* do art. 5º da Lei nº 10.690/2003<sup>305</sup>, haja vista a imprescindibilidade de disponibilidade financeira suficiente para fins de aquisição de veículo automotor, com ou sem a outorga de isenção<sup>306</sup>. Portanto, não há que se falar em hipossuficiência econômica da pessoa portadora de deficiência adquirente de um veículo automotor. A duas, é de se constatar, segundo as regras de experiência, que os condutores de veículos automotores, de uma forma geral, portadores de deficiência ou não, cientes da

---

<sup>302</sup> No âmbito do CARF, restou decidido que, em decorrente da comprovada utilização do veículo adquirido com isenção por pessoa não portadora de deficiência física, deve ser mantido o auto de infração

<sup>303</sup> Vide TRF-4, Apelação Cível nº 5031210-75.2014.404.7200/SC, Rel. Des. Fed. Jorge Antônio Maurique, 09/04/2015; STJ, REsp 1310565/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 21/08/2012, DJe 03/09/2012.

<sup>304</sup> Nesse sentido, CARF, Terceira Seção de Julgamento, Acórdão nº 3803-01.292, 3ª Turma Especial, Sessão de 01 de março de 2011.

<sup>305</sup> Art. 5º Para fins da isenção estabelecida no art 1º da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, com a nova redação dada por esta Lei, os adquirentes de automóveis de passageiros deverão comprovar a disponibilidade financeira ou patrimonial compatível com o valor do veículo a ser adquirido.

<sup>306</sup> Ressalve-se a posição do CARF no Acórdão nº 3803-006.367, publicado em 02/12/2014, aceitando que a exigência de comprovação da disponibilidade financeira, que pelo texto legal é condição para o gozo de isenção de IPI, possa ser cumprida após o pleito administrativo.

insegurança pública existente em nosso País, majoritariamente celebram contratos de seguro contra roubo ou furto por ocasião da aquisição do aludido bem. A três, não se afigura razoável utilizar o argumento de mora estatal no tocante à segurança pública apenas para as pessoas portadoras de deficiência vítimas de roubo, de vez que milhares de cidadãos condutores e proprietários de veículos e que não possuem qualquer deficiência, são diuturnamente alvejados pela criminalidade, inexistindo qualquer benefício público para recompor eventual perda patrimonial ou psicológica/social. A quatro, algumas seguradoras de veículos dispõem de serviços que procuram atender melhor às necessidades de motoristas portadores de deficiência. Nesse sentido, existe a possibilidade de a seguradora oferecer indenização integral pelo valor da tabela FIPE (Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas) sem dedução de impostos no caso de perda total<sup>307</sup>.

Noutro giro, é de se ressaltar que a referida lei isentiva não esgotou o conceito de deficiência para fins de isenção de IPI, uma vez que em seu art 1º, § 1º, se refere a outras situações que *também* devem ser consideradas como deficiência física, donde se depreende que existiriam outras hipóteses de deficiência física não elencadas nesse mesmo §1º<sup>308</sup>. À guisa de ilustração, imaginemos um portador de cardiopatia grave. A questão que se coloca é saber se sua moléstia pode caracterizar “alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física”. *In casu*, somente o laudo pericial pode afirmar se a cardiopatia acarreta a incapacidade de o seu portador dirigir um automóvel comum, por exemplo, ou se gera impedimentos físicos definitivos. A análise será caso a caso<sup>309</sup>.

---

<sup>307</sup> Fonte: <http://www.deficienteciente.com.br/2010/03/motorista-segurado-parte-1.html> Acesso em 04/06/2015.

<sup>308</sup> Nossa posição não encontra guarida na jurisprudência do STJ, segundo a qual o rol de moléstias passíveis de isenção de IPI descrito no § 1º, do art. 1º, da Lei nº 8.989/95 é taxativo. Vide Recurso Especial nº 1.370.760-RN, Rel. Ministro Humberto Martins. No âmbito do CARF, já restou decidido que “[...] o § 1º do art.1º da Lei discrimina, expressamente, alguns casos específicos de deficiência alcançados pela norma, mas forma complementar, dada a utilização do advérbio ‘também’ e a discriminação não exaustiva das deformidades, pois inexistente no parágrafo a conjunção ‘e’ antes da última deficiência apontada (membros com deformidade congênita ou adquirida) que pudesse indicar uma lista fechada” Terceira Seção de Julgamento, Acórdão nº 3803-003.820, 3ª Turma Especial, Sessão de 29 de janeiro de 2013. No mesmo sentido, Acórdão nº 3301-001.992, 3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de agosto de 2013.

<sup>309</sup> Da leitura do voto proferido na Apelação Cível nº 5003708-03.2010.404.7201/SC, Rel. Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, do TRF-4, infere-se que o autor submeteu-se à Junta Médica do Departamento Estadual de Trânsito que emitiu laudo assinado por três médicos, conclusivo no sentido de que se tratava de paciente portador de cardiopatia grave com

Deveras, a falta de limitação conceitual veio a acarretar, quando da regulamentação da norma, alguns questionamentos atinentes à interpretação, vejamos.

A partir da ideia de que a isenção em tela estaria inserida entre as políticas estatais de proteção e inclusão das pessoas portadoras de deficiência, chegou-se à conclusão de que seria de rigor a utilização dos conceitos trazidos pelo Decreto nº 3.298, de 20 de dezembro de 1999<sup>310</sup>, que regulamentou a Lei nº 7.853, de 24 de outubro de 1989, que dispõe acerca da “Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência”. Tal entendimento restou consagrado no texto da própria lei isentiva, implicitamente (art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.690/2003), bem assim no âmbito da Instrução Normativa nº 607, de 5 de janeiro de 2006, da Receita Federal do Brasil, explicitamente<sup>311</sup>.

Não obstante, é de se constatar ter havido, à época, certa controvérsia relativamente às alterações trazidas a lume pelo Decreto nº 5.296, de 2004, haja vista a inclusão de duas novas categorias de deficiência física na Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência, a saber ostomia e nanismo. Pairava a seguinte indagação: deveria aplicar-se a definição prevista na Lei,

---

revascularização do miocárdio e implante de marcapasso e desfibrilador. Constatou, ainda, que o autor estava incapacitado para esforços físicos em caráter definitivo e necessitava de veículo com câmbio automático e direção hidráulica, pelo que reconhecido o direito ao benefício.

<sup>310</sup> Art. 3º Para os efeitos deste Decreto, considera-se: I- deficiência- toda perda ou anormalidade de uma estrutura ou função psicológica, fisiológica ou anatômica que gere incapacidade para o desempenho de atividade, dentro do padrão considerado normal para o ser humano; II- deficiência permanente- aquela que ocorreu ou se estabilizou durante um período de tempo suficiente para não permitir recuperação ou ter probabilidade de que se altere, apesar de novos tratamentos; e III- incapacidade- uma redução efetiva e acentuada da capacidade de integração social, com necessidade de equipamentos, adaptações, meios ou recursos especiais para que a pessoa portadora de deficiência possa receber ou transmitir informações necessárias ao seu bem-estar pessoal e ao desempenho de função ou atividade a ser exercida. Art.4º É considerada pessoa portadora de deficiência a que se enquadra nas seguintes categorias: I- deficiência física- alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, triplegia, triparesia, hemiplegia, hemiparesia, ostomia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, nanismo, membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzem dificuldades para o desempenho de funções (incluído pela Lei nº 10.690, de 16.06.2003)

<sup>311</sup> Confira-se: “Art.2º As pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, ainda que menores de dezoito anos, poderão adquirir, diretamente ou por intermédio de seu representante legal, com isenção do IPI, automóvel de passageiros ou veículo de uso misto, de fabricação nacional, classificado na posição 87.03 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tupi). §1º Para a verificação da condição de pessoa portadora de deficiência física e visual, deverá ser observado: I- no caso de deficiência física, o disposto no art.1º da Lei nº 8.989, de 1995, com as alterações da Lei nº 10.182, de 2001, e da Lei nº 10.690, de 2003, e no Decreto nº 3.298, de 20 de dezembro de 1999; (...)”

desconsiderando o fato de a Instrução Normativa nº 607 da SRFB fazer menção expressa ao Decreto nº 3.298, de 1999, sem as alterações supervenientes, ou adotar as alterações feitas pelo Decreto nº 5.296, de 2004?

Nesse ponto, poder-se-ia aduzir que, a despeito de o texto legal específico da isenção do IPI não ter exaurido o conceito de deficiência física, o Decreto nº 5.296, de 2004, que não cuida da regulamentação da lei isentiva do tributo em tela, não poderia ampliar o alcance da Lei nº 10.690/2003. Ou, por outra, sustentar que não seria razoável que o portador de nanismo e o ostromizado fossem incluídos na política nacional para os deficientes e, lado outro, excluídos de umas das manifestações dessa mesma política, qual seja a possibilidade de aquisição de veículo com isenção do IPI. E não seria razoável, repise-se, porque a lei isentiva não teria esgotado o assunto.

É bem verdade que tais questionamentos são anteriores à ratificação, pelo Brasil, da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência da Organização das Nações Unidas (ONU), em 2008, cujo art.1º define que “*peças com deficiência são aquelas que tem impedimentos de natureza física, intelectual ou sensorial, os quais, em interação com diversas barreiras, podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade com as demais peças*”.

Ora, conforme já expusemos, em sendo a CDPD/ONU parte formal da Constituição da República, infere-se que os dispositivos que dispõem sobre matéria atinente às peças portadoras de deficiência devem ser interpretados à luz do Texto Constitucional, em linha com a escorreita análise de Leticia de Campos Velho Martel, *in verbis*:

A CDPD/ONU é parte formal da Constituição brasileira. A primeira conclusão que daí se extrai é que todos os enunciados normativos prévios e futuros sobre a deficiência carecem de redação e interpretação conforme o texto magno. Para interpretá-lo, parte-se de uma hermenêutica constitucional inclusiva.<sup>312</sup>

Com efeito, não se está a afirmar que todo e qualquer contribuinte enquadrado como deficiente nos termos amplos da Convenção da ONU faz jus à isenção de IPI na aquisição de veículos automotores. A tarefa de indicar a(s) categoria(s) de deficiência(s) contemplada(s) pelo benefício fiscal permanece a cargo da lei isentiva específica. Não fosse assim, qualquer impedimento de natureza

---

<sup>312</sup> MARTEL, Leticia de Campos Velho. Adaptação razoável: o novo conceito sob as lentes de uma gramática constitucional inclusiva. In SUR. Revista Internacional de Direitos Humanos/ SUR- Rede Universitária de Direitos Humanos- v.8, n.14, junho de 2011, p.103/104.

física ou intelectual, por exemplo, teria o condão de assegurar a isenção, em desfavor dos demais contribuintes e da própria sociedade.

Não obstante, a CDPD/ONU deve orientar o processo de compreensão e interpretação acerca do conceito de deficiência utilizado pelo legislador infraconstitucional. Noutros termos, se não é possível estender o benefício, indiscriminadamente, a todos os deficientes, nos termos amplos e genéricos da referida Convenção, por outro lado não é dado ao legislador/ intérprete restringir o escopo emancipatório e inclusivo delineado no Texto Constitucional ou, ainda, excluir desarrazoadamente determinadas patologias congêneres do âmbito de aplicação de determinada norma isencional.

Firmados nessas ponderações, quer nos parecer que as patologias incluídas pelo Decreto nº 5.296, de 2004, no âmbito da Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência, quais sejam ostomia e nanismo, estão igualmente incluídas no rol para o usufruto do benefício em testilha. Não se trata de problematizar a nossa análise, aqui, em eventual ampliação do alcance da norma através de Decreto, como já se aventou antes da ratificação da CDPD/ONU. Cuida-se, isso sim, de conferir efetividade ao Texto Constitucional no tocante ao tratamento conferido às pessoas portadoras de deficiência, máxime a partir de 2008.

Em outros termos, se a lei específica não limitou o conceito de deficiência para fins de isenção de IPI na aquisição de veículo automotor, e se o próprio legislador, implicitamente, conforme art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.690/2003, utiliza como paradigma os conceitos trazidos pelo Decreto nº 3.298, de 20 de dezembro de 1999, que regulamentou a Lei nº 7.853, de 24 de outubro de 1989, que dispõe acerca da “Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência”, é de se concluir que eventuais inclusões de determinadas categorias no referido programa estatal devem, *a princípio*, ser consideradas para fins de isenção, salvo as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho de funções, consoante expressa ressalva contida no indigitado art.1º, §1º, *in fine*, da Lei nº 10.690/2003.

Cumprido consignar, pois, que não estamos a sustentar, no caso em apreço, a extensão da isenção – muito embora possível a interpretação extensiva em sede de interpretação literal, conforme já alinhavado. A nosso ver, a hipótese é de interpretação teleológico-sistemática e de respeito à Constituição, na medida em que

a referida interpretação atende o fim essencial de assegurar aos portadores de deficiência a integração social que lhes permita o desenvolvimento de suas aptidões.

Tal situação não se confunde com a do portador de deficiência auditiva, em que pese a irresignação do Procurador-Geral da República por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão nº 30, contra o disposto no art.1º, inciso IV, da Lei nº 8.989/95, ante a não inclusão dos deficientes auditivos entre os beneficiários da isenção.

Em linhas gerais, aduz o autor da referida ação que o Decreto nº 3.298/99, ao dispor sobre a Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência, incluiu os portadores de deficiência auditiva, razão pela qual a Lei nº 8.989/95 teria sido omissa, criando um *discrímen* violador do princípio constitucional da isonomia. Sustenta ter incorrido, o legislador, em distinção desarrazoada entre pessoas que se encontram na mesma situação.

Poder-se-ia ainda argumentar pela inclusão dos portadores de deficiência auditiva na categoria dos portadores de deficiência física. Ocorre que o Decreto nº 3.298/99, que regulamenta a Lei nº 7.853/89, a qual dispõe sobre a Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência, separa, expressamente, a deficiência em quatro categorias distintas: física, auditiva, visual e mental<sup>313</sup>. Desta feita, configurado o silêncio eloquente do legislador, não haveria que se falar em isenção de IPI para os portadores de deficiência auditiva.

O argumento do silêncio eloquente, por si só, nos parece frágil para rechaçar a tese favorável aos portadores de deficiência auditiva. A despeito de reconhecermos que legislação tributária que disponha acerca de outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, *ex vi* dos arts. 150, § 6º da CF/88 c/c 111, inciso

---

<sup>313</sup> Confira-se: “Art.4º É considerada pessoa portadora de deficiência a que se encontra nas seguintes categorias: I- deficiência física- alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, triplegia, triparesia, hemiplegia, hemiparesia, ostomia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, nanismo, membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzem dificuldades para o desempenho de funções; II- deficiência auditiva-perda bilateral, parcial ou total, de quarenta e um decibéis (dB) ou mais, aferida por audiograma nas frequências de 500 HZ, 1.000 HZ, 2.000 HZ e 3.000 HZ; III- deficiência visual- cegueira, na qual a acuidade visual é igual ou menor que 0,05 no melhor olho, com a melhor correção óptica; a baixa visão, que significa acuidade visual entre 0,3 e 0,05 no melhor olho, com a melhor correção óptica; os casos nos quais a somatória da medida do campo visual em ambos os olhos for igual ou menor que 60º; ou a ocorrência simultânea de quaisquer das condições anteriores; IV- deficiência mental- funcionamento intelectual significativamente inferior à média, com manifestação antes dos dezoito anos e limitações associadas a duas ou mais áreas de habilidades adaptativas, tais como: (...)”

II, do CTN, no caso vertente, de rigor uma análise mais detida. É porque após a ratificação da CDPD/ONU em 2008, não basta ao intérprete cotejar normas de inferior hierarquia, tal como se pretendesse encontrar sub-repticiamente argumentos (supostamente) jurídicos com o fito de incluir ou excluir determinadas categorias de deficiência no bojo do favor fiscal. Esse exame meramente técnico e burocrata era até certo ponto justificável e plausível antes da internalização da Convenção, conforme já registrado.

Ocorre que, na hipótese em apreço, entendemos não ter havido qualquer discriminação. E isso porque o deficiente auditivo pode dirigir seu próprio veículo, sendo de relevo atentar que sua patologia não é tida por incapacitante para fins de trafegar automóveis – o que não ocorre com aqueles portadores de deficiência física incapacitante, visual, mental severa ou profunda, ou autistas. Aliás, não há que se cogitar de comprovação de aptidão auditiva por ocasião do processo de obtenção ou renovação de carteira de motorista. Demais disso, além de a deficiência auditiva não ser impeditiva da locomoção, tais deficiências podem ser perfeitamente superadas com a utilização de aparelhos, próteses auditivas e com realização de cirurgia.

Com efeito, a exclusão dos deficientes auditivos na isenção de IPI, por si só, não tem o condão de promover a exclusão social desse segmento de contribuintes, tampouco representa violação aos princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana.

Uma última consideração sobre a isenção de IPI diz respeito à redação original do art.106 da Lei nº 13.146/2015, que institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). O referido dispositivo alterava a Lei nº 8.989/1995 para ampliar os beneficiários e hipóteses de isenção do IPI<sup>314</sup>. Contudo, a Presidente da República reputou conveniente vetar o artigo em tela, pois *“[...] resultaria em renúncia de receita, sem apresentar as estimativas de impacto e as devidas compensações financeiras, em violação ao que determina a*

---

<sup>314</sup> Art.106 A Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações: Art. 1º [...] IV- pessoas com deficiência física, sensorial, intelectual ou mental ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal; [...] Art.2º A isenção do IPI de que trata o art. 1º desta Lei somente poderá ser utilizada uma vez, salvo se o veículo: I- tiver sido adquirido há mais de 2 (dois) anos; ou II- tiver sido roubado ou furtado ou sofrido sinistro que acarrete a perda total do bem. Parágrafo único. O prazo de que trata o inciso I do caput deste artigo aplica-se inclusive às aquisições realizadas antes de 22 de novembro de 2005 [...] Art.5º [...] Parágrafo único. O imposto não incidirá sobre acessórios que, mesmo não sendo equipamentos originais do veículo adquirido, sejam utilizados para a sua adaptação ao uso por pessoa com deficiência.

*Lei de Responsabilidade Fiscal*<sup>315</sup>. A esse respeito, cumpre anotar que não há dúvidas de que se cogita de renúncia de receitas públicas, derivadas, tributárias, por conta das hipóteses aventadas de não incidência legalmente qualificadas. Em que pese a previsão do art. 14, § 3º, inciso I, da Lei Complementar nº 101, de 2000<sup>316</sup>, em se tratando de isenções, de rigor a observância do que consta no art.14 da LRF. A ressalva diz respeito tão-somente às alterações de alíquotas<sup>317</sup>. É de se constatar, contudo, que a matéria não é estreme de dúvidas, inclusive no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional<sup>318</sup>.

A isenção de IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) incidente sobre as operações de financiamento para a aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), quando adquiridos por pessoa portadora de deficiência, está prevista no art. 72, IV da Lei nº 8.383/1991 (DOU de 31/12/1991)<sup>319</sup>. Impende salientar que o benefício poderá ser utilizado uma única vez e será reconhecido pela SRF mediante prévia verificação de que o adquirente preenche os requisitos estabelecidos em lei<sup>320</sup>. Demais disso, a alienação do veículo antes de três anos contados da data de sua aquisição, a pessoas que não satisfaçam as condições e os requisitos, acarretará o pagamento, pelo alienante, do valor do IOF que deixou de ser cobrado, aplicando-se a alíquota

---

<sup>315</sup> Conforme mensagem nº 246, de 06 de julho de 2015.

<sup>316</sup> § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I- às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art.153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II- ao cancelamento do débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

<sup>317</sup> Nesse sentido, vide BONFIM, Gilson Pacheco. Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p.187/188

<sup>318</sup> Vejamos: relativamente à introdução de norma que ampliaria núcleo de beneficiários de isenção de IPI, o Parecer PGFN/CAT/Nº 883/2006 não identificou objeção à regra, porque em consonância com a Lei de Responsabilidade Fiscal, cujo rol de renúncias vedadas não alcançaria o IPI, linha de raciocínio também defendida pelo Parecer PGFN/CAT/Nº 1529/2009. Não obstante, em posicionamento diverso, o Parecer PGFN/CAT/Nº 1412/2008 reconheceu que relativamente à proposta de concessão de isenção de Imposto de Importação e de IPI não incidiria, in casu, a exceção constante do inciso I do § 3º da LRF. Isso porque esse dispositivo faria referência apenas às “alterações das alíquotas dos impostos” mencionados, e não à concessão da isenção. Em idêntica posição, os Pareceres PGFN/CAT/NºS 210/2007 e 1119/2007.

<sup>319</sup> Art. 72 Ficam isentas do IOF as operações de financiamento para a aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), quando adquiridos por: (...) IV- pessoas portadoras de deficiência física, atestada pelo Departamento de Trânsito do Estado onde residem em caráter permanente, cujo laudo de perícia médica especifique: a) o tipo de defeito físico e a total incapacidade do requerente para dirigir automóveis convencionais; b) a habilitação do requerente para dirigir veículo com adaptações especiais, descritas no referido laudo.

<sup>320</sup> Art. 72, § 1º, a, da Lei nº 8.383/1991.

vigente na data da operação sobre o valor do financiamento, considerando-se o prazo da operação, sem prejuízo da incidência dos demais encargos previstos na legislação tributária<sup>321</sup>.

Sobre o tema, reputamos relevante tecer algumas considerações acerca de dois aspectos que têm relação com o objeto do presente trabalho. O primeiro diz respeito à isenção de IOF em prol dos deficientes mentais que possuem limitações físicas, as quais impedem ou dificultam a plena locomoção. O segundo concerne à possibilidade de ser estendido o benefício àqueles que necessitem de auxílio para locomover-se.

Pois bem. Conforme se depreende do já citado art. 72, IV alínea a, da Lei nº 8.383/1991, a isenção em tela a princípio alcança (ria) apenas os portadores de deficiência física, e não mental. Ocorre que, não raro, os portadores de deficiência mental severa possuem reflexos físicos impeditivos ou dificultosos da livre locomoção. Demais disso, é de se salientar que a interpretação restritiva, *in casu*, fundada em razões de segurança jurídica decorrentes do literalismo a que alude o art. 111 do CTN, não se coaduna com o Texto Constitucional, haja vista a ratificação pelo Estado Brasileiro da CDPD/ONU e de seu Protocolo Facultativo com equivalência de emenda constitucional, por meio do Decreto Legislativo nº 186, de 9 de julho de 2008, com a devida promulgação pelo Decreto nº 6.949, de 25 de agosto de 2009. A nosso sentir, cuida-se, pois, de um *discrímen* inconstitucional.

Conforme já expusemos, a segurança jurídica deve estar atrelada à ideia de justiça, segundo a qual a pacificação social só ocorrerá na medida em que os iguais forem tratados igualmente, e os desiguais desigualmente, na medida de suas desigualdades. Na hipótese em apreço, não se afigura razoável a exclusão das pessoas portadoras de deficiência mental com reflexos físicos impeditivos ou dificultosos da livre locomoção. Na mesma toada, não merece guarida a exegese literal segundo a qual a isenção do IOF é restrita ao motorista. Isso porque se a norma protege aqueles portadores de deficiência que podem dirigir um veículo com adaptações especiais, com mais razão deve (ria) tutelar e buscar a inclusão daqueles que necessitem de auxílio para locomover-se, *v.g.*, os portadores de deficiência física ou mental com reflexos físicos que são menores incapazes<sup>322</sup>.

---

<sup>321</sup> Art. 72, § 3º, da Lei nº 8.383/1991

<sup>322</sup> Nesse sentido, TRF-4, Apelação Cível nº 5003086-39.2010.404.7001/PR, Rel. Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère. Anote-se, ainda, que o Ministério Público Federal em Minas Gerais

Com relação à isenção do ICMS na aquisição de veículo destinado à pessoa portadora de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, importa reconhecer, de plano, que diferentemente da regra geral atinente às isenções tributárias – no sentido de que somente a pessoa política que validamente criou (ou pode criar) o tributo, por lei ordinária, pode conceder a isenção, igualmente por meio de lei ordinária<sup>323</sup> --, aqui a diretriz é outra, *ex vi* do art. 155, § 2º, XII, “g”, do Texto Constitucional. Da leitura do indigitado dispositivo constitucional infere-se que a lei complementar pode dispor acerca da forma de deliberação interestadual para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais<sup>324</sup>.

Tais deliberações estão explicitadas na Lei Complementar nº 24/1975<sup>325</sup>. Esse diploma normativo, que “dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias”, instituiu o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, fórum de discussão e conciliação dos interesses dos distintos Estados-membros e do Distrito Federal em questões atinentes ao imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Insta salientar, ainda, que as referidas deliberações carecem

---

exarou a Recomendação MPF/MG/PRDC nº 61, de 22 de abril de 2013, a fim de que a Receita Federal do Brasil conceda isenção de IOF na aquisição de veículos automotores de fabricação nacional, com até 127 HP de potência bruta (SAE) pelas pessoas portadoras de deficiência física, independentemente de apresentação de habilitação para adquirir veículo com adaptações especiais, a fim de que o benefício seja estendido às situações de aquisição de um veículo para que outrem o dirija.

<sup>323</sup> José Souto Maior Borges ensina que “o poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha” In *Isenções Tributárias*, 2ª edição, São Paulo: Sugestões Literárias, 1980

<sup>324</sup> Senão vejamos: “XII- cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados”.

<sup>325</sup> Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único – O disposto neste artigo também se aplica: I- à redução da base de cálculo; II- à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III- à concessão de créditos presumidos; IV- à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V- às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

de ratificação, por meio de decreto legislativo, “[...] o ponto terminal do processo legislativo adequado à concessão de isenções de ICMS”<sup>326</sup>.

Com efeito, no âmbito de um federalismo cooperativo e assimétrico consagrado pela Constituição da República de 1988, a não observância do princípio da conduta amistosa federativa<sup>327</sup>, configurada em hipóteses de abuso no exercício de tal poder, acarreta prejuízo aos demais entes, deflagrando, pois, o que se convencionou chamar de guerra fiscal<sup>328</sup>.

De fato, a sistemática de tributação estabelecida para o comércio interestadual, consubstanciada, grosso modo, a) na competência estadual de um imposto de vocação nacional e b) no fato de que o principal imposto sobre o valor agregado é cobrado na origem, contribui sobremaneira para um cenário de competição entre os entes federados, haja vista que cada estado tem a sua arrecadação definida pela parcela da produção realizada em seu território.

A breve menção a tema tão sensível ao estudo do direito constitucional tributário – e que merece, portanto, a devida atenção por parte do poder público e da doutrina--, e em que pese não estar inscrito na proposta deste trabalho, tem cabimento para fins de introduzirmos a análise do julgamento da ADI nº 429, de relatoria do Ministro Luiz Fux, contra alguns preceitos da Constituição do Estado do Ceará, aqui interessando-nos tão-somente o § 2º do artigo 192 da referida Carta estadual. Tal dispositivo concedia isenção de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência<sup>329</sup>.

---

<sup>326</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS, 10ª edição, Editora Malheiros, 2005 p. 409.

<sup>327</sup> Conforme lição de Konrad Hesse, trazida à baila em judiciosa abordagem de Ricardo Lodi Ribeiro, tal princípio “[...] revela-se na fidelidade para com a Federação, não só dos Estados em relação ao todo e a cada um deles, mas da União em relação aos Estados, sendo inconstitucional a iniciativa que fira essa fidelidade federativa, uma vez que se rompe o dever de boa conduta que deve presidir as relações entre os integrantes da Federação, baseada na colaboração e cooperação recíprocas” In HESSE, Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha, p.212-215 apud RIBEIRO, Ricardo Lodi, Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS, in Revista Fórum de Direito Tributário- RFDT, Belo Horizonte, ano 10, n.59, p.141, set/out 2012.

<sup>328</sup> Deve-se ressaltar a observação de alguns autores de que não se trata de enfatizar o caráter cooperativo ou não cooperativo dos governos subnacionais nos sistemas federativos, uma vez que esses sistemas seriam, intrinsecamente, não cooperativos. Vide PRADO, Sérgio, Guerra Fiscal e Políticas de Desenvolvimento Estadual no Brasil, Economia e Sociedade, Campinas, (13), 1-40, dez.1999.

<sup>329</sup> § 2º Concede-se isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de

A despeito da jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que os benefícios de ICMS que não forem objeto de prévia deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) são inconstitucionais<sup>330</sup>, na hipótese vertente, numa posição capitaneada pelo Relator Ministro Luiz Fux e incrementada pelos Ministros Gilmar Mendes e Luís Roberto Barroso, a Corte declarou a inconstitucionalidade do dispositivo que incentivava produtos para deficientes, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de 12 (doze) meses, preservando os efeitos gerados por ele no passado<sup>331</sup>. A inconstitucionalidade da chamada “guerra fiscal” é tema tão recorrente no STF que tramita na Corte uma Proposta de Súmula Vinculante (PSV 69) acerca da matéria

Em outros termos, o STF modelou os efeitos do art.192, § 2º, da Constituição do Estado do Ceará, com fulcro no art. 27 da Lei nº 9.868/99<sup>332</sup>, a fim de que, no prazo de 12 (doze) meses, contados do julgamento, o CONFAZ fosse instado (pelo ente federativo) a apreciar a matéria. É dizer, o dispositivo permaneceria em vigor por mais um ano e, nesse interregno, o Estado do Ceará diligenciaria junto ao CONFAZ em ordem a impedir a derrubada do benefício em questão<sup>333</sup>.

---

fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência.

<sup>330</sup> Precedentes: ADI 2906/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio; ADI 2376/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio; ADI 3674/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio; ADI 3413/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio; ADI 4457/PR, Rel. Min. Marco Aurélio; ADI 3794/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa; ADI 2688/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa; ADI 1247/PA, Rel. Min. Dias Toffoli; ADI 3702/ES, Rel. Min. Dias Toffoli; ADI 4152/SP, Rel. Min. Cezar Peluso; ADI 3664/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso; ADI 3803/PR, Rel. Min. Cezar Peluso; ADI 2549/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski.

<sup>331</sup> Mais recentemente, no julgamento da ADI nº 4.481, o STF declarou inconstitucional a Lei estadual nº 12.985/2006, do Paraná, que concedia descontos de ICMS a empresas que importassem mercadorias por meio dos aeroportos de Paranaguá e Antonina. A Corte entendeu ter havido violação do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, haja vista a ausência de convênio interestadual. Não obstante isso, os Ministros modularam os efeitos temporais da decisão, a partir da data do julgamento, ocorrido em 11/03/2015.

<sup>332</sup> Art.27 Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

<sup>333</sup> Em sentido contrário, o Ministro Marco Aurélio, vejamos: “Então, neste caso concreto, até mesmo para não haver incongruência considerando o voto que proferi na Ação Direta de Inconstitucionalidade, em primeiro lugar, apregoada nessa sessão, acolho – e esse preceito, salientou o relator, não foi suspenso – o pedido formulado, sob o ângulo formal, e não material. Pronuncio-me também no sentido de não haver modulação. Digo sempre: ou a Carta da República tem eficácia, tem concretude maior, ou não tem. Uma Carta estadual não pode coloca-la como que em stand by. Mais ainda, a preocupação com os deficientes físicos, auditivos, visuais, mentais e múltiplos – como está no dispositivo – deve ser não apenas restrita ao Estado do Ceará, mas em relação aos cidadãos em geral no Brasil. Não me defrontei com situação alguma de outro Estado

Malgrado louvável a iniciativa do STF, no sentido de conferir, em termos práticos, maior proteção às pessoas portadoras de deficiência, notadamente no que toca à liberdade de locomoção, entendemos que a Corte incorreu em déficit de fundamentação, não se desincumbindo de declinar os argumentos jurídicos (e não políticos) que versam sobre a proteção às minorias, *in casu*, pessoas portadoras de deficiência<sup>334</sup>. Com tal omissão argumentativa, o STF perdeu a oportunidade de enunciar (ou reafirmar) os parâmetros constitucionais e teóricos que norteiam o que chamamos de estatuto moral da pessoa portadora de deficiência. Da leitura atenta do voto do Ministro Luiz Fux, bem assim considerando o confuso debate deflagrado entre os ministros, sobretudo no que diz com a modulação dos efeitos da norma objurgada, é de se constatar que a questão axiológica subjacente à decisão proferida, qual seja a proteção às pessoas portadoras de deficiência, não restou proclamada fundamentadamente.

No tocante à guerra fiscal, convém anotar que, em linha com o que restou decidido por ocasião da liminar, no caso em tela, entendemos que não haveria prejuízo ou incremento competitivo entre os entes federativos, porquanto a questão é pontual e circunscrita a determinado segmento da sociedade<sup>335</sup>. Ainda que a

---

versando a matéria. Se projetarmos no tempo preceito que, para mim, nasceu conflitante com a Carta da República, estaremos estendendo no tempo tratamento diferenciado e que, portanto, conflita com essa mesma Carta. Por isso, pronuncio-me no sentido do vício formal, quanto a esse dispositivo, para ser coerente com o voto anterior proferido nesta assentada, e, em processo seguinte, de forma contrária à projeção, no tempo, da vigência”. Contra tal linha de argumentação, a irrepreensível lição de Luís Roberto Barroso, in verbis: “O art.27 da Lei nº 9.868/99 produz, como se percebe claramente, a formalização de um mecanismo de ponderação de valores. Mas há aqui uma sutileza que não deve passar despercebida. Poderia parecer, à primeira vista, que se pondera, de um lado, o princípio da supremacia da Constituição e, de outro, a segurança jurídica ou o excepcional interesse social. Na verdade, não é bem assim. O princípio da supremacia da Constituição é fundamento da própria existência do controle de constitucionalidade, uma de suas premissas lógicas. Não pode, portanto, ser afastado ou ponderado sem comprometer a ordem e unidade do sistema. O que o Supremo Tribunal Federal poderá fazer ao dosar os efeitos retroativos da decisão é uma ponderação entre a norma violada e as normas constitucionais que protegem os efeitos produzidos pela lei inconstitucional” In BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência, 6ª edição, rev. e atual. - São Paulo: Sariava, 2012, p.239/240.

<sup>334</sup> Ao contrário, por exemplo, do que constou no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 477.554-MG, que versava sobre a união civil entre pessoas do mesmo sexo, senão vejamos o afirmado pelo Ministro Relator Celso de Mello: “Na realidade, o tema da preservação e do reconhecimento dos direitos das minorias deve compor, por tratar-se de questão impregnada do mais alto relevo, a agenda desta Corte Suprema, incumbida, por efeito de sua destinação institucional, de velar pela supremacia da Constituição e de zelar pelo respeito aos direitos, inclusive de grupos minoritários, que encontram fundamento legitimador no próprio estatuto constitucional”

<sup>335</sup> Nesse sentido, o Ministro Célio Borja anotou: “Penso, também, que não é de ser suspenso o parágrafo 2º, do artigo 192, da Constituição do Ceará, porque, beneficiando o restrito universo dos portadores de deficiência física, não há de acarretar prejuízo irreparável, quer por seu vulto, quer pela impossibilidade de futura recuperação”.

primeira parte do dispositivo questionado diga respeito a “implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos”, não se afigura razoável cogitar de significativo impacto no processo decisório privado de alocação de empresas do ramo, por exemplo.

Feito o registro, desloquemos o foco da análise para o atual Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012 (prorrogado até 31/12/2015 através do Convênio ICMS 27, de 22 de abril de 2015), que cuida da isenção do ICMS na aquisição de veículo destinado a pessoa portadora de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal. Tal hipótese somente se aplica a veículo novo cujo preço de venda sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 70.000,00 (setenta mil reais), cujo benefício deverá ser transferido ao adquirente mediante redução no preço de venda do veículo. Cabe observar que o referido Convênio prevê que o favor fiscal somente se aplica se o adquirente não possuir débitos para com a Fazenda Pública Estadual ou Distrital<sup>336</sup>.

Destarte, com a edição do Convênio ICMS 38/12, foram efetuadas importantes alterações no que concerne à isenção do ICMS para veículos novos destinados a pessoas com deficiências, máxime no que diz com a possibilidade de abarcar a situação em que o benefício é conferido em prol daquele que depende de terceiros para conduzi-lo. Não obstante, quer nos parecer justo o pleito de entidades e associações voltadas à inclusão das pessoas portadoras de deficiência, como a ABRIDEF (Associação Brasileira das Indústrias e Revendedores de Produtos e Serviços para Pessoas com Deficiência), no sentido de que o atual teto de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) encontra-se defasado, inviabilizando a aquisição de

---

<sup>336</sup> Cláusula primeira. Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo quando adquirido por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal. § 1º O benefício correspondente deverá ser transferido ao adquirente do veículo, mediante redução no seu preço. § 2º O benefício previsto nesta cláusula somente se aplica a veículo automotor novo cujo preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 70.000,00 (setenta mil reais). § 3º O benefício previsto nesta cláusula somente se aplica se o adquirente não tiver débitos para com a Fazenda Pública Estadual ou Distrital. § 4º O veículo automotor deverá ser adquirido e registrado no Departamento de Trânsito do Estado – DETRAN em nome do deficiente. §5º O representante legal ou o assistente do deficiente responde solidariamente pelo imposto que deixar de ser pago em razão da isenção de que trata este convênio.

veículos maiores, muitas vezes necessários para o transporte de equipamentos de locomoção de uso diário<sup>337</sup>.

Convém referir, por oportuno, que sob a égide da disciplina anterior, v.g., convênios ICMS nº 77/2004<sup>338</sup> e 03/2007<sup>339</sup>, a isenção do ICMS só podia ser concedida quando o veículo fosse conduzido pelo próprio portador da deficiência. Nesse diapasão, muito embora encontremos jurisprudência firme no sentido de que tais normas secundárias devem ser interpretadas em consonância com os fundamentos constitucionais de regência, não se afigurando razoável excluir do amparo constitucional o deficiente não-condutor de veículos<sup>340</sup>, é possível vislumbrar posições jurídicas restritivas (a nosso ver, violadoras da Constituição), como por exemplo o parecer ministerial (MP-RJ) e a correlata decisão judicial proferida pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0059790-61.2010.8.19.0000. Sobreleva notar que ambas as manifestações (Ministério Público e Poder Judiciário do Rio de Janeiro) que culminaram na decretação da inconstitucionalidade do art.40, XXIII, da Lei Estadual nº 2.657/1996, com redação dada pela Lei nº 4.751/2006, vieram a lume após a ratificação da CDPD/ONU, em 2010 e 2011, respectivamente<sup>341</sup>.

---

<sup>337</sup> Fonte: abridef.org.br, acesso em 08/06/2015.

<sup>338</sup> Cláusula primeira. Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com até 127 HP de potência bruta (SAE), especialmente adaptado para ser dirigido por motorista portador de deficiência física incapacitado de dirigir veículo convencional (normal), desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI, nos termos da legislação federal vigente.

<sup>339</sup> Cláusula primeira. Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, nos termos da legislação federal vigente.

<sup>340</sup> Por exemplo, no âmbito do TJDF: Apelação/Reexame Necessário 20120110236218, 2ª Turma Cível, Relator Desembargador Sérgio Rocha; Apelação/Reexame Necessário 20110112238718, Relatora Desembargadora Vera Andriahi.

<sup>341</sup> Segundo o Parquet fluminense, em parecer datado de 08/12/2010, “a análise do Convênio ICMS nº 77/2004 evidencia que a isenção do ICMS só pode ser concedida quando o veículo precisar ser adaptado e for conduzido pelo próprio portador de deficiência, constatação suficiente para se concluir pela inconstitucionalidade da norma estadual ao conceder a isenção em termos mais amplos”. Já a decisão judicial proferida em 30/05/2011 destacou que “o Convênio ICMS nº 77/2004 concede isenção tão somente para aquisição de veículo automotor novo ‘especialmente adaptado para ser dirigido por motorista portador de deficiência física incapacitado de dirigir veículo convencional’, o que certamente não abarca a aquisição de veículo em nome daquele portador de deficiência para utilização por terceiros”.

No tocante à isenção de IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor), é de se constatar que a discussão gira em torno da (im)possibilidade de extensão do benefício à pessoa portadora de deficiência sem condições de dirigir veículo adaptado. No Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, para concessão da isenção de IPVA de que trata o inciso V do art.5º da Lei nº 2.877/97<sup>342</sup>, regulamentada pela Resolução SEFAZ nº 702, de 26 de dezembro de 2013, necessária a adaptação do veículo, nos termos exigidos em laudo médico realizado por perito qualificado, “não se afastando a possibilidade de fruição do benefício se a referida adaptação se restringir a elemento ou funcionalidade utilizada no setor automotivo, como é o caso da direção hidráulica e do câmbio automático”<sup>343</sup>. Exige-se, pois, a propriedade de automóvel por deficiente físico que seja condutor.

À toda evidência, tal exegese restritiva e sustentada pelos órgãos fazendários não nos parece a mais consentânea com os valores e princípios previstos no Texto Maior. O argumento de que não pode haver interpretação extensiva da lei concessiva da isenção, *concessa máxima vênia*, não merece guarida ante a finalidade da norma isencional, qual seja promover a inclusão social de pessoas portadoras de deficiência, garantindo-lhes a dignidade de ir e vir. Em outros termos, a isenção do imposto em tela não tem por finalidade compensar eventual ônus na adaptação do veículo adquirido<sup>344</sup>. De mais a mais, conforme já expusemos, não há que se falar em critérios ou métodos apriorísticos de interpretação.

Sob outro aspecto, não deve prosperar a alegação de que, em havendo a extensão do favor fiscal em prol das pessoas portadoras de deficiência incapacitadas de dirigir veículo adaptado, estaria aberta a via para o abuso

[...] já que o mau uso de um direito, conquanto possa se verificar nesta ou naquela situação específica, não anula o uso legítimo, nem impede que o direito seja invocado em situação outra. Como já diziam os romanos, *abusos non tollit usum*. Além disso, a boa-fé se presume, por princípio geral

---

<sup>342</sup> Art.5º Estão isentos do pagamento do imposto: (...) V- veículos terrestres especiais de propriedade de deficiente físico, desde que únicos em cada espécie e categoria, nos termos da classificação constante da legislação de trânsito e conforme a regulamentação disponha.

<sup>343</sup> Parecer Normativo nº 05, de 03 de dezembro de 2014, da Superintendência de Tributação do Estado do Rio de Janeiro, publicado no D.O.E. de 12.12.2014, p.06

<sup>344</sup> Nesse sentido: “[...] respeitado eventual entendimento em sentido contrário, tem-se que o objetivo da Lei Estadual nº 13.296/08, concernente à isenção do tributo em questão, não é estabelecer uma forma de compensação pelos eventuais custos que o cidadão especial teria com a adaptação de veículo, mas sim, incluí-lo de forma digna no âmbito da sociedade, dando efetividade aos comandos constitucionais [...]” TJ/SP, 5ª Câmara de Direito Público, Apelação nº 1001768-90.2014.8.26.0506, Rel. Des. Francisco Bianco, j. 29/05/2015

de direito, de forma que não se justifica privar o deficiente do uso regular de um direito<sup>345</sup>.

Por fim, não se desconhece o fato de que, tal como ocorrido no âmbito do IPI e ICMS, a tendência é que, com o passar do tempo, as legislações atinentes ao IPVA sejam alteradas com o fito de incluir expressamente como beneficiário o portador de deficiência impossibilitado de conduzir veículo adaptado<sup>346</sup>. No estado de Minas Gerais, por exemplo, a Lei Estadual nº 14.937/2003 restringia a isenção do IPVA à propriedade de veículo de pessoa portadora de deficiência física adaptado por exigência do órgão de trânsito para possibilitar a sua utilização pelo proprietário (art.3º, inciso III). Nada obstante, com as alterações promovidas pela Lei nº 20.824/2013, a isenção do IPVA estendeu-se à pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista, não mais se exigindo, por óbvio, que o veículo seja por ela conduzido. No Distrito Federal, a Lei nº 4.727, de 28 de dezembro de 2011, isenta do pagamento do IPVA, até 31 de dezembro de 2015, o veículo de propriedade de pessoa portadora de deficiência física, visual ou mental severa ou profunda, ou autista<sup>347</sup>. No estado do Mato Grosso, a sanção à Lei nº

---

<sup>345</sup> TJ/SP, 7ª Câmara de Direito Público, Apelação nº 0011893-49.2014.8.26.0405, Rel. Des. Coimbra Schmidt, j. 25/05/2015.

<sup>346</sup> No Estado do Rio de Janeiro, está em tramitação o Projeto de Lei nº 2933/2014, que altera a lei estadual nº 2.877/97, incluindo como beneficiário da isenção do IPVA o portador de deficiência não condutor. Cumpre transcrever, por oportuno, a justificativa do autor do referido Projeto, Deputado Carlos Minc: “O objetivo do presente projeto de lei é isentar de IPVA (Imposto sobre veículos automotores), aqueles que sejam comprovadamente adquiridos para o transporte de pessoas com deficiência, ainda que elas não sejam as condutoras do veículo. A presente iniciativa foi inspirada em uma situação vivida em Petrópolis por um deficiente e seu avô. Portador de paralisia cerebral o jovem, menor de idade e com condição limitada em função da doença não pode adquirir, nem guiar o veículo. O carro foi comprado por seu avô justamente para o transporte do paciente para tratamento. Eles moram em uma rua de difícil acesso, em Corrêas e tiveram de recorrer à Defensoria Pública que ingressou com ação garantindo o benefício de isenção do IPVA com a comprovação de que o veículo estaria beneficiando o rapaz. O caso foi levado à vereadora Gilda Beatriz, presidente da Comissão da Pessoa com Deficiência na Câmara e encaminhado ao meu gabinete para que pudéssemos transformá-lo em lei. Defendemos todos os meios disponíveis para o tratamento da pessoa com deficiência. Fisioterapia, fonoaudiologia, terapias ocupacionais, tudo é importante na vida de um deficiente. E de acordo com sua condição, o transporte facilita a vida de uma família inteira. Sabemos que cuidar, ajudar um deficiente envolve todo um núcleo familiar. Propomos a alteração da Lei 2877/97 que isenta do pagamento de IPVA em uma série de situações, inclusive a pessoa com deficiência, mas desde que seja o condutor do carro. Diante do exposto, entendemos que essa seja uma medida de grande relevância social, por isso peço apoio aos meus ilustres pares, para a aprovação do projeto de lei em tela”.

<sup>347</sup> Art. 1º Ficam isentos do pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores-IPVA, até 31 de dezembro de 2015: (...) V- o veículo de propriedade de pessoa portadora de deficiência física, visual ou mental severa ou profunda, ou autista, observado o seguinte: a) para os efeitos desta Lei, é considerada pessoa portadora de: 1) deficiência física: aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando-se comprometimento da função física, sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia,

10.278, que altera a isenção do IPVA para uso de pessoas com deficiência, foi publicada no Diário Oficial no dia 26/05/2015, prevendo a isenção do aludido imposto nas hipóteses em que a pessoa com deficiência impossibilitada de dirigir seja conduzida por seus curadores.

## 4.2 Imposto de Renda Pessoa Física

A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, estabelece em seu art.6º, XIV, com redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004, que são isentos do Imposto de Renda os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos por pessoas portadoras de alienação mental, cegueira, paralisia irreversível e incapacitante, entre outras categorias<sup>348</sup>. *In casu*, prevalece o entendimento segundo o qual, quando a lei determina taxativamente o rol dos contemplados pelo favor fiscal, não há como estender o benefício a situações não abrangidas pela norma, criando direito estranho à previsão legal<sup>349</sup>.

É de se notar, ainda, que vem prevalecendo o entendimento jurisprudencial segundo o qual a isenção em tela é aplicável apenas para proventos de aposentadoria, razão pela qual as pessoas com moléstia grave em atividade não

---

monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, triplegia, tripareisia, hemiplegia, hemiparesia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho de funções; 2) deficiência visual: aquela que apresenta acuidade visual igual ou inferior a 20/200 (tabela de Snellen) no melhor olho, após a melhor correção, ou campo visual inferior a 20º, ou ocorrência simultânea de ambas as situações; b) o veículo automotor deverá ser adquirido diretamente pelo portador da deficiência física e, no caso do interdito, pelo curador; c) adotar-se-á a definição dada no ato conjunto editado pela Secretaria Especial dos Direitos Humanos da Presidência da República e pelo Ministério da Saúde, de que trata o art.1º, § 4º, da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, na redação dada pela Lei nº 10.690, de 16 de junho de 2003, para fins de conceituação de pessoa portadora de deficiência mental severa ou profunda, ou autista, bem como normas e requisitos para emissão dos laudos de avaliação; d) o curador responde solidariamente quanto ao imposto que deixar de ser pago em razão da isenção de que trata este inciso; e) admitir-se-ão como adaptação especial, no que se refere à alínea a, número 1, o câmbio automático ou hidramático e a direção hidráulica.

<sup>348</sup> Art.6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...] XIV- os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma (redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004).

<sup>349</sup> Vide, por exemplo, REsp nº 1.116.620-BA, Relator Ministro Luiz Fux

podem gozar da referida isenção<sup>350</sup>. Cuida-se de interpretação deveras equivocada, ainda que se adote o método literal previsto no art.111 do CTN. Isso porque da literalidade do aludido dispositivo, infere-se que ficam isentos do imposto de renda “os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional [...]”, de modo que o aditivo “e” permite a exegese de que são isentos do tributo em tela os proventos (oriundos do trabalho) percebidos pelos portadores das moléstias indicadas no referido dispositivo legal.

Para além de vulnerar os princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana, tal interpretação não leva em conta aspectos atinentes à Previdência Social, conforme observam Marciano Buffon e Mateus Bassani de Matos, vejamos:

A maneira como a questão foi tomada pelo STJ, ainda se mostra errada até mesmo por um ângulo lógico: incentiva que as pessoas se aposentem para ficarem isentas do imposto de renda, assim, recebe o benefício do Estado, não contribui mais para a previdência e também não paga mais o imposto de renda. Se fosse assim para todos aqueles com neoplasia maligna, ao menos os que estão em atividade continuarão contribuindo para a previdência e não estarão recebendo o benefício.<sup>351</sup>

Cumprе anotar que existem projetos de lei objetivando ampliar o alcance da supramencionada norma isencional, v.g., o PL 6990/2010, que altera o inciso XIV do art.6º da Lei nº 7.713/1988, para conceder (ou ampliar) a isenção do Imposto de Renda às pessoas portadoras de deficiência, como por exemplo os portadores de deficiência auditiva<sup>352</sup>. Convém trazer à baila a justificativa apresentada pelo Deputado autor do aludido projeto:

---

<sup>350</sup> Por exemplo, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1208632, Relator Ministro Herman Benjamin, 16/11/2010.

<sup>351</sup> BUFFON, Marciano; Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.262.

<sup>352</sup> Art. 1º O art.6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte alteração, renumerando-se o parágrafo único como § 1º: [...] XIV- os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pela pessoa portadora de deficiência e pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, esclerose múltipla, neoplasia maligna, hanseníase, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma. [...] § 2º Para a concessão do benefício previsto no inciso XIV é considerada pessoa portadora de deficiência aquela que apresenta: I- deficiência física: alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, triplegia, triparesia, hemiplegia, hemiparesia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, membros

Tendo em vista que os portadores de deficiência têm sua força produtiva reduzida devido a limitações físicas ou mentais e necessitam de tratamentos de saúde e cuidados especiais, faz-se necessário conceder isenção de imposto de renda para essas pessoas. Alguns tipos de deficiências requerem quantias significativas para a aquisição de cadeira de rodas, medicamentos, transportes, órteses, material médico-hospitalar e acompanhantes. Muitas vezes esses gastos superam sua própria renda e exigem complementação por parte de familiares e amigos.

Ademais, as ações no sentido de valorização do trabalhador com deficiência ainda são tímidas, e não reconhecem que estes realizam suas atividades laborais com um esforço maior em relação aos trabalhadores habituais.

O Estado deve assegurar políticas públicas para que os portadores de deficiência possam viver com cidadania e igualdade de oportunidade. A isenção do imposto de renda seria uma proteção e garantia para as pessoas com deficiência e uma medida socialmente justa.

Estas as razões que me levaram a apresentar o presente projeto de lei, para cuja aprovação solicitamos apoio aos nobres Pares nas duas Casas do Congresso Nacional<sup>353</sup>.

Em que pese aprovado em 11/05/2011 na Comissão de Seguridade Social e Família da Câmara dos Deputados, o projeto em foco ainda está em tramitação.

Insta salientar, pois, que tais projetos devem estar em consonância com as disposições do art. 14 da LRF<sup>354</sup>.

Com relação aos portadores de deficiência física conhecida como “síndrome da talidomida”<sup>355</sup>, tem-se que a partir de 24/06/2008, são isentos do imposto sobre a renda a pensão especial, mensal, vitalícia e intransferível, e outros valores recebidos

---

com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzem dificuldades para o desempenho das funções; II- deficiência auditiva – perda bilateral, parcial ou total, de quarenta e um decibéis (dB) ou mais, aferida por audiograma nas frequências de 500HZ, 1.000HZ, 2.000HZ e 3.000HZ; III- deficiência visual: acuidade visual igual ou menor que 20/200 (tabela de Snellen) no melhor olho, após a melhor correção, ou campo visual inferior a 20°, ou ocorrência simultânea de ambas as situações; IV- deficiência mental- funcionamento intelectual significativamente inferior à média, com manifestação anterior aos dezoito anos e limitações associadas a duas ou mais áreas de habilidades adaptativas, tais como: a) comunicação; b) cuidado pessoal; c) habilidades sociais; d) utilização dos recursos da comunidade; e) saúde e segurança; f) habilidades acadêmicas; g) lazer; e h) trabalho; V- deficiência múltipla- associação de duas ou mais deficiências.

<sup>353</sup> Deputado Eleuses Paiva, DEM/SP, fonte: camara.gov.br, acesso em 30/06/2015

<sup>354</sup> Nesse sentido, ao ensejo da análise de minuta de projeto de lei do Senado que concederia isenção de IR sobre proventos de aposentadoria de portadores de diabetes melito, o Parecer PGFN/CAT/Nº 2079/2009 entendeu aplicável o art. 14 da LRF. Extraí-se do citado parecer que o projeto contemplaria determinação ao Poder Executivo para calcular o montante da renúncia, e que o valor apurado constasse do projeto de lei orçamentária. Demais disso, o benefício em tela só produziria efeitos após o cumprimento dos ajustes orçamentários. Desta feita, reputando-se atendidas as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, acenou-se para a viabilidade jurídica do projeto.

<sup>355</sup> Tal síndrome decorre da utilização do medicamento desenvolvido na Alemanha, em 1954, inicialmente como sedativo. A partir de sua comercialização, em 1957, gerou milhares de casos de Focomelia, que é uma síndrome caracterizada pela aproximação ou encurtamento dos membros junto ao tronco do feto. Utilizado durante a gravidez também pode provocar graves defeitos visuais, auditivos, da coluna vertebral e, em casos mais raros, do tubo digestivo e problemas cardíacos. Fonte: talidomida.org.br, acesso em 30/06/2015.

em decorrência daquela deficiência física, consoante art. 20 da Lei nº 11.727/2008<sup>356</sup>. Ademais, existe previsão (despicienda, é bem verdade) no sentido de que não incide imposto sobre a renda sobre a indenização por dano moral, nos termos previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 12.190/2010<sup>357</sup>.

#### 4.3 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

No que se refere ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), é de se constatar que tal imposto pode ser revestido de finalidade extrafiscal em prol das pessoas portadoras de deficiência.

A esse respeito, cumpre registrar que tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar nº 432/08, de autoria do Deputado Vitor Penido (DEM/MG), que acrescenta dispositivo à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), isentando os portadores de doenças graves do pagamento do IPTU<sup>358</sup>. Não obstante a valorosa finalidade do referido projeto, qual seja *“atender uma parcela da população que já despendem (sic) excessivos valores com a compra de remédios, e de tratamentos especializados, e que tende a padecer de maior carência econômica, e que portanto, devem estar isentos do pagamento do aludido imposto”*<sup>359</sup>, a nosso

---

<sup>356</sup> Art. 20. A Lei nº 7.070, de 20 de dezembro de 1982, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 4º-A: “Ficam isentos do imposto de renda a pensão especial e outros valores recebidos em decorrência da deficiência física de que trata o caput do art. 1º desta Lei, quando pagos ao seu portador. Parágrafo único. A documentação comprobatória da natureza dos valores de que trata o caput deste artigo, quando recebidos de fonte situada no exterior, deve ser traduzida por tradutor juramentado”

<sup>357</sup> Art.1º É concedida indenização por dano moral às pessoas com deficiência física decorrente do uso da talidomida, que consistirá no pagamento de valor único igual a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), multiplicado pelo número dos pontos indicadores da natureza e do grau da dependência resultante da deformidade física (§ 1º do art.1º da Lei nº 7.070, de 20 de dezembro de 1982). Art.2º Sobre a indenização prevista no art.1º não incidirá o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

<sup>358</sup> Art. 1º O art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo: [...] § 3º Ficam isentos do pagamento deste imposto os portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, transtorno mental incapacitante, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, silicose, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma.

<sup>359</sup> Conforme justificção do autor do projeto, Deputado Vitor Penido (DEM/MG)

ver tal projeto está fadado ao insucesso, de vez que a hipótese seria de isenção heterônoma vedada pela Constituição da República<sup>360</sup>.

No município do Rio de Janeiro, o Código Tributário Municipal, consubstanciado na Lei nº 691, de 24/12/1984, prevê hipóteses de isenção de IPTU para imóveis ocupados por escolas especializadas em educação de pessoas portadoras de deficiência física ou mental nas áreas exclusivamente destinadas a essa atividade (art.6º, XII, com redação dada pela Lei nº 1.936 de 30/12/1992), bem como para imóveis ocupados por entidades e associações representativas de apoio e de integração a pessoas portadoras de deficiência, sem fins lucrativos e declaradas de utilidade pública por legislação federal, estadual ou municipal, cujas atividades estejam correlacionadas a uma ou a diferentes áreas de deficiência física, sensorial, mental ou orgânica (art.6º, XXV, com redação dada pela Lei nº 1.955 de 24/03/1993). Além disso, faz jus ao favor fiscal o deficiente físico que por esta razão receba benefício de um salário mínimo de qualquer instituto de previdência, desde que possua apenas um imóvel e este seja o seu domicílio, conforme se depreende do art.6º, § 11, com redação dada pela Lei nº 1.955, de 24/03/1993.

*In casu*, o Decreto nº 16.844, de 14 de julho de 1998, publicado no D.O.R.J. de 15/07/1998, que regulamentou o supracitado § 11 do art.61 da Lei nº 691/84, estabeleceu que a expressão “deficiente físico” deve ser entendida como referente a todas as pessoas portadoras de deficiência<sup>361</sup>. Não obstante isso, o art.3º da indigitada regulamentação circunscreveu as modalidades de deficiência contempladas pela isenção<sup>362</sup>. A despeito de abarcar categorias importantes de deficiência física e mental, é de se objetar tal rol *numerus clausus*, se não porque

---

<sup>360</sup> Conforme magistério de Roque Antônio Carrazza, “as isenções tributárias também podem ser concedidas por meio de lei complementar, nos termos do art.156, § 3º, II, da CF. Este é, atualmente, o único caso em que nosso ordenamento jurídico admite isenções heterônomas, isto é, isenções concedidas por pessoa diversa daquela que tem competência constitucional para instituir o tributo [...] De acordo com o supramencionado art.156, § 3º, II, da Carta Magna, a União, por meio de lei complementar, pode conceder isenções de ISS sobre serviços prestados a destinatários no exterior” In CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 21ª edição, Ed. Malheiros, p.826/827.

<sup>361</sup> Senão vejamos: “Considerando que a expressão ‘deficiente físico’ deve ser entendida como referente a todas as pessoas portadoras de deficiência”.

<sup>362</sup> Art. 3º Para fins de aplicação do art.1º deste Decreto, entende-se como deficiente físico a pessoa portadora de tetraplegia, paraplegia, hemiplegia, monoplegia de membro inferior, diplegia, membros inferiores com deformidade congênita ou adquirida, ou amputação atingindo ambos os membros, bem como a pessoa portadora de deficiência auditiva, visual, mental e renal, o hanseniano, o ostomizado e o portador de paralisia cerebral.

inserido em normativo de hierarquia inferior, pelo simples fato de não estar em consonância com os ditames constitucionais de proteção à pessoa portadora de deficiência, máxime a partir da internalização da CDPD/ONU.

#### 4.4 Outras hipóteses de benefícios e isenções fiscais

A despeito de o tema central deste trabalho estar jungido às hipóteses de isenção tributária relacionadas às pessoas portadoras de deficiência, reputamos oportuno uma menção, ainda que perfunctória, a outros exemplos (ou sugestões) de incentivos fiscais vocacionados ao reconhecimento e inclusão social de tais indivíduos.

No âmbito federal, o art.1º da Lei nº 12.649/2012 alterou o § 12, do art.8º e o art.28 da Lei nº 10.865/2004, para o fim de incluir novos itens destinados a portadores de deficiência, em relação aos quais ficam reduzidas a zero as alíquotas das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS nas hipóteses de importação e sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno. À guisa de ilustração, podemos citar os teclados, “mouses” e digitalizadores de imagens (“scanners”) com adaptações específicas para uso por pessoas portadoras de deficiência; lupas eletrônicas; próteses oculares e programas de leitores de tela que convertem texto em voz sintetizada para auxílio de pessoas com deficiência visual. Cite-se, ainda, a previsão de que tais benefícios cessarão quando houver oferta de mercadorias produzidas no Brasil em condições similares às das importadas quanto ao padrão de qualidade, conteúdo técnico, preço ou capacidade produtiva<sup>363</sup>.

Noutro giro, a Lei nº 8.213/1991 determina que empresas com cem ou mais empregados reservem de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento) de suas vagas a deficientes, sob pena de multa<sup>364</sup>. Segundo dados da fiscalização do Ministério do Trabalho, até dezembro de 2014, o total de deficientes inseridos no mercado era de 152.537 (cento e cinquenta e dois mil, quinhentos e trinta e sete), de modo que é possível afirmar que as empresas brasileiras empregam apenas 18% (dezoito por

<sup>363</sup> § 22. A utilização do benefício de alíquota zero de que tratam os incisos XIX a XXXVIII do § 12 deste artigo cessará quando houver oferta de mercadorias produzidas no Brasil em condições similares às das importadas quanto ao padrão de qualidade, conteúdo técnico, preço ou capacidade produtiva, conforme regulamentação editada pelo Poder Executivo.

<sup>364</sup> Art.93 A empresa com 100 (cem) ou mais empregados está obrigada a preencher de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento) dos seus cargos com beneficiários reabilitados ou pessoas portadoras de deficiência [...].

cento) do que a lei exige. Levantamento da Secretaria dos Direitos da Pessoa com Deficiência do Estado de São Paulo mostra que os setores que mais contrataram deficientes foram educação e comércio varejista<sup>365</sup>.

Nesse contexto, uma forma de aperfeiçoar tal política de inclusão social e fomentar as empresas a aumentar o número de contratações --- cabendo registrar que o objetivo do Estado é promover a inclusão de pessoas portadoras de deficiência no mercado de trabalho, não é fiscalizar e aplicar multas às pessoas jurídicas recalcitrantes --, seria justamente conceder benefícios fiscais para as empresas que facilitem a inclusão de pessoas com deficiência no mercado de trabalho<sup>366</sup>. Isso porque as empresas enfrentam dificuldades (legítimas) para atender rigorosamente ao comando legal estatuído pelo art.93 da Lei nº 8.213/91, conforme observado inclusive pela Presidência da República por ocasião do veto do art.101 da Lei nº 13.146/2015, que institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência)<sup>367</sup>.

Não obstante isso, no Brasil, como bem observa Luiz Octávio Rabelo Neto, ainda é modesta a utilização de benefícios fiscais como instrumentos de ações afirmativas<sup>368</sup>. Poder-se-ia cogitar da dedução de percentual da base de cálculo do IR para empresas que contratassem pessoas portadoras de deficiência, por

---

<sup>365</sup> Fonte: [http://www.deficienteonline.com.br/sp-estuda-incentivo-para-incluir-deficiente\\_news\\_154.htm](http://www.deficienteonline.com.br/sp-estuda-incentivo-para-incluir-deficiente_news_154.htm) Acesso em 04/07/2015

<sup>366</sup> No direito comparado, podemos citar os casos da i) Espanha: a Lei nº 66/97 ratificou o art.4º do Decreto Real nº 1.451/83, o qual assegura o percentual mínimo de 2% para as empresas com mais de 50 trabalhadores fixos. Já a Lei nº 63/97 concede uma gama de incentivos fiscais, com a redução de 50% das cotas patronais da seguridade social; ii) Colômbia: a Lei nº 361/97 concede benefícios de isenções de tributos nacionais e taxas de importação para as empresas que tenham, no mínimo, 10% de seus trabalhadores com deficiência; iii) Peru: a Lei Geral da Pessoa com Deficiência, em seu capítulo VI, estabelece a concessão de benefícios tanto para as pessoas com deficiência quanto para as empresas que as contratem, como, por exemplo, a obtenção de créditos preferenciais e financiamentos de organismos financeiros nacionais e internacionais; preferência nos processos de licitação; e dedução da renda bruta de uma percentagem das remunerações pagas às pessoas com deficiência. Fonte: [http://www3mte.gov.br/fisca\\_trab/inclusao/introducao\\_2.asp](http://www3mte.gov.br/fisca_trab/inclusao/introducao_2.asp) acesso em 16/07/2015.

<sup>367</sup> Tal dispositivo alterava o caput, incisos e § 4º do art.93 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, ampliando os percentuais de contratação compulsória de pessoas com deficiência de acordo com determinadas faixas de empregados contratados. Seguem as razões do veto entabuladas na Mensagem nº 246, de 06 de julho de 2015: “Apesar do mérito da proposta, a medida poderia gerar impacto relevante no setor produtivo, especialmente para empresas de mão-de-obra intensiva de pequeno e médio porte, acarretando dificuldades no seu cumprimento e aplicação de multas que podem inviabilizar empreendimentos de ampla relevância nacional”.

<sup>368</sup> NETO, Luiz Octávio Rabelo. Direito Tributário como instrumento de inclusão social: ação afirmativa fiscal. Revista da PGFN, v.1, n.1 (jan/jun 2011), Brasília, p. 267.

exemplo. O Projeto de Lei do Senado Federal nº 391/2012 visava alterar a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para permitir a dedução no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica de direito privado, que empregasse pessoa portadora de necessidades especiais. Tal proposição legislativa, contudo, foi rejeitada<sup>369</sup>.

No município do Rio de Janeiro, no âmbito do Programa de Apoio aos portadores de deficiência em instituições de ensino ou especializadas, existe previsão de redução proporcional, no Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza a pagar (ISS), do valor anual da matrícula de cada aluno matriculado que apresente deficiência, na mesma forma parcelada de pagamento adotada para os demais alunos da instituição<sup>370</sup>. Consoante estabelece o Decreto nº 27.523, de 8 de janeiro de 2007, tal procedimento será efetivado mensalmente, registrando-se o valor que corresponderia ao da parcela mensal da anuidade de cada aluno e a soma desses valores, indicando-se que tal soma poderá ser abatida do imposto a pagar, e por meio de resolução a ser baixada pela Secretaria Municipal de Fazenda<sup>371</sup>. Na hipótese de o valor compensado não corresponder ao valor efetivamente cobrado aos alunos de matrícula normal, haverá o descredenciamento definitivo da escola, que deverá ainda ressarcir aquele valor corrigido pelo IPCA-E e acrescido de multa correspondente a três vezes esse valor corrigido<sup>372</sup>.

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, conforme a Lei Estadual nº 3.686, de 24 de outubro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 39.284, de 11 de maio de

---

<sup>369</sup> A possibilidade de fraudes em face da dificuldade de fiscalização, bem como a ausência de definição de deficiência a ser considerada para fins de fruição do benefício, segundo o Senador Sérgio Souza (PMDB-PR), Relator na Comissão de Assuntos Econômicos, foram argumentos utilizados para a não aprovação do aludido projeto. Fonte: Estado de Minas- 29/07/2013.

<sup>370</sup> Conforme art. 3º da Lei nº 4.454, de 27 de dezembro de 2006, “fica criado o certificado de comprovação de matrícula, comparecimento e aprovação, que servirá às instituições previstas no art.1º para se compensarem com redução proporcional, no Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza a pagar, do valor anual da matrícula de cada aluno matriculado que apresente deficiência, na mesma forma parcelada de pagamento adotada para os demais alunos da instituição.

<sup>371</sup> Art.9º, § 1º. O procedimento a que se refere o caput será efetivado de forma mensal, registrando-se na escrituração do livro Modelo 3, no campo Observações, ou em folha à parte quer seja referida naquele campo Observações, o valor que corresponderia ao da parcela mensal da anuidade de cada aluno e a soma desses valores, indicando-se que tal soma poderá ser abatida do imposto a pagar, e por meio de resolução a ser baixada pela Secretaria Municipal de Fazenda.

<sup>372</sup> Art.9º, § 3º. Haverá falta grave se o valor compensado não corresponder ao valor efetivamente cobrado aos alunos de matrícula normal, implicando descredenciamento definitivo da escola particular, que deverá ressarcir aquele valor corrigido pelo IPCA-E e acrescido de multa correspondente a três vezes esse valor corrigido.

2006, ficam isentas do pagamento da taxa de incêndio<sup>373</sup> as pessoas com deficiência física, aposentadas e pensionistas, com renda de até 5 (cinco) salários mínimos, proprietárias ou locatárias de apenas um imóvel residencial no estado do Rio de Janeiro, medindo até 120 m<sup>2</sup><sup>374</sup>.

Em suma, cabe ao Estado Brasileiro, em todas as suas esferas, induzir ou aperfeiçoar o comportamento dos particulares (e da sociedade em geral) no tocante à inclusão das pessoas com deficiência, sendo certo que a utilização da tributação com finalidade extrafiscal afigura-se juridicamente idônea, conquanto em linha com os princípios, valores e objetivos consagrados no Texto Constitucional.

---

<sup>373</sup> A respeito da definição, natureza, espécies e outros aspectos relevantes concernentes às taxas, remetemos o leitor ao valioso artigo do Professor Adilson Rodrigues Pires, A doutrina das taxas e o direito brasileiro, R. Inf. Legisl., Brasília, a.26, n.104, out/dez 1989

<sup>374</sup> Art. 1º Ficam isentos do pagamento da taxa de incêndio os aposentados, pensionistas e portadores de deficiência física, proprietários ou locatários de apenas um imóvel residencial no Estado do Rio de Janeiro, medindo até 120 (cento e vinte) metros quadrados, e que percebam proventos ou pensão de até 05 (cinco) salários mínimos, além de Igrejas e Templos de qualquer culto (redação dada pela Lei nº 4551/2005).

## CONCLUSÃO

As considerações precedentes nos permitem pontuar que:

1- No âmbito de uma reconstrução ética dos direitos humanos, tendo como fundamento a dignidade da pessoa humana, a abordagem em relação à deficiência passou a adotar um viés biopsicossocial, levando em consideração diversos aspectos da saúde, tais como biológico, individual e social;

2 - A CDPD/ONU é parte formal da Constituição brasileira e promove uma verdadeira mudança de paradigmas na forma como a deficiência é definida, reconhecendo explicitamente os direitos fundamentais da pessoa com deficiência;

3 - Por conseguinte, todos os dispositivos legais atinentes à matéria devem ser interpretados em consonância com o Texto Constitucional;

4 - Tais escopos inclusivos e emancipatórios podem ser estudados em caráter propedêutico e filosófico a partir de algumas objeções formuladas em face da célebre teoria da justiça de John Rawls;

5 - Para Habermas, a validade dos princípios de justiça carece de reconhecimento intersubjetivo, sob condições discursivas e isento de coações. Nesse contexto, no âmbito de um moderno pluralismo social e ideológico, cada participante da sociedade é instado a assumir a perspectiva de todos os outros, em ordem a viabilizar a construção de uma perspectiva “em primeira pessoa do plural”;

6 - Amartya Sen questiona os paradigmas amplamente utilizados em fóruns econômicos e sociais, fundados em critérios de renda e riqueza. Propõe a análise do desenvolvimento como um processo de expansão das liberdades reais, pelo que critica a abordagem liberal por privilegiar os bens primários (ou recursos). Para o economista indiano, os bens primários não devem ocupar papel central na discussão atinente à justiça distributiva, uma vez que são meios para que o indivíduo alcance outras coisas, em particular a liberdade;

7 - A teoria do reconhecimento de Axel Honneth, noutra giro, ao adentrar na diferenciação de três padrões de reconhecimento intersubjetivo (amor, direito e solidariedade), permite-nos distinguir, sistematicamente, as diferentes formas de desrespeito. Não obstante nos afeiçoarmos com o argumento ambivalente de Nancy Fraser (redistribuição/reconhecimento), entendemos que no caso específico dos portadores de deficiência, a teoria crítica do reconhecimento de Honneth pode

contribuir sobremaneira para o fito de identificar eventuais rupturas nas relações de reconhecimento social que ameaçam a autonomia de tais indivíduos;

8 - Não obstante o desfalecimento do Estado Liberal clássico, bem assim a monumental crise do Estado Social deflagrada na segunda metade do século XX, gerando recrudescimento da dívida pública e déficits orçamentários, os modernos Estados Democráticos e Sociais de Direito não estão desincumbidos de intervir na ordem econômica e social. Ao reverso, tal modelo de Estado, comprometido com valores e princípios constitucionais (muitas vezes antagônicos), deve envidar esforços para a realização dos escopos atinentes à promoção dos direitos fundamentais. Nesse contexto, o tributo passa a desempenhar papel importante no que se refere ao desenvolvimento econômico, bem assim na consecução de políticas públicas alinhadas com os valores e objetivos firmados na Constituição. Para além da mera arrecadação, pode-se afirmar que o tributo é vocacionado à promoção dos direitos fundamentais;

9 - Consectariamente, as medidas extrafiscais exsurgem como juridicamente idôneas à persecução de determinado (s) objetivo (s) ou valor (es) estampado(s) na Constituição;

10 - No tocante às desonerações tributárias, interessou-nos o ponto relacionado à possível quebra da isonomia. Nesse diapasão, é possível conceber como ilegítimo e odioso eventual benefício destinado a privilegiar pessoas ou situações específicas, ou que não encontre fundamento constitucional. Não nos parece ser o caso das pessoas com deficiência. Insta salientar que, em se tratando de tributos extrafiscais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva, razão pela qual de rigor um controle de proporcionalidade com vistas à conformação dos ditames constitucionais;

11- A recepção da jurisprudência dos valores em nosso ordenamento deve ser feita *cum granu sallis*, sobretudo em vista da perspectiva de sopesamento de conteúdos axiológicos por ocasião da aplicação de direitos fundamentais. Noutros termos, o intérprete ou aplicador da norma deve declinar expressamente as suas premissas teóricas, bem assim a sua fundamentação jurídica (e não política) em face dos princípios constitucionais (normas jurídicas), sob pena de comprometimento do controle intersubjetivo e da segurança jurídica;

12 - Ainda em relação ao tema afeto à interpretação, é preciso ter em mente que o atual estágio do pensamento constitucionalista brasileiro, bem assim a complexidade das relações engendradas nesse cenário, apontam para insuficiência de modelos teóricos exclusivistas;

13 - É nesta perspectiva que se verifica a importância de cotejarmos diferentes discursos no âmbito da interpretação da norma jurídica. De toda sorte, tais abordagens visam tão-somente contribuir para o judicioso debate sobre a interpretação da norma de desoneração tributária, tendo como ponto de partida teórico a obra de Gadamer, máxime no que diz respeito à importância da argumentação e de sua matriz intersubjetiva;

14 - Apesar da propalada incompatibilidade entre a hermenêutica filosófica gadameriana e demais teorias da argumentação jurídica, o contributo teórico da obra Verdade e Método para fins de interpretação da norma tributária isencional exsurge notadamente em face de duas noções fundamentais, a saber: i) o sentido do texto deve ser o ponto de partida da tarefa hermenêutica, que por sua vez requer ii) a necessidade de suspensão de pré-compreensões ilegítimas que tendem a obstaculizar o processo de compreensão;

15 - Não obstante, os pressupostos de matriz positivistas mostraram-se ineficazes para a efetivação dos direitos fundamentais. Com efeito, apesar do relevante aporte institucional do formalismo descritivo, e sem olvidar do seu legítimo anseio por segurança jurídica, tal corrente de pensamento negligencia aspectos relevantes concernentes à compreensão dos problemas ontológicos consubstanciados na finalidade da norma jurídica;

16 - Com o desenvolvimento de uma nova dogmática de interpretação constitucional inscrita fundamentalmente em valores e princípios, ganhou vulto uma concepção sistemática a partir de uma compreensão coerente do sistema jurídico. Contudo, de rigor sejam conjugados critérios de racionalidade e de controle intersubjetivo, sob pena de se fomentar um discurso jurídico inconsistente e desprovido de coerência argumentativa;

17 - Nesse sentido, malgrado a ausência de univocidade da linguagem, o sentido do texto é o marco inicial do processo de compreensão/interpretação/aplicação. A esse respeito, é de se correlacionar a norma jurídica decorrente da interpretação do art.111,II, do CTN, de vez que a chamada interpretação literal é ponto de partida, não de chegada. Desta feita, deve

o intérprete suspender as suas pré-compreensões acerca da matéria, *v.g.*, aquelas relacionadas a critérios apriorísticos de interpretação, bem assim cotejar princípios constitucionais tributários e valores (*igualdade*), sem olvidar dos demais critérios interpretativos (*sistemático*), a fim de buscar a solução que melhor atenda aos ditames de *segurança jurídica*, vetor axiológico que norteia a compreensão da norma jurídica em tela;

18 - As pessoas com deficiência são beneficiárias de isenção tributária, por exemplo, na aquisição de veículos automotores. Insta salientar que a concessão do benefício fiscal em tela decorre de uma ação afirmativa estatal visando a superação de desigualdades, notadamente ante o contexto de graves dificuldades de locomoção experimentadas pelo portador de deficiência. Não sustentamos que a isenção tributária na aquisição de veículo automotor seja a única e melhor forma de assegurar a liberdade de movimentação. Todavia, considerando a notória falha na prestação de serviços públicos relacionados à acessibilidade, não há que se falar em privilégio, senão em inclusão da pessoa portadora de deficiência, conforme mandamento constitucional;

19 - Ainda com relação à aquisição de veículos automotores, dentre as inúmeras questões apresentadas, cabe destacar a controvérsia em torno da possibilidade de extensão do benefício na hipótese de portador de deficiência não condutor de veículo adaptado: i) no caso do IPI, antes da alteração levada a efeito através da Lei nº 10.690/2003 (com a redação dada pela Lei nº 10.754/2003); ii) no caso do IOF, tendo em vista o disposto no art. 72, IV, “a”, da Lei nº 8.383/1991, no sentido de que o benefício alcançaria apenas os portadores de deficiência física, e não mental; iii) no caso do ICMS, anteriormente à edição do Convênio ICMS 38/12, e iv quanto ao IPVA, por exemplo, no Rio de Janeiro, ex vi do inciso V do art.5º da Lei nº 2.877/97, regulamentada pela Resolução SEFAZ nº 702, de 26 de dezembro de 2013;

20 - Em tais hipóteses, quer nos parecer que não merece guarida a exegese restritiva ou literal, haja vista a finalidade da norma isencional, qual seja promover a inclusão social de pessoas portadoras de deficiência, garantindo-lhes a dignidade de ir e vir. Desta feita, a exclusão dos portadores de deficiência impossibilitados de conduzir um veículo adaptado do alcance do benefício fiscal, a nosso ver, é medida que vai de encontro ao Texto Constitucional. É de se ressaltar que a isenção não tem por objetivo compensar eventual ônus na adaptação do veículo adquirido. De se

registrar que não estamos a sustentar este ou aquele método interpretativo, uma vez que, conforme expusemos, não há que se falar em critérios ou métodos apriorísticos de interpretação. À guisa de exemplificação, não concordamos com a extensão da isenção de IPI para os portadores de deficiência auditiva, em que pese a argumentação expendida pelo Procurador-Geral da República na ADI por omissão nº 30. É porque o deficiente auditivo pode dirigir seu próprio veículo, sendo de relevo atentar que sua patologia não é tida por incapacitante para fins de trafegar automóveis – o que não ocorre com aqueles portadores de deficiência física incapacitante, visual, mental severa ou profunda, ou autistas. Em suma, a exclusão dos deficientes auditivos na isenção de IPI, por si só, não tem o condão de promover a exclusão social desse segmento de contribuintes, tampouco representa violação aos princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana;

21 - Apesar da jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que os benefícios de ICMS que não forem objeto de prévia deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) são inconstitucionais, na ADI nº 429, modelou-se os efeitos do art.192, § 2º, da Constituição do Estado do Ceará, com fulcro no art. 27 da Lei nº 9.868/99, a fim de que, no prazo de 12 (doze) meses, contados do julgamento, o CONFAZ fosse instado (pelo ente federativo) a apreciar a matéria. Não obstante o déficit de fundamentação, conforme expusemos, cuida-se de iniciativa importante do STF, no sentido de conferir, em termos práticos, maior proteção às pessoas portadoras de deficiência, notadamente no que toca à liberdade de locomoção;

22 – Outros tributos podem (e devem) servir à inclusão das pessoas com deficiência, a saber IRPF, IPTU, PIS/PASEP e COFINS, entre outros, de modo que cabe ao Estado Brasileiro, em todas as suas esferas, induzir ou aperfeiçoar o comportamento dos particulares (e da sociedade em geral) no tocante à matéria, sendo certo que utilização da tributação com finalidade extrafiscal afigura-se juridicamente idônea, conquanto em linha com os princípios, valores e objetivos consagrados no Texto Constitucional;

23 - Não se está a pretender o direito tributário, especialmente no âmbito de suas medidas extrafiscais, como panaceia para os males sociais; tampouco a negligenciar os deveres de cognoscibilidade ínsitos à segurança jurídica. Conforme alinhavado, a segurança deve estar vinculada à ideia de justiça, e não à aparente legalidade decorrente da aplicação literal de determinada norma jurídica. A reflexão

acerca da isenção tributária destinada às pessoas com deficiência, a nosso ver, permite uma análise global de temas caros ao aperfeiçoamento do Estado de Direito.

## REFERÊNCIAS

- ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p.301-329.
- ALBORNOZ, Suzana Guerra. As esferas do reconhecimento: uma introdução a Axel Honneth. **Cadernos de Psicologia Social do Trabalho**, [S.l.], v.14, n.1, p.127-143, 2011.
- ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório. **Interpretação Conforme a Constituição e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP Ed., 2006.
- ARAUJO, Luiz Alberto David. A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência e o cumprimento do princípio da dignidade da pessoa humana. In: MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antônio Marques da (Coord.). **Tratado luso-brasileiro da dignidade humana**. São Paulo: Quartier Latins, 2008. p.203-211.
- ARENDT, Hannah. **As origens do totalitarismo: totalitarismo, o paroxismo do poder**. Tradução de Roberto Raposo. Rio de Janeiro: Editora Documentário, 1979. V.III.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução do grego de Antônio de Castro Caeiro. São Paulo: Atlas, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. Argumentação Jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 5, ago. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 14 nov. 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. À luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. 7. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto, Regulação Econômica e Tributação: o papel dos incentivos fiscais. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 237-298.

BARROSO, Luís Roberto. **A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo**: Natureza Jurídica, Conteúdos Mínimos e Critérios de Aplicação. [S.l.: s.n.,] dezembro de 2010. Versão provisória para debate público. Mimeografado.

\_\_\_\_\_. **O novo direito constitucional brasileiro**: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

\_\_\_\_\_. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula. O começo da História: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo, 2005.

BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a interpretação literal e o art.111 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, [S.l.], n. 175, p.161-178, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. **El futuro de la democracia**. Tradução de José F. Fernandez Santillan. México: Fondo de Cultura Económica, 1986.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias

\_\_\_\_\_. **Obrigação Tributária** (uma introdução metodológica). São Paulo: Saraiva, 1984.

\_\_\_\_\_. “Significação do princípio da isonomia na Constituição de 1988”. **Revista Trimestral de Direito Público**, n.15, São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de, ALVES, Henrique Napoleão. A interpretação literal no direito tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o art.111 do CTN. In **Fundamentos do Direito Tributário**. Humberto Ávila (org.), Marcial Pons, São Paulo, 2012.

CALAMANDREI, Piero. **Eles, os juízes, vistos por um advogado**. Tradução Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

CALIENDO, Paulo. Interpretação tributária: limites e possibilidades da interpretação literal. **Revista Tributária das Américas** 2013, nº 8, 2013.

\_\_\_\_\_. Para uma nova interpretação constitucional em matéria tributária. In **Direitos Fundamentais e Justiça**- Ano 5, nº 15, p.230-257, abr/jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Princípio da neutralidade fiscal. Conceito e aplicação. In: **Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (orgs.), Rio de Janeiro: Renovar, 2006

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e argumentação: uma contribuição ao estudo do direito**, 3. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Direito tributário aplicado: pareceres**- Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21. ed., Ed. Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **ICMS**, 10. ed., Ed. Malheiros, 2005

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico- direito, economia, tributação**- São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 18. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Tributária (uma introdução metodológica)**, São Paulo: Saraiva, 1984

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário- Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo, 1998

\_\_\_\_\_. Legalidade e o sobreprincípio da segurança jurídica na revogação de normas tributárias. In **Sistema Constitucional Tributário. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux**. Marcus Lívio Gomes e Andrei Pitten Velloso (orgs.). Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014

CAVALCANTE, Denise Lucena. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. In **Temas de interpretação do direito tributário**. Ricardo Lobo Torres (org). Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário atual: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**, 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

COSTA, Rafael de Oliveira. Hermenêutica Constitucional e Hermenêutica Filosófica: horizontes da previsibilidade das decisões judiciais. In **Direito, Estado e Sociedade** nº 44, janeiro-junho 2014, Rio de Janeiro: Pontifícia Universidade Católica- Departamento de Direito.

CUNHA, José Ricardo. **Direitos humanos, Poder Judiciário e sociedade** (org. José Ricardo Cunha). Rio de Janeiro. Editora Fundação Getúlio Vargas, 2011.

DELGADO, José Luiz Marques. Interpretação e integração das normas jurídicas tributárias. In **Direito Tributário Moderno** (org. José Souto Maior Borges), São Paulo, José Bushattsky Editor, 1977.

DERBLI, Felipe O Estado de Direito ainda é social? In **Revista de Direito da Procuradoria Geral**, Edição Especial: Administração Pública, Risco e Segurança Jurídica, agosto de 2014.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a sério**. Ed. WMF Martins Fontes, São Paulo, 2011.

ECO, Umberto. **Interpretação e superinterpretação**; tradução MF; revisão da tradução e texto final Monica Stahel- 3. ed.- São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Interpretação literal das isenções tributárias em proposições tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária e Associação Brasileira de Direito Financeiro, 1975.

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. Congelamento de preços- tabelamentos oficiais. In **Revista de Direito Público**, julho-setembro/1989

\_\_\_\_\_. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2008.

FOLLONI, André e PERON, Rita de Cássia Andrioli Bazila. **Tributação Extrafiscal e direitos fundamentais: programa empresa cidadã e licença-maternidade**. Chapecó, v.15, n.2, p.399-420, jul./dez. 2014.

FOLLONI, André. Direitos Fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In **Fundamentos do Direito Tributário**, Org. Humberto Ávila, Marcial Pons, 2012.

FONSECA, Ricardo Tadeu Marques da. **A pessoa com deficiência e a lapidação dos direitos humanos: o direito do trabalho, uma ação afirmativa**. São Paulo: LTr, 2006.

FOHRMANN, Ana Paula Barbosa. **A dignidade humana no direito constitucional alemão**. Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2012.

FRASER, Nancy. **A justiça social na Globalização: redistribuição, reconhecimento e participação.** Trad. Teresa Tavares. In: Revista Crítica de Ciências Sociais, nº 63, out.2002

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método.** Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1999.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política.** São Paulo:WMF Martins Fontes, 2008

GOMES, Joaquim B.Barbosa. **Ação afirmativa e princípio constitucional da igualdade (o Direito como instrumento de transformação social. A experiência dos EUA).** Rio de Janeiro: Renovar, 2001

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988.** 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. **O direito posto e o direito pressuposto,** 9. ed., rev. e ampl., Ed.Malheiros, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário** : São Paulo, Dialética, 2004.

HABERMAS, Jurgen. **A inclusão do outro. Estudos de Teoria Política.** Tradução: George Sperber e Paulo Astor Soethe (UFPR). Edições Loyola. São Paulo, 2002.

\_\_\_\_\_. O conceito de dignidade humana e a utopia realista dos direitos humanos. RDE- **Revista de Direito do Estado,** ano 7, nº 22: jan/mar 2012.

HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael. **Interpretación, subsunción y aplicación del derecho.** Madrid: Marcial Pons, 1999.

HONNETH, Axel. **Luta por reconhecimento- A gramática moral dos conflitos sociais.** São Paulo: Editora 34, Tradução de Luiz Repa, 2003.

\_\_\_\_\_. **Redistribución o Reconocimiento? Un debate político-filosófico.** Trad. Pablo Manzano. Madrid: Ediciones Morata, 2006

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes.** Trad. portuguesa. Coimbra: Atlântida, 1960.

LARAIA, Maria Ivone Fortunato. A pessoa com deficiência e o direito ao trabalho. **Dissertação Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Direito das Relações Sociais**, Direito do Trabalho, orientação do Professor Doutor Paulo Sérgio João. São Paulo, 2009.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.

LEGAZ Y LACAMBRA, Luis. **Filosofia del derecho**, cuarta edición, BOSCH, Casa Editorial- Barcelona, 1975.

LIMA, Ednilson Soares de. Discriminação positiva e o portador de necessidades especiais. **Tese** (Doutorado em Direito do Trabalho) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

LIMA, Maria Ednalva de. **Interpretação e direito tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

LOPES, Ana Maria D'Ávila, **A Hermenêutica Jurídica de Gadamer**. Brasília a.37 n.145 jan/mar 2000

LOPES, Laís Vanessa Carvalho de Figueiredo. **Convenção sobre os direitos das pessoas com deficiência da ONU**. In GUGEL, Maria Aparecida; COSTA FILHO, Waldir Macieira da; RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes (Orgs.). Deficiência no Brasil: uma abordagem integral dos direitos das pessoas com deficiência. Florianópolis: Obra Jurídica, 2007

MACÊDO, Marco Antônio Ferreira. A positivação da justiça na CF/88 e o contratualismo constitucional rawlsiano como chave de sua justificação. In **Princípios de direito financeiro e tributário**- Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres/ Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (orgs). Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

MAIA, Antônio Cavalcanti Jürgen **Habermas: Filósofo do Direito**, Editora Renovar, 2008.

MAMEDE, Gladson. IPVA: **Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**- São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

MARCONDES, Danilo. **A pragmática na filosofia contemporânea**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2005.

MARRAFON, Marco Aurélio; A Questão da consciência histórica na obra “Verdade e Método” e suas implicações na (teoria da) decisão judicial”, in **Hermenêutica e Epistemologia, 50 anos de Verdade e Método**, Ernildo Stein e Lenio Streck (orgs), 2. ed., Ed. Livraria do Advogado.

MARTEL, Leticia de Campos Velho. Adaptação razoável: o novo conceito sob as lentes de uma gramática constitucional inclusiva. In **SUR. Revista Internacional de Direitos Humanos/ SUR- Rede Universitária de Direitos Humanos- v.8, n.14**, junho de 2011.

MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Lecciones de Derechos Fundamentales**. Dykinson, 2004.

MAXIMILANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**- 20. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MIRANDA, Jorge. A Dignidade da Pessoa Humana e a unidade valorativa do sistema de direitos fundamentais. **Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro**: MPRJ, n. 52, abr./jun. 2014.

MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antônio Marques da (Coords.). **Tratado luso-brasileiro da dignidade humana**. São Paulo: Quartier Latins, 2008, p.23-24.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a luz del Derecho alemán**. Fundación Oriol-Urquijo. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1998.

MONCADA, Luis S. Cabral de. **Direito Econômico**. 2 ed. rev e atual. Coimbra: Coimbra Editora, 1998, p.285

MORAES, Bernardo Ribeiro de, **Doutrina e Prática do ISS**, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1. ed., 1978.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**; tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**, 2 ed, Coimbra: Almedia, 2003.

NETO, Arthur Ferreira. Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação. In **Fundamentos do Direito Tributário**, Org. Humberto Ávila, Marcial Pons, 2012.

NETO, Luiz Octávio Rabelo. Direito Tributário como instrumento de inclusão social: ação afirmativa fiscal. **Revista da PGFN**. Ano I. Número 1, jan/jun.2011.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito Tributário e Direitos Fundamentais**. Ed. Arraes, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Direito tributário e diálogo constitucional**. Niterói, RJ: Impetus, 2013.

\_\_\_\_\_. Federalismo Fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In **Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux**. Marcus Lívio Gomes e Andrei Pitten Velloso (orgs), Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p.204.

OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. Hermenêutica e Ciência Jurídica: gênese conceitual e distância temporal. In **Hermenêutica e Filosofia. 50 anos de Verdade e Método**. Ernildo Stein e Lenio Streck (orgs.), 2. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

OMS, **Intellectual Disabilities** Atlas, 2007, p. 67

OTO, Elcio. **Teoria do discurso e correção normativa do direito**. São Paulo: Landy, 2004.

PASIN, João Bosco Coelho. **Derecho Tributario y Ética**, 1. ed., Buenos Aires: Heliasta, 2010.

PAULSEN, Leandro. Segurança Jurídica e modulação de efeitos nas ações rescisórias em matéria tributária. In **Sistema Constitucional Tributário. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários**. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Marcus Lívio Gomes e Andrei Pitten Velloso (orgs). Editora Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2014.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**; tradução Monica Baumgarten de Bolle, 1. ed., Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e justiça internacional: um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano**. São Paulo: Saraiva, 2007.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Contradições no direito tributário**- Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. In **O Direito Tributário como indutor da justiça social**. Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento/ organização Luís César Souza de Queiroz, Marcus Lívio Gomes. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

\_\_\_\_\_. **A doutrina das taxas e o direito brasileiro**, R. Inf. Legisl., Brasília, a.26, n.104, out/dez 1989

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do Direito**. Trad. Marlene Holzhausen, 2. ed, São Paulo: Martins Fontes, 2010

RAWLS, John. **A theory of justice**. Cambridge, Harvard University Press, 1971

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed., São Paulo, 2002

RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes (Orgs.). **Deficiência no Brasil: uma abordagem integral dos direitos das pessoas com deficiência**. Florianópolis: Obra Jurídica, 2007.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A imunidade tributária do livro eletrônico no STF. In **Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux**. Marcus Lívio Gomes e Andrei Pitten Velloso (orgs). Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014

\_\_\_\_\_. **A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)**, Ed. Lumen Iuris, Rio de Janeiro, 2008.

\_\_\_\_\_. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS, In **Revista Fórum de Direito Tributário- RFDT**, Belo Horizonte, ano 10, n.59, set/out 2012

ROCHA, Sérgio André. A tributação na sociedade de risco. In **Princípios de direito financeiro e tributário- estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôrres (organizadores). Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**- tradução Edson Bini- revisão técnica Alysson Leandro Mascaro- Bauru, SP: EDIPRO, 1ª reimpressão, 2003.

SANTOS, André Leonardo Copetti; LUCAS, Douglas Cesar. **A (in)diferença no direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SCHMIDT, Lawrence K.. **Hermenêutica**; tradução de Fábio Ribeiro. Petrópolis, RJ: Vozes, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. Tributação e Liberdade. In **Princípios de direito financeiro e tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôrres (organizadores). Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

\_\_\_\_\_. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**, Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000

\_\_\_\_\_. **In the Idea of Justice**. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2009.

\_\_\_\_\_. **Desigualdade reexaminada** . Tradução e apresenta o de Ricardo Doninelli Mendes, 2. ed., Rio de Janeiro: Record, 2008

SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). **Interpreta o constitucional**. São Paulo, 2005

SOUZA, Danielle Aleixo Reis do Valle. O Estado Brasileiro e a Corte Interamericana de Direitos Humanos: Reflexões sobre o multilateralismo em direitos humanos no âmbito da organiza o dos Estados Americanos. **Revista da AGU- Advocacia-Geral da União**. Ano VII- Número 16- Brasília, abr./jun. de 2008.

STEIN, Ernildo. Gadamer e a consumação da hermenêutica, in **Hermenêutica e Epistemologia, 50 anos de Verdade e Método**, 2. ed., revista, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

STRECK, Lenio Luiz, Hermenêutica e decisão jurídica: questões epistemológicas, in **Hermenêutica e Epistemologia, 50 anos de Verdade e Método**, 2ª edição, revista, Ernildo Stein e Lenio Streck (orgs), Editora Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2015.

\_\_\_\_\_. **Verdade e consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas**- 5. ed., rev., mod. e ampl- São Paulo: Saraiva, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**- 9. ed- Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

\_\_\_\_\_. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume II, valores e princípios constitucionais tributários**. Editora Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, número 4, out/dez 2005, Salvador.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária- Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VOLTAIRE. **Cândido**; tradução Maria Ermantina Galvão. 3. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2003.

WALZER, Michael, **Spheres of Justice – a defense of Pluralism and Equality**. New York: Basic Books, 1983.

WEINCHERT, Marlon Alberto. Isenção de IPI na aquisição de veículos por pessoas portadoras de deficiência. In **Boletim dos Procuradores da República** nº 29, setembro/2000