

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO  
FACULDADE DE DIREITO

Marlei de Arruda Girardi

ISENÇÃO DOS IMPOSTOS (IPI, ICMS E IPVA)  
INCIDENTES SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTORES:  
POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO AOS PORTADORES  
DE VISÃO MONOCULAR

Passo Fundo

2017

Marlei de Arruda Girardi

**ISENÇÃO DOS IMPOSTOS (IPI, ICMS E IPVA)  
INCIDENTES SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTORES:  
POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO AOS PORTADORES  
DE VISÃO MONOCULAR**

Monografia apresentada ao Curso de Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de Passo Fundo, Campus Passo Fundo, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, sob a orientação do Professor Me. Edmar Viane Marques Daudt.

Passo Fundo  
2017

Marlei de Arruda Girardi

**Isenção dos impostos (IPI, ICMS e IPVA) incidentes sobre  
veículos automotores: possibilidade de extensão aos portadores  
de visão monocular**

Monografia apresentada ao Curso de Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de Passo Fundo, Campus Passo Fundo, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, sob a orientação do Professor Me. Edmar Vianeí Marques Daudt.

Aprovada em 23 de outubro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

---

Professor Mestre Edmar Vianeí Marques Daudt - Orientador

---

Professora Mestra Marlot Ferreira Caruccio

---

Professor Mestre Márcio Patussi

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por guiar os meus passos e me conceder, sempre, a paz e a luz para seguir em frente.

Àqueles que são a razão do meu viver: Állan, Ântony e Pietro, em nome do meu amor de mãe, por todas as vezes em que não me fiz presente, tendo que priorizar os estudos.

Ao meu amor Jober, meu companheiro de todas as horas, pelo apoio e atenção que sempre dedicou a mim e aos nossos filhos para que meus objetivos se tornem possíveis.

Aos meus familiares, em especial, à minha mãe Marilene, exemplo de ternura e garra ao mesmo tempo, por estar ao meu lado em todos os momentos.

Ao meu orientador professor Daudt, mestre incomparável, que muito me ensinou e por quem tenho um sentimento de imensa gratidão.

Aos professores da Faculdade de Direito da UPF, com os quais tive a oportunidade de conviver e que, de forma marcante, contribuíram com o meu aprendizado para que esse trabalho viesse a se concretizar.

## RESUMO

A presente monografia analisa as isenções tributárias referentes aos impostos IPI, ICMS e IPVA, incidentes sobre veículos automotores, concedidas aos deficientes visuais e a possibilidade de extensão de tais isenções aos portadores de visão monocular, ou seja, àquelas pessoas que possuem cegueira em um só olho. Por meio dos métodos de pesquisa dedutivo e hermenêutico, com o amparo doutrinário e jurisprudencial, realiza-se um estudo acerca da legislação vigente sobre a matéria. Para tanto, inicialmente, procura-se tecer uma análise aos princípios de Direito Tributário, que se apresentam constitucionalmente como balizas norteadoras ao poder de tributar do Estado perante o contribuinte. Em seguida, após breve abordagem acerca do Direito Tributário brasileiro com base na sua previsão constitucional, analisam-se os métodos de interpretação e os meios de integração da norma tributária, destacando-se que, enquanto a primeira busca o sentido da norma prevista, a segunda visa a suprir lacunas decorrentes da omissão da lei para determinados casos concretos. Assim, considerando-se que as pessoas cegas de um olho sofrem limitações no seu dia a dia em decorrência da falta de noção de distância e de profundidade, ao abordar as isenções tributárias, com ênfase às isenções de IPI, ICMS e IPVA incidentes sobre veículos automotores aos deficientes visuais, adentra-se na problemática de a legislação federal e a estadual do Rio Grande do Sul não abarcarem os monoculares para fins de tais isenções, deixando-os à margem do amparo legal. Por fim, diante da lacuna apresentada pela legislação isentiva, ressalta-se a possibilidade de a isenção de tais impostos ser estendida aos portadores de visão monocular, por meio da analogia e do princípio da isonomia, que são meios de integração da norma tributária, aplicáveis aos casos em que a lei apresentar-se omissa.

**Palavras-chave:** Cegueira monocular. Interpretação e integração da norma tributária. Isenção dos impostos IPI, ICMS e IPVA. Portadores de visão monocular. Princípios de Direito Tributário.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABDVM: Associação Brasileira dos Deficientes com Visão Monocular

AGU: Advocacia Geral da União

CID: Classificação Internacional das Doenças

CF: Constituição Federal

CONTRAN: Conselho Nacional de Trânsito

CTN: Código Tributário Nacional

II: Imposto de Importação

IE: Imposto de Exportação

IR: Imposto de Renda

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

IOF: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários

ITR: Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

IGF: Imposto sobre Grandes Fortunas

ITCMD: Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPVA: Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IPTU: Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana

ITBI: Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos*

ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

MTE: Ministério do Trabalho e Emprego

Nº: Número

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>2</b>	<b>PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>9</b>
<b>2.1</b>	<b>Noções gerais acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar.....</b>	<b>9</b>
<b>2.2</b>	<b>Princípios de Direito Tributário .....</b>	<b>11</b>
2.2.1	Princípio da segurança jurídica.....	13
2.2.2	Princípio da legalidade.....	17
2.2.3	Princípio da isonomia .....	22
2.2.4	Princípio da capacidade contributiva .....	26
2.2.5	Princípio da razoabilidade .....	28
2.2.6	Princípio da proporcionalidade.....	30
<b>3</b>	<b>DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA E A VISÃO MONOCULAR .....</b>	<b>33</b>
<b>3.1</b>	<b>O Direito Tributário brasileiro .....</b>	<b>33</b>
3.1.1	Definição e objeto do Direito Tributário .....	34
3.1.2	Espécies de tributos na Constituição Federal de 1988.....	36
3.1.3	Os impostos e as competências tributárias .....	38
<b>3.2</b>	<b>Interpretação e integração da norma tributária .....</b>	<b>40</b>
3.2.1	Interpretação da norma tributária.....	41
3.2.2	Integração da norma tributária .....	47
<b>3.3</b>	<b>A visão monocular e as limitações de quem convive com o problema.....</b>	<b>53</b>
3.3.1	Cegueira monocular – CID 10 H 54.4 .....	53
3.3.2	Limitações de quem convive com a cegueira monocular .....	55
<b>4</b>	<b>AS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E A POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA ISENÇÃO DE IPI, ICMS E IPVA INCIDENTES SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTORES AOS PORTADORES DE VISÃO MONOCULAR.....</b>	<b>58</b>
<b>4.1</b>	<b>Isenção como exclusão do crédito tributário .....</b>	<b>58</b>
4.1.1	Distinção entre isenção e imunidade .....	59
4.1.2	Distinção entre isenção e não incidência .....	61
4.1.3	Competências para isentar .....	63
<b>4.2</b>	<b>Isenções de impostos aos deficientes visuais, no Brasil .....</b>	<b>66</b>
4.2.1	Isenção de IPI incidente sobre veículos automotores aos deficientes visuais .....	67
4.2.2	Isenção de ICMS incidente sobre veículos automotores aos deficientes visuais .....	69
4.2.3	Isenção de IPVA incidente sobre veículos automotores aos deficientes visuais .....	71
<b>4.3</b>	<b>A possibilidade de isenção de IPI, ICMS e IPVA incidentes sobre veículos automotores aos monoculares por meio da integração da norma tributária .....</b>	<b>72</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>81</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>83</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico brasileiro, por meio de suas normas e de seus princípios constitucionais, encarrega-se de assegurar direitos e garantias a todos os cidadãos. Assim, a partir dos direitos previstos na Constituição Federal, outros são assegurados por meio de leis infraconstitucionais que se distribuem entre os ramos do Direito Público e do Direito Privado. Como ramo do primeiro, está o Direito Tributário, o qual tem o condão de determinar que o Estado – dentro das competências de cada ente da Federação, em regra, por meio de lei ordinária –, institua tributos a serem arrecadados do contribuinte.

Todavia, há fatos ou situações que, por diversas razões, não são tributados, surgindo, dessa forma, as isenções tributárias. Essas, por sua vez, consistem na dispensa do pagamento do tributo para determinados casos previstos em lei. Entretanto, nem sempre o legislador consegue abranger de forma precisa todos os fatos ou situações que se equivalem, ao redigir a lei isentiva. É o que ocorre com a legislação que se encarrega de conceder isenção dos impostos IPI, ICMS e IPVA incidentes sobre veículos automotores aos deficientes físicos, visuais, mentais ou autistas. Na definição de deficiência visual, a lei isentiva desses impostos não abriga os portadores de visão monocular, ou seja, aquelas pessoas que veem somente por meio de um olho.

Assim, o presente trabalho tem por escopo analisar e buscar maior compreensão acerca do Direito Tributário brasileiro, mais precisamente no tocante às isenções tributárias legalmente previstas aos portadores de deficiências visuais. Objetiva-se promover observações e questionamentos quanto às possíveis isenções de IPI, ICMS e IPVA incidentes sobre veículos automotores, que podem amparar as pessoas que possuem cegueira monocular – atualmente não abrigadas pela legislação isentiva de tais impostos –, confrontando com a literalidade da interpretação da legislação tributária a que remete o Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, procurar-se-á demonstrar o que prevê a legislação isentiva dos referidos impostos no tocante aos portadores de deficiência visual, bem como o posicionamento dos tribunais aos casos de cegueira monocular como deficiência visual. Ainda, no que tange à monocularidade como deficiência visual, ver-se-á quais Estados brasileiros já reconheceram a visão monocular como deficiência visual.

As isenções de impostos, entendidas como a “dispensa” do pagamento de um tributo a um ente federado, têm o condão de observar as disparidades e as necessidades econômicas de seus contribuintes, além de proporcionar uma vida mais digna àqueles que



não se encontram em pé de igualdade com os demais. Assim sendo, a busca de uma maior compreensão acerca da possibilidade ou não de um portador de visão monocular ser abarcado pelo direito de ser isento de IPI, ICMS e IPVA incidentes sobre veículos automotores, faz com que se esteja contribuindo, à luz dos princípios constitucionais do Direito Tributário, para uma sociedade mais isonômica e mais justa.

Dessa forma, o presente trabalho acadêmico desenvolver-se-á, num primeiro momento, abordando os princípios de Direito Tributário que norteiam a sua aplicação. Em seguida, buscar-se-á, partindo do estudo do Direito Tributário brasileiro, compreender os métodos de interpretação e os meios de integração da norma tributária, bem como tecer-se-á um estudo acerca da visão monocular e as limitações sofridas pelos seus portadores. Na sequência, estudar-se-ão as isenções de modo geral e, por conseguinte, as isenções do tributo federal Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) — e dos tributos estaduais Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) — e Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) — aos portadores de deficiências visuais previstas em lei. E, por fim, buscar-se-á atentar aos direitos admitidos pelos tribunais, quanto à possibilidade de que, com base nos princípios constitucionais, bem como na jurisprudência já pacificada, os portadores de visão monocular possam vir a obter benefícios de isenções desses impostos.

## 2 PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O Estado brasileiro, por ser um Estado Fiscal<sup>1</sup>, para exercer suas atividades, precisa buscar recursos para manter-se. Nesse contexto, surge, como ramo do Direito Público do Estado, o Direito Tributário.

O Direito Tributário brasileiro rege-se pelas normas constitucionais que atribuem competência aos entes federados para que instituam, em regra, por meio de leis ordinárias, os seus tributos. Todavia, tem como balizadores, determinados também pela Constituição Federal, outras normas infraconstitucionais e princípios que norteiam a sua aplicação.

Abordar-se-ão, no presente capítulo, alguns princípios de Direito Tributário que balizam a tributação brasileira e que assumem relevante função ao se tratar das isenções tributárias, que integram o tema do presente trabalho. Nesse sentido, num primeiro momento, discorrer-se-á, de modo geral, acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado perante o contribuinte e, em seguida, proceder-se-á uma análise aos princípios de Direito Tributário que dizem respeito ao tema proposto.

### 2.1 Noções gerais acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar

A Constituição Federal de 1988 prevê tributos e atribui competência aos entes da Federação para criá-los por meio de leis infraconstitucionais, bem como se encarrega de instituir limitações ao poder de tributar. Algumas dessas limitações estão no artigo 150 da Carta Constitucional, onde, num primeiro momento, encontram-se previstas nos incisos I a V<sup>2</sup>, vedações das quais decorrem os princípios que norteiam as entidades estatais acerca de como devem criar seus tributos. Além dos princípios, na sequência, o inciso VI, do mesmo

---

<sup>1</sup> Estado Fiscal é o Estado no qual predomina, como fonte de receita, a tributação (PAULSEN, 2010, p. 14).

<sup>2</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b); IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

artigo 150<sup>3</sup>, prevê vedações ao poder de tributar com caráter de imunidades tributárias, referente ao que, também, abordar-se-á mais adiante, diferenciando imunidades de isenções tributárias, que são o objeto do estudo ora em questão.

No tocante a tais limitações ao poder de tributar, Ávila assim leciona:

O artigo 150, que regula as limitações ao poder de tributar, prevê algumas limitações ‘sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte’. A Constituição instituiu expressamente um sistema tributário aberto ao invés de estabelecer regras de modo exaustivo e exclusivo. Outras limitações, dedutíveis da Constituição (e compatíveis com as regras constitucionais específicas), especialmente decorrentes dos princípios fundamentais (arts. 1º a 5º) e dos direitos e garantias fundamentais (arts. 5º a 17), são expressamente recepcionadas no Sistema Tributário (externo). Além disso, o parágrafo 2º do artigo 5º, que regula os direitos individuais e coletivos no título ‘direitos e garantias fundamentais’, também institui uma manifesta abertura: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I a LXXVII — omissis § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (2012, p. 162).

Note-se que o autor faz referência a que, além dos princípios e das imunidades contidas no artigo 150 da Carta Constitucional, outras garantias também são asseguradas ao contribuinte. Esclarece que a Constituição apresenta um sistema aberto (exaustivo) que permite identificar outras limitações ao longo do seu texto e que o sistema tributário brasileiro é expressamente receptivo aos princípios fundamentais, bem como aos direitos e garantias fundamentais previstos constitucionalmente. E, ainda, que além dos direitos e das garantias identificados nos princípios constitucionais, esses asseguram outros que podem decorrer de tratados internacionais dos quais o Brasil seja parte.

Enquanto Ávila menciona os tratados internacionais como limitadores ao poder de tributar, além dos já citados princípios, , Amaro, por sua vez, atenta para as disposições infraconstitucionais que complementam a disciplina constitucional em se tratando de balizar a atuação do legislador tributário quanto a criar ou majorar tributos. Segundo o autor, além das leis ordinárias, que são a regra para criar tributos, as leis complementares

---

<sup>3</sup> Art.150. [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

previstas para determinadas situações, bem como as resoluções do Senado e convênios também exercem a função de limitadores ao poder de tributar (2014, p. 130). Vale ressaltar que as leis complementares, conforme o artigo 146<sup>4</sup> da Carta Constitucional, são responsáveis por estabelecer normas gerais no que diz respeito a matérias tributárias.

Há matérias balizadoras da tributação das quais a Constituição não trata “exaustivamente”, mas delega a atos normativos infraconstitucionais que o façam. Nesse sentido, como exemplo de assunto que está sujeito à disciplina de lei complementar como limitador ao poder de tributar, o autor reconhece “a forma de os Estados e o Distrito Federal concederem isenções, incentivos e benefícios fiscais, e revogá-los [...] (art. 155, § 2º, VII)” (AMARO, 2014, p. 130-131). Logo, compreende-se que as isenções, tema do presente estudo, também exercem a função de limitadores à tributação do Estado.

Tecidas tais observações, de modo geral, acerca das limitações ao poder de tributar do Estado, passar-se-á a abordar, mais precisamente, os princípios que, segundo Carrazza, estabelecem “pontos de apoio normativos” para que bem se aplique o Direito (2013, p. 48), e que podem ser identificados ao longo do texto constitucional em vários artigos, tanto de modo expresso como implícito.

## 2.2 Princípios de Direito Tributário

Ao se abordarem os princípios, imprescinde-se que se mencione a sua etimologia (do latim *principium, principii*), que significa origem, causa própria, início. Ou seja, tudo parte de um princípio. Pode ser entendido como alicerce, embasamento ou fundamento para sustentar o que quer que seja.

Segundo Carrazza, para qualquer ciência, o termo princípio representa “a figura de um patamar privilegiado” (2013, p. 43). Assim, no tocante a princípio jurídico, o mesmo autor, usando das palavras de Mello, faz a seguinte definição:

---

<sup>4</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. (2013 apud CARRAZZA, 2013, p. 46).

No que diz respeito ao sistema jurídico positivo, há que se ter em mente que as normas “subordinadas” devem estar em harmonia com as superiores. Assim sendo, por exemplo, portarias administrativas devem estar de acordo com o decreto; o decreto com a lei; a lei com a Constituição. Essa, por sua vez, na pirâmide jurídica, não é apenas uma lei superior, é o “limite do poder público” visto ser ela que, além de regular todo o processo de criação de normas jurídicas, também cuida de traçar os princípios (CARRAZZA, 2013, p. 32-38).

Com relação a diferenciar mais precisamente regras e princípios no campo jurídico, observa-se que as regras são normas abstratas positivadas que, segundo Ávila, tratam de descrever um “comportamento obrigatório, permitido ou proibido”, enquanto que os princípios são normas que estabelecem um ideal a ser buscado, exigindo comportamentos “cujos efeitos contribuam para a promoção daquele fim” (2012, p. 92).

Nas palavras de Carrazza, os princípios são normas abstratas que orientam quanto à interpretação e à aplicação das normas jurídicas em geral, assim compreendendo inclusive as decisões judiciais. Os princípios são, pois, segundo o autor, considerados como “as *diretrizes*, isto é, os *nortes* do ordenamento jurídico” (2013, p. 42, grifos no original).

Com efeito, observa-se que, no campo do Direito, princípios e regras precisam coexistir no sistema normativo. Entretanto, nesse sentido, Carrazza assegura que os princípios têm uma “amplitude maior” do que uma regra, ainda que seja constitucional, considerando que o fato de haver desobediência a um princípio pode resultar em “consequências mais danosas ao sistema jurídico” (2013, p. 48).

Dessa forma, no que tange aos princípios relacionados ao Direito Tributário, segundo Carrazza, todo o entendimento quanto aos princípios de forma geral também cabe à tributação. Assim sendo, para que as normas tributárias infraconstitucionais sejam consideradas válidas, “devem passar pelo crivo dos princípios constitucionais”. Logo, por essa razão, a lei tributária deve estar “coerente” com o conteúdo material dos princípios constitucionais para que o contribuinte a ela deva se sujeitar (2013, p. 56).

Nessa lógica, o texto constitucional brasileiro, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, como já referido, traz no artigo 150, incisos I a V, princípios que servem de balizas à tributação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Esses princípios norteiam o legislador no sentido de orientar como cada ente estatal deve criar seus tributos. São eles: princípio da legalidade, princípio da isonomia, princípio da irretroatividade, princípio da anterioridade, princípio do não confisco e princípio da não limitação ao tráfego de pessoas ou bens.

Para fins do tema proposto, faz-se necessário tecer um estudo atinente aos dois primeiros: princípio da legalidade e princípio da isonomia, porém não sem antes abordar o superprincípio da segurança jurídica que, como o próprio nome já menciona, dá segurança às decisões judiciais pautadas na legislação e nos demais princípios do Direito. Na sequência, abordar-se-ão, ainda, outros princípios de Direito Tributário que decorrem, constitucionalmente, dos direitos e das garantias fundamentais, quais sejam: princípio da capacidade contributiva, princípio da razoabilidade e princípio da proporcionalidade.

### 2.2.1 Princípio da segurança jurídica

Ao fazer menção ao princípio da segurança jurídica deve-se elucidar que se trata de um superprincípio perante aos demais. Logo, já no preâmbulo da Constituição Federal, ao promulgá-la, o legislador constituinte invocou o princípio da segurança jurídica ao explicitar que o Estado Democrático destina-se a assegurar todos os direitos e todas as garantias fundamentais aos brasileiros, buscando a justiça, com valores supremos fundados na harmonia, interna e externamente ao país. Assim, segundo Meirelles, constitui-se tal princípio em “uma das vigas mestras da ordem jurídica” (2014, p. 103).

Nesse sentido, Carrazza esclarece que o princípio da segurança jurídica é um princípio construído a partir do somatório de outros princípios constitucionais e garantias fundamentais, e que cabe ao Estado, através de suas normas e demais princípios, conferir segurança às pessoas. Segundo o autor, o princípio da segurança jurídica encontra-se, além de no preâmbulo da Constituição, ainda no caput dos artigos 5<sup>o5</sup> e 6<sup>o6</sup>, bem como no artigo

---

<sup>5</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]

<sup>6</sup> Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

103-A<sup>7</sup> e nas leis esparsas. Entretanto, não se restringe apenas a ser constatado em enunciados normativos. Trata-se, pois, tanto de “direito fundamental à ordem jurídica segura”, como de uma garantia material de que se assegure efetivamente a proteção às liberdades e direitos das pessoas (2013, p. 468-469).

Para Ávila, no tocante ao fundamento constitucional, o princípio da segurança jurídica constitui-se de duas formas:

Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, ‘a’) e da anterioridade (art. 150, III, ‘b’) (2012, p. 370).

O autor observa que, em todas essas normas, a Constituição Federal, trata de garantir previsibilidade e proteção de expectativas legítimas aos cidadãos, não podendo, assim, serem frustradas pelo Estado. Nesse sentido, tal princípio tem o dever de garantir estabilidade e confiabilidade por parte do Poder Público.

Da mesma forma entende Natal ao afirmar que o princípio da segurança jurídica tem, por excelência, como seu “instrumento nato” o Direito, sendo esse, o assegurado dos direitos e deveres de toda a coletividade. Assim, entende o autor que quanto maior for a segurança jurídica, maior também será o grau de civilidade de uma nação (2002, p. 9).

Dentro do contexto de se ter direitos assegurados, afirma Carrazza que, para que haja segurança jurídica, são indispensáveis a “certeza e a igualdade”, pois proporcionam ao cidadão condições que o habilitam a sentir-se dono dos seus próprios atos. Assim, associa-se o princípio da segurança jurídica “aos ideais de determinação, de estabilidade e de previsibilidade do direito, em todas as suas dimensões”, o que deve ser levado em conta sempre, “inclusive pela leis, pelos atos administrativos *lato sensu* e pelas decisões judiciais” (2013, p. 470-471).

Segundo Carrazza, a Constituição brasileira, comparada à de outros países como Itália, França e Espanha, por exemplo, é “ímpar” quanto a dispor de significativa quantidade de normas e de princípios constitucionais acerca do tema que envolve tributos. Enquanto a Carta Suprema de outras nações traz apenas alguns artigos sobre o assunto, no

---

<sup>7</sup> Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Brasil “é justamente a Constituição, com seus grandes princípios, que mantém a ação de tributar dentro do Estado Democrático de Direito” (2013, p. 131 - 432).

Enquanto limitação ao poder de tributar do Estado, segundo Ávila, o princípio da segurança jurídica qualifica-se como uma limitação de primeiro grau por encontrar-se no “âmbito das normas que serão objeto de aplicação”, Todavia, o princípio também atua sobre outras normas e, por essa razão, é qualificado como um sobreprincípio. Impõe, pois, que o poder público adote comportamentos para a preservação ou para a busca dos ideais que garantam a estabilidade e a previsibilidade das normas (2012, p. 370-371).

Quanto à atuação do Supremo Tribunal Federal em relação ao princípio da segurança jurídica, Ávila esclarece que o órgão supremo da justiça brasileira o classifica tanto como um superprincípio, como, também, um subprincípio. Trata-se de um superprincípio porque o STF, como guardião da Constituição Federal, assim delegado pelo constituinte, não pode renunciar a este encargo, pois, se assim o fizesse, estaria comprometendo profundamente “a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República”. No que diz respeito a ser considerado um subprincípio, consiste na ideia de que exerce também papel na realização da própria justiça material (2012, p. 371).

Outro importante ponto a ser destacado no presente estudo consiste na observação de Ávila, no sentido de que o princípio da segurança jurídica também “afeta a *proibição da analogia*” (2012, p. 371, grifo no original), entendida pelos doutrinadores tributários como uma consequência do sobreprincípio do Estado de Direito, da legalidade, da determinação das hipóteses de incidência e da anterioridade.

Segundo o autor, quanto ao referido, “somente o exame da hipótese de incidência contém as ‘condições’ para a elaboração dessa comparação sistemática e fática ou da assimilação, pela qual se define quais normas abstratas e quais fatos tem a ver com o caso” (ÁVILA, 2012, p. 373). Conforme esse entendimento, a previsão abstrata de uma norma não tem poder para estabelecer com antecedência o que é que determinará ou norteará efetivamente a decisão jurídica de um determinado caso concreto. Nesse sentido refere Ávila, utilizando-se das palavras de Vogel (1991), a seguinte lição:



A ação concreta em situações concretas sempre só pode ser prefigurada de modo imperfeito por um texto de norma. O número dos elementos distintivos que um texto de norma pode descrever, sempre é apenas finito; em contrapartida, o número dos elementos distintivos de um conjunto de fatos individual é infinito. Por essa razão há sempre particularidades da situação que o texto da norma não considera e com vistas às quais se pode formular a pergunta se a situação ainda é como o texto da norma a pressupõe. (...) A norma por trás do texto da norma, à qual o juiz está vinculado, sempre é reconhecível de modo imperfeito; por isso, o juiz só pode estar vinculado pelo texto da norma como ele mesmo o interpreta e concretiza (2012, p. 373).

Importa, aqui, trazer o entendimento de Natal, que aborda o princípio da segurança jurídica, em sede de Direito Tributário, com um olhar voltado para o futuro. Segundo Natal, há, ainda, uma predominância doutrinária que leva em consideração somente o sentido “deôntico” dos enunciados normativos, por considerar sem relevância qualquer esforço de “exegético” que possa revelar outros fatores que não estejam expressamente previstos na norma. Entende, pois, o autor, que revela-se assim, “excessiva proteção ao princípio da legalidade, que é corolário ao Estado de Direito” (2002, p. 11).

Ainda para Natal, o entendimento de que as regras deveriam ser aplicadas de forma linear a todos os fatos consiste em um ferramental voltado a experiências do passado. Para o autor, esse modelo puramente analítico “não parece revelar todos os contornos dos valores da segurança jurídica [...], pois, além das proposições expressamente afirmadas em lei, se apresenta todo um rol de fatores que certamente influenciam na aplicação do direito” (2002, p. 11).

Nesse contexto, também Ávila se manifesta no sentido de que a segurança jurídica não está atrelada à “previsibilidade absoluta” que os conceitos doutrinários tributários podem oferecer em relação à norma. Segundo o autor

O significado de normas jurídicas depende de inúmeros elementos normativos e contextuais e que os elementos distintivos das hipóteses de incidência devem ser definidos, podem conter exceções ou devem ser reformulados e analisados mais atentamente em virtude de novas normas ou de contextos desconhecidos, ou ainda, que novos elementos distintivos de hipóteses de incidência possam ser introduzidos (2012, p. 373).

O autor entende que os elementos que indicam a hipótese de incidência definidos na norma não podem, efetivamente, dar segurança jurídica se essa estiver ligada à previsão do conteúdo absoluto discriminado, afinal, sempre que uma norma jurídica for aplicada, irá depender de um juízo de realidade. Os conceitos normativos não têm o poder de assegurar conteúdos seguros sem um juízo de valoração relacionado ao caso concreto. “A aplicação das normas pressupõe possibilidades fáticas”, sem as quais as normas teriam significado

apenas sintático, sem relação com situações possíveis. “E isso é assim porque é impossível para a linguagem do Direito assegurar uma predeterminação absoluta” (2012, p. 374).

Ainda, no tocante ao princípio da segurança jurídica em relação ao Direito Tributário, Natal observa que não se trata da pretensão de querer definir ao aplicador do direito quais fatores exatamente devem ser contemplados na interpretação das normas. Há, entretanto, o intuito de alertar que é possível, por meio das proposições contidas no “modelo decisório de interpretação”, a exemplo da questão do grau de eficácia do valor/princípio da isonomia tributária, “harmonizar os valores segurança jurídica e segurança do direito com aqueles destacados no preâmbulo da Constituição Federal de 1988” (2002, p. 13).

Nesse sentido, Ávila afirma que, para a concretização do princípio da segurança jurídica acerca da aplicação da normas tributárias, além dos postulados normativos, a linguagem da lei deve estabelecer os pontos de partida essenciais da obrigação tributária. Ainda, o juiz e a administração pública devem estar vinculados aos significados mínimos da lei, devendo agir mediante referência a regras de interpretação. Ressalta, ainda, que as decisões jurídicas devem ser tomadas por meio da coerência e controláveis mediante regras de interpretação de prevalências entre espécies distintas de argumentos (2012, p. 375).

Com efeito, resta compreendido que a segurança jurídica, também no que tange ao Direito Tributário, não pode ser buscada apenas na garantia de conceitos fechados, discriminados na norma jurídica que se encarrega, apenas, de apresentar conceitos prévios, mas, sobretudo, nos critérios utilizados para as decisões judiciais por meio de componentes que, efetivamente, dão maior sustentação a esse princípio.

### 2.2.2 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade, no que diz respeito ao Direito Tributário, está contido já na definição de tributo, encontrada no artigo 3º do CTN<sup>8</sup>. Ao definir o tributo, o Código Tributário Nacional encarregou-se de especificar que, além de ser uma prestação pecuniária, não sancionatória de ilícito, que o contribuinte é obrigado a pagar por meio de atividade administrativa do Estado, precisa, necessariamente, ser instituído através de lei.

Segundo Jardim, “os dizeres ‘instituída em lei’ cristalizam o primado da legalidade estrita que emerge da conjugação do art. 5º, II, como art. 150, I, ambos da Constituição da

---

<sup>8</sup> Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

República” (2011, p. 133). Enquanto o artigo 150, I, limitador à tributação, veda ao Estado a possibilidade de tributar sem previsão legal, o artigo 5º, II<sup>9</sup>, diretamente, pelo viés dos direitos e das garantias fundamentais, protege o contribuinte no sentido de que não venha a ser tributado sobre o que não estiver expressamente previsto em lei. Nessa esteira, também o artigo 37 da Constituição Federal<sup>10</sup> impõe o princípio da legalidade como norteador da administração pública. Dessa forma, o referido princípio, como limitador ao Estado quanto ao seu poder de tributar, tem o condão de dar proteção ao contribuinte, além de estar diretamente interligado a outros princípios, como o da segurança jurídica, por exemplo.

Amaro (2014, p. 134), acompanhado pelo entendimento de Sabbag (2017, p. 64), ressalta a multissecularidade do princípio da legalidade no direito tributário, uma vez que, na Constituição da Inglaterra, em 1215, no reinado de João Sem Terra, a necessidade de que o rei obtivesse previamente a aprovação dos “súditos” para a cobrança de tributos foi imposta pelos barões. Para Amaro, o referido princípio vai muito além da necessidade da autorização legislativa para que o Estado cobre tributos, sendo, dessa forma, imprescindível que a lei defina de forma abstrata tudo o que concretamente envolver o tributo. Ou seja, deve constar na lei tributária, minuciosamente, quem deve pagar, a quem deve ser pago, quanto deve pagar e sobre o que deve ser pago cada tributo.

Evidencia-se, assim, que, seguindo os preceitos constitucionais, deve estar especificado na lei qual é o fato gerador do tributo, qual é a base sobre a qual esse deve ser calculado e quem é o contribuinte, tal como previsto no artigo 97 do CTN<sup>11</sup>. Logo, estando tais elementos legalmente previstos, não cabe à autoridade administrativa decidir de quem deve ser cobrado, ou quanto deve ser cobrado ou, ainda, com base no que deve ser cobrado um tributo. Não pode haver margem para discricionariedade da administração pública; tudo, pois deve estar previsto na lei. Em regra, em lei ordinária.

Segundo Sabbag, a lei ordinária é a “lei comum” que é aprovada “no dia a dia” pelas casas legislativas, para a qual não precisa de *quórum* privilegiado, ou seja, são aprovadas por maioria simples dos votantes. Nesse contexto, o autor assim exemplifica:

<sup>9</sup> Art. 5º [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

<sup>10</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

<sup>11</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Exemplo: (I) se há um IPTU em dada municipalidade, há, por certo, uma *lei ordinária municipal* que o instituiu e que deverá veicular, quiçá, um possível aumento; (II) se há um IPVA, em dado Estado da Federação, há, certamente, uma *lei ordinária estadual* que o instituiu e que deverá veicular, talvez, um possível aumento; e (III) se há um ITR na Federação, há, seguramente, uma *lei ordinária federal* que o instituiu e que deverá veicular, porventura, um possível aumento (2017, p. 66, grifos no original).

Assim sendo, percebem-se as seguintes características: o tributo federal origina-se de uma lei ordinária federal decorrente de aprovação do Congresso Nacional; o tributo estadual origina-se de uma lei ordinária estadual decorrente de aprovação da Assembleia Legislativa (ou, no caso do Distrito Federal, decorrente da aprovação da Câmara Legislativa); e o tributo municipal origina-se de uma lei ordinária municipal decorrente da aprovação da Câmara de Vereadores (ou Câmara Legislativa para o Distrito Federal). Logo, como regra, cada um desses tributos deve ser instituído pelo órgão a que compete, através de lei ordinária.

Compreendido que a regra para se instituir tributos, dentro da competência de cada ente da Federação, é a aprovação por meio de lei ordinária, importa fazer menção ao cabimento da lei complementar. Essa, por sua vez, é utilizada para a criação de determinados impostos federais em casos excepcionais com previsão expressa na Constituição. Segundo Sabbag, as leis complementares assim são chamadas porque “visam a ‘complementar’ o texto constitucional” (2017, p. 66-67).

Ressalta-se que, se a regra é instituir tributos por meio de lei ordinária, há situações específicas para as quais se aplica a exceção da lei complementar. Segundo a literalidade do texto constitucional, cabe à lei complementar instituir os seguintes tributos: Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII); Empréstimos Compulsórios (art. 148, I e II); Impostos Residuais (art.154, I); e Contribuições Especiais Sociais da Seguridade Social Residuais (art. 195, § 4º c/c art. 154, I). Nesse contexto, entende Sabbag que são “matérias de especial importância” (2017, p. 67), e que, por essa razão, para que sejam aprovadas, faz-se necessária a votação da maioria absoluta dos representantes do Poder Legislativo Federal.

Ainda, segundo Amaro, o princípio da legalidade tem relação direta com o princípio da tipicidade tributária, que consiste em dizer que todos os elementos da tributação de um determinado caso concreto estão contidos no tipo legal da norma abstrata:

O Código Tributário Nacional exprime o princípio da legalidade [...] ao alinhar nos incisos do art. 97 o campo reservado à lei. Consoante, proclama esse dispositivo, somente a lei pode instituir tributos, ou extingui-los, majorá-los ou reduzi-los. A definição do fato gerador da obrigação tributária e do sujeito passivo, a fixação da alíquota e da base de cálculo são também matérias sob reserva de lei, da mesma forma que a cominação de penalidades tributárias, as hipóteses de suspensão da exigibilidade ou de extinção do crédito tributário, bem como a isenção e a anistia (que o CTN engloba sob o rótulo de ‘exclusão’ do crédito tributário), e, finalmente, as hipóteses de dispensa ou de redução de penalidades (2014, p. 135).

Com o mesmo entendimento, Sabbag (2017, p. 65) observa que a Constituição Federal de 1988, explicitamente, mencionou a “instituição” e o “aumento” de tributos, levando, num primeiro momento, à impressão de que a lei somente poderia criar e majorar tributos. Entretanto, reitera o autor que a lei tributária tanto deve servir para criá-los como para extingui-los; para majorá-los como para reduzi-los. E, nesse sentido, faz menção às desonerações tributárias, tais como, no campo da extinção, as isenções e remições, bem como no campo das reduções, a redução de base de cálculo, por exemplo, que se restringe à reserva da lei prevista no artigo 150, § 6º<sup>12</sup> da Constituição Federal.

Dessa forma, compreende-se que o CTN veda expressamente, além da criação e da majoração de tributos, também a redução e a extinção, sem que haja lei específica. No tocante à previsão constitucional, percebe-se que, embora não traga de forma expressa os elementos “redução” e “extinção”, tal previsão evidencia-se no texto do artigo 150, §6º que prevê (ressalvando o artigo, 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, referente a convênios do ICMS) a necessidade de lei específica federal, estadual ou municipal para isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas e contribuição de melhoria. Assim, segundo Sabbag, “daí se assegurar que o comando previsto no inciso I do art. 150 da CF/88 atrela-se, inexoravelmente, aos paradigmas fáticos *instituição-extinção* e *aumento-redução*” (2017, p. 65, grifos no original).

A instituição de tributo através de lei, segundo Jardim, “pressupõe o exercício da função legislativa” (2011, p. 133-134). Nesse sentido, o autor, ao compreender a função legislativa como responsável por editar normas que inovam a ordem jurídica, crê que a medida provisória, sendo dotada de aptidão para tratar de matéria tributária, encontra-se em harmonia com o princípio da legalidade.

---

<sup>12</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, § 2.º, XII, g.

Nesse contexto, esclarece Sabagg que, decorrente de Emenda Constitucional, em 2001, pelo artigo 62, § 2º<sup>13</sup>, a Constituição Federal passou a prever a utilização de medida provisória em matéria tributária. Entretanto, o autor ressalta não caber à medida provisória versar sobre matéria reservada à lei complementar. Trata-se de restrição material; não há, pois, harmonização entre o imediatismo eficaz da medida provisória e o “criterioso processo elaborativo próprio de uma lei complementar em face da necessidade de *quorum* privilegiado de votantes (maioria absoluta) na Casa Legislativa (art. 69 da CF)” (2017, p. 80, grifo no original).

Ademais, compreendida a questão da medida provisória com força de lei em matéria tributária, importa ressaltar outro ponto importante no que tange ao princípio da legalidade. Partindo-se do entendimento de que todos os elementos constantes no artigo 97 do CTN devem estar contidos na lei que tributa e, considerando-se que o princípio da tipicidade tributária mantém correlação direta com o princípio da legalidade, faz-se mister transcrever o seguinte entendimento trazido por Sabbag, a partir das palavras de Coêlho: “A tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa” (2001 apud SABBAG, 2017, p. 69).

Reitera-se, nesse contexto, ainda acompanhando Sabbag, (2017, p. 69), que a lei não apenas deve tratar de criar, majorar, reduzir ou excluir tributos. Deve também, como tratado anteriormente, cuidar da instituição do fato gerador, da alíquota, da base de cálculo, do sujeito passivo, não podendo, pois, deixar tal competência para atos infralegais.

Por oportuno ainda, cabe elucidar, seguindo o entendimento de Carrazza (2013, p. 337-362), que, para o bem aplicar das leis tributárias, essas devem ser claras. Se houver obscuridade, irá dificultar a sua aplicação. Como toda lei, a tributária, para que passe a vigorar e tenha eficácia (respeitando o princípio tributário da anterioridade), deve passar pelo processo legislativo até ser promulgada, passando, assim, por todas as fases: de iniciativa, de deliberação, de sanção, de promulgação e, por fim, pela fase de publicação.

Diante do exposto, ressalta-se a importância da apreciação técnica jurídica ao serem criadas as leis. As normas tributárias precisam, pois, ser claras para que se facilite ao contribuinte a compreensão de como deve comportar-se diante delas.

---

<sup>13</sup> Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. [...] § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

### 2.2.3 Princípio da isonomia

Ao se estudar a isonomia, para melhor compreendê-la, é necessário que se aborde também a igualdade. Entretanto, ressalta-se que, embora alguns autores refiram-se tanto a uma como a outra, genericamente, como sendo um único princípio, cabe distingui-las. Assim, seguindo o entendimento doutrinário que analisa a igualdade e a isonomia distintamente, observa-se que, embora sejam categorias decorrentes de princípios que se correlacionem, cada uma tem suas especificidades.

Nesse sentido, Bastos esclarece que a *igualdade* a que se refere o artigo 5º da Constituição Federal, como direito fundamental, a qual consiste em dizer que todas as pessoas, perante a lei, são iguais, sendo vedada qualquer discriminação, trata-se de uma igualdade formal, e, ao lado dela há a igualdade material que consiste na vedação de distinções referentes a peculiaridades como etnia e sexo, por exemplo. Assim, todos merecem ser tratados de forma igual perante a lei em “igualdade de condições no plano fático”. Porém, muitas vezes acontece que, para garantir essa igualdade de condições no plano fático, se torna necessária uma discriminação formal, legal, evidenciando-se que nem todos são iguais no plano material. É nesse momento, segundo o autor, que ocorre a dissociação entre isonomia e igualdade (BASTOS, 2011, P.1).

Observa-se que a isonomia, que é o princípio ora em estudo, encontra-se prevista, além de em outros dispositivos constitucionais, no artigo 150, inciso II, como princípio de Direito Tributário, que veda ao Estado instituir tratamento desigual aos contribuintes que se encontrem em situação de equivalência. Ressalta-se, nesse contexto, que a isonomia não trata apenas da igualdade formal; cuida, porém, para que, além de que se dê tratamento igual aos que se encontram em situação de igualdade, ao mesmo tempo, aos que se encontram em situação diferente ou desigual seja dado o tratamento adequado a sua desigualdade. Note-se, assim, que o princípio da isonomia visa a evitar prejuízo ou constrangimento àqueles que se encontram em situação de desigualdade perante aos demais.

De acordo com Campos, o princípio da isonomia “é, de todos os nossos princípios constitucionais, o mais importante”. Reconhece Carrazza, que todos os demais princípios que estão na Constituição “estão a serviço da isonomia” e, ainda, que a legalidade “é a morada da isonomia”. Com ênfase, o autor ressalta, reafirmando as palavras de outros doutrinadores que a isonomia não está apenas contida no texto da Constituição; ela “é o próprio texto constitucional” (1956 apud CARRAZZA 2013, p. 481) .

Assim, partindo-se do entendimento de que a legalidade seja a “morada da isonomia”, resta compreendido que toda lei ao ser editada deve conter, inserido nas suas proposições, o princípio da isonomia. Ou seja, em matéria tributária, assim como somente pode ser criado um tributo por meio de lei, essa previsão legal deve estar de acordo com o princípio da isonomia.

Nessa esteira, Carrazza ressalta que, ao dizer-se que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”, significa que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei igualitária”, ou seja, lei que seja editada de acordo com a isonomia (2013, p. 881).

Entende-se, assim, que não é isonômico ser criada uma lei que remeta os contribuintes que se encontram em pé de igualdade a tratamento diferenciado; da mesma forma, estar-se-á ferindo o princípio, se for criada uma lei que remeta os que não se encontram em situação de igualdade a tratamento igual aos demais.

No que tange à isonomia, Amaro, num primeiro momento, procura esclarecer que tudo o que estiver previsto em uma determinada lei faz com que qualquer pessoa que se enquadre na hipótese descrita fique “sujeita ao mandamento” daquela lei. Observa que, até esse ponto, o princípio da isonomia é direcionado ao “aplicador da lei” e consiste em que, se determinada norma estiver redigida de tal forma, não há que se falar em aplicá-la de modo diferente a quem nela se enquadre, ou seja, todos são iguais perante a lei. Por conseguinte, num segundo momento, o autor analisa o princípio da isonomia direcionado ao “legislador” e observa, nesse sentido, que a este é vedado que “dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes” (2014, p. 160).

Com efeito, entende-se que ao aplicador da lei não é permitido dar a ninguém tratamento diferenciado do que nela estiver previsto. Quanto ao legislador, a esse recai a responsabilidade de não prever na lei tratamento diferenciado aos que se encontram em situações equiparadas ou de igualdade.

Nessa mesma linha de entendimento, Sabbag (2017, p. 138) observa que, no plano doutrinário, existem duas facetas ou dimensões, referentes à igualdade e à desigualdade entre as pessoas, que devem ser levadas em conta em relação ao princípio da isonomia: a igualdade perante a lei e a igualdade na lei (ou através da lei). Nesse sentido, assim leciona o autor:



A igualdade perante a lei [...] [é] a faceta da isonomia dirigida aos aplicadores do Direito, que deverão isonomicamente destinar a norma a todos aqueles que realizarem a conduta descrita na hipótese legal, sob pena de se atentar contra a legalidade e, decorrencialmente, contra a isonomia. [...] A igualdade na lei (ou através da lei), por sua vez é diferente dimensão da isonomia, que se volta ao legislador, a fim de que este institua a norma com respeito ao imperativo concorrente de que *os iguais deverão ser igualmente tratados, os desiguais, na medida de suas dessemelhanças, deverão diferentemente sê-lo* (2017, p. 138 – grifos no original).

Assim sendo, quanto às dessemelhanças, o autor observa que o Estado deve, através do legislador, reconhecer “diferenças reais” valendo-se da razoabilidade, podendo, assim, legislar abrindo discriminação desde que esta se mostre como, racionalmente, tolerável.

No tocante ao princípio da isonomia no Direito Tributário especificamente, Sabbag ressalta que, o reconhecimento pelo princípio da isonomia tributária de que é vedado ao Estado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação de equivalência consiste em defesa do cidadão contra o arbítrio do Estado. Assim sendo, também aqui se configura a “isonomia na lei (ou através de lei)” (2017, p. 140).

Com efeito, observa-se que, no caso das dessemelhanças, identifica-se a segunda faceta, a “igualdade na lei”. Ou seja, aquela que se volta ao legislador, no sentido de que este deverá, ao instituir a lei, dar tratamento igual às situações iguais ou equivalentes.

Amaro menciona a lição clássica de que a isonomia consiste em “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade”, com o intuito de identificar quem são os iguais e quem são os desiguais. Nesse sentido, procura esclarecer qual desigualdade “faculta” e qual desigualdade “obriga” a discriminação:

[...] além de saber qual desigualdade que *faculta*, é imperioso perquirir a desigualdade que obriga a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de dessemelhança, sobre decorrer do próprio enunciado do princípio da isonomia, pode ser exigido por outros postulados constitucionais, como se dá, no campo dos tributos, à vista do princípio da *capacidade contributiva*, com o qual se entrelaça o enunciado constitucional da igualdade. Deve ser diferenciado (com isenção ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica (2014, p. 160, grifo no original).

O autor afirma o que já se observou anteriormente em relação ao tratamento isonômico que deve ser dado às desigualdades. E atrela, ainda, o entendimento diretamente ao campo da tributação, vinculando o princípio da isonomia ao princípio tributário da capacidade contributiva e a outras situações que mereçam tratamento diferenciado.

Segundo Weichert, relacionada à isonomia, a capacidade contributiva “poderá sofrer interação com outros valores, não só econômicos como sociais, postos também no plano constitucional, passíveis de serem alcançados por meio de um tratamento tributário diferenciado” (2000, p. 252). Dessa forma, o autor refere como preceitos constitucionais indicativos de valores justificadores do afastamento ou da mitigação da capacidade contributiva como elemento de *discrimen* na fixação da carga tributária e que, desse modo, poderiam fundamentar a concessão de isenções, os direitos sociais, e exemplifica com “o caso das isenções de imposto sobre a renda concedidas a portadores de algumas doenças crônicas (AIDS, cardiopatias, ...)” (2000, p. 252).

Com efeito, evidencia-se, conforme mencionado no início do estudo sobre o princípio da isonomia, ao se invocar as palavras de Carrazza, que todos os demais princípios que estão na Constituição “estão a serviço da isonomia”. Ou seja, nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva encontra-se à disposição para que, por meio deste, se aplique a isonomia a determinado caso concreto, e que também seja aplicado o princípio isonômico a outros casos que mereçam tratamento fiscal ajustado, .

Importa ressaltar, que, quando em relação a uma determinada situação não houver possibilidade de ser aplicado o princípio da *isonomia perante a lei* vigente, devido à interpretação literal que deva ser dada à legislação tributária, faz-se necessária a atuação do Judiciário, por meio de seus órgãos superiores. Também se faz imprescindível que o legislador atue no sentido de que tal legislação seja revista e revogada ou alterada, para que possa, assim, vir a ser reconhecida a *isonomia na lei (ou através da lei)*, conforme estudado.

Assim, reforçando todo o antes exposto, cabe observar que Carrazza ressalta que o próprio artigo 5º do texto constitucional “ao proclamar que todos são iguais perante a lei”, está a interditar a arbitrariedade do Estado inclusive em matéria tributária (2013, p. 484). Nesse contexto, faz-se notar que o princípio da isonomia visa a garantir uma tributação justa, decorrente da ideia de justiça.

Por fim, compreende-se que o princípio da isonomia, correlacionado ao da legalidade, encarrega-se de nortear a aplicação do Direito Tributário. Nesse sentido, pode-se dizer que há uma interdependência dos demais princípios constitucionais atrelados ao Direito Tributário com o da isonomia. E tal interdependência, torna-se ainda mais necessária para que prevaleça o princípio da segurança jurídica no que se trata da isonomia perante a lei, e para que prevaleça a razoabilidade no que diz respeito à isonomia na lei (ou através da lei).

#### 2.2.4 Princípio da capacidade contributiva

Além dos princípios do artigo 150, ao longo do texto constitucional, outros princípios de Direito Tributário são encontrados. Um deles é o princípio da capacidade contributiva, que, conforme entendimento doutrinário e já mencionado em ponto de estudo anterior, decorre do princípio da isonomia. Entretanto, com este não se confunde.

Segundo Sabbag, o princípio da capacidade contributiva é considerado uma forma de se instrumentalizar o princípio da isonomia. Nesse sentido, alguns doutrinadores o consideram, em relação à isonomia, decorrente ou *corolário*; outros, o veem como um *subprincípio*. Mas, independentemente de classificação de que deriva, o que importa é que trata-se de uma extensão do princípio da isonomia e com este se entrelaça, com a projeção de contribuir com a *justiça fiscal* (2017, p. 166, grifo no original).

O princípio da capacidade contributiva encontra-se previsto no artigo 145, § 1<sup>o</sup><sup>14</sup> da Constituição de 1988, que prevê que o contribuinte deve pagar tributo de acordo com a sua capacidade econômica. Nesse contexto, observa-se que o aludido preceito faz menção aos impostos e não aos demais tributos. Todavia, Sabbag (2017, p. 168) afirma que a doutrina e a jurisprudência vêm entendendo que a capacidade contributiva também deve ser considerada em relação às taxas e às contribuições sociais e corporativas.

Importa observar que a capacidade econômica, além de estar abarcada pelo princípio da isonomia, também mantém estreita relação com outros postulados: o caráter pessoal (ou personalização), a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade (AMARO, 2014, p. 165).

Quanto ao caráter pessoal, o legislador, ao criar a norma abstrata, deve estruturá-la de acordo com um “modelo de incidência” que, ao ser aplicada, para fins de quantificação do valor do imposto, permita que sejam levadas em consideração características do contribuinte, tais como número de dependentes e despesas médicas (AMARO, 2014, p. 166).

No tocante à proporcionalidade, Carrazza demonstra que ela se encontra em atrito com o princípio da capacidade contributiva, porque acaba fazendo com que pessoas que detêm menor poder econômico acabem pagando impostos com as mesmas alíquotas daqueles pagos pelas pessoas economicamente mais fortes. Observa que “é claro” que, por

---

<sup>14</sup> Art.145 [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

exemplo, um contribuinte que possui um carro de menor valor econômico irá pagar menos IPVA do que aquele que possui um carro de valor econômico maior. Entretanto, ressalta que isso está a desatender o princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando em proporção o mesmo imposto (2013, p. 100-101).

Quanto à progressividade das alíquotas tributárias, Carrazza entende que ela em nada se atrita com o princípio da capacidade contributiva, pois “é o melhor meio” de, em relação aos impostos, serem afastadas as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Constitucional. Pela progressividade, quanto mais patrimônio ou renda o contribuinte tiver, maior será a alíquota (segundo limites tabelados) do imposto (2013, p. 100).

Quanto à seletividade relacionada à capacidade contributiva, leciona Carrazza que:

*Evidentemente, o princípio da seletividade tem por escopo favorecer aos consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS. Daí ser imperioso que sobre produtos, mercadorias e serviços essenciais haja tratamento mais brando, quando não total exoneração tributária, já que em relação a eles, o adquirente em rigor não tem liberdade de escolha (2013, p. 111, grifo no original).*

O autor demonstra que, pela essencialidade de certos produtos, mercadorias e serviços ao consumidor, para que estejam de acordo com o princípio da capacidade contributiva, devem ou podem ter caráter de imposto seletivo, como é o caso do IPI<sup>15</sup> e do ICMS<sup>16</sup>, respectivamente. Ou seja, deve o IPI e pode o ICMS ter alíquotas diferenciadas, considerando-se que a essencialidade dos produtos e dos serviços estará diretamente ligada à sua utilização por parte da população, e quanto mais básico e necessário for o produto ou serviço, um maior número de pessoas necessitará dele e por isso sua alíquota deverá ser mais baixa ou até haver desoneração.

Ademais, a medida da capacidade contributiva, segundo o entendimento doutrinário, pode apresentar-se sob diferentes aspectos. Dependendo a qual imposto estiver sendo atrelada, pode ser aferida em relação à renda, ao patrimônio ou ao consumo de bens e serviços.

<sup>15</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados. [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto.

<sup>16</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.[...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

### 2.2.5 Princípio da razoabilidade

A razoabilidade, não menos importante do que os princípios já estudados no presente trabalho, também exerce sua função no Direito Tributário. Entretanto, observa-se que não se trata de um princípio, apenas. Trata-se, pois, segundo Ávila (2012, p. 488), de uma norma que dá sustentação à aplicação de princípios e de regras e é denominada de postulado. Afirma o autor que assim é chamado porque não se situa no nível das normas objeto de aplicação; situa-se num “metanível”, que fornece critérios para a aplicação de outras normas.

Segundo Machado, cada vez mais nos últimos anos, os juristas vêm se convencendo de que o formalismo jurídico do Direito é insuficiente para alcançar o objetivo essencial desse. Segundo o autor, o elemento formal da norma sempre permite duas ou mais interpretações, impondo, desse modo, “a consideração valorativa capaz de pontar soluções inspiradas nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, que apontam para o ideal de justiça” (2014, p. 120).

Note-se que, como princípio a ser utilizado para interpretações que dependem de juízo de valoração, paralelamente ao princípio da razoabilidade, também se encontra o princípio da proporcionalidade, sobre o qual será tratado na sequência. Nesse sentido, cabe ressaltar que, embora alguns autores se refiram a ambos do mesmo modo, esses não devem se confundir; apenas, se complementar.

Segundo Ávila (2012, p. 488 e 489), como postulado que rege a aplicação de regras e princípios, a razoabilidade, tecnicamente, pode ser classificada de quatro formas, dependendo da sua utilização: razoabilidade-equidade, razoabilidade-congruência, razoabilidade-equivalência e razoabilidade-coerência.

A razoabilidade-equidade exige a harmonização da norma geral com o caso individual. Essa harmonização deve ocorrer tanto para mostrar a perspectiva pela qual a norma deve ser aplicada como para mostrar as hipóteses decorrentes das especificidades do caso concreto às quais a norma não se enquadra (ÁVILA, 2012, p. 487-492).

A razoabilidade-congruência, ainda de acordo com o entendimento de Ávila, para ser empregada, “exige uma vinculação da norma com o mundo ao qual ela faz referência” (2012, p. 488-498). Ou seja, para haver razoabilidade com base na congruência, é necessário que a norma tenha relação com as suas condições externas de aplicação. Isso pode ocorrer tanto buscando um suporte com base no que é vivenciado normalmente como

considerando necessária uma relação de conformidade entre o critério escolhido para diferenciar e a medida que é adotada.

A razoabilidade-equivalência, segundo o mesmo autor, “exige uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona”. Se comparado à exigência de congruência, esta exige uma relação entre meio e fim, enquanto que a equivalência exige uma relação entre critério e medida. Não há “qualquer relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, meio e um fim, como é o caso do princípio da proporcionalidade. Há, isto sim, uma relação entre duas *grandezas*” (2012, p. 488-499, grifo no original).

A razoabilidade-coerência, por sua vez, segundo Ávila, “exige uma relação de coerência interna entre os elementos das regras jurídicas”. Ou seja, não permite que se aplique uma norma em que não haja consistência entre os seus elementos jurídicos, proibindo, assim, que se editem normas que apresentem contrariedade em si mesmas ou que não tenham sentido prático (2012, p. 488-500).

Nesse contexto, Walter, refere o entendimento de Bastos de Souza, que afirma que o princípio da razoabilidade compreende a análise de coerência dos atos jurídicos e, além disso, “a verificação de se esses atos foram editados ou não com relevância a todos os princípios e normas componentes do sistema jurídico a que pertencem”, ou seja, se há obediência desses atos ao esquema de prioridades adotados pelo próprio sistema (2008, apud WALTER, 2017, p. 6).

Ainda com relação à aplicação da razoabilidade, o Supremo Tribunal Federal, como uma espécie de parâmetro interno, de controle da aplicação do princípio da isonomia, tem utilizado o “postulado” da razoabilidade. O entendimento do órgão consiste em que, ao se utilizar a razoabilidade para a aplicação de outros princípios, estar-se-á afastando a utilização de distinções arbitrárias (ÁVILA, 2012, p. 495).

No tocante à aplicação do postulado pelos tribunais superiores, também Walter afirma que a razoabilidade vem sendo amplamente utilizada como parâmetro para aferir a “constitucionalidade dos atos estatais e vetor hermenêutico de análise das colisões entre direitos para a neutralização dos abusos do poder público contra os direitos fundamentais do cidadão em situações de incidência tributária indevida” (2017, p. 6).

Percebe-se, portanto, conforme tais observações, e ressaltando o entendimento também de Machado (2014, p. 120), que os juristas, e além deles os tribunais superiores, vêm entendendo que a regra jurídica na área tributária não pode ser considerada suficiente em si mesma. Há a necessidade de que haja, muitas vezes, maior “raciocínio jurídico, ou

lógico-jurídico” diante da insuficiência do elemento formal constante na norma positivada. Assim, para isso, está o princípio ou postulado da razoabilidade, acompanhado do proporcionalidade, sobre o qual se abordará na sequência.

#### 2.2.6 Princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade, como referido anteriormente, para alguns doutrinadores, confunde-se ou assemelha-se ao da razoabilidade. Entretanto, ambos possuem especificidades próprias, apesar de se identificarem em diversos pontos, dependendo do sentido em que estejam sendo referidos.

Nesse sentido, observa Machado (2014, p. 122) que a razoabilidade é uma “diretriz da razão humana”, por funcionar como um critério que orienta a escolha de uma interpretação, entre as várias que compõem o quadro ou moldura de interpretações possíveis, a que se reportava Kelsen. Assim, deve ser utilizada como um princípio que busca a realização da justiça.

No tocante ao princípio da proporcionalidade, o mesmo autor também o define como “um princípio de justiça”. Assim, observa e faz referência a que esse princípio está expressamente previsto na Constituição Federal. E esclarece que se encontra na Carta Constitucional “como o primeiro dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil *construir uma sociedade livre, justa e solidária*” (2014, p. 122, grifo no original).

Para Ávila, a proporcionalidade, assim como a razoabilidade, deve ser entendida como um postulado e não apenas como um princípio. Destaca o autor que, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a exigência da aplicação de tal postulado “decorre do princípio do Estado de Direito (art. 1º) e dos direitos fundamentais (art. 5º)” (2012, p. 472).

Carrazza, por sua vez, apesar de não fazer menção no sentido de diferenciar os dois princípios, entende que o princípio da proporcionalidade no campo tributário, impõe que o Estado busque o melhor modo de exigir que o contribuinte cumpra seus deveres tributários, sem que venha a acarretar ônus excessivo e nem ferir valores consagrados na Constituição Federal. Nesse sentido, segundo o autor, deve haver racionalidade na aplicação das normas tributárias, ainda que por meio de lei, e quanto mais de atos administrativos *lato sensu*. Assim, mesmo que seja com o intuito de buscar a melhor arrecadação fiscal, a extensão e a intensidade não podem ser desmedidas a ponto de inviabilizarem ou dificultarem as atividades do contribuinte (2013, p. 560-561).

Note-se que, embora o autor utilize-se da expressão “racionalidade” para o princípio da proporcionalidade, enquanto, para Machado, a racionalidade compõe o princípio da razoabilidade. Ainda assim, apesar de entender como um único princípio, o que prevalece é a ideia de justiça. Ou seja, Carrazza, ao mencionar a racionalidade, refere-se que deve haver “*justa proporção*” entre o ônus a ser suportado pelo contribuinte e o fim arrecadatório a ser alcançado pelo Estado (2013, grifo no original).

Assim, também importa observar o entendimento de Sabbag (2017, p. 189-190), que se refere à proporcionalidade como uma técnica. Uma técnica no sentido de ser obtida, para fins de cálculo de um imposto, pela aplicação de uma alíquota única (fixa) sobre uma base de cálculo variável. Nesse sentido, Sabbag afirma que o Brasil está muito longe ainda de “alcançar a meta de uma tributação justa, aliada a um racional sistema tributário”. O autor assim se refere exemplificando que uma mesma alíquota (fixa) de IPTU, por exemplo, aplicada sobre uma base de cálculo (variável), se comparado o valor pago pelo proprietário de uma mansão e o valor pago pelo proprietário de uma casa na favela, aquele estará pagando proporcionalmente menos do que esse, considerando o grau da riqueza de cada um. E, isso faz com que, dessa forma, seja ferido o princípio da capacidade contributiva.

Ávila (2012, p. 398) também reconhece que a aplicação do postulado da proporcionalidade tem, como mandamento constitucional, grande significado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Entretanto, observa o autor que a fundamentação dada pelo órgão, ao invés de ser clara, é ambígua. Dessa forma, essa ambiguidade faz com que a falta de fundamentação expressa impeça o conhecimento da justificação e, conseqüentemente, o seu controle.

Com efeito, o mesmo autor entende que a proporcionalidade pode ser utilizada tanto para controlar a atividade do Poder Legislativo, quanto a do Poder Executivo. O que deve ser observado, tanto pelo legislador como pelo procedimento administrativo é que exista uma relação de causalidade entre um meio e um fim externo, levando-se em conta medidas de adequação, de necessidade e de proporcionalidade em sentido estrito. Nesse sentido, em relação à medida que deve avaliar a proporcionalidade em sentido estrito, impõe-se que se proceda uma comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais (2012, p. 399).

Como se pôde perceber no estudo do presente capítulo, os princípios de Direito Tributário tais como a legalidade, a isonomia e a capacidade contributiva, paralelamente às demais normas tributárias, integram o Sistema Tributário Nacional. Como visto, além



desses, para o estudo do presente trabalho, abordou-se, primeiramente, com ênfase, o superprincípio da segurança jurídica, e, posteriormente, os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade. Assim, no capítulo seguinte, partindo de uma breve abordagem acerca do Direito Tributário brasileiro, analisar-se-ão os métodos de interpretação e os meios de integração da norma tributária, e tecer-se-á um estudo acerca da visão monocular, que integra o tema ora em estudo.

### **3 DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA E A VISÃO MONOCULAR**

No presente capítulo, discorrer-se-á, num primeiro momento, de modo geral, acerca do Direito Tributário brasileiro e sua previsão constitucional. Em seguida, proceder-se-á uma análise referente ao que tange à interpretação da norma tributária, assim distinguindo-se interpretação em sentido estrito e integração da norma tributária. E, como terceiro tópico do capítulo, buscar-se-á compreender o que é a visão monocular e as limitações de quem com ela convive.

#### **3.1 O Direito Tributário brasileiro**

A Constituição Federal de 1988 reconheceu a autonomia do Direito Tributário ao tratar da organização político-administrativa do Estado em seu artigo 24, inciso I<sup>17</sup>, que atribui competência concorrente à União, aos Estados e ao Distrito Federal para que legislem sobre Direito Financeiro, Penitenciário, Econômico e Urbanístico e, também, sobre Direito Tributário. Nesse sentido, o artigo 30<sup>18</sup> da Carta determina que também aos Municípios cabe criar seus tributos. Percebe-se que a Carta Constitucional, ao reconhecer a autonomia dos entes da Federação, atribui-lhes competência para que, por meio de leis infraconstitucionais, possam criar e extinguir seus tributos.

Ainda, no que se refere ao texto constitucional, importa observar que o Título VI, ao tratar “Da Tributação e do Orçamento”, nos artigos 145<sup>19</sup> e seguintes, além de atribuir aos entes da Federação competências para tributar, também cuidou de discriminar espécies tributárias. E, além das espécies, mais adiante, cuidou da limitação ao poder de tributar do Estado em relação ao contribuinte, por meio de princípios, que orientam como tributar, e de imunidades, que tratam do que não pode ser tributado, conforme estudado no capítulo anterior.

---

<sup>17</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico.

<sup>18</sup> Art. 30. Compete aos Municípios: [...] III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei.

<sup>19</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir [...] tributos.

### 3.1.1 Definição e objeto do Direito Tributário

Na definição da ciência que cuida da arrecadação de receitas dos entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, destacam-se na doutrina alguns conceitos semelhantes e cuja diferença são apenas alguns termos. Porém, cuidadosamente, todos trazem a essência do que, de fato, expressa ser o Direito Tributário.

Segundo Jardim, “o direito tributário é o ramo didaticamente autônomo do direito, formado pelo plexo harmônico dos princípios e normas jurídicas que disciplinam direta e indiretamente os planos da instalação, existência e extinção da obrigação tributária” (2011, p. 39). Percebe-se que o autor cuida de ressaltar a autonomia do Direito Tributário e menciona o seu poder de gerar, disciplinar e fazer cessar a obrigação de tributar. Ainda, o autor esclarece que o controle da obrigação de tributar se dá de forma direta e indireta através de normas e de princípios decorrentes dessa autonomia.

Na mesma esteira, Amaro colabora de forma sucinta em sua definição, esclarecendo que o Direito Tributário, ao abranger um conjunto de normas e de princípios, proporciona que se criem, fiscalizem e arrecadem tributos, assim se expressando: “Preferimos, por amor à brevidade, dizer que o direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária” (2014, p. 24).

Sabbag, por sua vez, além de fazer menção à autonomia do Direito Tributário quanto a criar, fiscalizar e arrecadar tributos, também o identifica como ramo do direito público e resalta a relação jurídica existente entre o Estado e o contribuinte. Nesse sentido, define-o como uma “ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo ‘Estado versus contribuinte’, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos”. Ainda, para simplificar, o autor resume que “o Direito Tributário comporta o conjunto de normas que regulam o comportamento das pessoas de direcionar dinheiro aos cofres públicos” (2017, p. 41).

Nesse sentido, diante de tais definições e, partindo do entendimento de que o Direito Tributário é um ramo do direito público que tem autonomia e é embasado em normas e princípios que o regem, em breves palavras, pode-se defini-lo como uma ciência jurídica autônoma que visa a estabelecer, através de leis e de princípios, normas que atribuem ao cidadão o dever de contribuir com o Estado a partir de determinado fato gerador que lhe impõe o dever de tributar e, ao Estado o poder de exigir tributos.

Cabe, ainda, seguindo a ideia de definição, observar que o Direito Tributário tem por objeto o tributo. Este, por sua vez, encontra-se conceituado no artigo 3º do Código Tributário Nacional e pode ser definido como uma prestação que deve ser paga em dinheiro compulsoriamente ao Estado em decorrência de uma aquisição, de uma situação ou de uma renda, porém, não com natureza de sanção, e que deve ser instituída através de lei. Logo, conforme se pode perceber, tributo, como objeto do Direito Tributário, abarca alguns elementos-chave que assim convém elencar: pecúnia, compulsoriedade, não sancionatoriedade, instituição através de lei.

Nesse sentido, Amaro, ao interpretar a definição do CTN, em sucinta explanação, assim esclarece:

Esse conceito quis explicitar: a) o caráter *pecuniário* da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a *compulsoriedade* dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a *vontade* das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária [...]; c) a natureza *não sancionatória* de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos e não de tributos; d) a *origem legal do tributo* [...], repetindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; a natureza *vinculada* (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo (2014, p. 40-41, grifo no original)

Nessa mesma linha de raciocínio, no tocante ao tributo, Sabbag (2017, p. 419), objetivamente, assim define: “O tributo é prestação pecuniária; é compulsório; é instituído por meio de lei; não é multa; é cobrado mediante lançamento”. Ainda, referente ao que diz respeito à prestação pecuniária, que, apesar de haver “certa redundância” no texto do artigo 3.º do CTN, na expressão ‘prestação pecuniária’, o que se objetivou foi deixar claro que essa prestação não pode ser em bens ou em serviços; mas sim, em pecúnia (SABBAG, 2015, cap. 3.1).

Note-se, portanto, que o tributo, além de ser uma obrigação compulsória perante o Estado que deve ser paga em moeda e que não se aplica em situações sancionatórias, também deve ser instituído através de lei. Nesse sentido, pode-se dizer que o tributo, como objeto do Direito Tributário, está presente na regularização das relações fisco-contribuinte, bem como no poder de tributar do Estado.

### 3.1.2 Espécies de tributos na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal, em seu artigo 145<sup>20</sup>, assim como o Código Tributário Nacional, no seu artigo 5<sup>o</sup><sup>21</sup>, fazem menção a três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Todavia, além dessas, compõem o Sistema Tributário brasileiro, com previsão constitucional no artigo 148<sup>22</sup> e no artigo 15<sup>23</sup> do Código Tributário, os empréstimos compulsórios, e ainda, com previsão no artigo 149, “caput”<sup>24</sup> e § 1<sup>o</sup><sup>25</sup>, bem como nos artigos 149-A<sup>26</sup>, 177, § 4<sup>o</sup><sup>27</sup> e 195, § 4<sup>o</sup><sup>28</sup>, as contribuições especiais, com suas subdivisões.

Amaro (2014, p. 50) observa que a Constituição tratou apenas de arrolar as espécies tributárias, e não de classificá-las. Dessa forma, os doutrinadores encarregaram-se de o fazer. Porém, o fazem com fundamento em teorias divergentes.

Segundo Sabbag, alguns doutrinadores são adeptos a uma teoria tripartida, classificando como espécie apenas os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, considerando que as demais (empréstimo compulsório e contribuições especiais), estariam

<sup>20</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>21</sup> Art. 5<sup>o</sup>. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

<sup>22</sup> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, ‘b’.

<sup>23</sup> Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios: I - guerra externa, ou sua iminência; II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

<sup>24</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195 [...] § 6<sup>o</sup>, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

<sup>25</sup> Art. 149 [...] § 1<sup>o</sup> Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

<sup>26</sup> Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

<sup>27</sup> Art. 177. [...] § 4<sup>o</sup> A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: a) diferenciada por produto ou uso; b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b; II - os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

<sup>28</sup> Art. 195 [...] § 4<sup>o</sup> A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

inseridas nas primeiras. Outros, dentre eles Amaro, aderem a uma teoria quadripartida, classificando os tributos em quatro espécies, quais sejam: impostos, taxas (nas quais estaria inserida a contribuição de melhoria), contribuições especiais (sociais, econômicas e corporativas) e empréstimos compulsórios. Outra corrente doutrinária, hoje predominante e acolhida pelo Supremo Tribunal Federal, consiste em uma classificação pentapartida, ou seja, são cinco as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (SABBAG, 2017, p. 442-446).

Nesse contexto, abordar-se-ão, de forma sucinta, as cinco espécies, passando-se, em seguida, a estudar mais pormenorizadamente os impostos, que são objeto do presente estudo.

#### a) Impostos

Quanto aos impostos, o texto constitucional ao arrolar as espécies de tributos no artigo 145, quando atribuiu competência aos entes federados para que os instituassem, apenas deteve-se a fazer menção à espécie em si, sem maiores definições. Adiante, porém, tratou de separar especificamente quais impostos são de competência da União, dos Estados membros, dos Municípios e do Distrito Federal, o que será estudado logo à frente.

#### b) Taxas

No tocante às taxas, a Carta Constitucional, já ao atribuir competência aos entes da Federação para que as instituassem, definiu em que essas consistem. Logo, pela redação constitucional do artigo 145, compreende-se que são tributos que decorrem do exercício do poder de polícia do ente federado em relação ao contribuinte, ou, ainda, da disponibilização ao contribuinte de um serviço público, específico e divisível.

#### c) Contribuição de melhoria

Relativamente à contribuição de melhoria, da mesma forma, o artigo 145 do texto constitucional, ao arrolar a espécie, atribuiu competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para que a instituassem e definiu em que essa consiste. Assim, compreende-se que tal tributo decorre de obras públicas realizadas pelo poder público instituidor da espécie tributária, por meio das quais o contribuinte obtém melhoramentos que proporcionam maior valorização a um bem particular.

#### d) Empréstimos compulsórios

No que tange aos empréstimos compulsórios, importa fazer menção que se encontram previstos na Constituição, no artigo 148. São de competência privativa da União

e devem ser instituídos por lei complementar em situações excepcionais, quando se fizerem necessárias despesas extraordinárias, em casos de guerra ou de calamidade pública, ou ainda para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

#### e) Contribuições especiais

As contribuições especiais, segundo o artigo 149, “caput”, da Carta Constitucional, podem ser classificadas, num primeiro momento, em três subespécies: contribuições sociais, contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e contribuições de intervenção no domínio econômico. A subespécie contribuições sociais divide-se ainda em contribuições sociais gerais e contribuições sociais da seguridade social – artigo 195, § 4º CF – e essa em: da previdência – artigo 149, §1, da assistência social e da saúde. Como quarta subespécie das contribuições especiais, tem-se, ainda, a contribuição para custeio de serviço de iluminação pública, que pode ser instituída pelos Municípios e pelo Distrito Federal, seguindo a redação do artigo 149-A da Constituição Federal.

Assim, de forma sintética, buscou-se compreender quais espécies de tributos compõem o Sistema Tributário Nacional. Em seguida, buscar-se-á melhor estudar os impostos, que são a espécie que integra parte do objeto da presente pesquisa, que visa a analisar a possibilidade ou não de isenção aos portadores de visão monocular.

### 3.1.3 Os impostos e as competências tributárias

Ao buscar uma melhor compreensão acerca dos impostos, passa-se a estudá-los seguindo o entendimento de Sabbag, que assim leciona: “Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio (art. 16 do CTN)” (2015, cap. 4). Sob esse viés, compreende-se que se trata de um tributo não vinculado a nenhuma atividade do Estado, mas, sim, relacionado diretamente ao contribuinte quanto a um fato que o gera, e que pode decorrer de uma situação ou da disposição de patrimônio por parte do contribuinte.

Em outras palavras, o fato gerador do imposto configura-se como “uma situação” referente à qual o contribuinte é que está diretamente vinculado, situação essa que pode ser, dentre outras, uma aquisição de renda ou uma prestação de serviço. (AMARO, 2014, p. 52). Logo, nessa linha de raciocínio, evidencia-se que o imposto tem a ver com renda,

patrimônio, atividade, enfim, tem a ver com alguma situação relacionada ao contribuinte e não a qualquer atividade do Estado. Por isso, entende-se que o fato gerador do imposto está desvinculado do Estado e relacionado diretamente ao contribuinte. Para Carrazza, “o imposto [...] sempre tem por hipótese de incidência ou um comportamento do contribuinte, ou uma situação jurídica na qual ele se encontra” (2013, p. 603).

Sabbag ressalta que os impostos encontram-se previstos na Constituição Federal “de modo taxativo” (2015, cap. 4). Assim, conforme atribuído pelo texto constitucional, cabe:

a) à União, criar os impostos federais (artigo 153 da CF): II - Imposto de Importação (inc. I); IE - Imposto de Exportação (inc. II); IR - Imposto de Renda (inc. III); IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados (inc. IV); IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (inc. V); ITR - Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (inc. VI); IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas (inc. VII); Impostos Residuais (art. 154, I); Impostos Extraordinários (de Guerra) (art. 154, II).

b) aos Estados, criar impostos estaduais (artigo 155 da CF): ITCMD - Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer Bens ou Direitos (inc. I); ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (inc. II); IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (inc. III).

c) aos Municípios, criar impostos municipais (artigo 156 da CF): IPTU - Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (inc. I); ITBI - Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* (inc. II); ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (inc. III).

Por oportuno, após listar os impostos previstos na Constituição, de acordo com as competências para instituí-los, atenta-se para que, como observa Sabbag, independentemente da competência, cabe criá-los, em regra, por “*lei ordinária*”, com exceção ao Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF) e aos impostos residuais (art. 154, I, CF), que devem ser instituídos por “*lei complementar*” (2017, p. 454, grifou-se).

Assim sendo, cabe fazer menção a que, quando se estudarem as isenções tributárias aos deficientes visuais no capítulo seguinte, deter-se-á a três dos impostos listados: um federal – Imposto sobre Produtos Industrializado (IPI) – e dois estaduais – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços (ICMS) e Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).



### 3.2 Interpretação e integração da norma tributária

A interpretação da norma, em sentido amplo, segundo a doutrina, consiste em encontrar a solução para um determinado caso concreto, enquanto que, em sentido estrito, trata-se do significado de uma norma. Entretanto, nem sempre a norma apresenta, em seu sentido estrito, a previsão para que, em sentido amplo, apresente a solução buscada pelo intérprete. Nessas situações, o aplicador da lei encontra-se diante da chamada lacuna. Nesse contexto, quando há lacuna, faz-se mister que a solução para determinados casos se dê por meio da *integração* da norma. Essa, por sua vez, consiste em um meio de integrar o sistema jurídico que se mostra lacunoso, com o objetivo de torná-lo completo.

Assim, a interpretação limita-se a seguir o mandamento da lei em sua plenitude, declarando-lhe o significado e o alcance. Já, a integração não consiste em uma atividade de declaração da norma existente, apenas, mas em atividade que cria, embora esteja esse “processo criativo” diretamente relacionado às normas já existentes (MACHADO, 2014, p. 104-105).

Torres assim leciona:

A grande diferença entre interpretação e integração, portanto, está em que, na primeira, o intérprete visa a estabelecer as premissas para o processo de aplicação através do recurso à argumentação retórica, aos dados históricos e às valorizações éticas e políticas, tudo dentro do sentido possível do texto; já na integração o aplicador se vale de argumentos de ordem lógica, como a analogia e o argumento *a contrario*, operando fora da possibilidade expressiva do texto da norma (2000, p. 34-35).

Nesse sentido, traz-se, para complementar, o entendimento de Coêlho, no sentido de que a interpretação e a integração da norma, embora sejam processos diversos, se interligam. Enquanto a primeira busca compreender a norma jurídica com a finalidade de aplicá-la a um caso concreto, a segunda trata de também aplicar a norma aos casos concretos, mas, por sua vez, aplica aos casos em que a norma é suscitada de dúvidas quanto a sua aplicabilidade relativamente a tais casos, por ser lacunosa (2015, cap. 11.2).

Em síntese, seguindo o entendimento de Machado, observa-se que a *interpretação, em sentido amplo*, consiste na busca da solução para determinado caso concreto por meio da atividade de conhecimento do sistema jurídico, “seja pela aplicação de uma norma mais específica, seja pela aplicação de uma norma mais geral, seja pelo uso dos meios de integração”. Já, a *interpretação, em sentido estrito*, consiste basicamente na busca do significado de uma norma. E, a *integração*, por fim, consiste na identificação de uma

norma que mesmo não tendo sido elaborada para casos como aquele que está para ser resolvido, a ele pode ser ajustado, em face de um critério que o legislador tenha autorizado(2014, p. 106, grifou-se).

### 3.2.1 Interpretação da norma tributária

A interpretação jurídica é sempre tema de grandes debates pelos juristas. Logo, quando diz respeito às normas de Direito Tributário, mais ainda tais debates se intensificam. De antemão, já se atenta para o entendimento de Machado, no sentido de que cada vez mais há um convencimento entre os operadores do direito de que “nenhum dos métodos de interpretação é capaz de oferecer um resultado seguro, objetivo e capaz de evitar fundadas controvérsias” (2014, p. 106).

Acerca da interpretação do Direito Tributário, o Código Tributário Nacional, prevê que incumbe ao Capítulo IV, intitulado como *Interpretação e Integração da Legislação Tributária*, no artigo 107<sup>29</sup>, tratar sobre o tema.

Para Torres, “a interpretação do Direito Tributário não apresenta especificidade que a afaste de outros ramos do Direito” (2010, p. 51). Afirma que a interpretação do Direito tributário é igual a qualquer outra, embora, pois, “tenha particularidades em decorrência da estrutura de suas normas, mas não das especificidades de seus métodos” (2010, p. 52-53). Assim, a interpretação do Direito Tributário, paralelamente à interpretação jurídica em geral, é inserida no conjunto da atividade hermenêutica.

Em complemento, cabe referir o entendimento de Sabbag, no sentido de que o termo “legislação” constante no artigo 107 do CTN deve ser entendido no sentido mais lato possível, conforme consta também no artigo 96 do Código<sup>30</sup>. Assim, segundo o autor, a “legislação tributária”, para fins de interpretação, abarca as fontes primárias (leis em sentido amplo, tratados e convenções internacionais e decretos) e as fontes secundárias (atos normativos secundários ou infralegais) (2017, p. 740-741).

---

<sup>29</sup> Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

<sup>30</sup> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

### 3.2.1.1 Classificação dos métodos de interpretação

Segundo a doutrina, a interpretação de uma lei pode ocorrer de vários modos, a partir da priorização de um aspecto em relação ao outro. Assim, acompanhando o entendimento de Sabbag, procurar-se-á, sucintamente, demonstrar que a interpretação poderá ocorrer conforme: *I – a fonte, II – os meios adequados para sua exegese e III – os resultados da exegese.* (2017, p. 742-745, grifos no original).

Quanto à fonte da lei, a interpretação pode ser autêntica, jurisprudencial e doutrinária: a) autêntica ou legal: é a interpretação que se dá por meio de outra lei. Assim, ocorre quando uma nova lei é instituída para esclarecer lei anterior; b) jurisprudencial ou judicial: é a interpretação que se dá calcada na jurisprudência, ou seja no posicionamento reiterado dos tribunais; c) Doutrinária: é a interpretação que se dá com base nas conclusões dos cientistas do Direito, ou seja, dos estudiosos da Ciência do Direito, da doutrina em si.

Quanto aos meios adequados para a sua exegese, a interpretação pode ser gramatical, lógica, histórica, teleológica, sistemática e evolutiva: a) gramatical: ocorre conforme o texto em estudo. Limita-se aos dizeres da norma em sua literalidade; b) Lógica: analisa-se o que o texto “quis dizer” e não o que está escrito. Procura-se o sentido lógico. Procura descobrir o pensamento da lei; c) histórica: analisam-se as circunstâncias que deram causa à lei, trabalha-se na reconstituição da originalidade da norma; d) teleológica: investiga a finalidade da lei. Na área tributária, busca-se captar a finalidade da lei dentro de cada disposição, em harmonia com o restante da ordem jurídica; e) sistemática: ocorre por meio de um processo lógico-sistemático ou sistêmico. Busca-se a interpretação da lei em consonância com outras leis e com o sistema jurídico como um todo; ..... f) evolutiva: consiste em método específico para a interpretação das normas da Constituição Federal. Está ligada à sistemática da reforma do texto constitucional, em razão de fatores históricos, políticos e sociais, sem mudar seu teor literal.

Quanto aos resultados da exegese, a interpretação pode ser declarativa, extensiva ou restritiva: a) declarativa (também chamada por alguns autores de estrita): é a interpretação que busca somente “declarar” os dizeres do legislador; b) extensiva: busca ampliar o sentido do texto procurando abranger hipóteses semelhantes, por meio de uma interpretação ampliativa. Quando a norma enseja esse meio de interpretação, almeja-se alcançar a *ratio legis*, assim incluindo hipóteses ao campo de incidência da norma; c) restritiva: é oposta a interpretação extensiva ou ampliativa. Detém-se à interpretação literal da lei. Esse método está previsto no Código Tributário Nacional ao tratar da interpretação

literal da lei tributária. Onde a norma enseja esse método de aplicação, sucumbe a interpretação extensiva.

Quanto ao resultado da exegese, traz-se também o entendimento de Amaro que, de forma sucinta, contribui esclarecendo que “conforme o resultado da interpretação, ela costuma ser *extensiva*, *restritiva* ou *estrita*” (2014, p. 235, grifo no original). Assim, segundo o autor, enquanto a interpretação extensiva busca compreender a norma em que a lei tenha “dito menos do que queria dizer”, dando-lhe maior extensão, e a interpretação restritiva busca compreender a norma em que a lei tenha “dito mais do que queria”, restringindo-a, a interpretação estrita, por sua vez, busca definir o conteúdo e o alcance da lei, sem amputações e sem acréscimos (2014, p. 235).

### 3.2.1.2 Princípios gerais de Direito Privado na interpretação tributária

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 109<sup>31</sup> se encarregou de esclarecer que os princípios gerais de Direito Privado também se estendem ao Direito Tributário. Porém, não para fins de efeitos tributários, mas para fins da utilização de seus conceitos e definições, tais como, segundo Sabbag, os conceitos de Direito Civil encontrados no CTN: “obrigação (art. 113); bem imóvel (art. 130); pagamento (art. 157 e seguintes); compensação (art. 170), transação (art. 171); remissão (art. 172) etc” (2017, p. 746).

Nesse sentido, também Amaro observa que os conceitos de Direito Civil, tais como, “a compra e venda, a locação, [...], o empregador, o empregado e o salário tem conceitos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os ‘importou’” (2014, p. 244).

Assim, como observa a doutrina, “o Direito é uno”. Entretanto, o que se evidencia no artigo 109 do CTN consiste em que, de fato, o intérprete do Direito Tributário deve sim valer-se do Direito Privado, não para fins de interpretação; apenas para conceituar e definir o que é que está sendo tributado.

---

<sup>31</sup> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

### 3.2.1.3 Interpretação literal

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 111<sup>32</sup>, apresenta-se determinando que o exegeta deve interpretar “literalmente” a legislação que trata de suspensão ou exclusão de crédito tributário, bem como, outorga de isenção, e também, quando tratar de dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Todavia, importa observar que o aludido artigo é alvo de severas críticas doutrinárias, bem como de entendimentos divergentes.

No que diz respeito à classificação quanto aos “resultados” da exegese, enquanto Sabbag (2017, p. 752) entende que a interpretação literal é uma interpretação restrita; Amaro (2014, p. 235), assim como Coêlho (2015, cap. 11.25), a veem como estrita; Torres, por sua vez, expressa-se no sentido de que o artigo 111 do CTN “seria dispensável”; já, Machado considera o elemento “literal” insuficiente.

Nota-se, assim, que a literalidade a que o intérprete é remetido pelo aludido artigo do Código Tributário Nacional quanto à suspensão e à exclusão do crédito tributário – assim incluída a isenção, que compõe o tema do presente estudo –, bem como, da dispensa das obrigações tributárias, é assunto para questionamentos e debates entre os operadores do Direito.

Sabbag (2017, p. 752) refere-se à interpretação literal como vinculada ao método exegético restritivo. O autor entende que, pelo fato de a interpretação restritiva estar em oposição à interpretação extensiva ou ampliativa, impede que a lei incida além das hipóteses previstas no seu texto, colaborando com o princípio da legalidade tributária.

Já, para Amaro (2014, p. 235), a interpretação literal equipara-se à interpretação estrita – que é aquela que busca definir o conteúdo e o alcance da lei sem amputações e sem acréscimos – e não à restrita. Nesse sentido, o autor observa que nem sempre o legislador consegue, ao elaborar a lei, fazer com que a interpretação estrita não fique comprometida pelas “deficiências da redação do texto legal”. Assim, a exigência do artigo 111 do Código Tributário Nacional, no sentido de que haja uma interpretação literal, muitas vezes, fica no plano da mera recomendação ao intérprete. Segundo o autor, ao contrário do que dita o artigo 107 do CTN, o Direito tributário não possui uma técnica específica de interpretação (2014, p. 236).

---

<sup>32</sup> Art. 111. 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.

Nesse contexto, também Coêlho equipara a interpretação literal à interpretação estrita ao afirmar que a “interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical. Interpretar estritamente é não utilizar interpretação extensiva” (2015, cap. 11.25). Assim, o autor segue afirmando que as normas de exceção, assim consideradas as normas de suspensão e de exclusão do crédito tributário, devem ser interpretadas com rigidez, embora não esclareça o que seria para ele a interpretação estrita.

Enquanto Sabagg equipara a interpretação literal à interpretação “restrita”, que é aquela que restringe o sentido da lei quando essa disse mais do que queria, Amaro e Coêlho a equiparam à interpretação “estrita” que é aquela em que se segue exatamente o que o legislador quis dizer. Entretanto, percebe-se que o que prevalece no entendimento dos três autores é que a interpretação literal difere-se da interpretação extensiva ou ampliativa. Ou seja, entendem que não se deve interpretar extensivamente as normas tributárias que tratem da suspensão e da exclusão do crédito tributário, bem como as que tratem da dispensa das obrigações tributárias acessórias.

Já, Torres e Machado apresentam posicionamentos mais críticos em relação à previsão do artigo 111 do Código Tributário Brasileiro. Nesse sentido, vale observar que Machado (2014, p.115), num primeiro momento, atenta para a ambiguidade da redação do referido artigo. A redação do artigo, pois, repete no inciso II o que já está inserido no inciso I. Ou seja, percebe-se que não se faria necessária a menção à determinação de interpretação literal à legislação que trata de outorga de isenção no inciso II, uma vez que já há essa previsão no inciso I, ao prever que se interprete literalmente a legislação que trata da suspensão e da “exclusão” do crédito tributário, por entender-se que a isenção constitui uma forma de exclusão do crédito ao dispensar o pagamento do tributo.

Torres, por sua vez, entende que o artigo 111 do Código Tributário Nacional “seria perfeitamente dispensável, em virtude da ambiguidade, imprecisão e redundância do próprio conceito de interpretação literal” (2010, p. 235). Para o autor, a interpretação literal “abre-se a três abordagens diferentes, conforme se cuide de *início*, *limite* ou *resultado* da interpretação” (2010, p. 235, grifo no original).

Segundo Torres, ao cuidar-se do “início” da interpretação, o método literal deve partir do texto, tendo por objetivo compatibilizar a letra com o espírito da lei; ao cuidar-se do “limite” da interpretação, o método literal, que tem por início o texto da norma, encontra o seu limite no sentido possível daquela expressão linguística, servindo esse sentido de limite da própria interpretação, sendo que a partir daí iniciam-se a integração e a complementação do Direito. Ao se cuidar do “resultado” da interpretação, segundo o autor,

ela pode ser restritiva, mas alerta que também não se pode concluir que a interpretação literal signifique proibição à interpretação extensiva, pois é perfeitamente lícita a extensão quando a valoração jurídica conduzir o intérprete à convicção de que a lei disse menos do que queria (2010, p. 237-247, grifo no original).

Vale observar que, segundo Torres (2010, p. 237), em qualquer das acepções em que se possa tomar a interpretação literal, o artigo 111 do CTN é dispensável. Para Torres, se o próprio artigo for interpretado em sua literalidade levará ao entendimento de que se a interpretação literal das concessões for entendida como restritiva e não extensiva, estar-se-á incorrendo num entendimento infundado como regra geral; por outro lado, se for compreendida no sentido de que não impõe a interpretação restritiva nem condena a extensiva, é uma “demasia” (2010, p. 247). Assim, segundo o autor, o artigo 111 do CTN apresenta-se “confuso, ambíguo, contraditório e redundante”, por isso, o vê como uma previsão sem fundamento ou mesmo desnecessária (2010, p. 247).

Nesse contexto, para Machado (2014, p. 116), o termo “literal” é insuficiente. Ressalta o autor que o entendimento de que a interpretação literal deve ser entendida como restritiva é um equívoco. Reconhece, pois, que é possível que em certos casos haja restrição ao alcance de certas normas que concedem isenção, porém isso não quer dizer que, sempre, a interpretação literal seja restritiva.

Machado (2014, p. 117) acompanhando o entendimento de Torres, refere-se a um exemplo em que da interpretação literal da norma de isenção decorreu a extensão ou ampliação do seu alcance. É o caso da isenção do Imposto de Renda para proventos de aposentadoria ou reforma de pessoas portadoras de doenças legalmente indicadas, dentre as quais está a cegueira. Conforme o autor, o Tribunal de Justiça do Mato Grosso reconheceu o direito à isenção do imposto “a pessoa física cega de um olho” em Recurso Especial interposto pelo Estado, interessado na retenção do IR na Fonte sobre os proventos de aposentadoria, alegando que a regra isentiva deve ser restritiva e literal à consideração das causas justificadoras das isenções de tributos. Todavia, segundo Machado, o Tribunal negou provimento ao recurso interposto pelo Estado do Mato Grosso, em acórdão, afirmando que

[...] segundo a Classificação Estatística Internacional de Doenças e Problemas Relacionados à Saúde (CID 10), da Organização Mundial de Saúde, que é adotada pelo SUS e estabelece as definições médicas das patologias, a cegueira não está restrita à perda da visão nos dois olhos, podendo ser diagnosticada a partir do comprometimento da visão em apenas um olho. Assim, mesmo que a pessoa possua visão normal em um dos olhos, poderá ser diagnosticada como portadora de cegueira (STJ, 2ª Turma. REsp 1.196.500-MT, rel. Min. Herman Benjamin, j. 2.12.2010, apud MACHADO, 2014, p. 2017).

Note-se que a interpretação literal nem sempre é entendida como restritiva ao alcance da norma jurídica. Dessa forma, o que prevalece é que a interpretação não ultrapasse o campo de abrangência da norma isentiva, devendo permanecer dentro do contexto normativo conforme ocorreu no caso ilustrado, assim como em outros casos de suspensão ou de exclusão do crédito tributário.

Por fim, acerca da interpretação da norma tributária, segue-se o entendimento de Machado (2014, p. 116), no sentido de que é inadequado o entendimento de que as normas reguladoras do artigo 111 do CTN não admitem outros métodos de interpretação além do literal. Para o autor, o termo “literal”, se for utilizado isoladamente, pode levar a “verdadeiros absurdos”, devendo o intérprete utilizar-se de todos os meios de interpretação comparando as conclusões e buscando um significado que melhor abranja os valores fundamentais que devem ser preservados pelo Direito.

### 3.2.2 Integração da norma tributária

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 108<sup>33</sup>, prevê a possibilidade de integração da norma tributária para casos de “ausência de disposição expressa na lei”. Ou seja, há casos em que o legislador, ao editar a lei, não visualizou determinados fatos da vida, não criando a hipótese normativa que possa incidir sobre determinados casos concretos. Assim, o intérprete ou aplicador da lei, ao se deparar com a lacuna, poderá supri-la, integrando a norma tributária, podendo valer-se, conforme dispõe o aludido artigo, “sucessivamente, na ordem indicada”, da analogia, dos princípios gerais de Direito Tributário, dos princípios gerais de Direito Público e da equidade.

Importa observar, entretanto, que o legislador ao permitir que o intérprete, aplicador da lei tributária solucione o problema da lacuna por meio da integração da norma, ao

---

<sup>33</sup> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.



mesmo tempo, cuidou de, nos parágrafos 1º e 2º do artigo 108, ressaltar que não pode haver uso da analogia para a exigência de tributo não previsto em lei, bem como também não, da equidade, para dispensa de tributo devido.

Torres (2010, p. 106) – embora considere que o artigo 108 do Código Tributário Nacional não define “convenientemente” as lacunas – reconhece, acompanhado por Machado (2014, p. 108), que já não faz mais sentido, no “Direito moderno”, negar a existência de lacunas na lei. Todavia, importa atentar para que, conforme resalta Torres, se a questão referente a qual se apresenta a lacuna for irrelevante, a “carência de regulamentação” será mero espaço ajurídico, não necessitando de preenchimento, porém, se a lacuna caracterizar-se como uma “incompletude insatisfatória no Direito”, sendo contrária a relevantes valores jurídicos, aí sim deverão ser aplicados os métodos de integração previstos no artigo 108 do CTN (2010, p. 106-108).

A integração, segundo Sabbag (2017, p. 755), e conforme visto em subitem anterior, nas palavras de Machado (2014, p. 106), situa-se no campo da interpretação em sentido amplo. Contudo, encontra-se ao lado da interpretação em sentido estrito, sendo que o legislador somente recorrerá a um dos meios de integração na ausência de disposição expressa e específica, vindo a preencher a lacuna existente (MACHADO 2014, p. 108).

Conforme Sabbag (2017, p. 755), não podendo o intérprete encontrar de plano o significado do comando da norma devido à existência de lacuna, aplicará as formas previstas na integração. Nesse sentido, assim afirma o autor:

O CTN não admite que, diante da lei omissa, o juiz declare simplesmente que ‘o autor é carecedor do direito’. Mesmo diante da lacuna da lei, o CTN determina que o juiz julgue o pedido com base nos recursos de integração, admitidos pelo Direito (2017, p. 755).

Todavia, também vale observar, seguindo o que leciona Torres (2010, p. 108), que não é diante de qualquer “incompletude” que se exercita a integração da norma. Segundo o autor, “só quando existe a *insatisfação* frente aos valores suprapositivos, aos princípios gerais e ao plano do legislador é que se pode cogitar da integração”. Ou seja, somente aplica-se a integração da norma quando houver “insatisfação” frente aos valores que buscam constituir princípios ou regras de justiça (TORRES, 2010, p. 108).

Quanto à hierarquização da utilização dos métodos de integração, cabe fazer menção ao entendimento de Amaro (2014, p. 237), com o qual se concorda, no sentido de que nem sempre é possível preferir um ou outro dos métodos de integração arrolados no artigo 108 do CTN, pois há situações nas quais mais de um método deve ser invocado. Assim, o autor

observa que a analogia pode ser utilizada para dar efetividade a um princípio, o que ocorre, por exemplo, com a isonomia.

Entretanto, embora alguns doutrinadores entendam que é incabível ou desnecessária tal hierarquia dos meios de integração, o referido artigo determina que somente diante da impossibilidade de se fazer uso da analogia é que se passará a valer-se dos princípios gerais de Direito Tributário. Ainda, somente na impossibilidade de utilização destes valer-se-á dos princípios gerais de Direito Público e, por fim, não podendo valer-se de um dos três primeiros, aplicar-se-á a equidade. Assim, passa-se a analisar cada um desses meios.

### 3.2.2.1 Analogia

A analogia, segundo Torres, consiste em dizer que se aplica “ao caso emergente, para o qual não existe previsão legal, a norma estabelecida para hipótese semelhante” (2000, p. 118). Ou seja, quando para determinado caso concreto não houver previsão legal passível de interpretação, aplicar-se-á, por meio da integração à norma lacunosa, outra norma que tiver sido estabelecida para uma hipótese semelhante àquela para a qual a lei apresenta a lacuna.

Amaro refere que “as razões que ditaram o comando legal para a situação regulada devem levar a aplicação de idêntico preceito a caso semelhante (ou seja, análogo)” (2014, p. 238). Importante também é a observação do autor, no sentido de que a analogia não deve ser confundida com a interpretação extensiva. Na interpretação extensiva, a lei teria querido abranger a hipótese, porém, por má formulação do texto deixou-a fora do alcance da norma, sendo necessário que o aplicador da lei alcance o seu significado. Já, na analogia, a lei não teria considerado tal hipótese ao ser editada, porém, se o tivesse feito, supõe-se que a ela teria dado idêntica disciplina (AMARO, 2014, p. 238).

Machado (2014, p. 109) observa que nem sempre o legislador consegue, expressa e especificamente, disciplinar todas as situações. Afirma o autor que, pela complexidade e pela dinamicidade do mundo fático, torna-se impossível haver uma lei sem lacunas. Assim, quando não há um dispositivo legal específico para determinada situação, aplica-se o “dispositivo pertinente a situações semelhantes, idênticas, análogas, afins” (2014, p. 109).

Quanto ao que diz respeito à analogia em matéria tributária, Torres (2000, p. 106) observa que a analogia demorou para ingressar no Direito Tributário. Todavia, depois, passou “a maioria esmagadora” a aceitá-la, “*exceto para a exigência de tributo não previsto em lei, inclusive no Brasil*” (2000, p. 118, grifos no original). Nesse sentido,

Torres ressalta que “a analogia no Direito Tributário deve observar alguns parâmetros importantes: só se utiliza quando insuficiente à expressão da lei; é necessário que haja semelhança notável entre o caso emergente e a hipótese escolhida para a comparação” (2000, p. 120).

Note-se que a ressalva de Torres consiste na vedação a que anteriormente se fez referência quando se tratou da vedação do parágrafo primeiro do artigo 108. Nesse sentido, também observa Machado que “qualquer lacuna na legislação tributária pode, e deve, ser preenchida pelo recurso à analogia, respeitada apenas a ressalva do § 1º do artigo 108” (2014, p. 109).

Assim, resta compreendido que a analogia, como método de integração da norma tributária, não apenas pode como deve ser utilizada para solucionar os casos concretos em que haja lacuna na lei. Todavia, é vedada a sua utilização, mesmo diante de lacuna, quando se tratar de criação de tributo. Aqui, cabe observar que a vedação prevista no § 1º do artigo 108 do CTN está em consonância com o princípio da legalidade, o qual consiste em que somente por meio de lei é que se institui tributo. Ademais, compreende-se que a integração deve ser aplicada para suprir determinada lacuna, também em matéria tributária, desde que haja, como antes referido, notável semelhança entre o caso concreto em questão e a hipótese escolhida para a comparação.

### *3.2.2.2 Princípios gerais de Direito Tributário*

Os princípios gerais de Direito Tributário a que se refere o artigo 108, inciso II, do CTN, vêm em segundo plano para a solução das lacunas em matéria tributária. Ou seja, como já referido, quando não couber a aplicação da analogia diante de uma lacuna para a solução de determinado caso, buscar-se-á aplicar os princípios de Direito Tributário, tais como, conforme Machado, aqueles encontrados no texto constitucional, assim sendo:

o princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º); da legalidade (CF, art. 150, I); da isonomia (CF, art. 150, II); da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro (CF, art. 150, III “b”); o da proibição de tributo com relação ao confisco (CF, art. 150, IV); da proibição de barreiras tributárias interestaduais e intermunicipais (CF, art. 150, V); o das imunidades (CF, art. 150, VI); das competências privativas (CF, arts. 153 e 156); da finalidade extrafiscal dos tributos, que justifica a maioria das exceções ao princípio da anterioridade da lei no exercício financeiro – além de outros que se pode encontrar implícitos nas diversas disposições do denominado direito constitucional tributário.

Segundo Amaro, ao se invocar princípios para suprir lacunas na lei, costuma-se falar também em “*analogia juris*, a par da *analogia legis*” (2014, p. 239, grifos no original). Assim, segundo o autor, nesta, busca-se suprir a lacuna por meio de outra norma existente no sistema; já, naquela, a solução para a lacuna é encontrada por meio de “processo lógico de conformação do regramento do caso concreto com o conjunto do direito vigente, o que supõe que se invoquem os *princípios* integrantes desse sistema e não uma norma.” (2014, p. 239, grifo no original).

Amaro atenta para o fato de que o caminho é parecido com o da interpretação sistemática. Porém, neste, busca-se a interpretação de uma norma já existente em harmonia com o sistema jurídico em que ela se insere; na *analogia juris*, por sua vez, busca-se a construção de norma que se harmonize com o sistema jurídico em que a disciplina de determinado caso concreto esteja inserida.

Dessa forma, vale atentar, ainda, para a observação de Amaro (2014, p. 240) no sentido de que os princípios referenciados como “vetores” do Direito Tributário – princípios da reserva legal, da isonomia, da capacidade contributiva – devem presidir todo e qualquer trabalho exegético acerca da matéria. Assim, a aplicação dos princípios gerais de Direito Tributário não pode restringir-se apenas às situações em que a lei for omissa, devendo também as disposições expressas estar em harmonia com os princípios. Contudo, é claro que, em casos nos quais houver lacuna na norma, devem, sempre, ser buscadas soluções que se amoldem aos referidos princípios.

### 3.2.2.3 *Princípios gerais de Direito Público*

O Código Tributário Nacional traz no inciso III do artigo 108 a previsão de aplicação, em caso de lacuna na lei, dos princípios gerais de Direito Público. Assim, determina o Código que, em não se encontrando solução para determinada lacuna, por meio da analogia e nem por meio dos princípios gerais de Direito Tributário, deve o intérprete recorrer àqueles.

Os princípios de Direito Público, “são máximas que se alojam na Constituição ou que se despregam das regras do ordenamento positivo, derramando-se por todo ele. Conhecê-los é pressuposto indeclinável para a compreensão de qualquer subdomínio normativo” (CARVALHO, 2007 apud SABBAG, 2017, p. 759). Observa Sabbag, que com o intuito de preenchimento do campo lacunoso, o CTN, alarga a área de busca, recorrendo aos balizamentos principiológicos do Direito Constitucional, do Direito Administrativo, do

Direito Penal. Assim, o autor faz referência, por exemplo, aos princípios da ampla defesa e do contraditório, da moralidade administrativa, da inocência (SABBAG, 2017, p. 759).

Nesse contexto, Torres (2000, p. 57) também ressalta a importância da utilização dos princípios gerais de Direito Público como método de integração da norma em matéria tributária. Inclusive, discordando da hierarquização da aplicação dos métodos de integração, o autor destaca, dentre outros, o princípio da boa-fé, o do Estado Social de Direito, o da democracia, o da razoabilidade e o da ponderação.

Os princípios gerais de Direito Público, segundo Machado “são ideias comuns a várias regras do ramo da ciência jurídica” (2014, p. 110). Assim, vale observar que a doutrina faz referência a poderes implícitos no sentido de que, para conseguir os fins, a Constituição concede os meios.

#### 3.2.2.4 *Equidade*

A equidade, embora de difícil definição doutrinária, é trazida pelo artigo 108 do Código Tributário Nacional como quarto método de integração. Nas palavras de Machado, “a equidade é a justiça no caso concreto” (2014, p. 110). Segundo o autor, enquanto por meio da analogia busca-se suprir a lacuna com uma norma específica, com a equidade essa busca se dá a partir de uma norma genérica, devendo-se adaptá-la, inspirando-se no sentimento de benevolência e de humanização (2014, p. 110).

Assim também a define Sabbag, para quem “a equidade é a mitigação do rigor da lei, isto é, o seu abrandamento com o fito de adequá-la ao caso concreto” (2017, p. 760). Assim, na mesma linha, Amaro (2014, p. 242) entende que a equidade se encarrega de corrigir as injustiças a que a rigorosidade e inflexibilidade da lei pode levar.

Todavia, importa fazer menção à restrição do § 2º do mesmo artigo 108, que consiste em vedar a utilização da equidade para dispensar tributo devido. Ou seja, determina o Código que, mesmo diante da ausência de disposição legal, o aplicador não deve valer-se da equidade para dispensar o contribuinte de pagar tributo. Segundo Amaro (2014, p. 242), por óbvio, se a incidência de um tributo ferir algum princípio como o da igualdade ou o da capacidade contributiva, por exemplo, o tributo será afastado, não por força da equidade, mas em virtude do próprio princípio.

Nesse sentido, embora os posicionamentos doutrinários sejam divergentes em alguns aspectos, resta compreendido, pela leitura do artigo 108 e incisos, do Código Tributário Nacional, que também em matéria tributária, quando houver lacunas na lei, o aplicador da

norma deve valer-se dos meios de integração para solucionar o caso concreto para o qual a lei for omissa. Todavia, deve-se atentar para as vedações constantes em seus parágrafos, em razão das quais não é permitido, mesmo em casos de lacuna, valer-se da analogia para criar tributo, e também não valer-se da equidade para dispensar o pagamento deste, quando é devido.

Assim, importa, para o tema em estudo, compreender que, a interpretação em sentido estrito e a integração compõe a interpretação da norma tributária em sentido amplo, . A primeira pode manter o sentido literal da norma, ampliá-lo ou restringi-lo, enquanto a segunda é aplicada diante dos casos em que a norma se apresentar omissa em relação a determinado caso concreto, ou seja, em casos de lacunas na lei.

### **3.3 A visão monocular e as limitações de quem convive com o problema**

Como terceiro tópico do presente capítulo, importante se faz a apresentação da visão monocular. Para tanto, traz-se a definição de visão/cegueira monocular e uma abordagem acerca das limitações com que se deparam os monoculares, no dia a dia.

#### **3.3.1 Cegueira monocular – CID 10 H 54.4**

A visão monocular consiste na falta de visão em um dos olhos e é classificada sob o Código Internacional das Doenças (CID) 10 h 54.4 – como cegueira monocular. Assim, o portador de visão monocular tem visão em um olho e cegueira no outro, ou seja, no olho cego, a pessoa tem apenas a percepção da luz ou nem isso. A cegueira monocular prejudica a definição de profundidade e de distância ao portador, impedindo-o de realizar várias atividades, além de deixar a pessoa vulnerável.

Segundo esclarecimento publicado no site da Associação Brasileira dos Deficientes com Visão Monocular (ABDVM) por Alfredo Tranjan Neto, oftalmologista e diretor do Tranjan Centro Oftalmológico de São Paulo,

A visão monocular é caracterizada pela capacidade de uma pessoa conseguir olhar através de apenas um olho, com isso, possuindo noção de profundidade limitada, além da redução de campo periférico. As causas mais comuns são traumas oculares, glaucoma, doenças congênitas oculares, como a toxoplasmose, e tumores oculares. A visão monocular é definitiva, exceto nos casos de cegueira reversível e catarata. As pessoas apresentam dificuldades como comprometimento da coordenação – ‘falta de jeito’ - gerando a colisão em objetos ou pessoas, dificuldade para subir e descer escadas, cruzar ruas, dirigir, praticar os vários esportes e as atividades da vida diária que requerem a visão de

profundidade (estereopsia) e a visão periférica. As atividades mais afetadas são aquelas que requerem o trabalho a uma curta distância dos olhos, ou seja, atividades que exigem estereopsia, visão nos dois olhos ou visão clara de profundidade (2014, p. 1).

Note-se que a visão monocular, exceto nos casos de cegueira reversível e de catarata, consiste em uma falta de visão permanente, não havendo a possibilidade de a pessoa voltar a enxergar por meio do olho cego. Há casos em que a pessoa já nasce com cegueira monocular, e, em outras situações, a pessoa se torna monocular em decorrência de alguma doença que afeta um dos olhos ou decorre de algum acidente.

Buys e Lopez, em pesquisa com monoculares na Austrália, constataram que,

Primeiro, os participantes que adquiriram visão monocular no nascimento ou quando crianças atribuíram, freqüentemente, os problemas funcionais inerentes à deficiência associados a eles mesmos, e não à deficiência. Isso teve um impacto psico-social negativo sobre as suas relações com os colegas e a auto-confiança na escola, nas atividades desportivas e, em situações sociais. Por outro lado, aqueles que adquiriram visão monocular quando adultos estavam mais propensos a atribuir os problemas funcionais à deficiência. No entanto, se eles tinham expectativas de recuperação e não se recuperaram, então tendem a atribuir os problemas a outras causas - médicas ou psicológica. Estas percepções tiveram um impacto negativo sobre sua auto-estima e auto-confiança, resultando em afastamento social e isolamento (2004, p. 15).

Observa-se que as percepções das pessoas que convivem com a cegueira monocular diferenciam-se quanto a se já nasceram com visão monocular ou se adquiriram após já terem sido bioculares. Aqueles que nasceram monoculares atribuem os problemas com os quais se deparam em decorrência da deficiência, a eles mesmos, não à deficiência. Ou seja, perante as barreiras com que se deparam no dia a dia, sentem-se prejudicados ou incapazes perante algumas situações, porém, não conseguem reconhecer que é por causa da deficiência, pois nunca enxergaram por meio dos dois olhos para compreender que poderia ser diferente, vindo a culparem-se a si próprios por serem limitados em determinadas situações. Já, aqueles que passaram a ter visão monocular em decorrência de algum fato, após já terem sido bioculares, atribuem o problema à deficiência. E, ainda, se chegaram a ter expectativa de cura após ocorrer a perda da visão de um dos olhos, e não a tiveram, atribuem a problemática a causas médicas ou psicológicas. Contudo, seja a cegueira monocular desde o nascimento, seja adquirida após já ter sido bicocular, o fato é que essas pessoas vivem em situação desigual às que podem ver por meio dos dois olhos.

### 3.3.2 Limitações de quem convive com a cegueira monocular

O portador de visão monocular ou cegueira monocular sofre limitações quanto a noções de profundidade e de espaço. Conforme Memorial disponível no site da Associação Brasileira dos Deficientes Visuais Monoculares,

Tal anomalia causa incompatibilidade total do indivíduo para centenas de atividades, quais sejam: Exército, Aeronáutica, Marinha, Polícia Rodoviária Federal, Polícia Ferroviária Federal, Polícia Federal, Polícia Militar, Polícia Civil, Guarda Municipal, Motorista com categorias C, D e E, [...], ficando esse limitado para o exercício de diversas funções, aumentando a dificuldade para ingressar no mercado de trabalho, além do preconceito existente na sociedade quando uma pessoa cega de um olho enfrenta uma concorrência por uma vaga na iniciativa privada (ABDVM, s.d., p. 6).

Segundo Buys e Lopez, as pessoas com visão monocular convivem com uma série de problemas “psicológicos, psico-sociais, físicos, profissionais, problemas no cotidiano que afetam muitas áreas da vida social e têm profundas consequências físicas, psicológicas e no bem-estar dessas pessoas” (2004, p.14), em decorrência da deficiência visual. Segundo os pesquisadores,

[...] medo, baixa auto-estima e sentimentos de inadequação muitas vezes contribuem para a depressão e o isolamento social que são agravados pelo cansaço físico e mental causado pelo esforço necessário para conduzir as necessidades da vida com essa condição. [...] O desempenho das atividades diárias, como a condução de veículos, a mobilidade, tarefas domésticas, *hobbies* e esportes também foram freqüentemente afetados negativamente (2004, p. 14).

No Brasil, Lima, sobre a repercussão da visão monocular após trauma ocular, constatou que os pacientes com visão monocular após trauma ocular “evidenciaram ansiosos, revoltas e medo vivenciados pelo grupo, bem como dificuldades” (2011, p. 3). Nesse sentido, a autora expõe que:

O comprometimento visual desencadeia um processo de alteração emocional e psicológica. [...] sentimentos variados acompanharam a nova situação das vítimas de trauma monocular, como vergonha, tristeza, medo, impotência, perda da esperança e restrições. [...] A insuficiente aceitação social e individual e as projeções pessimistas também permeiam as declarações. [...] O sentimento de exclusão aliado à falta de aceitação pessoal ocasiona, muitas vezes, o desenvolvimento de conflitos internos (2011, p. 3).

O monocular, em seu dia a dia, precisa dispor de um esforço físico e mental mais intenso para desenvolver certas atividades que as pessoas com visão biocular desenvolvem com tranquilidade. Os principais problemas físicos, segundo Buys e Lopez, são fadiga



física e mental que resulta do maior esforço necessário para a execução de muitas tarefas. Segundo os autores, a pesquisa por eles realizada demonstrou que a “exaustão física mais comum entre os participantes eram aquelas relacionadas ao cotidiano e as atividades como: leitura, compras, condução de veículos” (2004, p. 8).

Manter a concentração para avaliar distâncias e interpretar a informação visual do ambiente portando visão monocular é extremamente cansativo.

Pessoas nesta condição também sofrem com altos níveis de fadiga e suscetibilidade a doenças e estresse, resultando de esforços contínuos necessários para se adaptarem à visão monocular (Schein, 1988). Knoth (1995) descreveu que estudantes com visão monocular comumente têm dificuldades para ler e estudar e isto afeta sua performance educacional e seu conforto físico e emocional (SCHEIN, 1988 e KNOTH, 1995 apud BUYS; LOPEZ, 2004, p. 2).

Por oportuno, cabe trazer, nesse contexto, parte do texto de um memorial extraído do site da ABDVM, direcionado – em caráter informativo – ao Ministro do STF, Ayres Britto, após provimento favorável ao Recurso Extraordinário em Mandado de Segurança (RMS) 26071, em 2007, quando chegou ao Supremo, pela primeira vez, um caso de portador de visão monocular/cegueira de um olho. Primeiramente, traz-se parte do voto do Ministro que assim dispõe:

Quem tem um olho só, obviamente, sofre de grave insuficiência visual. Nesse rumo de idéias, nunca é demasiado lembrar que o preâmbulo da Constituição de 1988 erige a igualdade e a justiça entre outros como valores supremo de uma sociedade fraterna, pluralística e sem preconceitos, sendo certo que reparar ou compensar os fatores de desigualdade factual comedidas de superioridade jurídica é política de ação afirmativa que se inscreve justamente nos quadros da sociedade fraterna que a nossa Carta republicana idealiza. [...] Parece-me claro que se a visão do recorrente é monocular, isso significa que, por melhor que seja o seu olho, estará ele aquém deste número da potencialidade máxima dos dois órgãos da visão humana (ABDVM, s.d., p. 5).

Direcionado ao voto do Ministro, o Memorial disponível no site da ABDVM, reforçando o entendimento do Ministro, em caráter informativo, assim ressalta:

Vossa Excelência, imagine a situação dos portadores de visão monocular durante a Faculdade, tentando ler o ‘Vade Mecum’, com letra ‘fonte arial 8’, em aula com retro projetor numa sala escura, ou numa brilhante e extensa prova de um concurso público. Nitidamente, tais indivíduos não vivem, mas ‘sobrevivem’ dentro de suas limitações físicas e psicológicas. São incontestáveis suas dificuldades, até mesmo para serem aprovados nas matérias curriculares do Curso de Direito, sendo ilógico imaginar uma concorrência igualitária com colegas de turma que possuem visão em ambos os olhos (ABDVM, s.d., p. 5).

Importa observar aqui, que na referida decisão o STF tratou de Recurso Especial em Mandado de Segurança referente a um caso em que o autor havia sido impedido de assumir vaga em concurso público para o qual se increvera e passara, incluindo-se no percentual de cotas destinadas aos deficientes. Fora impedido pela administração pública de assumir a vaga disponível para o cargo sob a alegação de que a visão monocular não é reconhecida legalmente como deficiência. No entanto, chegando ao STF, a decisão foi favorável ao autor, pelas razões expostas pelo Ministro/Relator.

Percebe-se que o Ministro pronunciou-se, ao invocar o preâmbulo da Constituição Federal de 1988, no sentido de que, em nome de uma sociedade justa e fraterna, se a pessoa é portadora de visão monocular, por obvio ela se encontra em situação de desigualdade e inferioridade perante aos bioculares, sendo justo, dessa forma, ser inserida nas cotas destinadas aos deficientes para fins de vagas em concurso público.

Também se faz mister atentar para a problemática exposta no Memorial da ABDVM quanto às dificuldades dos portadores de visão monocular para desenvolverem atividades que exigem fixar a visão para leituras e estudos diante de textos com letras pequenas e por longo período de tempo. A afirmação de que nessas situações os monoculares “não vivem, mas sobrevivem” consiste em dizer que a esses não resta outra opção a não ser valer-se de todas as forças mentais e psicológicas para, da melhor forma, acompanhar os bioculares na tentativa de a esses se igualarem. Note-se: ao fazer-se necessária a tentativa de igualarem-se, significa que são desiguais, e se são desiguais, desigualmente devem ser tratados. Ou seja, devem receber também legalmente tratamento equivalente à sua desigualdade perante as pessoas que têm visão biocular.

Com efeito, à luz da interpretação e da integração da norma tributária, bem como dos princípios constitucionais de Direito Tributário estudados, e, ainda, de entendimentos dos tribunais superiores, passar-se-á, no capítulo seguinte, a discorrer acerca das isenções tributárias e da possibilidade ou não de isenção de impostos aos portadores de visão monocular.

## **4 AS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E A POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA ISENÇÃO DE IPI, ICMS E IPVA INCIDENTES SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTORES AOS PORTADORES DE VISÃO MONOCULAR**

No presente capítulo, estudar-se-á, num primeiro momento, como ocorre o fenômeno da isenção tributária, no Brasil. Em seguida, discorrer-se-á acerca da legislação isentiva de IPI, ICMS e IPVA incidentes sobre veículos automotores aos deficientes visuais. E, como terceiro ponto do capítulo, procurar-se-á demonstrar a possibilidade de extensão da isenção dos referidos impostos aos portadores de visão monocular.

### **4.1 Isenção como exclusão do crédito tributário**

O instituto da isenção tributária encontra-se previsto, como exclusão do crédito tributário, juntamente com a anistia, no artigo 175<sup>34</sup> do Código Tributário Nacional. Em seguida, o artigo 176<sup>35</sup> determina a sua concessão por meio de lei, a qual deve prever, além de a quais tributos se aplica, também as condições e os requisitos para a sua concessão, bem como o seu prazo de sua duração.

Importa lembrar que, para que se constitua um crédito tributário ao Estado, deve haver, inicialmente, a incidência de uma hipótese normativa tributária sobre um fato ou uma situação concreta. Constitui-se, assim, o chamado fato gerador que faz com que se gere, ao contribuinte (sujeito passivo da relação), uma obrigação de tributar e, para o Estado (sujeito ativo), após o lançamento, um crédito tributário. Assim sendo, esse crédito pode vir a ser excluído (antes que se constitua) em determinadas situações – mesmo após a obrigação gerada –, por meio de isenções tributárias expressamente previstas em leis infraconstitucionais.

Para melhor ilustrar, cabe trazer o entendimento de Sabbag, no sentido de que “a exclusão do crédito tributário, por meio da isenção [...] consiste na inviabilidade de sua constituição, ou seja, mesmo tendo ocorrido o fato gerador e a obrigação tributária, não haverá lançamento, e conseqüentemente, não haverá o crédito tributário” (2017, p. 1012).

Todavia, importa ressaltar que a doutrina diverge quanto à natureza jurídica da isenção, oscilando entre os parâmetros da não incidência e da incidência da norma. Dessa

---

<sup>34</sup> Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia.

<sup>35</sup> Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

forma, para melhor compreensão acerca da isenção como exclusão do crédito tributário, primeiramente, faz-se necessário distingui-la de imunidade e de não incidência. Embora, pois, tratem-se de institutos que se assemelham, porém, não se confundem.

#### 4.1.1 Distinção entre isenção e imunidade

De início, pode-se dizer que a isenção decorre de lei infraconstitucional do ente a quem compete instituir o tributo e que, decide não exigi-lo de determinada pessoa ou em determinada situação. A imunidade, por sua vez, trata-se de norma constitucional que nega competência aos entes tributantes, ou seja, trata-se de uma norma negativa de competência (PAULSEN, 2010, p. 176).

Importa aqui fazer menção que há uma divergência de entendimento doutrinário acerca da natureza da imunidade. A maioria dos autores, assim como Paulsen, entendem que a imunidade é, quanto à tributação, uma limitação de competência aos entes federativos. Entretanto, outros como Coêlho (2015, cap. 5.2), referem-se à imunidade como uma “heterolimitação” ao poder de tributar, por dizer que a vontade que proíbe a tributação é a do constituinte exclusivamente, não cabendo tal limitação aos entes da federação porque não compete a esses imunizar.

Dessa forma, Coêlho faz a seguinte distinção: imunidade como heterolimitação é aquela em que o emissor da norma é o constituinte e a sede jurídica da norma é a Constituição; a isenção heterônoma tem como emissor da norma o legislador federal e tem como sede jurídica da norma a lei complementar à Constituição; a isenção autônoma, por sua vez, é aquela que tem como emissor da norma o legislador “das três ordens do governo” e como sede jurídica da norma as leis ordinárias federais, estaduais e municipais (2015, cap. 5.2).

Nesse contexto, Amaro entende que a isenção e a imunidade distinguem-se “em função do plano em que atuam” (2014, p. 307). Enquanto a primeira atua no plano da definição da incidência, a segunda opera no plano de definição de competência. Ou seja, a isenção se encontra no plano da incidência tributária que é determinada por lei infraconstitucional, geralmente lei ordinária, por meio da qual o ente federativo exercita a sua competência. Exemplificando: se o legislador instituir um tributo sobre todas as situações “y”, porém, não queira tributar as espécies “y<sup>1</sup>” e “y<sup>2</sup>”, dirá que a determinada situação é tributável excetuando as duas espécies às quais não quer tributar. Já a imunidade que, segundo o autor, atua no plano da definição da competência pode ser exemplificada da

seguinte forma: o constituinte no texto constitucional atribui competência à União para que tribute sobre a renda, porém, excetua da tributação as instituições assistenciais. Logo, a renda dessas instituições não integra a competência tributante da União (2014, p. 307).

Quanto à imunidade, Carrazza (2013, p. 815) explica que as normas imunizantes criam situações permanentes de não incidência e que isso ocorre porque elas impedem que as normas de tributação atuem, não podendo nem mesmo a lei anulá-las. Já quanto à isenção, o autor sabiamente elucida que há várias definições possíveis e certas, “devendo cada uma ser prestigiada mais por sua conveniência, clareza e oportunidade do que por sua verdade ou falsidade”, entretanto, acompanha o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (1985, p. 303), o autor afirma que ‘a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma jurídica tributária, mutilando-o parcialmente’ (CARVALHO, 1985 apud CARRAZZA, 2013, p. 993).

No sentido de que a isenção exclui parte da hipótese de incidência da norma jurídica tributária, Machado que, define a isenção como uma “exceção à regra jurídica da tributação” e não como a dispensa legal de um tributo devido, refere-se à imunidade no sentido de que essa consiste em “proibir” a lei da tributação por dispositivo constitucional. Nesse sentido, o autor entende que “a regra constitucional da imunidade impede a incidência de regra jurídica de tributação” (2014, p. 233). E, justifica que a imunidade decorre de norma tributária expressa no próprio texto da Constituição, que impede a incidência de lei ordinária de tributação e classifica a imunidade como uma *forma qualificada de não incidência*. Entende, pois, que por ser a imunidade decorrente de previsão expressa no texto constitucional, a lei tributária não incide porque é impedida de fazê-lo pela norma superior que é a Constituição (2014, p. 234, grifo nosso).

Observa-se que embora o autor, quanto à incidência ou não incidência da norma, dissinta da doutrina clássica quanto à isenção, por sua vez, acompanha o entendimento tradicional predominante no que tange à imunidade.

Importa aqui esclarecer, que a não incidência tributária é classificada como pura e simples, e qualificada. Assim, a primeira resulta da simples inoccorrência do suporte fático da regra de tributação enquanto que a segunda se configura quando existir norma expressa dizendo que não há incidência da norma tributária sobre determinado fato.

Quanto à imunidade, também consiste o entendimento de Sabbag, que afirma ser “a imunidade [...] uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, enquanto a isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada” (2017, p. 299).

Sabagg esclarece ainda que, no que diz respeito a essa parte conceitual, o Supremo Tribunal Federal entende que “o que se inibe na isenção é o lançamento do tributo, tendo ocorrido o fato gerador e nascido o liame jurídico-obrigacional” (2017, p. 299). Já na imunidade, segundo o autor, não chega a se gerar a relação jurídico-tributária considerando-se que a norma que imuniza encontra-se fora do campo de incidência do tributo (2017, p. 299), assim entendida como não incidência.

Perante o exposto, acerca da isenção e da imunidade, resta compreendido que as divergências doutrinárias consistem no que diz respeito à natureza e à conceituação de ambas. Todavia, o que não se discute é que tanto a isenção como a imunidade implicam no não pagamento de tributo, bem como que, enquanto a imunidade decorre de previsão constitucional, a isenção origina-se de lei infraconstitucional conforme a competência do ente instituidor do tributo.

#### 4.1.2 Distinção entre isenção e não incidência

Ao partir-se do entendimento de que para que se gere a obrigação tributária deve ocorrer a incidência da norma tributária jurisdicizante sobre um determinado fato (ou suporte fático), logo entende-se que se a norma não incidir, não se constitui o tributo, e, conseqüentemente, não há que se falar em obrigação de tributar gerada, bem como não se constitui, assim, o crédito tributário. Resta compreender se, para que ocorra a isenção, não há ou há, antes, o surgimento da obrigação tributária. A doutrina diverge quanto à natureza jurídica do instituto da isenção. Para alguns doutrinadores, em caso de isenção tributária não há incidência da norma tributária sobre o suporte fático não chegando a se constituir a obrigação e o crédito tributário; para outros, há a incidência da norma gerando a obrigação tributária, porém, excluindo-se o crédito ao Estado, dispensando o contribuinte do cumprimento da obrigação.

Sabag, de modo objetivo, esclarece que para a doutrina tradicional, a isenção consiste em “mera *dispensa legal de pagamento de tributo devido*, verificando-se em uma situação na qual há legítima *incidência*, porquanto se deu um fato gerador, e o legislador, por expressa previsão legal, optou por dispensar o pagamento do imposto” (2017, p. 1016, grifo no original).

Entretanto, para Amaro, opostamente ao entendimento da doutrina tradicional, há “outros fatos (a par do fato gerador de tributos)” que podem ser “matizados” por normas tributárias sem que haja incidência de tributos sobre eles, entendendo ser o que ocorre com

as normas de isenção e de imunidade. Entende o autor, que tudo o que estiver fora desse campo que legalmente gera a obrigação de recolher tributos, não se trata de incidência de tributo, mas “apenas da incidência de normas de imunidade ou da incidência de normas de isenção” (2014, p. 305). Segundo o autor, essa incidência *não* dá aos fatos aptidão para gerar tributos, mas, sim, nega-lhes expressamente essa aptidão ou exclui-os da aplicação de outras normas de incidência tributária. Para ele, o campo da não incidência de tributo é composto por todos os fatos que não tem aptidão de gerar tributos, ou seja, qualquer fato que não enseje tributação, inclusive as situações imunes e isentas (2014, p. 306).

Esse também é o entendimento de Borges (1976 apud SABBAG 2017, p. 1016), para quem a isenção não ocorre a partir de tributo criado anteriormente. Para Borges, o entendimento da doutrina clássica de que há a incidência da hipótese normativa tributária gerando o tributo para que a partir disso se gere a isenção como uma exclusão, não é correto. Para o autor, as normas isencionais suspenderiam a incidência da norma tributária, vindo a ser chamadas de normas de não incidência.

Machado, por sua vez, refere-se no sentido de que a “isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação” (2014, p. 232). Para o autor, o objeto da isenção é a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação (2014, p. 233). Entende o autor, que a isenção não se trata exatamente de uma não incidência, porém, nem de uma dispensa ou exclusão do crédito tributário (que é o entendimento da doutrina clássica). A não incidência, para Machado, diversamente da isenção, ocorre no que tange a “própria norma de tributação”, tendo como objeto todos os fatos que não estejam abrangidos pela definição legal da hipótese de incidência. A isenção, para o referido autor, é “exceção à regra jurídica da tributação” por não configurar uma dispensa legal de tributo devido, e sim a exclusão da norma de incidência tributária (2014, p. 233).

Diversamente a esses entendimentos, Paulsen, conforme a doutrina clássica, afirma:

A isenção decorre, sempre, de lei que regule exclusivamente a matéria ou correspondente tributo, conforme exigência expressa do art. 150, § 6º, da constituição Federal. A não incidência, por sua vez, decorre da simples ausência de subsunção do fato em análise à norma tributária impositiva e, por isso, independe de previsão legal, o que, aliás, seria impertinente (2010, p. 1209).

Assim também Sabbag, além de descartar a possibilidade de a isenção ser considerada uma não incidência da hipótese normativa de tributação, afirma que a

isenção é uma “dispensa legal do tributo devido” ressaltando que foi essa a intenção do legislador ao tratar das isenções no CTN, assim lecionando:

É evidente que o legislador, ao tratar do tema no CTN, indicando a isenção e a anistia como causas excludentes do crédito tributário, revela uma clara disposição, v.g., a isenção como ‘dispensa legal do tributo devido’. Nessa medida, acolhe o pensamento de que a lei, em primeiro lugar, prevê as hipóteses em que o tributo será devido; após, tais hipóteses devem se materializar no plano fático da realidade social; em seguida, nasce a obrigação tributária, devendo-se o tributo; por fim, a lei isencional incide, obstaculizando a constituição do crédito tributário pelo lançamento. (2017, p.1017).

Nesse sentido, referente ao que prevê o Código Tributário Nacional, quanto à isenção como “exclusão do crédito tributário”, Paulsen ao fazer menção à natureza da isenção, também entende que “conforme o art. 175, *caput*, a isenção exclui o crédito tributário. Ou seja, surge a obrigação, mas o respectivo crédito não será exigível; logo, o cumprimento da obrigação resta dispensado” (2010, p. 1209, grifo no original).

O Supremo Tribunal Federal, diante das divergências doutrinárias, segundo Sabbag, “se posicionou favoravelmente à ideia originária”, entendendo que a isenção se caracteriza como “*a dispensa legal do pagamento de determinado tributo devido, pelo que ocorre o fato gerador, mas a lei dispensa o seu pagamento*” (2017, p. 1017, grifo no original).

Dessa forma, a partir do entendimento de Sabbag e de Paulsen, ambos de acordo com a doutrina tradicional, e após conhecer o posicionamento do STF, evidencia-se, de fato, que não há que se falar em não incidência quando se trata de isenção. Resta, portanto, compreendido que a isenção consiste na “exclusão” de um crédito tributário referente ao qual em determinadas situações o contribuinte é dispensado de pagá-lo, por meio de leis isentivas.

#### 4.1.3 Competências para isentar

Partindo-se do entendimento de que a isenção é concedida por meio de lei infraconstitucional, importa que se faça menção a que espécies pode isentar e em quais situações. A regra é que a isenção seja concedida por lei ordinária. Porém, pode também ser concedida por lei complementar, por tratado internacional devidamente aprovado, ratificado e promulgado, e por decreto legislativo estadual ou do Distrito Federal, em matéria de ICMS.



Observa Paulsen (2010, p. 1210) que a exigência de lei para a concessão de isenção decorre do artigo 150, § 6º da Constituição Federal<sup>36</sup>, bem como do fato de que os tributos, em regra, são instituídos por lei ordinária (conforme previsão do artigo 150, I, da CF), fazendo com que também as isenções assim devam se dar por “via legislativa do mesmo nível”, e ainda, do artigo 176 do Código Tributário Nacional, que estabelece que a isenção sempre deverá decorrer de lei.

a) Isenção por meio de lei ordinária

Para que se institua e se majore tributos, a regra é que se faça por meio de lei ordinária. Assim, também é exigido para que se conceda isenções ou qualquer outro tipo de diminuição ou dispensa da “carga tributária” (PAULSEN, 2010, p. 1210).

Nesse contexto, importa ressaltar que, conforme observa Carrazza,

[...] só a pessoa que validamente criou (ou pode criar), por meio de lei, o tributo é que pode criar a isenção, desde que o faça também por meio de lei. Assim, só a lei federal pode conceder isenções de tributos federais; só a lei estadual, de tributos estaduais; só a lei municipal, de tributos municipais; só a lei distrital, de tributos distritais (2013, p. 1001-1002).

Assim, segundo o autor, quando as isenções são concedidas pela pessoa política titular da competência de criar o tributo, diz-se que são isenções autonômicas, diferentemente de isenções heterônomas que a própria constituição se encarrega, no seu artigo 151, inciso III<sup>37</sup>, de vedar (CARRAZZA, 2013, p. 1002).

Nesse sentido, Sabbag observa que a matéria da isenção está ligada “umbilicalmente à temática da competência tributária” (2017, p. 1012). Segundo o autor, se estabelece uma relação lógica entre tributação e isenção, sendo que somente o ente competente para instituir o tributo terá competência para desonerá-lo por meio da norma isentiva.

Dessa forma, Carrazza observa que “são descabidas e injurídicas” isenções que vierem a ser concedidas por meio de decreto do Executivo (2013, p. 1002). Nesse contexto, destaca-se a observação de Paulsen (2010, p. 1210), de que a regra geral para a concessão de isenção também é por meio de ordinária, não sendo válida por meio de ato infralegal. Entretanto, há casos em que a lei ordinária dá lugar à lei complementar ou a convênio, conforme se verá a seguir.

<sup>36</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, § 2.º, XII, g.

<sup>37</sup> Art. 151. É vedado à União: [...] III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

b) Isenção por meio de lei complementar

O tributo que tenha sido criado por lei complementar, também a essa caberá conceder a sua isenção. Isso porque, segundo Paulsen, “a isenção implica renúncia fiscal, precisando ser veiculada com o mesmo *quorum* exigido para o surgimento da norma impositiva” (2010, p. 1211, grifo no original).

Conforme estudado ao tratar do princípio da legalidade, a Carta Constitucional prevê a criação de tributos específicos por meio de lei complementar: imposto sobre grandes fortunas, empréstimos compulsórios, contribuições especiais sociais da seguridade social residuais e impostos residuais. Logo, como assegura Sabbag, “se [...] criados por lei complementar, serão isentos por idêntica lei complementar” (2017, p. 1024).

Resta compreendido, portanto, que, para que haja concessão de isenção por meio de lei complementar, a exigência consiste em que, necessariamente, a instituição do tributo tenha-se dado por lei complementar. Ademais, se o tributo for instituído por lei ordinária, por óbvio, a isenção também por lei ordinária será concedida. Ainda, em situações em que se tiver instituído o tributo por meio de lei complementar quando deveria ter sido por lei ordinária, por meio da segunda conceder-se-á a isenção.

c) Isenção por meio de tratados internacionais

Como os tratados internacionais também constituem meio pelo qual se institui tributo, desde que sejam aprovados, ratificados e publicados, importa fazer referência a esses no campo das isenções.

Segundo Carrazza, “os tratados podem, inclusive, estipular (e frequentemente estipulam) isenções tributárias” (2013, p. 1010). Entretanto, o autor ressalta que somente podem vir a ter eficácia para isentar, no ordenamento jurídico brasileiro, tratados que tenham a devida aprovação do Congresso Nacional e a ratificação e promulgação do Presidente da República.

d) Isenção por meio de decreto legislativo estadual ou distrital (ICMS)

A Lei Complementar nº 87 de 1996, também chamada de Lei Kandir, dispõe sobre o ICMS – imposto estadual – que, por conta do artigo 146 da Constituição Federal, vale para todos os Estados e para o Distrito Federal. Assim, no que tange às isenções referentes ao

ICMS, conforme a previsão constitucional do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”<sup>38</sup>, também cabe à lei complementar regular a forma como os Estados e o Distrito Federal concedem isenções e incentivos fiscais no que tange ao ICMS.

Nesse sentido, Carrazza , objetivamente, esclarece que “a forma de deliberação interestadual para a concessão de isenções em matéria de ICMS é o *convênio*” (2013, p. 1013, grifo no original). Em oportuno, observa-se que a lei que dispõe sobre os convênios que são firmados entre os Estados e o Distrito Federal quanto às isenções é a Lei Complementar nº 24 de 1975. Nesse contexto, Carrazza observa que as isenções referentes ao ICMS não são concedidas por meio de lei ordinária, mas, por meio de convênio firmado entre os Estados e o Distrito Federal e, posteriormente, ratificado por decreto legislativo de cada ente federado, conforme estabelecido em lei complementar (2013, p. 1013).

Assim, importa ressaltar que a celebração do referido convênio deve ser levada a efeito pelo Poder Executivo e ratificado pelo Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal. Somente dessa forma é que passarão a fazer parte do ordenamento jurídico de cada Estado ou do Distrito Federal. Conforme Carrazza (2013, p. 1014), o convênio é apenas o pressuposto para a concessão de isenção do ICMS. Efetivamente, assim o é, pois a concessão se dá a partir de decreto legislativo estadual e distrital.

#### **4.2 Isenções de impostos aos deficientes visuais, no Brasil**

A legislação infraconstitucional brasileira vem avançando nos últimos anos em relação às isenções tributárias no que diz respeito à inclusão social de pessoas com deficiências. Entretanto, à luz do princípio da isonomia/igualdade previsto no artigo 5º da Constituição Federal, bem como, mais especificamente, no que tange a tributos, no artigo 150, inciso II, ainda restam disparidades nesse contexto. Tratando-se de deficiência visual, embora haja previsão legal de isenção de impostos aos portadores de tal deficiência, a lei é restritiva, não considerando como deficientes as pessoas cegas de um olho, assim chamadas de portadores de visão monocular.

No que tange à proteção às pessoas com deficiência, de forma genérica, além de haver proteção expressa na Carta Magna de 1988, o Decreto 3.298/1999 – que regulamenta

---

<sup>38</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] 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 e revogados.

a Lei 7.853/1989 – dispõe “sobre a Política Nacional para a integração da Pessoa Portadora de Deficiência”. Para tal, no artigo 3º, inciso I<sup>39</sup>, do referido Decreto define como 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”.

Nessa acepção, em 2008, o Brasil ratificou através do Decreto Legislativo 186, que goza de “status” constitucional, o Tratado Internacional assinado na Convenção da ONU<sup>40</sup>, o qual considera deficientes as pessoas que têm “impedimento de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, o qual, em interação com uma ou mais barreiras, pode obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdades de condições com as demais pessoas”. Assim, a mesma definição consta na Lei 13.146/2015, instituída pela União, denominada de Estatuto da Pessoa com Deficiência.

Diante dessa percepção de direitos aos portadores de deficiência no Brasil, passar-se-á a um breve estudo acerca das isenções dos impostos IPI, ICMS e IPVA previstos por leis infraconstitucionais isentivas aos deficientes visuais.

#### 4.2.1 Isenção de IPI incidente sobre veículos automotores aos deficientes visuais

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), previsto na Carta Constitucional em seu artigo 153, inciso IV, como mencionado ao se estudar as espécies tributárias, é um imposto de competência federal, que deve ser instituído pela União por meio de lei ordinária. Logo, as suas isenções também dessa forma devem ser concedidas. Assim, em 1995, a União criou a Lei 8.989/95, que prevê, em seu artigo 1º, inciso IV<sup>41</sup>, a isenção do IPI na aquisição de veículos novos, aos “portadores de deficiência física, visual, mental severa ou profunda ou autistas”, diretamente pelo deficiente ou por seu representante legal.

<sup>39</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.

<sup>40</sup> Art. 1º Pessoas com deficiência são aquelas que têm impedimentos de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, os quais, em interação com diversas barreiras, podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdades de condições com as demais pessoas.

<sup>41</sup> Art. 1º Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI os automóveis de passageiros 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; [...] § 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.

Nesse contexto, ressalta-se que, quanto aos deficientes visuais – que é o que deve ser levado em consideração para o tema proposto – a lei caracteriza como deficiente visual apenas aquelas pessoas que apresentam “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”. Ou seja, a lei abriga apenas as pessoas que tenham deficiência nos dois olhos, não abarcando aquelas pessoas que embora tenham visão normal em um olho, são cegas no outro, assim chamados, reitera-se, de portadores de visão monocular.

Importa observar que, desde a sua criação, a Lei nº 8.989/95 já passou por algumas adaptações buscando incluir deficientes que inicialmente não abarcava. Assim, quando foi criada, a lei previa em seu texto original, tal isenção, referente ao que diz respeito aos deficientes, somente àqueles que em razão de sua deficiência física não pudessem dirigir automóveis. Ou seja, a lei não previa a isenção aos deficientes visuais e nem aos mentais ou autistas, além de restringir somente aos deficientes físicos que precisassem de veículos adaptados para que pudessem dirigir, deixando à margem os impossibilitados de dirigir que dependessem de um motorista.

Nesse sentido, muito se polemizou em decorrência da Instrução Normativa 734/89 do Conselho Nacional de Trânsito (CONTRAN) que, a pretexto de regulamentar os procedimentos de requisição da referida isenção, dentre outras exigências, determinou que o deficiente apresentasse cópia autenticada da carteira nacional de habilitação, o que equivocadamente impedia que aqueles deficientes que não possuíssem habilitação usufríssem do benefício fiscal. Situação esta que desconsiderava o verdadeiro intuito da lei, que consiste em reparar a desigualdade de condições enfrentada por qualquer pessoa em decorrência de uma deficiência.

Por fim, em 2003 a Lei nº 10.690 deu nova redação ao texto da Lei nº 8.989 de 1995, passando a incluir em seu artigo 1º, inciso IV, a previsão de concessão da isenção de IPI aos deficientes visuais e mentais ou autistas, diretamente ou por meio de seu representante legal. Oportunamente, relacionou também no parágrafo 1º<sup>42</sup> do aludido artigo

---

<sup>42</sup> Art. 1º [...] § 1º Para a concessão do benefício previsto no art. 1º é considerada também pessoa portadora de deficiência física 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, triplicia, triparesia, 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.

quais deficiências estão inseridas na definição de deficiência física, pondo fim à discussão acerca de quais fazem jus à isenção.

Quanto à deficiência visual, importa observar que o parágrafo 2º do artigo 1º da Lei nº 8.989/95 definiu como pessoa portadora de deficiência visual, como antes referido, apenas aquela que possui deficiência nos dois olhos. Ou seja, excluiu aquelas pessoas que possuem visão normal em um olho, sendo, porém, cegas no outro, desconsiderando a intensidade e as consequências do problema, que, como demonstrado no capítulo anterior, obrigam a pessoa a conviver com a possibilidade de enxergar apenas por meio de um olho, o que a submete a certas limitações e dificuldades.

Nota-se, portanto, que, embora a legislação que trata da isenção de IPI incidente sobre automóveis às pessoas que possuem limitações em decorrência de suas deficiências tenha prosperado no sentido de inclusão social e de garantia dos direitos assegurados pela Constituição, ainda há que ser melhor redigida ou complementada. Afinal, a redação vigente até o momento parece apresentar um caso de lacuna na lei isentiva de IPI no que diz respeito às pessoas portadoras de visão monocular.

#### 4.2.2 Isenção de ICMS incidente sobre veículos automotores aos deficientes visuais

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) encontra-se previsto no artigo 155 da Constituição Federal, em seu inciso II, e é de competência estadual e distrital. O tributo é regulado, no que tange às isenções – conforme rege o parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g” do referido artigo –, pela Lei Complementar nº 24/1975, que dispõe sobre os convênios que se firmam entre os Estados Federados e o Distrito Federal estabelecendo as normas isentivas, e que precisa ser ratificado por decretos legislativos de cada Estado, bem como do Distrito Federal. Dessa forma, o Convênio nº 38/2012, que dispõe sobre a isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista – assim como a isenção do IPI, diretamente ou por meio do seu representante legal – teve sua mais recente prorrogação pelo Convênio nº 49/2017, com ratificação do Decreto nº 53.538, da Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul, de 18 de maio de 2017. Antes, porém, em 13 de abril de 2017, o Decreto nº 38/2012 teve sua redação alterada pelo Convênio nº 28/2017, quanto à definição de deficiência física e de autismo, tendo sido ratificado pelo Decreto nº 53.539, de 17 de maio de 2017.

Vale destacar que o Convênio nº 28/2017 ao alterar a redação do Convênio nº 038/2012, acrescentou no inciso I da cláusula segunda<sup>43</sup>, à definição de pessoa com deficiência física, que antes consistia em “aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física”, agora, na sequência veio a complementação pela expressão “e a incapacidade total ou parcial para dirigir”. Note-se que o acréscimo à redação visa a direcionar a concessão da isenção exclusivamente àquelas pessoas cuja deficiência acarrete-lhes alguma perda quanto à condução de veículos, incapacitando-os de dirigirem dentro dos padrões normais de uma pessoa não deficiente.

Da mesma forma, com base na mesma alteração e passando pela ratificação do mesmo decreto, a redação que define pessoa com autismo, para fins do convênio, no inciso III da cláusula segunda<sup>44</sup>, passou a prever a isenção não apenas por meio da expressão: “pessoa portadora de autismo aquela que apresenta transtorno autista ou autismo atípico”; incluiu, porém, também a expressão: “e gera a incapacidade de dirigir, caracterizados nas seguintes formas: [...]”, passando, em seguida, a definir as formas. Observe-se que também em relação aos autistas o convênio tratou de direcionar a isenção especificamente aos autistas que não tenham plena capacidade de dirigir.

Dessa forma, conforme já observado, a legislação que trata de assegurar direitos aos portadores de deficiência, de tempo em tempo, vem sendo adaptada como forma de inclusão social, porém, cuidando para não se estender além do que parece ser o “justo”.

Note-se, no entanto, que a previsão de isenção de ICMS na aquisição de veículos, constante no referido convênio aos deficientes visuais, é a mesma que consta na lei que isenta de IPI. Ou seja, ao trazer a definição de pessoa com deficiência visual como aquela que possui, no melhor olho, com a melhor correção, uma visão igual ou inferior a 10% de uma visão considerada normal, o inciso II<sup>45</sup> da cláusula segunda do Convênio nº 38/2012

---

<sup>43</sup> Cláusula segunda Para os efeitos deste convênio é considerada pessoa portadora de: I - deficiência física, aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física e a incapacidade total ou parcial para dirigir apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, nanismo, tetraplegia, tetraparesia, triplegia, triparesia, 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;

<sup>44</sup> Cláusula segunda Para os efeitos deste convênio é considerada pessoa portadora de: [...] IV - autismo aquela que apresenta transtorno autista ou autismo atípico e gera a incapacidade de dirigir, caracterizados nas seguintes formas:[...]

<sup>45</sup> Cláusula segunda Para os efeitos deste convênio é considerada pessoa portadora de: [...] II - 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 20°, ou ocorrência simultânea de ambas as situações.

contempla apenas as pessoas que possuem problemas de visão nos dois olhos. Exclui, com isso, aqueles que, embora possuam visão normal em um olho, são completamente cegos no outro – cegos monoculares – e que, por sua vez, também têm restrições para dirigir, conforme se verá adiante.

#### 4.2.3 Isenção de IPVA incidente sobre veículos automotores aos deficientes visuais

O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) encontra previsão na Constituição Federal, no artigo 155, inciso III. A competência para instituí-lo é dos Estados Federados e do Distrito Federal, por meio de lei ordinária. Assim, também a eles, por meio de lei ordinária, cabe conceder isenções do referido imposto.

No Estado do Rio Grande do Sul, o IPVA foi instituído pela Lei Estadual nº 8.115/85, com a atualização mais recente dada pela Lei nº 14.740/2015 e regulamentada pelo Decreto Legislativo Estadual nº 32.144/2015, atualizado recentemente pelo Decreto nº 53.569/2017. Quanto à isenção de IPVA aos deficientes, a Lei nº 8.115/85, no artigo 4º, inciso VI<sup>46</sup>, se estende – assim como as leis de isenção de IPI e ICMS – aos deficientes físicos, visuais, mentais ou autistas.

No que tange à deficiência visual o texto que trata da isenção apresenta-se no parágrafo 8º, alínea “b”<sup>47</sup>, do artigo 4º, também com a mesma redação que define deficiência visual para fins de isenção de IPI e ICMS. Ou seja, “acuidade visual igual ou menor que 20/200 (tabela de Snellen) no melhor olho, após a melhor correção”. Observe-se aqui, que a lei isentiva de IPVA no Estado do Rio Grande do Sul não reconhece os monoculares como deficientes, não estendendo a eles, portanto, o benefício fiscal.

Todavia, alguns Estados brasileiros – o que será visto adiante – em suas legislações estaduais de deficientes, já classificaram a visão monocular como deficiência visual. Assim, ao incluir a visão monocular à legislação estadual de deficientes, para fins de que possam usufruir de todos os benefícios previstos em suas legislações, conseqüentemente, o benefício acaba entendendo-se à isenção do IPVA por meio da legislação estadual isentiva do referido imposto.

<sup>46</sup> Art. 4.º São isentos do imposto: [...] VI - os portadores de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, proprietários de veículo automotor de uso terrestre, obedecidas as condições previstas no Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e nas instruções baixadas pela Receita Estadual;

<sup>47</sup> § 8.º Para os efeitos do inciso VI, é considerada pessoa portadora de: [...] b) 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.



### **4.3 A possibilidade de isenção de IPI, ICMS e IPVA incidentes sobre veículos automotores aos monoculares por meio da integração da norma tributária**

A visão monocular não está prevista na definição de deficiência visual do Decreto nº 3.298/99, que regulamenta a Lei 7.853/89 e dispõe sobre a Política Nacional para a integração de pessoa com deficiência. Por essa razão, não há legislação federal que ampare os portadores de visão monocular. Apesar disso, inúmeras são as razões que, com base em valores supremos, levam ao entendimento de que se trata de uma injustiça o fato de as pessoas que possuem visão monocular (ou cegueira em um olho) não serem abrangidas pela legislação que garante direitos aos deficientes visuais.

O próprio decreto mencionado, em seu artigo 3º, inciso I, ao considerar como deficiência, em sentido amplo, “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”, está a abarcar a visão monocular. Logo em seguida, o inciso II, do mesmo artigo, define como deficiência permanente aquela que, estabilizada, não permite recuperação ou probabilidade de alteração, nem mesmo por meio de novos tratamentos, no que também se percebe estar inserida a monocularidade.

Não se dispense de maiores análises para constatar que a visão monocular gera incapacidade para desempenhar atividades consideradas normais para o ser humano. Conforme estudado, o portador de visão monocular depara-se com vários obstáculos no seu dia a dia, tais como os enfrentados para andar na rua, para dirigir, para ler, para estudar, para trabalhar, situações essas das quais decorrem outros problemas, a exemplo da fadiga física e mental, além de transtornos psicológicos.

É indubitável também, que a visão monocular é uma deficiência permanente. Conforme estudado, com base em entendimentos profissionais da área, exceto as situações causadas por catarata, as demais situações de monocularidade são irreversíveis, ou seja, permanentes. Nem mesmo novos tratamentos conseguem reverter a situação do olho cego.

Note-se, portanto, que, embora a visão monocular não esteja inserida na redação do texto do Decreto nº 3.228/99, expressamente, como deficiência visual, pode-se compreender que assim o é, pela leitura de outros enunciados no decorrer da redação do referido decreto. Além, é claro, de que o portador de visão monocular encontra amparo nas normas e nos princípios da Constituição Federal brasileira, que dedica diversos dispositivos para ampararem as pessoas com deficiência, estendendo a elas todos os

direitos inerentes à cidadania e à dignidade do ser humano, bem como no Estatuto da Pessoa com Deficiência, de 2015.

Ressalta-se que mais da metade dos Estados brasileiros classifica, em suas legislações estaduais, a visão monocular como deficiência visual. O primeiro Estado a incluir os monoculares como deficientes em sua legislação foi o Estado Espírito Santo, em 2007. Em seguida, o Estado de Amazonas, em 2008. Em 2009, os Estados de Mato Grosso do Sul, Alagoas e Distrito Federal, além do Estado de Goiás, que alterou a redação do texto de sua Constituição Estadual, incluindo os monoculares na definição de deficiência visual. O Estado do Maranhão, em 2010, também classificou a monocularidade como deficiência. Em 2011, foi a vez dos Estados de São Paulo, Paraná e Rondônia. E, ainda: Paraíba, 2012; Rio Grande do Norte e Sergipe, 2013; Minas Gerais, 2014; Tocantins, 2016 (ABDVM, 2017).

Da mesma forma, alguns municípios passaram a incluir os monoculares em sua legislação municipal. Dentre outros, estão os municípios de Esteio, no Rio Grande do Sul, em 2009; Florianópolis, em Santa Catarina, em 2009; Maceió, em Alagoas, em 2009; e, recentemente, o Município do Rio de Janeiro, no Rio de Janeiro, em março de 2017 também garantiu a inclusão dos portadores de visão monocular nos programas sociais do Município e a reserva de vagas em concursos públicos do Estado (ABDVM, 2017).

Quanto ao Poder Judiciário, além de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que, como visto, a primeira foi em 2007, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), após várias decisões reiteradas no que se refere aos concursos a cargos públicos, em março de 2009, editou a Súmula 377, que garante ao portador de visão monocular o “direito de concorrer, em concurso público, às vagas reservadas aos deficientes”. As referências legais do enunciado da Súmula foram a Constituição Federal (artigo 37, inciso VIII), a Lei n. 8.112/90 (artigo 5º, parágrafo 2º) e o Decreto n. 3.298/99 (artigos 3º, 4º, inciso III, e 37) (BRASIL, 2009).

Da mesma forma, a Advocacia Geral da União, em setembro de 2009, por meio da Súmula 45, reconheceu que “os benefícios inerentes à Política Nacional para Integração da Pessoa com Deficiência devem ser estendidos ao portador de visão monocular, que tem direito de concorrer, em concurso público, à vaga reservada aos deficientes”, assim discorrendo a publicação no Diário Oficial da União:

SÚMULA Nº - 45, DE 14 DE SETEMBRO DE 2009. O ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 4º, inc. XII, e tendo em vista o disposto nos arts. 28, inc. II, e 43, caput, § 1º, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, no art. 38, § 1º, inc. II, da Medida Provisória nº 2.229-43, de 6 de setembro de 2001, no art. 17-A, inciso II, da Lei nº 9.650, de 27 de maio de 1998, e nos arts. 2º e 3º, do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, bem como o contido no Ato Regimental/AGU nº 1, de 02 de julho de 2008, resolve: ‘Os benefícios inerentes à Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência devem ser estendidos ao portador de visão monocular, que possui direito de concorrer, em concurso público, à vaga reservada aos deficientes’. Legislação Pertinente: Art. 37, inciso VIII, da Constituição Federal de 1988; Art. 5º, § 2º, da Lei nº 8.112/90; Lei nº 7.853/89; Art. 4º inciso III, do Decreto nº 3.298/99, com a redação dada pelo 5.296/2004. Precedentes: Supremo Tribunal Federal: ROMS nº 26.071-1/DF, relator Ministro Carlos Britto (Primeira Turma); Superior Tribunal de Justiça: RMS nº 19.257-DF, relator Ministro Arnaldo Esteves de Lima (Quinta Turma); AgRg no Mandado de Segurança nº 20.190-DF, relator Ministro Hamilton Carvalhido (Sexta Turma); Súmula nº 377, de 22/04/2009, DJe. de 05/05/2009 (Terceira Seção) (BRASIL, 2009).

Assim, também o Ministério do Trabalho e Emprego, a partir de setembro de 2011, por meio do Parecer nº 444/2011, passou a considerar deficientes, para fins de preenchimento da cota prevista no art. 93 da Lei nº 8.213/91<sup>48</sup>, os portadores de visão monocular. Para o referido parecer, o MTE levou em consideração a Súmula 377 do STJ e a Súmula 45 da AGU que deram interpretação ao artigo 4º<sup>49</sup> em harmonia com o artigo 3º<sup>50</sup> do Decreto nº 3.298/99, para assegurar proteção não apenas àqueles que têm deficiência permanente (artigo 3º, II) ou incapacidade física (artigo 3º, III), mas, também, conforme previsto no inciso I, aos portadores de deficiência caracterizada por “toda perda ou anormalidade [...] que gere incapacidade para o desempenho de atividade, dentro do padrão considerado normal para o ser humano”, situação na qual se enquadram os portadores de visão monocular.

Ainda, cabe fazer menção ao Recurso Especial nº 1.553.931/PR do Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma) que em 15 de dezembro de 2015, por meio da relatora

<sup>48</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, habilitadas, na seguinte proporção: [...]

<sup>49</sup> Art. 4º É considerada pessoa portadora de deficiência a que se enquadra nas seguintes categorias: 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;

<sup>50</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.

Ministra Regina Helena Costa, trouxe o entendimento de que a cegueira monocular deve ser considerada como deficiência para fins da isenção de Imposto de Renda prevista na Lei nº 7.713/1988. O artigo 6º, inciso XIV<sup>51</sup>, da lei trata da isenção do Imposto de Renda sobre os proventos de pessoas físicas, referente à aposentadoria ou reforma decorrente de acidente de serviço e os recebidos por pessoas portadoras de doenças graves e incapacitantes, dentre as quais o texto da lei prevê a cegueira. Consoante a essa, conforme expõe Sabbag, o STJ entendeu que “deve prevalecer a isenção do IR ao gênero patológico ‘cegueira’ [...], não importando se a enfermidade compromete um olho (*cegueira monocular*) ou os dois olhos (*cegueira biocular*)” (2017, p. 1355, grifos no original).

Observa-se, que, nesse caso – assim como citado em outro exemplo no capítulo anterior ao tratar da interpretação da norma tributária –, o STJ entendeu que, como o texto da lei expressa o termo “cegueira” não limitando à cegueira biocular, logo, também deve-se estender à cegueira monocular. Percebe-se, que se trata de extensão ou ampliação à interpretação acerca da cegueira. Todavia, é um caso em que, sem sair da literalidade da interpretação da norma de isenção, decorreu a extensão ou a ampliação do seu alcance, conforme exemplifica Machado (2014, p. 2017), ao citar o Recurso Especial 1.196.500-MT do STJ (2ª turma), de dezembro de 2010.

Destarte, após o estudo desses amparos legais e jurisprudenciais acerca da visão monocular como deficiência visual, traz-se à baila a questão de os cegos monoculares não estarem inseridos nos textos que isentam os deficientes visuais dos impostos de IPI, ICMS e IPVA. Conforme estudado, referente à isenção dos três impostos incidentes sobre veículos automotores, a redação das respectivas leis considera deficiência visual aquela em que a pessoa tiver no melhor olho, após a melhor correção, visão igual ou inferior a 10% de uma visão normal. Ou seja, a legislação isentiva de tais impostos somente abriga os portadores de deficiência visual nos dois olhos, deixando à margem de qualquer proteção legal aqueles que, embora tenham visão normal em um olho, são cegos no outro.

É evidente que essas pessoas encontram-se em situação de desigualdade perante às que têm visão normal em ambos os olhos. Como visto, os portadores de cegueira em um

---

<sup>51</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;

olho, assim chamada de visão monocular, sofrem diariamente limitações que os impede de ter uma vida nas mesmas condições das pessoas que têm visão normal.

No que diz respeito às dificuldades quanto à condução de veículos, com base na pesquisa realizada por Buys e Lopez, acerca dos portadores de visão monocular, tem-se as seguintes:

Dirigir era um grande problema para a maioria dos participantes. Era difícil avaliar com precisão a distância entre os carros e outros objetos; dar marcha ré para estacionar; ultrapassar outros veículos; dirigir em meio ao tráfego; transitar em estradas estreitas; virar em esquinas; lidar com a claridade forte; e dirigir na chuva, à noite ou ao amanhecer (2004, p. 11).

Buys e Lopez relataram que os participantes da pesquisa demonstraram precisar valerem-se de algumas estratégias para lidar com a condução de veículos, tais como: “dirigir mais devagar; verificar duas vezes a distância; adicionar espelhos aos carros; antes de dirigir em qualquer lugar, verificar a hora do dia para o caminho a ser tomado na hora de dirigir e o lugar para estacionar (preferencialmente em locais abertos)” (2004, p. 11).

Além da dificuldade encontrada diante da instabilidade e da atenção redobrada que os monoculares devem ter ao dirigir, a esses, determinado pela Resolução nº 267/2012 do CONTRAN, é vedado obter habilitação nas categorias C, D e E. Note-se que, além de tantas outras limitações que encontram no cotidiano diário, em relação à condução de veículos, além das recomendações para que não dirijam à noite, para que procurem não dirigir onde houver trânsito mais movimentado e evitem ultrapassar, também se deparam com vedações legais que envolvem a condução de veículos. E, o que é pior: trata-se de vedações legais que implicam limitar o campo de trabalho dos monoculares, em decorrência de não poderem exercer atividades como motoristas que exijam as habilitações C, D e E. Dessa forma, diante da imposição de tais vedações, mais ainda se torna notório que a visão monocular é uma deficiência.

Ocorre que o Estado impõe limitações às pessoas portadores de visão monocular em decorrência da deficiência que apresentam. Todavia, não as inclui na legislação que ampara os deficientes. Resta evidenciado que o texto legal que define deficiência visual para fins de isenção de IPI, ICMS e IPVA incidentes sobre veículos automotores, ao não incluir a situação dos portadores de cegueira monocular, apresenta um caso de lacuna nas respectivas leis.

Diante de casos de lacuna na lei, conforme estudado no capítulo anterior, mesmo em se tratando de legislação tributária, deve-se resolver por meio da integração da norma

tributária. Dessa forma, ao evidenciar-se que se trata de um caso de lacuna, porque ao criar as leis que isentam o contribuinte com deficiência visual dos três impostos em questão o legislador não considerou a existência da problemática da visão monocular que decorre da cegueira em apenas um dos olhos.

Logo, considerando que o CTN, em seu artigo 108, ao tratar da integração da norma tributária hierarquiza a aplicação de seus métodos, que são analogia, princípios gerais de Direito Tributário e princípios gerais de Direito Público, excluindo já de antemão o quarto método que é a equidade, por ser vedada no parágrafo segundo do aludido artigo a sua aplicação para fins de isenção, pode-se, num primeiro momento, buscar aplicar o primeiro método.

Assim, considerando que a integração por meio da analogia visa a buscar uma outra norma com base na qual se possa integrar a norma em que a lei é omissa, pode-se rebuscar da norma do artigo 3º, inciso I, do Decreto nº 3.298/99, regulamentador da Lei nº 7.853/89, que considera como 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”, bem como da Lei 13.146/15 – Estatuto da Pessoa com Deficiência. Por tudo o que já se estudou, parece não restar dúvida de que a visão monocular é uma anormalidade que gera incapacidade para a realização de atividades dentro de um padrão que possa ser considerado normal para o ser humano, e, também, de que causa impedimento de natureza intelectual e sensorial que obstrui a participação plena e efetiva da pessoa na sociedade em igualdade de condições com as demais, conforme definição de deficiência no referido Estatuto.

Não obstante, ainda que se venha a considerar não ser a analogia o melhor método de integração para as lacunas das leis isentivas em questão, indubitavelmente, pode-se valer do segundo método de integração previsto pelo artigo 108 do CTN, que consiste na aplicação dos princípios gerais de Direito Tributário. Assim, invoca-se o princípio da isonomia tributária, previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal. Conceder, pois, isenção de IPI e de ICMS na aquisição de veículo automotor a um portador de visão monocular, bem como isentá-lo do imposto IPVA anualmente, considerando, a situação de desigualdade que um monocular enfrenta comparado a uma pessoa que tem visão nos dois olhos, com base no princípio da isonomia tributária, trata-se de uma questão de justiça.

Diante da omissão da Lei isentiva Federal nº 8.989/95, no que diz respeito ao IPI, da omissão da norma isentiva prevista no Convênio nº 37.699/97, que trata da isenção do ICMS e da omissão da Lei Estadual nº 8.115/85, quanto à isenção do IPVA, aos portadores

de visão monocular, invocando o princípio da isonomia como meio de integração das normas isentivas em questão, cabe rebuscar-se das palavras de Carrazza que assim leciona:

[...] ao Poder Judiciário, sempre que provocado, incumbe, não apenas aplicar e fazer aplicada a lei tributária ao caso concreto, como, mesmo à míngua de lei ou contra ela, fazer valer os direitos constitucionalmente garantidos dos contribuintes (v.g., o direito de receber o mesmo tratamento fiscal quando se encontram em situação equivalente á de outros contribuintes) (2013, p. 277).

Assim, entende-se ser justo dar aos portadores de visão monocular, quanto à isenção de tais impostos, tratamento isonômico ao dado aos deficientes visuais previstos na legislação isentiva. Afinal, com base em tudo o que se abordou, resta comprovado que os cegos monoculares encontram-se em situação equivalente aos demais portadores de deficiências visuais.

Nesse contexto, vale ressaltar que, na Câmara dos Deputados, encontram-se em tramitação três projetos de lei que dizem respeito aos portadores de visão monocular. São eles: o Projeto de Lei nº 4.647, de 08 de março de 2016, que visa a isentar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de veículos automotores por pessoas com visão monocular; o Projeto de Lei nº 6.054, de 29 de agosto de 2016, que visa a classificar nacionalmente a visão monocular como deficiência visual; o Projeto de Lei nº 7.005, de 22 de fevereiro de 2017, que busca alterar a Lei 7.853, de 24 de outubro de 1989, acrescentando-lhe dispositivo referente à classificação da visão monocular como deficiência visual. Todos se encontram em tramitação junto à Câmara dos Deputados para serem avaliados pelas comissões.

No Senado, encontra-se o Projeto de Lei nº 28 de fevereiro de 2017, que visa a alterar a Lei nº 8.989/1995, para estender a todas as pessoas com deficiência a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre a aquisição de automóveis. Aprovado pela Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa, pela Comissão de Assuntos Econômicos, o projeto aguarda decisão terminativa da relatoria.

No entanto, sem a pretensão de se esgotar o tema, reitera-se que, mesmo enquanto a legislação não passar por alterações, entende-se ser possível a extensão da isenção de IPI, ICMS e IPVA incidentes sobre veículos automotores aos portadores de visão monocular, ainda que as respectivas legislações isentivas atuais considerem como deficiência visual apenas aquela configurada pela visão incompleta nos dois olhos, tendo em vista que o legislador não atentou-se para a existência dos casos da cegueira monocular. Importa, pois,

ressaltar que as referidas leis apresentam-se lacunosas por serem omissas quanto à monocularidade, ao definir a deficiência visual.

Dessa forma, considerando-se as dificuldades enfrentadas pelos monoculares, diante das limitações decorrentes da falta de noção de distância e de profundidade com que se deparam no dia a dia, bem como as vedações que a legislação lhes impõem, por todo o exposto, reitera-se que, considerando os direitos e garantias constitucionais, invocando o princípio da isonomia que é um dos princípios de Direito Tributário, deve estender-se a isenção do IPI, bem como do ICMS e do IPVA aos portadores de visão monocular, por meio da integração da norma tributária, prevista no artigo 108 do CTN, diante da omissão de previsão de isenção a esses, nas respectivas leis isentivas. Assim, na medida da desigualdade de condições, decorrente das limitações com que se deparam os monoculares em relação aos bioculares, é, no mínimo, isonômico que desigualmente a esses e equivalentemente aos deficientes visuais sejam tratados.

Assim sendo, mesmo diante da literalidade da interpretação da norma de isenção tributária a que remete o artigo 111 do Código Tributário Nacional, a possibilidade da extensão da referida isenção se configura com base no artigo 108 do Diploma que prevê que a norma tributária seja integrada nos casos em que a lei apresentar lacuna. Frise-se que a integração difere da interpretação extensiva, sendo possível integrar a lei isentiva, uma vez que o parágrafo 1º do aludido artigo veda a integração por meio da analogia apenas para a criação de tributos e não para a concessão de isenção, e o parágrafo 2º veda a integração, para fins de isenção, apenas para aplicação da equidade, porém, não para a aplicação dos demais métodos, que como já visto são a analogia, os princípios gerais de Direito Tributário, e os princípios gerais de Direito Público. Assim, no tocante à integração das normas isentivas em questão, defende-se a aplicação do princípio da isonomia que é Princípio de Direito Tributário, que, como já referido, está previsto no texto constitucional, no artigo 150, inciso II, como limitador ao poder de tributar do Estado perante o contribuinte.

Dessa forma, vale lembrar que a isonomia no Direito Tributário, para fins de isenções, pauta-se também em outros princípios, estando assim vinculada à capacidade contributiva, e que essa se integra, além de a valores econômicos, a valores sociais, que são valores postos também no plano constitucional, passíveis de serem alcançados por meio de um tratamento tributário diferenciado. Dessa forma, inserem-se aqui as isenções aos portadores de visão monocular, justificando-se o *discrímen* ao se dispensar a eles tratamento diferenciado dos bioculares e equivalente aos deficientes visuais.



Como método de integração da norma tributária lacunosa, vale dizer que para que bem se aplique o princípio da isonomia, importa que esse esteja pautado ainda em outros princípios que também compõem o Direito Tributário, tais como nos postulados da proporcionalidade, que visa à “justa proporção” entre o ônus a ser suportado pelo contribuinte e o fim arrecadatório a ser alcançado pelo Estado, e da razoabilidade, que consiste na razão justificável de assim o fazer. Assim, também se pauta a isonomia no superprincípio da segurança jurídica, por meio do qual, conforme expresso no preâmbulo da Constituição Federal, o Estado Democrático visa a garantir a igualdade e a justiça a todos os cidadãos, como valores supremos de uma sociedade fraterna e sem preconceitos.

Por fim, reitera-se que é possível estender-se a isenção dos impostos IPI, ICM e IPVA incidentes sobre veículos automotores aos portadores de visão monocular, por meio da integração das normas tributárias referentes a tais impostos, que se apresentam lacunosas. Nesse sentido, ao aplicar-se o princípio da isonomia para integrar as referidas normas tributárias omissas quanto à isenção dos impostos aos monoculares, estar-se-á buscando dispensar tratamento desigual aos que possuem visão nos dois olhos e equivalente ao deferido aos deficientes visuais. Configura-se, assim, pois, o suprimento da lacuna existente, por meio da integração da norma tributária, dentro dos limites da segurança jurídica, seguindo os padrões da legalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade, aplicando-se o princípio da isonomia tributária.

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como intuito analisar a isenção dos impostos IPI, ICMS e IPVA incidentes sobre veículos automotores aos deficientes visuais e a possibilidade de extensão da referida isenção aos portadores de visão monocular – pessoas que têm visão somente por meio de um olho. A relevância do estudo decorre do fato de que a legislação vigente acerca de tais isenções não incluem os indivíduos monoculares em sua definição de deficiência visual, excluindo-os, assim, do abrigo da lei.

Ainda, não apenas a legislação isentiva dos impostos supramencionados exclui os portadores de visão monocular de sua definição, como também o Decreto nº 3.298/99, que dispõe sobre a política nacional para integração da pessoa portadora de deficiência, contempla em sua definição de deficiência visual apenas as pessoas que apresentam problemas na visão dos dois olhos, não incluindo, assim, aquelas pessoas que, embora tenham visão normal em um olho, são cegas no outro. Todavia, conforme já ressaltado ao longo do presente trabalho, o mesmo decreto, ao definir deficiência em sentido amplo, considerou como tal “toda perda ou anormalidade [...] que gere incapacidade para o desempenho de atividade, dentro do padrão considerado normal para o ser humano”, o que faz com que seja também a monocularidade entendida como uma deficiência visual.

Além disso, cabe ressaltar que a Constituição Federal além de assegurar em vários dispositivos o amparo aos portadores de deficiência, institui princípios expressos no artigo 150, ao tratar da tributação, que atuam como limitações ao poder de tributar do Estado. Dentre outros, estão o princípio da legalidade, que determina que somente poderá ser tributado o que estiver previsto em lei, e o princípio da isonomia, que garante a todos o direito de serem tratados igualmente na medida em que forem iguais. Logo, para que haja igualdade, se necessário, devem desigualmente ser tratados os que forem desiguais. Além dos princípios mencionados, outros que também se aplicam ao Direito Tributário foram analisados, tais como o da segurança jurídica, o da razoabilidade, o da proporcionalidade e o da capacidade contributiva.

Além de analisar-se a relevância dos princípios de Direito Tributário aos portadores de visão monocular, adentrou-se, no presente estudo, à questão da interpretação e da integração da norma tributária, tendo em vista que o artigo 111 do Código tributário remete a que se interprete literalmente a legislação que disponha sobre isenção de tributos. Logo, embora autores entendam que o referido artigo faz-se desnecessário, considerando-se que o Direito Tributário deve ser interpretado nos mesmos moldes dos demais ramos do Direito

por ser este uníssono, ainda assim pôde-se, por meio da presente pesquisa, concluir que, quanto às leis que preveem isenção de IPI, ICMS e IPVA incidentes sobre veículos automotores aos monoculares, mesmo sem sair da literalidade da interpretação acerca dessas, garantem ao portador de visão monocular o direito a tais isenções.

Sem a pretensão de se esgotar a discussão acerca do tema, pode-se afirmar que a legislação isentiva referida é omissa quanto à visão monocular, a qual se caracteriza pela cegueira em um só olho. Entende-se que o legislador, ao tratar das referidas isenções, não visualizou a existência dessas pessoas que são cegas de um olho, deixando de abrigá-las, dessa forma, na legislação isentiva mencionada.

Conforme a redação do artigo 108 do CTN, quando não houver disposição expressa para aplicação da legislação tributária a determinado fato, aplicam-se os meios de integração da norma, valendo-se da analogia, dos princípios gerais de Direito Tributário, dos princípios gerais de Direito Público e da equidade. Entretanto, pelo parágrafo segundo do aludido artigo, veda-se a concessão de isenção valendo-se da equidade. Ainda assim, na busca por uma norma, com base na qual se possa, por meio da analogia, suprir a lacuna encontrada nas leis isentivas em questão, tem-se o próprio Decreto nº 3.298/99, bem como o Estatuto da Pessoa com Deficiência, que podem abarcar, na amplitude da definição de deficiência, os monoculares.

No entanto, ainda, em caso de haver discordância quanto à aplicação da analogia, concretiza-se a integração da norma isentiva que ora se apresenta omissa no que diz respeito aos monoculares, pela aplicação do princípio da isonomia. Não há como não reconhecer, ao se tratar sobre a visão monocular, que as pessoas que se apresentam com a sua visão condicionada a um único olho devem receber tratamento desigual aos bioculares e equivalente ao tratamento dado aos deficientes visuais.

Não é por outro motivo, afinal, que mais da metade dos Estados brasileiros já inclui a visão monocular na definição de deficiência visual em sua legislação estadual. Além disso, o STJ, na Súmula 377/2009, a AGU, por meio da Súmula 45/2009, e o MTE, no Parecer 444/2011, também já a reconheceram para fins de inclusão nas cotas destinadas aos portadores de deficiência visual. E, ainda, há o reconhecimento da monocularidade como deficiência para fins de aposentadoria e reformas no que tange ao Imposto de Renda de pessoa física. Logo, reitera-se que aos monoculares também deve estender-se a isenção dos impostos IPI, ICMS e IPVA incidentes sobre veículos automotores.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

(ABDVM). ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS DEFICIENTES COM VISÃO MONOCULAR. Memorial. **Portadores de visão monocular Brasil: um país de todos e todas**. Disponível em:

<[http://www.visaomonocular.org/Banco\\_de\\_Arquivos/Memorial/Memorial\\_Portadores\\_de\\_Visao\\_Monocular\\_ABDPVM.pdf](http://www.visaomonocular.org/Banco_de_Arquivos/Memorial/Memorial_Portadores_de_Visao_Monocular_ABDPVM.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Documentos. Leis, decretos e resoluções**. 2017. Disponível em:

<<http://www.visaomonocular.org/documentos.asp>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Implicações da Visão Monocular Adquirida (perda de um olho)**. 14 jan. 2014.

Disponível em: <<http://www.visaomonocular.org/noticias/2014/14-02-2014-1.asp>>.

Acesso em: 20 ago. 2017.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BASTOS, Eriksson Vinicius Moraes. **Isonomia não é igualdade**. Disponível em:

<<https://aprenderdireito.wordpress.com/2011/07/12/isonomia-nao-e-igualdade/>>. Acesso em: 06 jul. 2017.

BUYS, Nicholas; LOPEZ, Jorge. Experiência sobre visão monocular na Austrália. **Journal of Visual Impairment & Blindness**. Austrália, 2004. Disponível em:

<[http://www.visaomonocular.org/Banco\\_de\\_Arquivos/Artigos/Experiencia\\_Sobre\\_Visao\\_Monocular\\_na\\_Australia\\_Traducao\\_ABDPVM.pdf](http://www.visaomonocular.org/Banco_de_Arquivos/Artigos/Experiencia_Sobre_Visao_Monocular_na_Australia_Traducao_ABDPVM.pdf)>. Acesso em: 08 ago. 2017.

BRASIL. Advocacia Geral da União. **Súmula nº 45**. Os benefícios inerentes à Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência devem ser estendidos ao portador de visão monocular, que possui direito de concorrer, em concurso público, à vaga reservada aos deficientes. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/atos/detalhe/201623>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 2 maio 2017.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil** de 05 de outubro de 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 2 maio 2017.

\_\_\_\_\_. **Convênio nº 38**, de 30 de março de 2012. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Disponível em:

<[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/cv038\\_12](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/cv038_12)>. Acesso em: 26 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto Federal nº 3.298**, de 20 de dezembro de 1999. Regulamenta a Lei nº 7.853, de 24 de outubro de 1989, dispõe sobre a Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência, consolida as normas de proteção, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3298.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3298.htm)>. Acesso em: 8 maio 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto Legislativo Federal nº 186**, de 09 de julho de 2008. Aprova o texto da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e de seu Protocolo Facultativo, assinados em Nova Iorque, em 30 de março de 2007. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/2008/decretolegislativo-186-9-julho-2008-577811-norma-actualizada-pl.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 24**, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em: 26 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 26 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal nº 7.713**, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 2 maio 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal 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 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7853.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7853.htm)>. Acesso em: 8 maio 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal nº 8.213**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8213cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal nº 8.989**, de 24 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8989.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8989.htm)>. Acesso em: 21 maio 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal nº 13.146**, de 06 de julho de 2015. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm)>. Acesso em: 21 maio 2017.

**CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei da Câmara dos Deputados nº 4.647**, de 08 de março de 2016. Isenta do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI a aquisição

de veículos por pessoas com visão monocular. Disponível em:  
<<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/1445988.pdf>>. Acesso em: 21 maio 2017.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei da Câmara dos Deputados nº 6.054**, de 29 de agosto de 2016. Dispõe sobre a classificação da visão monocular como deficiência visual. Disponível em:  
<<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/1489941.pdf>>. Acesso em: 21 maio 2017.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei da Câmara dos Deputados nº 7.005**, de 22 de fevereiro de 2017. Altera a Lei 7.853, de 24 de outubro de 1989, acrescentando-lhe dispositivo referente à classificação da visão monocular como deficiência visual, e dá outras providências. Disponível em:  
<[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=14431F8D1E981A2CE5AD62E2E7BC7E6F.proposicoesWebExterno1?codteor=1533120&filename=Avulso+-PL+7005/2017](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=14431F8D1E981A2CE5AD62E2E7BC7E6F.proposicoesWebExterno1?codteor=1533120&filename=Avulso+-PL+7005/2017)>. Acesso em: 21 maio 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

LIMA, M. A. et. al. Repercussão da visão monocular após trauma ocular. **Revista Brasileira de Enfermagem**, Brasília, v. 64, n. 5, set. – out. 2011. Disponível em:  
<[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-71672011000500007&lng=pt&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71672011000500007&lng=pt&tlng=pt)>. Acesso em: 21 ago. 2017.

**LISTA da Classificação Internacional de Doenças sobre Transtornos Visuais e Cegueira**. Disponível em:

<[http://www.datasus.gov.br/cid10/V2008/WebHelp/h53\\_h54.htm](http://www.datasus.gov.br/cid10/V2008/WebHelp/h53_h54.htm)>. Acesso em: 2 maio 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO. **Parecer 444/2011**. Disponível em:  
<[http://www.visaomonocular.org/Banco\\_de\\_Arquivos/Leis\\_Decretos\\_e\\_Resolucoes/Parecer\\_Conjur\\_444.pdf](http://www.visaomonocular.org/Banco_de_Arquivos/Leis_Decretos_e_Resolucoes/Parecer_Conjur_444.pdf)>. Acesso em: 26 jun. 2017.

NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. Segurança jurídica e certeza do direito - um outro método de abordagem em sede de direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Brasília, v. 44/2002, p. 9 – 17, maio – jun. 2002.

ONG: Instituto Oncoguia. **Doenças consideradas graves pela legislação brasileira**. Disponível em: <<http://www.oncoguia.org.br/conteudo/doencas-graves/104/4/>> Acesso em: 2 maio 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Decreto Estadual nº 32.144**, de 30 de dezembro de 1985. Regulamenta o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153594>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Decreto Estadual nº 37.699**, de 26 de agosto de 1997. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=3478363>>. Acesso em: 17 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Estadual nº 8.115**, de 30 de dezembro de 1985. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.115.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 3. ed. São Paulo: Método, 2015.

\_\_\_\_\_. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei do Senado Federal nº 28**, de 15 de fevereiro de 2017. Altera a Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, para estender a todas as pessoas com deficiência a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre a aquisição de automóveis. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaPaginasDiario?codDiario=20887&seqPaginaInicial=131&seqPaginaFinal=135>>. Acesso em: 21 maio 2017.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial 1.553.931/PR**. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, DF, julgado em 15 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=201502233190.REG.>> Acesso em: 26 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **Súmula nº 377**. O portador de visão monocular tem direito de concorrer, em concurso público, às vagas reservadas aos deficientes. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TRAJAN NETO, Alfredo. **Visão monocular**: entenda a perda visual que afeta apenas um dos olhos. ABDVM – Associação Brasileira dos Deficientes com Visão monocular. São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.visaomonocular.org/noticias/2014/14-02-2014.asp>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

WALTER, Carlos. Abuso do poder de tributar: aplicação do princípio da razoabilidade em matéria tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Brasília, v. 134/2017, p. 101 – 109, maio – jun. 2017.

WEICHERT, Marlon Alberto. Isenções tributárias em face do princípio da isonomia. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 145, p. 241 – 254, jan. – mar. 2000. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/575/r145-24.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 9 jul. 2017.