

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS**  
**CURSO DE DIREITO**

**MARCELO MAGNO DOS SANTOS BARROS**

**REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO:**  
**análise dos benefícios fiscais federais das pessoas com deficiência no Brasil**

São Luís - MA

2016

**MARCELO MAGNO DOS SANTOS BARROS**

**REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO:  
análise dos benefícios fiscais federais das pessoas com deficiência no Brasil**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Universidade Federal do Maranhão para obtenção do  
grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Oriana Gomes.

São Luís - MA

2016

**MARCELO MAGNO DOS SANTOS BARROS**

**REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO:  
análise dos benefícios fiscais federais das pessoas com deficiência no Brasil**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Universidade Federal do Maranhão para obtenção do  
grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Oriana Gomes.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

**Prof.<sup>a</sup> Oriana Gomes (Orientadora)**

---

**1<sup>a</sup> Examinador**

---

**2<sup>a</sup> Examinador**

Aos amados Paula, Marcelo, Rafael e  
dona Suzana: sempre tão presentes  
em minha vida.

## AGRADECIMENTOS

À Deus e aos anjos que me conduzem na fé e sempre me fazem lembrar quem sou e porque vou.

À minha esposa Paula e meus filhos Marcelo e Rafael, família maravilhosa que tanto amo, porto seguro para a realização de um sonho que já havia esquecido de ter sonhado.

À minha amada e saudosa mãe, dona Suzana, presença constante em minha vida, fonte de valores que me ajudaram a ser quem sou.

Ao meu pai, Sr. Abel, exemplo de que não devemos abrir mão dos nossos sonhos.

Aos meus irmãos Francisco, Fernando e Abel, pela oportunidade divina de compartilhar experiências e construir uma história juntos.

Aos meus sogros, senhor Paulo e dona Josélia, outra família que Deus me proporcionou.

Aos demais familiares que se alegram com minha alegria.

A todos os amigos, da velha turma do Batista e da Receita Federal, até a nova geração da UFMA, que tive a honra de conviver durante os últimos cinco anos, em especial Aline, Dennys, Geraldine, Jullyane e Wellington.

Aos professores do curso de Direito da UFMA, por sua dedicação e conhecimento transmitido.

À professora Oriana Gomes, pela orientação, palavras de incentivo e confiança no projeto.

E a você Nino, sempre amoroso, próximo e fiel.

“A verdadeira riqueza de um homem é  
o bem que ele faz neste mundo”.

Maomé

## RESUMO

Este trabalho crítico-normativo trata do tema “REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO: Análise dos Benefícios Fiscais Federais das Pessoas com Deficiência no Brasil”, cujo objetivo central é analisar a conformidade do Direito Tributário Brasileiro com os princípios tributários gerais e constitucionais, em especial os da isonomia e da justiça fiscal, inerentes aos benefícios fiscais concedidos e negados às pessoas com deficiência no Brasil. Explora conceitos teóricos do Direito Tributário necessários ao entendimento das limitações ao poder de tributar. Explica as diversas modalidades de benefícios fiscais presentes na legislação tributária brasileira, em especial as imunidades e isenções fiscais, e suas relações com os princípios tributários gerais e constitucionais. Demonstra a evolução legislativa acerca da concessão de benefícios fiscais federais para as pessoas com deficiência no Brasil, com base na análise de Leis e Projetos criados a partir da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

**Palavras-chave:** Pessoa com deficiência; Benefícios fiscais; Princípios tributários; Isonomia; Justiça Fiscal; Imunidades tributárias; Isenções fiscais; Sistema Tributário Nacional.

## **ABSTRACT**

This normative-critical project deals with the theme "SPECIAL TAX REGIMES: Analysis of the Federal Tax Benefits of handicapped people in Brazil", which aims at analyzing the compliance of Brazilian Tax Law with general and constitutional tax principles, especially those of isonomy and fiscal justice, inherent to the tax benefits granted and denied to handicapped people in Brazil. It explores theoretical concepts of the Tax Law necessary for the understanding of the limitations of tax charging. It explains the various modalities of tax benefits present in Brazilian tax legislation, especially legal immunities and tax exemptions, and their relationship with general and constitutional tax principles. It demonstrates the legislative evolution regarding the granting of federal fiscal benefits for handicapped people in Brazil, based on the analysis of Laws and Projects created after the promulgation of the 1988 Constitution of the Federative Republic of Brazil.

**Key words:** Handicapped people; Tax benefits; Tax principles; Isonomy; Fiscal justice; Tax immunities; Tax exemptions; National Tax System.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

Art.	-	Artigo
C/c	-	Combinado com
P.	-	Página
REsp.	-	Recurso Especial

## LISTA DE SIGLAS

ADAP	Associação dos Deficientes Auditivos Usuários de Implante Coclear
ADAVIDA	Associação dos Deficientes Auditivos
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
AFRFB	Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
APAE	Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais
CIDE-Comb.	Contribuição de intervenção no domínio econômico (...) petróleo (...)
CIP/COSIP	Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública
CNH	Carteira Nacional de Habilitação
CPD	Comissão de Defesa dos Direitos das Pessoas com Deficiência da C.Deputados
CR/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
Detran	Departamento de Trânsito
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (...)
IE	Imposto de exportação
IEG	Imposto extraordinário de guerra
IGF	Imposto sobre grandes fortunas
II	Imposto de importação
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro (...)
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso (...)
ITCD	Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
LC	Lei Complementar
LO	Lei ordinária
MEI	Microempreendedor Individual
MP	Medida Provisória
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PRONAS/PCD	Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência
RFB	Receita Federal do Brasil
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social

## **LISTA DE TABELAS**

<b>Tabela 1</b> – Comparação entre taxa e preço público.....	37
<b>Tabela 2</b> - Exceções aos princípios da legalidade, anterioridade anual e nonagesimal.....	51

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
<b>2. EVOLUÇÃO DOS DIREITOS DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1 Histórica da luta pelos direitos das pessoas com deficiência no Brasil.....</b>	<b>16</b>
<b>2.2 A pessoa com deficiência e os direitos fundamentais.....</b>	<b>19</b>
<b>2.3 Benefícios fiscais e os princípios da isonomia e da capacidade contributiva .....</b>	<b>20</b>
<b>3. TRIBUTOS FEDERAIS E BENEFÍCIOS FISCAIS .....</b>	<b>22</b>
<b>3.1 O Estado e os tributos.....</b>	<b>22</b>
<b>3.2 Conceitos-chave no direito tributário .....</b>	<b>26</b>
3.2.1 Tributo.....	27
3.2.2 Obrigação tributária.....	30
3.2.3 Fato gerador.....	32
3.2.4 Tributos vinculados e não vinculados .....	32
3.2.5 Natureza jurídica e finalidade dos tributos.....	33
<b>3.3 Espécies de tributos .....</b>	<b>34</b>
3.3.1 Impostos .....	35
3.3.2 Taxas .....	36
3.3.3 Contribuições de melhoria .....	37
3.3.4 Empréstimos compulsórios .....	38
3.3.5 Contribuições .....	39
<b>3.4 Competência tributária .....</b>	<b>40</b>
<b>4. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR .....</b>	<b>44</b>
<b>4.1 Princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade tributária .....</b>	<b>46</b>
<b>4.2 Princípio da isonomia tributária .....</b>	<b>52</b>
<b>4.3 Imunidades tributárias.....</b>	<b>57</b>
4.3.1 Imunidade das pessoas políticas (alínea “a”, art. 150, VI, da CR/88) .....	59
4.3.2 Imunidade dos templos religiosos (alínea “b”, art. 150, VI, da CR/88).....	60
4.3.3 Imunidade dos partidos políticos (alínea “c”, art. 150, VI, da CR/88) .....	60
4.3.4 Imunidade dos sindicatos dos trabalhadores (alínea “c”, art. 150, VI, da CR/88)...	60
4.3.5 Imunidade das instituições de educação e das entidades de assistência .....	60
4.3.6 Imunidades de imprensa (alínea “d”, art. 150, VI, da CR/88) .....	61
4.3.7 Imunidade musical (alíneas “e”, art. 150, VI, da CR/88).....	61
<b>4.4. Isenções tributárias.....</b>	<b>63</b>

<b>5. BENEFÍCIOS FISCAIS FEDERAIS DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA .....</b>	<b>69</b>
<b>5.1 Benefícios fiscais relacionados ao IPI e ao IOF .....</b>	<b>69</b>
<b>5.2. Benefícios fiscais relacionados ao imposto de renda.....</b>	<b>75</b>
<b>5.3 Benefícios fiscais relacionados ao imposto de importação .....</b>	<b>79</b>
<b>5.4 Benefícios fiscais relacionados às contribuições sociais.....</b>	<b>80</b>
<b>6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>81</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>83</b>

## INTRODUÇÃO

A história das pessoas com deficiência é pavimentada pela superação de preconceitos e desafios. É uma longa jornada de dificuldades e sofrimentos, que leva os instintos humanos de sobrevivência e adaptação ao limite, na busca por uma vida melhor e, porque não dizer, de uma sociedade mais justa e decente.

Também é uma estrada sinuosa, de muitas barreiras e poucas retas, que torna a viagem da evolução humana tão lenta quanto eternamente ameaçada pelos obstáculos da intolerância, irracionalidade, ignorância e, até mesmo, pelo excesso de racionalidade, simbolizado pelo horror das práticas nazistas em busca da pureza genética ariana.

Entretanto, o caminho das pessoas com deficiência é tão desafiador quanto inspirador. Mesmo aqueles que não o percorrem diretamente, em seu dia a dia, tornam-se pessoas melhores quando conseguem alcançar a importância da equidade na pavimentação de uma sociedade mais justa, solidária e fraterna. Afinal, essa estrada está em eterna evolução e nos leva sempre aonde a inclusão e a cidadania nos convidam a chegar.

Assim, o propósito desse trabalho é iluminar a via dos direitos relacionados à concessão de benefícios fiscais às pessoas com deficiência no Brasil, tanto de forma direta, quanto indireta.

Em virtude de o tema ser bastante amplo, foi necessário delimitá-lo à esfera Federal, ou seja, à investigação e análise das leis e projetos oriundos do Congresso Nacional e atinentes aos benefícios fiscais federais direcionados às pessoas com deficiência, a partir da entrada em vigor da atual Constituição. No entanto, nada impede que futuros trabalhos explorem o tema em outros níveis, seja estadual, municipal ou até internacional, através do Direito comparado.

Busca-se, portanto, respostas às seguintes questões:

a) Quais benefícios fiscais, relativos a tributos federais, estão atualmente disponíveis para as pessoas com deficiência no Brasil?

b) As leis e projetos que tratam do tema observam os princípios tributários gerais e constitucionais, em especial o da isonomia e da justiça fiscal?

c) As leis e projetos sobre o tema alcançam todas as pessoas com deficiência? Há ocorrências de discriminações entre os discriminados (metadiscriminações)?

d) Há projetos ou leis sobre o tema que beneficiam atores ou setores que auxiliam as pessoas com deficiência, como os próprios pais, curadores, institutos, associações e empresas de pesquisa e desenvolvimento?

E assim, em favor do encadeamento lógico das ideias, estabeleceremos a seguinte ordem ao trabalho: Após esta introdução, o capítulo 2 apresentará a evolução dos direitos das pessoas com deficiência, em especial no Brasil, dentro de uma perspectiva de respeito aos direitos fundamentais. Também traçará um primeiro esboço sobre a relação entre benefícios fiscais e justiça fiscal, utilizando noções sobre os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. No capítulo 3, a relação entre os tributos federais e benefícios fiscais será aprofundada, paralelamente à apresentação e discussão de fundamentos teóricos do Direito Tributário necessários para o entendimento da pesquisa. O capítulo 4 foi reservado para tratar especificamente das limitações ao poder de tributar e seus princípios tributários gerais e constitucionais, além do aprofundamento teórico a respeito dos institutos da imunidade e isenção fiscal. E, finalmente, no capítulo 5, serão discutidas as pesquisas feitas em relação às leis e projetos relativos aos benefícios fiscais federais direcionados às pessoas com deficiência, direta e indiretamente, debatendo e respondendo as questões centrais deste trabalho.

## 2. EVOLUÇÃO DOS DIREITOS DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

Nas eras mais antigas da história humana, muito provavelmente pelo ambiente hostil da Terra, não foram encontrados vestígios de pessoas com deficiência. Mesmo em períodos posteriores, quando o homem nômade começou a cultivar o solo e se estabelecer em comunidades, a vida das pessoas com deficiência era praticamente impossível. Acredita-se, inclusive, que eram eliminados por suas tribos, por serem vistos como um fardo e um perigo para todo o grupo, embora já se saiba que tal comportamento não era unânime, uma vez que outras culturas antigas tratavam as pessoas com deficiência de forma especial. Isso demonstra como é antiga a dicotomia do comportamento humano ante a pessoa com deficiência: ora com respeito e inclusão, como os Egípcios; ora de rejeição e eliminação, como os Gregos de Atenas e Esparta (DICHER E TREVISAN, 2014).

Entretanto, mesmo entre os Gregos, ocorreram movimentos políticos de respeito para com a vida das pessoas com deficiência, questão inclusive levada à nível constitucional por Aristóteles ("*Constitution d'Athènes*") diante dos membros do Conselho Ateniense, conforme citado por Otto Marques da Silva (1987, p. 65):

O Conselho passará agora a examinar o problema dos deficientes. Existe, de fato, uma lei que estabelece que todo ateniense cujos bens não ultrapassem três "minás" e cujo corpo esteja mutilado ao ponto de não lhe permitir qualquer trabalho, seja examinado pelo Conselho e que seja concedido a cada um deles, às expensas do Estado, dois óbulos por dia para sua alimentação.

O mesmo Aristóteles, em sua obra "Política", demonstra as incoerências relativas ao tratamento das pessoas com deficiência ao apoiar medidas eugenistas defendidas por Platão para o fortalecimento do Estado, decretando que "Com respeito a conhecer quais os filhos que devem ser abandonados ou educados, precisa existir uma lei que proíba nutrir toda criança disforme" (apud LEMOS, 2009).

E assim, a história da pessoa com deficiência é uma jornada de superação e luta pelo direito de ser reconhecido, em primeiro lugar, como pessoa humana, merecedora de consideração, respeito, dignidade e cidadania, e não somente de caridade pela sua condição.

## 2.1 Histórica da luta pelos direitos das pessoas com deficiência no Brasil

No Brasil, podemos considerar como os primeiros passos da luta pelos direitos das pessoas com deficiência no Brasil os avanços relativos à educação de surdos e cegos no Brasil Imperial, com a criação, em 1854, do Instituto Benjamin Constant, originalmente chamado “Imperial instituto dos meninos cegos” e, em 1856, do Instituto Nacional de Educação dos Surdos (INES). O Instituto Benjamin Constant foi criado pelo Imperador D. Pedro II e, de forma pioneira na América Latina, introduziu a tecnologia do Braille, ferramenta poderosa na educação e profissionalização das pessoas cegas, que até então eram consideradas ideias utópicas. O Braille foi trazido ao Brasil por José Álvares de Azevedo, brilhante aluno da escola de Paris (1850), considerado patrono da educação dos cegos no Brasil. Já o Instituto Nacional de Educação dos Surdos (INES) demonstrou que a educação de surdos era possível em uma época onde os mesmos eram vistos como pessoas doentes, deficientes, incapazes de aprender e de se desenvolver, preconceito alimentado pela ausência total, até então, de um instituto voltado para educação das pessoas surdas no Brasil (MINISTÉRIO DA JUSTIÇA, 2016).

Entretanto, a despeito do lado positivo da criação desses Institutos e de sua importância na história da pessoa com deficiência no Brasil, vale observar que tais entidades serviram, inicialmente, para segregar da sociedade tudo aquilo que para ela era difícil de lidar, transferindo a responsabilidade para terceiros. Assim, os Institutos surgiram com uma missão mais assistencialista do que inclusiva, dentro da tradição Europeia, cujo importante símbolo é o *Museu des Invalides* em Paris, criado por Luís XIV, em 1670, para abrigar os inválidos dos seus exércitos, hoje transformado em importante museu e ponto turístico da capital francesa, mas que ainda mantém em suas dependências alguns poucos reformados e inválidos dos exércitos franceses.

A criação dos primeiros Institutos no Brasil acompanha uma mudança de visão ocorrida na segunda metade do século XIX, em que se busca não apenas prestar assistência às pessoas com deficiência, mas permitir que os mesmos alcancem o máximo de sua independência a partir do desenvolvimento de suas potencialidades educacionais e profissionais.

É dessa forma que Otto Marques da Silva (1984) elenca a criação de diversos institutos na Dinamarca, Suécia, Alemanha e nos Estados Unidos que seguem essa nova filosofia. Como exemplo temos a fundação, em 1º de maio de 1863 na segunda avenida de Manhattan, do “New York Society for Relief of Ruptured and Crippled”, hoje transformado no

“New York Hospital for Special Surgery”, referência mundial no atendimento a casos de deficiências físicas.

Nessa linha, o autor sintetiza tais mudanças de foco a respeito das pessoas com deficiência, afirmando que:

A partir da segunda metade do século XIX houve um forte incremento às atenções destinadas às pessoas portadoras de males limitadores de sua atuação, mais em concordância com as características individuais, tornando-se, portanto, mais humanas no mundo todo mais atualizado. Em alguns países nórdicos surgiram preocupações muito sérias quanto ao aspecto do potencial da pessoa deficiente para a produção de bens e para desenvolvimento de serviços, pelo menos para cobrir as próprias necessidades de sobrevivência. (SILVA O, 1987, p.187).

Caminhando para o século XX, não podemos deixar de registrar a triste história do Hospício de Barbacena (MG), criado em 1903 e palco do sofrimento e morte de cerca de 60 mil pessoas, em um cenário de horror e total desrespeito aos direitos humanos, que perdurou por décadas e é considerado o “Holocausto Brasileiro”, título de recente obra de Daniela Arbex, que detalha as atrocidades ocorridas naquele local pelas chamadas “vítimas da loucura dos normais” (ARBEX, 2013, p.111), sintetizadas nas palavras do médico mineiro Ronaldo Simões Coelho:

Lá, existe um psiquiatra para 400 doentes. Os alimentos são jogados em cochos, e os doidos avançam para comer. O que acontece no Colônia é a desumanidade, a crueldade planejada. No hospício, tira-se o caráter humano de uma pessoa, e ela deixa de ser gente. É permitido andar nu e comer bosta, mas é proibido o protesto qualquer que seja a sua forma. Seria de desejar que o Hospital Colônia morresse de velhice. Nascido por lei, em 16 de agosto de 1900, morreria sem glórias. E, parafraseando Dante, poderia ser escrito sobre o seu túmulo: quem aqui entrou perdeu toda a esperança. (apud ARBEX, 2013, p.180).

Entretanto, muitos fatos positivos ocorreram no século XX, como a criação da Sociedade Pestalozzi em 1932, da APAE em 1954, e dos Centros de Reabilitação a partir da década de 1950, em virtude do surto de pólio ocorrido à época.

A Sociedade Pestalozzi de Minas Gerais foi criada por uma equipe multidisciplinar formada por enfermeiros, médicos, psicologistas e professores, que, sob a direção de Helena Antipoff, colaboravam com o trabalho de educação das professoras das classes especiais das escolas públicas de Belo Horizonte, a partir da promoção de estudos, palestras, seminários, cursos e publicações relacionadas à educação de crianças com deficiência (ASSOCIAÇÃO PESTALOZZI, 2016).

A APAE (Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais) foi um movimento que uniu pais, amigos, professores e médicos de excepcionais, em ações voltadas para a educação e profissionalização dos mesmos. Inspirou-se nas ações da norteamericana Beatrice Bemis,

membro do corpo diplomático de seu país, mãe de uma pessoa com Síndrome de Down e que já havia participado da fundação de mais de duzentas e cinquenta associações desse tipo nos Estados Unidos (APAE, 2016).

Já os Centros de Reabilitação proporcionaram um grande avanço no desenvolvimento da reabilitação no Brasil, porém restrito ao ponto de vista médico, ou seja, havia uma preocupação muito grande em “curar” a deficiência ou até encobri-la. Dessa forma, a preocupação dos médicos era que a pessoa com deficiência adquirisse o máximo de funcionalidade, a fim de torná-la independente. Em que pese a importância desse trabalho, há críticas em relação ao poder desses profissionais, no sentido de definir o que é melhor para o deficiente a despeito do que ele mesmo possa pensar e escolher. Ademais, ao invés de ver a reabilitação como um processo, via-se, na verdade, como um “projeto”, que necessariamente teria um início, meio e fim, considerando que, ao fim, a pessoa com deficiência estaria reabilitada, tornando-se única e exclusivamente responsável pelos próximos passos, como se não possuísse mais nenhuma deficiência.

Então, na década de 1970, começaram a surgir organizações formadas pelas próprias pessoas com deficiência, que de certa forma estabeleceram posições ora complementares, ora conflituosas, com as organizações até então criadas para os deficientes. Era o movimento político germinado do autêntico sentimento de as próprias pessoas com deficiência aperceberem-se como cidadãs detentoras de direitos, não pertencentes somente ao lado passivo da reabilitação.

Assim, quando em 1976 a Organização das Nações Unidas (ONU) decretou o ano de 1981 como o Ano Internacional das Pessoas Deficientes, houve um movimento mundial de atenção às causas dos deficientes. Foi a ONU, pela primeira vez, que mostrou a discriminação embutida nos termos utilizados até então para fazer menção às pessoas com deficiência, como “os deficientes”, “os inválidos”, “os incapacitados”, simplesmente, e de forma magnífica, introduzindo a palavra “pessoa” antes de “deficiente”, demonstrando a importância da pessoa antes da sua deficiência e a legitimidade das batalhas travadas para mostrar que os direitos das pessoas com deficiência são formas de equiparação de oportunidades e não privilégios ou benefícios. A inclusão é um movimento que visa aplainar a falta de chances e as diversas barreiras físicas e morais, que limitam mais que a própria deficiência (SECRETARIA ESPECIAL DOS DIREITOS DA PESSOA COM DEFICIÊNCIA, 2016).

## 2.2 A pessoa com deficiência e os direitos fundamentais

Não há como iniciar uma discussão sobre benefícios fiscais sem os fundamentos relativos ao direito de igualdade, justiça e dignidade da pessoa humana.

Em sua obra “Curso de Direito Constitucional”, José Afonso da Silva demonstra os diversos aspectos da igualdade, chamando atenção para o fato de a mesma ser o signo, a marca da democracia, por vezes preterida pela classe dominante burguesa, mais afeita à liberdade como mantenedora dos seus privilégios de classe (SILVA J, 2012). Entretanto, o princípio da justiça tem em seu DNA o fato de que é necessário tratar de forma desigual situações de vida desiguais, na medida de suas desigualdades, já que os princípios da justiça e da igualdade são pilares do Estado Democrático de Direito.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CR/88) navega nos diversos sentidos da igualdade, seja no aspecto jurídico-formal quando diz, no *caput* do art. 5º, que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, seja no sentido material, como nos incisos XXX e XXXI do art. 7º, que proíbem discriminações em função do sexo, idade, cor, estado civil e ao fato da pessoa ser portadora de deficiência.

Já em relação à dignidade da pessoa humana, André Ramos Tavares nos alerta para o fato de a mesma ser um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, sendo que, segundo SARLET (2001, p.87) “em cada direito fundamental se faz presente alguma projeção da dignidade da pessoa” (apud TAVARES, 2013, p.447).

Ademais, Norberto Bobbio fala das dificuldades referentes às condições de realização dos direitos do homem, já que nem tudo que é desejável e merecedor de ser perseguido é realizável. Em suas palavras, diz que, frequentemente, são “necessárias condições objetivas que não dependem da boa vontade dos que os proclamam, nem das boas disposições dos que possuem os meios para protegê-los” (BOBBIO, 2004, p.63), ou seja, expõe uma visão mais objetiva e realista dos direitos e garantias fundamentais.

Nessa esteira, o art. 5º, § 2º da CR/88 determina que os direitos e garantias expressos na mesma não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil. E complementa a seguir em seu § 3º, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 45, de 30/12/2004, que “Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”.

Dessa forma, fica claro que tratados e convenções internacionais que tratam da proteção e dignidade dos direitos humanos, referendados pelo Congresso Nacional na forma de Decreto Legislativo e ratificados pelo Presidente da República, passam a integrar o sistema jurídico brasileiro com hierarquia e eficácia de norma constitucional, sendo que o primeiro deles a ser recebido com esse *status* foi a Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, promulgada pelo Decreto Presidencial nº 6.949, de 25/08/2009, cujos princípios gerais presentes em seu artigo 3º são:

- a) O respeito pela dignidade inerente, a autonomia individual, inclusive a liberdade de fazer as próprias escolhas, e a independência das pessoas;
- b) A não-discriminação;
- c) A plena e efetiva participação e inclusão na sociedade;
- d) O respeito pela diferença e pela aceitação das pessoas com deficiência como parte da diversidade humana e da humanidade;
- e) A igualdade de oportunidades;
- f) A acessibilidade;
- g) A igualdade entre o homem e a mulher;
- h) O respeito pelo desenvolvimento das capacidades das crianças com deficiência e pelo direito das crianças com deficiência de preservar sua identidade.

### **2.3 Benefícios fiscais e os princípios da isonomia e da capacidade contributiva**

Os benefícios fiscais são instrumentos de aplicação objetiva dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. No caso das pessoas com deficiência, seus familiares e responsáveis, serve como poderoso suporte ao enfrentamento das situações de desvantagem econômica e social ao longo da vida, já que arcam com despesas de tratamento inerentes às respectivas limitações, necessitando, assim, de ações que equilibrem seu bem-estar e garantam uma vida digna.

Entretanto, como os benefícios fiscais lidam diretamente com o patrimônio público (tributos), deve-se respeitar os importantes pilares republicanos do Estado Democrático de Direito, da indisponibilidade do interesse e do patrimônio público. Dessa forma, na lição de Ricardo Alexandre (2013), os benefícios fiscais que extinguem (remissão), que excluem (isenção e anistia) ou que diminuem (redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido) o crédito tributário, não podem ser concedidos por qualquer ato infralegal e sim por normas específicas, a fim de evitar possíveis abusos no trato do patrimônio público pelos que estejam no poder.

Ademais, é necessário harmonizar a atual legislação relativa à benefícios fiscais com o conceito de pessoa com deficiência disposto no art. 2º da Lei nº 13.146/2015 (Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência), também conhecida como Estatuto da Pessoa com Deficiência, que utiliza o termo deficiência sensorial, mais abrangente, a fim de evitar discriminações injustas, como o caso dos deficientes auditivos em relação à Lei nº 8.989/1995, que 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, mas que limita a extensão desses benefícios fiscais somente às pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda e autistas, situação que intitulamos de “metadiscriminações” (discriminação além da discriminação).

Nesse sentido, importante registrar que está em curso Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) de número 30, impetrada pelo Procurador-Geral da República, que visa corrigir as omissões da Lei nº 8.989/1995 anteriormente mencionadas, relativas a inclusão das pessoas com deficiência auditiva como beneficiários das isenções, alegando, no mérito, que tal Lei Federal criou um *discrímen* violador do princípio constitucional da isonomia, já que “a ausência dos deficientes auditivos no corpo da norma estabeleceu distinção desarrazoada entre pessoas que se encontram na mesma situação” (ADO-30, fl. 8), incompatível com o princípio da isonomia e com o art. 4º da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, *verbis*:

Obrigações gerais

1. Os Estados Partes se comprometem a assegurar e promover o pleno exercício de todos os direitos humanos e liberdades fundamentais por todas as pessoas com deficiência, sem qualquer tipo de discriminação por causa de sua deficiência. Para tanto, os Estados Partes se comprometem a:

- a) Adotar todas as medidas legislativas, administrativas e de qualquer outra natureza, necessárias para a realização dos direitos reconhecidos na presente Convenção;
- b) **Adotar todas as medidas necessárias, inclusive legislativas, para modificar ou revogar leis, regulamentos, costumes e práticas vigentes, que constituírem discriminação contra pessoas com deficiência;**

No próximo capítulo abordaremos mais profundamente a teoria que orbita os conceitos de benefício fiscal, como o conceito de Competência Tributária, os vários Tributos Federais existentes no Sistema Tributário Nacional, a distinção entre Benefício e Incentivo Fiscal, a distinção entre Imunidade e Isenção Tributária e, por fim, a relação entre Obrigações Acessórias e Benefícios Fiscais. (Grifou-se).

No próximo capítulo abordaremos, com mais profundidade, a relação entre tributos federais e benefícios fiscais, além de conceitos-chave do Direito Tributário, necessários ao entendimento teórico das discussões presentes neste trabalho.

### 3. TRIBUTOS FEDERAIS E BENEFÍCIOS FISCAIS

#### 3.1 O Estado e os tributos

A existência dos tributos confunde-se com o surgimento das organizações sociais mais primitivas, como forma de financiar os diversos gastos coletivos relacionados à vida em sociedade.

Tal ideia não levou, entretanto, a uma lógica equânime de cobrança, pois já nos primórdios de várias civilizações, o pagamento de tributos estava relacionado diretamente à falta liberdade, à violência e à injustiça, como descrito por Luís Eduardo Schoueri (2012, p.19) ao tratar do tema na Grécia e Roma antiga:

Parece certa a afirmação de que na antiguidade eram incompatíveis a liberdade e a tributação, enquanto sujeição. O cidadão, porque livre, não estava sujeito a tributos, posto que tivesse seus deveres públicos. Estes, no entanto, longe de serem vistos como restrição de sua liberdade, eram exatamente sua exteriorização. O elevado grau de participação na vida pública tornava indistintos o cidadão e a coletividade. Daqueles que tivessem privada a liberdade, por sua vez, exigia-se o tributo. Na Grécia, os tributos diretos apenas eram cobrados dos que não eram livres e dos estrangeiros, na forma de um imposto de captação (tributo de proteção), mas jamais dos cidadãos livre. (...) Também a Roma republicana baseava sua força financeira nas prestações dos povos vencidos, lançando mão do direito de pilhagem e da tomada de terra.

Dessa forma, ao invés de o tributo ser o preço da cidadania, era o custo da falta de liberdade e da submissão do mais fraco pelo mais forte, uma obrigação que estava na raiz da palavra imposto. A racionalidade de exigir mais de quem pode pagar mais sempre foi de difícil implementação e objeto de diversos malabarismos filosóficos que justificassem exatamente o oposto, a exemplo da entidade dos cidadãos livres da antiga Grécia e Roma, desobrigadas do pagamento de impostos, facultando-as a tributação conforme sua consciência, sentimento público, reconhecimento social ou outro interesse de cunho íntimo.

O estudo elaborado por Dieter Birk, citado por Schoueri (2012), menciona como exceção histórica a chamada “*eisphora*”, um tributo de emergência cobrado de toda a população de Atenas, inclusive dos cidadãos atenienses, em tempo de guerra. Tal tributo causava repúdio e, por isso, era cancelado imediatamente após o fim dos conflitos, sendo os eventuais despojos de guerra utilizados para restituir aquilo que foi pago.

Caminhando pela história, já na Idade Média, surgem as figuras do vassalo e do suserano como atores principais feudalismo, sistema econômico, social e político baseado na propriedade da terra. Nele o vassalo presta ao senhor feudal juramento de fidelidade e trabalho em troca de proteção e terras para produzir, numa espécie de contrato particular e voluntário

estabelecido entre as partes, que, por conseguinte, envolve direitos e obrigações, dentre as quais o pagamento de tributos e rendas ao suserano. Desse modo, não se pode confundir os vassallos com os escravos da antiguidade, já que o contexto da tributação agora fundamenta-se no consenso e não mais na violência. Segundo Schoueri (2012), a era do cristianismo medieval via o homem como ser livre, pelo menos em sentido formal, sendo que apenas no exercício de sua liberdade haveria espaço para a tributação.

Com o surgimento dos Estados Modernos e o advento do absolutismo, o poder de tributar passa a ser daquele que reina sobre um determinado território. Em muitos deles, onde a visão republicana romana é substituída pela postura patrimonialista dos povos bárbaros, há confusão entre o público e o privado, como se o Estado fosse de propriedade do soberano. Nesse ambiente, tanto a igreja quanto os senhores das terras conservam o poder medieval de auferir rendas (tributos) sobre suas propriedades e de serem imunes à cobrança de impostos, privilégio não estendido aos pobres que se encontravam na base da pirâmide estamental. Nas palavras de Guilherme Calmon Nogueira da Gama (2016, p. 1):

Nos países que aderiram ao patrimonialismo, os senhores feudais e o clero conservaram, periféricamente, o direito ao recebimento de algumas rendas fiscais ou patrimoniais, como influência residual da época feudal, sob os fundamentos da autoridade suprema e da jurisdição. De acordo com a primeira idéia, **não pode impor tributo senão o príncipe que não reconhece superior**, o qual, todavia, fica condicionado por leis gerais anteriores. A *jurisdictio*, no Estado Patrimonial, é conservada pelo senhor feudal e é proveniente do domínio da terra, consubstanciando-se na competência para exercer o poder normativo e judicial. Em praticamente todos os países que adotaram tal modelo fiscal e econômico, surge uma certa **confusão entre as rendas patrimoniais e fiscais**. Naquele tempo, **a imunidade tributária era a impossibilidade absoluta de incidência de impostos sobre determinadas pessoas, em virtude da liberdade estamental, servindo de proteção à Igreja e à nobreza, mas excluindo os pobres.**

(Grifou-se)

O mesmo autor acrescenta que:

De se notar, contudo, que os **denominados impostos indiretos sobre consumo, gastos ou despesas dos indivíduos foram criados no final da Idade Média**, com duplo objetivo: (a) **fornecer arrecadação** ao Tesouro para atender às necessidades do Estado; (b) **atingir as classes privilegiadas** (ou seja, clero e nobreza) que não sofriam tributação direta. A imunidade fiscal da Igreja e do senhorio não se estendia ao campo dos indiretos incidentes sobre as coisas, razão pela qual se considerava a superioridade dos impostos indiretos para assegurar a igualdade. (GAMA, 2016, p. 1)

(Grifou-se)

Nesse sentido, o Estado patrimonialista cria, já no final da Idade Média, os chamados impostos indiretos<sup>1</sup>, como forma aumentar a arrecadação e atingir os estamentos da Igreja e da Nobreza, protegidos pela imunidade tributária relativa aos impostos diretos<sup>2</sup> incidentes sobre a terra. Entretanto, na prática, tanto o clero quanto a nobreza obtiveram isenções quanto aos impostos indiretos, ou seja, continuavam, em termos fiscais, não contribuindo em nada para o príncipe e, ao mesmo tempo, auferindo renda por conta das suas propriedades.

O Estado Patrimonial, a partir do incremento de sua autoridade e da concentração do poder de arrecadar, vai sendo substituído pelo Estado Policial, com características intervencionistas, que, inclusive, utiliza o tributo como instrumento de direcionamento da economia. São modelos de Estados fortes, que tributam o cidadão em troca da promessa de garantir-lhes liberdade e segurança. Esses tipos de Estados não têm mais a missão Aristotélica de assegurar a felicidade e a virtude, tampouco preparar os homens para o Reino de Deus, como pregavam os pensadores da Idade Média, mas sim implementar a forma contratual de sociedade idealizada por pensadores como Thomas Hobbes e Nicolau Maquiavel, na qual os homens transferem sua liberdade ao Estado, a quem caberá definir e explicar a vontade humana.

Com a chegada do liberalismo, a partir da revolução liberal inglesa, concluída em 1689, surge o Estado Fiscal, de feição minimalista, que não mais pretende intervir na economia, como faziam os modelos Patrimonialista e Policial de Estado. Agora, o tributo não era mais visto como o preço a ser pago ao todo poderoso Estado, a fim de assegurar a liberdade e segurança dos seus súditos, mas sim o valor que o cidadão deveria pagar para ficar livre do poder que este mesmo Estado já tinha sobre os mesmos (SCHOUERI, 2012).

Essa passagem do Estado de Polícia para o Estado Fiscal também pode ser vista como a transição entre o Estado de Poder para o Estado de Direito, da liberdade total do governante para a ideia da sujeição do Estado (governante e governados) ao império da lei, do esgotamento, nas nações democráticas, do pensamento Maquiavélico de que os fins justificam os meios para o alcance de interesses definidos pelo próprio governante.

Desse modo, o Estado de Direito pode ser definido como “aquele que disciplina com regras jurídicas, na maior medida possível, sua própria organização e atividade nas relações com os cidadãos e assegura, também através do Direito, a atuação em relação a si

---

<sup>1</sup> Tributo indireto é aquele em que a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento transfere o ônus correspondente para terceiros. Como exemplo temos os impostos sobre o consumo.

<sup>2</sup> Tributo direto é aquele em que a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento suporta efetivamente o ônus. Como exemplo temos o Imposto de Renda e aqueles sobre a propriedade.

próprio, mediante institutos jurídicos adequados” (RANELLETTI apud CARRAZA, 2007, p. 388).

A primeira metade do século XX experimenta uma transição do Estado Minimalista liberal para o Estado Social, sem que isso signifique alteração do seu viés arrecadador de tributos (fiscal). Isso porque o Estado Social demanda um aporte cada vez maior de recursos para fazer frente à missão de apaziguar as desigualdades sociais, que se mostram ilimitadas. Surgem então as contribuições, espécies de tributos vinculados a determinadas ações de seguridade social (aposentadoria, saúde e assistência social), como preço da construção de uma liberdade coletiva de inclusão social. Nas palavras de John Kelly (2010, p. 465-466):

**Em 1900, as estruturas europeias comuns de responsabilidade social**, na forma de auxílio ao desemprego, à incapacidade física ou mental ou à velhice, ou de fornecimento de habitação e serviços de saúde às expensas públicas, **eram muito modestas**; por volta de 1950, a realidade expressa pela nova frase “Estado de bem-estar”<sup>3</sup> era geral (embora em alguns países isso ocorresse em um nível muito mais modesto que em outros).

**Essas transformações no Estado Liberal ocidental foram acompanhadas também, após a Segunda Guerra Mundial, pela generalização do constitucionalismo, da democracia parlamentar (exceto na península Ibérica) e do primado do direito.** Os ultrajes cometidos nas décadas de 1930 e 1940 em nome do Estado, contra os direitos humanos elementares, atingiram tal paroxismo que, assim que a guerra terminou, ocorreram importantes movimentos para **fortalecer as salvaguardas institucionais contra o abuso da autoridade.**

(Grifou-se)

Ocorre que o Estado Fiscal Social experimenta um processo contínuo de agigantamento, sofrendo críticas pelo alto nível de carga tributária imposta à sociedade, sem que isso fosse traduzido em benefícios na mesma proporção.

Desse modo, já no início do século XXI, o Estado Fiscal Social passa a ser substituído pelo Estado Democrático e Social de Direito, como forma de diminuir seu tamanho e intervencionismo, sem que isso signifique abandono da missão de reduzir as desigualdades sociais, mas sem a crença que o Estado seja capaz de assumir esse encargo sozinho. É a sociedade cada vez mais consciente de seu papel cidadão na construção do bem-comum da coletividade e ciente das limitações e importância do Estado como indutor e garantidor da capacidade econômica social, como bem escreve Andréa Lemgruber Viol:

**A tributação**, portanto, somente pode ser compreendida a partir da **necessidade dos indivíduos em estabelecer convívio social organizado e gerir a coisa pública mediante a concessão de poder a um Soberano.** Em decorrência, a condição necessária (mas não suficiente) para que o poder de tributar seja legítimo é que ele emane do Estado, pois qualquer imposição tributária privada seria comparável a

---

<sup>3</sup> Welfare state, em inglês: sistema no qual o bem-estar dos cidadãos é promovido por meio de serviços sociais oferecidos pelo Estado.

usurpação ou roubo. É justamente por referir-se à **construção do bem-comum que se dá à tributação o poder de restringir a capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social**. Isto é, o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais, especialmente porque, **na falta do Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada e à preservação da vida**. (VIOL, 2016, p. 1)

Nessa perspectiva, os objetivos desse novo modelo de Estado são positivados em texto constitucional e compartilhados com a sociedade civil organizada. São criadas agências reguladoras para permitir, de forma controlada, maior atuação da iniciativa privada em áreas de interesse social. Cresce a participação da previdência privada como alternativa à oficial, surgem as parcerias público-privadas para a viabilização de grandes obras não mais suportadas sozinhas pelo Estado e organizações não governamentais de assistência social passam a atender áreas carentes que, na prática, já não são mais cobertas pela atuação estatal.

Assim, o Estado Social Democrático de Direito, mesmo mantendo seu viés arrecadatório (fiscal), expande seus papéis no sentido de fomentar a distribuição e alocação dos recursos, funções estas explicadas por VOGEL na obra de SCHOUERI (2012, p. 27-28):

Realmente, **qualquer norma que verse sobre impostos possui a função (positiva ou negativa) de arrecadar** (*Ertragsfunktion*); ao mesmo tempo, aquela norma pode ter **outras três funções**, que nem sempre se encontram presentes, simultaneamente, em todas as normas: (i) a função de **distribuir a carga tributária** (*Lastenausteilungsfunktion*), que implica a repartição das necessidades financeiras do estado segundo os critérios da justiça distributiva; (ii) **função indutora**; e (iii) **função simplificadora**.  
(Grifou-se)

### 3.2 Conceitos-chave no direito tributário

No intuito de proporcionar o entendimento de conceitos teóricos doravante utilizados neste trabalho e consciente da vastidão teórica que envolve o Direito Tributário, cabe pontuar alguns elementos-chave dessa disciplina, a saber: Conceito de tributo, obrigação tributária, fato gerador, tributos vinculados e não vinculados, competência tributária, natureza jurídica do tributo e finalidade do mesmo.

### 3.2.1 Tributo

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, tributos são “receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário” (*apud* SABBAG, 2010, p. 371).

A CR/88 trata do tema tributário no TÍTULO VI (“DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO”, cujo art. 146, *verbis*, remete à lei complementar a incumbência de dispor sobre conflitos de competência entre os entes federados, relativos à matéria tributária, além da regulamentação dos limites constitucionais do poder de tributar e o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, incluindo neste a própria definição de tributo:

Art. 146. Cabe à **lei complementar**:

I - dispor sobre **conflitos de competência**, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - **regular as limitações constitucionais ao poder de tributar**;

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(Grifou-se)

A lei complementar mencionada no art. 146 da CR/88 é a Lei nº 5.172/1966, conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), originalmente uma lei ordinária, mas que foi recepcionada pela atual Constituição com *status* de lei complementar, conforme o § 5º do art. 34 do ADCT da CR/88, *verbis*:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

Vale fazer uma digressão para pontuar algumas distinções entre lei ordinária e lei complementar.

Em relação ao processo legislativo, definido por José Afonso da Silva (2012, p. 525) como “um conjunto de atos preordenados visando a criação de normas de Direito”, não há diferenças entre lei ordinária e complementar no tocante às fases de iniciativa<sup>4</sup>, constitutiva<sup>5</sup> e complementar<sup>6</sup> das mesmas.

As diferenças são observadas quando se analisam os aspectos formal e material desses dois tipos normativos.

Quanto ao aspecto formal, a principal diferença reside na quantidade de parlamentares necessária (*Quorum*) para a aprovação do projeto de lei, ou seja, enquanto uma lei ordinária precisa de maioria simples<sup>7</sup> para ser aprovada, essa maioria tem que ser absoluta<sup>8</sup> para a lei complementar, o que a torna, em tese, mais estável.

---

<sup>4</sup> A fase de iniciativa deflagra o processo legislativo.

<sup>5</sup> A fase constitutiva é aquela em que ocorre as discussões e cotações (deliberação parlamentar) e a manifestação do Poder Executivo pela sanção ou veto (deliberação executiva).

<sup>6</sup> Refere-se à promulgação e publicação da lei.

<sup>7</sup> CR/88, art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

<sup>8</sup> CR/88, art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

Já em relação ao aspecto material, as leis complementares atendem aos pleitos taxativamente previstos na Constituição, muitos deles regulatórios, a exemplo do art. 146 anteriormente mencionado, restando às leis ordinárias o espaço material residual.

Ademais, o STF vem se posicionando pela inexistência de hierarquia entre lei ordinária e lei complementar em diversos julgados<sup>9</sup>, a despeito de histórica divergência doutrinária e jurisprudencial, em especial quanto à potencial insegurança jurídica que esse posicionamento provoca.

Retornando ao tema do conceito de tributo, quis o legislador positivá-lo no art. 3º do CTN, *verbis*, “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**”. (Grifou-se)

Analisando os elementos principais desse conceito, temos que o tributo é “uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” porque estabelece um “comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias” (CARVALHO, 2007, p. 25). Como bem observa Hugo de Brito Machado (2010, p. 62) “Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em natureza, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro”. Dessa forma, o pagamento do tributo não é facultativo e deve ser feito em moeda corrente, que no caso do Brasil é o real (R\$), ou a partir do instituto da “dação em pagamento”, previsto no inciso XI do art. 156 do CTN, *verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

(...)

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei<sup>10</sup>.

Adiante temos que tributo “não constitui sanção de ato ilícito”. Isso ocorre porque há presunção de que o nascimento da obrigação tributária decorre da prática de um ato legal, chamado fato gerador<sup>11</sup>, diferentemente da multa, que é consequência do descumprimento de um dever jurídico. É nesse momento que o CTN diferencia tributo de multa, sendo também

<sup>9</sup> RE 377.457, rel. min. Gilmar Mendes, j. 17-9-2008, P, DJE de 19-12-2008, com repercussão geral; RE 594.477 AgR, rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, j. 24-2-2015, 2ª T, DJE de 12-5-2015; AI 603.649 AgR, rel. min. Dias Toffoli, j. 15-12-2009, 1ª T, DJE de 5-2-2010; AI 591.353 AgR, rel. min. Ellen Gracie, j. 4-8-2009, 2ª T, DJE de 28-8-2009; ADI 4.071 AgR, rel. min. Menezes Direito, j. 22-4-2009, P, DJE de 16-10-2009.

<sup>10</sup> Lei nº 13.259/2016 e MP nº 719/2016

<sup>11</sup> CTN, art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência; Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

importante frisar que atos ilícitos podem, de uma forma indireta, gerar a obrigação de pagar tributos, já que, nas palavras de Ricardo Alexandre (2013, p. 12):

O **dever de pagar tributo surge com a ocorrência**, no mundo concreto, de uma hipótese abstratamente prevista em lei (o **fato gerador**). Portanto, se alguém obtém disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos, passa a ser devedor do imposto de renda (CTN, art. 43), mesmo se esses rendimentos forem oriundos de um ato ilícito, ou até criminoso, como a corrupção, o tráfico ilícito de entorpecentes. (Grifou-se)

Outrossim, tem-se que o tributo é instituído em lei, ou seja, deriva de uma obrigação *ex lege*, de uma relação jurídica tributária, expressa em lei, que não leva em conta se o contribuinte tem ou não vontade de pagar a exação: “pagamos tributo em cumprimento a um dever jurídico, e não em cumprimento a um dever de solidariedade social” (MACHADO, 2010, p. 55). Nesse momento, é importante salientar que a capacidade tributária passiva (dever de pagar tributos) independe da capacidade civil das pessoas naturais (art. 126 do CTN), quer dizer, independentemente de a pessoa ser capaz, absolutamente incapaz ou relativamente incapaz, haverá a obrigação de pagar tributos.

Na parte final do conceito, temos que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada: “a autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo. A cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de qualquer margem de discricionariedade” (ALEXANDRE, 2013, p.14).

### 3.2.2 Obrigação tributária

É o dever de pagar tributos (obrigação principal) ou de cumprir exigência legal (obrigação acessória) que não configure obrigação principal. Nos termos do art. 113 do CTN, *verbis*, a obrigação tributária divide-se em obrigação principal, que surge com a ocorrência do fato gerador, e obrigação acessória, que surge a partir de uma prestação a ser cumprida pelo sujeito passivo da relação tributária, de fazer ou não fazer alguma coisa, ou de permitir ao Fisco determinadas ações, tudo no interesse garantir a arrecadação e a fiscalização dos tributos.

Art. 113. A obrigação tributária é **principal ou acessória**.

§ 1º A **obrigação principal** surge com a **ocorrência do fato gerador**, tem por objeto o **pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A **obrigação acessória** decorre da legislação tributária e tem por objeto as **prestações, positivas ou negativas**, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (Grifou-se).

Outrossim, conforme o § 3º do mesmo art. 113 do CTN, caso a obrigação acessória não seja cumprida, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (multa).

As obrigações acessórias estão previstas na “legislação tributária”, que conforme o art. 96 do CTN, 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.

Já a obrigação principal é prevista em lei no seu sentido estrito e segue o princípio da legalidade, que prevê a impossibilidade de haver tributo sem lei que o estabeleça previamente, já que ninguém deve ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

Tal distinção entre essas fontes do Direito Tributário foram explicitadas no julgamento do REsp 460986 PR 2002/0104347-5, da lavra do então Ministro do STJ Luiz Fux, a seguir tal como escrito:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA – ART. 8º, II, 'B', DA LEI N.º 9.250/95- ILEGALIDADE - INCONSTITUCIONALIDADE INDIRETA - TEMA QUE ESCAPA À COMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – INSTRUÇÃO NORMATIVA. INEXISTÊNCIA DE EXTRAPOLAÇÃO DO CONTEÚDO DA LEI A QUE VISA EXPLICITAR.

1. O art. 105, III, da CF não contempla a possibilidade de, em Recurso Especial, confrontar-se dispositivos de Lei Complementar (CTN) e de Lei Federal, a fim de declarar-se a ilegalidade desta última. Recurso Especial não conhecido."(RESP 167014/RS, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 17/09/2001) 2. A base de cálculo obedece o princípio da legalidade. A afirmação de que o art. 8º, II, b da Lei n.º 9.250/95 contraria o disposto nos arts. 43 e 110, do Código Tributário Nacional, sugere, indiretamente, a inconstitucionalidade da disposição, matéria apreciável pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, guardião dos comandos constitucionais. Ausência de matéria infraconstitucional autônoma. 3. **A base de cálculo é elemento *ad substantia* do tributo, por isso que sua instituição obedece ao princípio da legalidade dependendo de "lei no seu sentido estrito".** 4. **A fonte primária do direito tributário é a "lei" porquanto dominado esse ramo pelo "princípio da legalidade"** segundo o qual **não há tributo sem lei que o estabeleça**, como consectário de que ninguém deve ser coativamente instado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. 5. **As normas complementares do direito tributário** são de grande valia porquanto empreendem exegese uniforme a ser obedecida pelos agentes administrativos fiscais (art. 100, do CTN). Constituem, referidas normas, fonte do direito tributário porquanto **integrantes da categoria "legislação tributária"** (art. 96, do CTN) 6. Ato normativo que se limita a explicitar o conteúdo da lei ordinária. Ausência de violação ao Princípio a Estrita Legalidade. 7.. Recurso especial parcialmente conhecido, porém, desprovido. (RECURSO ESPECIAL Nº 460.986 - PR (2002/0104347-5), RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX). (Grifou-se).

É importante ainda ressaltar que a não exigência do cumprimento da obrigação principal não desobriga o contribuinte ao cumprimento das obrigações acessórias relacionadas. Isso ocorre, por exemplo, em Entidades Beneficentes isentas do pagamento de determinados

Tributos (obrigação principal), mas que são obrigadas a prestar informações solicitadas pelo Fisco que comprovem o direito a tais isenções (obrigação acessória).

### 3.2.3 Fato gerador

É a hipótese definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, seja essa principal ou acessória, conforme determina os art. 114 e 115 do CTN, *verbis*:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Importante ressaltar que, para o art. 118 do CTN, *verbis*, a definição legal do fato gerador deve ser interpretada de modo a não serem consideradas questões relacionadas à validade jurídica dos atos efetivamente praticados, tampouco seus efeitos. Dessa forma, a obrigação principal ou acessória surge a partir da materialização da hipótese de incidência tributária descrita na lei (exemplo: fato gerador da obrigação principal do Imposto de Renda: “auferir renda”), não importando se essa renda advém de uma atividade ilícita, como por exemplo, o tráfico de drogas.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

- I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
- II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

### 3.2.4 Tributos vinculados e não vinculados

Tributos vinculados são aqueles cujos fatos geradores estão atrelados a uma atividade específica do Estado para com o contribuinte, a exemplo das taxas e da contribuição de melhoria. Já os tributos não vinculados independem dessa prestação Estatal, que o caso dos impostos.

### 3.2.5 Natureza jurídica e finalidade dos tributos

No intuito de evitar que um ente federativo crie tributos já existentes, a partir da manipulação dos elementos formais que o caracterizam, como o próprio nome ou o destino do produto da sua arrecadação, o CTN definiu, em seu art. 4º, que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: a denominação e demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Já em relação à finalidade básica de cada espécie tributária, podemos classificá-las em três grupos, a saber:

a) Finalidade Fiscal: quando o principal objetivo do tributo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.

b) Finalidade Extrafiscal: quando o principal objetivo do tributo não é o de arrecadar e sim servir de instrumento tributário estratégico das políticas econômicas-financeiras do Estado, estimulando, induzindo ou reprimindo comportamentos em busca de propósitos econômicos e sociais constitucionalmente eleitos.

c) Finalidade Parafiscal: quando seu principal objetivo não é nem fiscal, tampouco extrafiscal, e sim o de viabilizar recursos para setores que exercem atividades paralelas às desenvolvidas pelo Estado, como as contribuições destinadas ao SENAC, SENAI, SESI, dentre outras.

Evidentemente que essa classificação não é excludente, ou seja, uma mesma espécie tributária pode possuir mais de uma função. E, de fato, possui, já que todas possuem a função fiscal de arrecadar recursos.

O sentido dessa classificação se atém à finalidade primordial de cada espécie tributária. Como exemplo temos o imposto de renda (IR), principal fonte de recursos da União, que tem caráter primordialmente fiscal, mas que pode desempenhar funções extrafiscais em atendimento às políticas de redução das desigualdades sociais, com a distribuição de carga tributária mais justa. Outro exemplo é o imposto de importação (II), eminentemente extrafiscal, já que sua função essencial é atender à política de comércio exterior do Estado, mas que nem por isso deixa de desempenhar um papel arrecadatário relevante, ou seja, fiscal, para a União.

### 3.3 Espécies de tributos

Embora o art. 145 da CR/88, *verbis*, e o art. 5º do CTN estabeleçam somente três tipos de tributos (teoria tripartite), o STF tem acolhido a teoria pentapartida, que considera serem tributos os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições, a despeito das controvérsias doutrinárias relativas ao assunto.

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.

§ 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.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Tais controvérsias e suas diversas teorias associadas são bem sintetizadas nas palavras de Ricardo Alexandre (2013, p. 16):

A controvérsia sobre a classificação dos tributos em espécies fez com que surgissem quatro principais correntes a respeito do assunto: a primeira, dualista, bipartida ou bipartite, que afirma serem espécies tributárias somente os impostos e as taxas; a segunda, a tripartida, tricotômica ou tripartite, que divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria; a terceira, a pentapartida ou quinquipartida, que a estes acrescenta os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal e a última, a quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite, que simplesmente junta todas as contribuições num só grupo, de forma que os tributos seriam impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Vale ressaltar que, nas lições de Eduardo Sabbag (2010), atualmente há quem defenda a existência de uma sexta espécie tributária a partir da EC nº 39/2002, que instituiu a Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública (CIP ou COSIP), de competência privativa dos Municípios e Distrito Federal, consoante o art. 149-A da CF, em virtude da singularidade do referido tributo.

Entretanto, para efeito desta pesquisa, seguiremos o entendimento do STF (teoria pentapartida), que classifica as espécies tributárias em 5 tipos, a saber:

### 3.3.1 Impostos

O imposto é uma espécie de tributo que tem como hipótese de incidência (fato gerador) um fato sem qualquer relação com uma atuação específica do Estado, ou seja, é um tributo não vinculado. É o que prescreve o art. 16 do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 37) estabelece interessante classificação dos tributos relacionada às competências privativas de cada ente federado para a instituição dos mesmos, enumeradas pela CR/88:

a) Impostos que gravam o comércio exterior, atribuídos à União: imposto de importação (II) e imposto de exportação (IE);

b) Impostos sobre o patrimônio e a renda: À União coube os impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), sobre a propriedade territorial rural (ITR) e sobre grandes fortunas (IGF); Aos Estados e Distrito Federal o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e, aos Municípios, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

c) Impostos sobre a transmissão, circulação e produção: Coube à União o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Aos Estados e Distrito Federal, o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCD) e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e, aos Municípios, o imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

d) Impostos previamente indeterminados (art. 154, I, da CR/88<sup>12</sup>): Serão aqueles criados pela União, em virtude de competência residual constitucional outorgada, mas que deve cumprir determinadas exigências, a saber: criação a partir de complementar; não cumulatividade; e que não venham a ter a mesma hipótese de incidência e a mesma base de cálculo dos impostos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

---

<sup>12</sup> Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

e) Impostos extraordinários (art. 154, II, da CR/88<sup>13</sup>): Serão aqueles que a União poderá instituir na iminência ou no caso de guerra externa, estejam eles compreendidos ou não em sua competência tributária, mas que serão suprimidos gradativamente a partir da extinção das causas de sua criação.

É importante ressaltar que existem outras classificações dos impostos, segundo diversos critérios. Comentaremos mais algumas que irão auxiliar nos objetivos deste trabalho:

a) Quanto à competência, os impostos podem ser federais, estaduais ou municipais, conforme definidos na própria CR/88;

b) Quanto ao ônus tributário, os impostos classificam-se em “diretos”, quando o ônus tributário recai diretamente sobre o contribuinte de direito, a exemplo do Imposto de Renda; e “Indiretos”, quando a carga tributária é transferida para outrem, o chamado “contribuinte de fato”, como no caso do ICMS, que é repassado para o preço da mercadoria. Assim, nem sempre o contribuinte que paga é aquele que suporta a carga tributária.

c) Quanto à graduação de sua cobrança, os impostos podem ser “proporcionais”, quando a alíquota é fixa em relação à base de cálculo, a exemplo do ICMS, IPI e ISS; “progressivos”, quando apresentam alíquotas diversas, que crescem à medida que cresce a base de cálculo, que é o caso do IR e da Contribuição Previdenciária do Segurado Empregado ao INSS; e “regressivos”, quando os percentuais do imposto são variáveis e decrescentes à medida que aumenta o valor da matéria tributável, levando-se em conta as condições inerentes de cada contribuinte (“regressivo pessoal”), como no caso do IR pessoa física e jurídica, ou não levando-se em conta tais condições inerentes a cada contribuinte (“regressivo real”), que é o caso dos impostos sobre o patrimônio. Assim, para o mesmo padrão de imóvel, é esperado que se cobre o mesmo nível de imposto, não importando se os proprietários têm capacidades tributárias distintas.

### 3.3.2 Taxas

As taxas foram criadas para remunerar serviços prestados pelos entes federados diretamente ao contribuinte, seja no seu exercício do poder de polícia, que limita o direito

---

<sup>13</sup> Art. 154. A União poderá instituir: (...) II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

individual em favor da promoção do bem público, seja pela disponibilidade, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. É o prevê o art. 77 do CTN, verbis:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

As taxas se diferenciam dos impostos porque são tributos vinculados a uma contraprestação direta do Estado para com o contribuinte, o que não ocorre com os impostos. Também, por óbvio, não é possível o Estado exigir taxas de serviços prestados por empresas privadas. Vale ainda ressaltar as distinções entre taxa e preço público, sintetizadas na obra de Eduardo Sabbag (2010, p. 436), transcrita na tabela abaixo:

**Tabela 1** – Comparação entre taxa e preço público

<b>Taxa</b>	<b>Preço público</b>
É tributo	Não é tributo
Prestação pecuniária compulsória	Prestação pecuniária facultativa
Sem autonomia de vontade	Com autonomia de vontade
Decorre de lei	Decorre de contrato administrativo
Rescisão inadmissível	Rescisão admissível
Obrigação <i>ex lege</i>	Obrigação <i>ex voluntate</i>
Obedece aos princípios de direito tributário	Não obedece aos princípios de direito tributário, mas aos princípios de direito administrativo
Regime jurídico de direito público	Regime jurídico de direito privado
Existe taxa de serviço de utilização potencial	Só existe tarifa cobrada em face de serviço de utilização efetiva
Existe taxa cobrada em razão de poder de polícia	Não existe tarifa cobrada em razão de poder de polícia
Exigida por pessoas jurídicas de direito público	Exigida por pessoas jurídicas de direito público e de direito privado
Receita derivada de direito público, com uso de seu poder de império (a receita “deriva” do patrimônio do particular)	Receita originária de direito privado, sem uso de seu poder de império (a receita “origina -se” do próprio patrimônio do estado)
Cobrança não proporcional ao uso	Cobrança proporcional ao uso
Exemplo: Taxa de Alvará de Construção	Exemplo: Tarifa de serviço postal

### 3.3.3 Contribuições de melhoria

É uma forma de o Estado evitar o enriquecimento sem causa de particulares em consequência de valorização imobiliária decorrente de obra pública de grande magnitude. Nas palavras de Ricardo Alexandre (2013, p.40):

A existência do tributo tem fundamento ético-jurídico no princípio da vedação ao enriquecimento sem causa. **Seria injusto o Estado cobrar impostos de toda a coletividade e utilizar o produto da arrecadação para a realização de obras que trouxessem como resultado um aumento patrimonial de um grupo limitado de pessoas**, sem que esse enriquecimento seja produto do trabalho ou do capital pertencente aos beneficiários.

(Grifou-se)

Portanto, as contribuições de melhoria são tributos vinculados à valorização imobiliária advinda de obra pública realizada, mas que se diferenciam das taxas “por dois pontos expressivos: pressupõem uma obra pública e não serviço público; e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel” (CARVALHO, 2007, p. 41).

### 3.3.4 Empréstimos compulsórios

O empréstimo compulsório é um tributo vinculado, de competência da União, cuja instituição requer lei complementar e a existência dos pressupostos fáticos presentes nas alíneas I e II do art. 148 da CR/88, *verbis*:

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".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será **vinculada à despesa** que fundamentou sua instituição.

(Grifou-se)

Cotejando-se as espécies tributárias até então mencionadas, vale ressaltar que os impostos, taxas e contribuições de melhoria podem ser criados por cada ente federativo através de leis federais, estaduais e municipais, a depender da competência constitucional atribuída. Já no caso dos empréstimos compulsórios, somente a União tem competência constitucional para criá-lo, por meio de lei complementar federal.

Ademais, por se tratar de um empréstimo, a mesma lei complementar que o instituir deve prever a forma de restituição dos valores arrecadados.

### 3.3.5 Contribuições

As contribuições estão previstas no art. 149 da CR/88, *verbis*, dividindo-se em três grupos: Contribuições sociais; contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais.

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, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º **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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)  
(Grifou-se)

As contribuições sociais são destinadas ao financiamento da Seguridade Social, que segundo o caput do art. 194 da CR/88, é um “conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

Tais contribuições sociais estão elencadas no art. 195 da CR/88, *verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes **contribuições sociais**:

I - **do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada** na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a **folha de salários e demais rendimentos do trabalho** pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a **receita ou o faturamento**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o **lucro**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - **do trabalhador e dos demais segurados** da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - **sobre a receita de concursos de prognósticos**.

IV - **do importador de bens ou serviços do exterior**, ou de quem a lei a ele equiparar.  
(Grifou-se)

### 3.4 Competência tributária

Segundo Eduardo Sabbag (2014, p.365), a competência tributária consiste na “habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”, ou seja, é o poder conferido pela CR/88 para que cada ente federativo (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) crie seus próprios tributos, em sintonia com o princípio do federalismo previsto no art. 60, § 4º, I, da CR/88, embora Luis Eduardo Schoueri (2012) argumente que, a princípio, não haveria razão para o constituinte ter repartido as competências tributárias, já que o requisito necessário para um sistema federal é a autonomia financeira, quer dizer, a distribuição de rendas, mas o fez para garantir o respeito à capacidade contributiva do contribuinte, impedindo que duas ou mais pessoas jurídicas de direito público, de forma simultânea, instituíam tributos vinculados sobre um mesmo fenômeno econômico.

Nessa linha, Roque Antônio Carrazza (2007, p. 84) esclarece que “a competência tributária é conferida às pessoas políticas, em última análise, pelo povo, que é o detentor por excelência de todas as competências e de todas as formas de poder”, ou seja, a competência de tributar não pode ser exercida em desfavor do povo, já que o mesmo a outorgou às pessoas políticas.

As delimitações constitucionais da competência tributária estão previstas nos art. 153 a 156 da CR/88, sendo seu conceito e características previstas nos art. 6º, 7º e 8º do CTN, transcritos a seguir:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

Percebe-se, pela leitura desses artigos, que a competência tributária é “indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável, uma vez que admitir a delegação de competência para instituir um tributo é admitir que seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional” (SABBAG, 2010, p. 378). Outrossim, a impossibilidade de delegação da competência tributária não se confunde com a legalidade de transferir as funções de arrecadar e/ou fiscalizar os tributos de outro ente da federação, fenômeno denominado “capacidade tributária” (art. 7º, § 3º, do CTN).

A competência tributária pode ser classificada nos seguintes tipos: privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária.

A competência privativa é o poder que têm os entes federativos para instituir tributos, em especial impostos, enumerados exaustivamente na Constituição Federal (SABBAG, 2010). Equivale, assim, à distribuição constitucional da competência para instituir os impostos federais (art. 153 da CR/88), estaduais (art. 155 da CR/88) e municipais (art. 156 da CR/88). Além dos referidos impostos, estão dentro da competência privativa da União o Empréstimo Compulsório (art. 148 da CR/88) e as Contribuições Especiais (art. 149, caput, da CR/88) e, da competência privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, as contribuições sociais para custeio do Sistema de Previdência e Assistência Social de seus próprios servidores (art. 149, § 1º, CR/88), denominada Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) e a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP ou COSIP – art. 149-A da CR/88).

A competência comum é aquela que se relaciona com os tributos vinculados, ou seja, aqueles devidos em virtude de uma contraprestação estatal, como as taxas e as contribuições de melhoria instituídas por cada ente federado, conforme incisos II e III do art. 145 da CR/88, *verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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.

Foi denominada competência “comum” porque não foi deferida explicitamente na constituição a cada ente federado instituidor da exação. Nas palavras de Ricardo Alexandre (2013, p. 189):

Os fatos geradores dos tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria) são atividades do Estado. Justamente por isso, não foi necessário estipular na Constituição Federal quem seria competente para instituir cada taxa ou cada contribuição de

melhoria. O ente que prestar o serviço público específico e divisível ou exercer o poder de polícia cobra a respectiva taxa; aquele responsável pela realização de obra pública da qual decorra valorização de imóvel pertencente a particular tem competência para instituir a contribuição de melhoria decorrente.  
(Grifou-se)

No entendimento de Hugo de Brito Machado (2010), tal competência não deveria ser chamada de “comum” e sim “privativa” do ente estatal que exercita a atividade específica, dentro de sua respectiva competência administrativa, questão alheia ao Direito Tributário. Corroborando sua visão citando entendimento do STF, na RE 100.033-RS, de que “competência para a instituição e cobrança de taxa depende de ter a entidade estatal competência para exercer a atividade que constitua o respectivo fato gerador” (MACHADO, 2010, p. 313).

Portanto, a competência para instituição de taxas e contribuições de melhoria depende da repartição das respectivas competências administrativas entre os entes federados, presentes na Constituição, ou seja, o ente a quem pertence a competência para prestar determinado serviço é competente para criar a respectiva taxa, mesmo raciocínio válido para a contribuição de melhoria em relação à determinada obra.

A competência cumulativa é autoexplicável pela leitura do art. 147 da CR/88, *verbis*, com a ressalva de que a referida competência não se restringe somente a impostos, alcançando os demais tributos.

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, **cumulativamente**, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

A competência especial é aquela relativa à instituição dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, conforme art. 148 e 149 da CR/88, *verbis*:

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".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

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, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

A competência residual é o poder de instituir tributo ainda não existente, desde que atendidas certas condições previstas na Constituição, conforme art. 154, I, e 195, § 4º, ambos da CR/88, *verbis*:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, **impostos não previstos** no artigo anterior, desde que sejam **não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição**;

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 4º A lei poderá instituir **outras fontes** destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, **obedecido o disposto no art. 154, I**.

(Grifou-se)

Por fim, a competência extraordinária é aquela pertencente à União, que por lei ordinária federal ou medida provisória, por instituir o imposto extraordinário de guerra (IEG), nos termos do art. 154, II, da CR/88, *verbis*:

Art. 154. A União poderá instituir:

(...)

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

#### 4. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

O poder de tributar, nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira, decorre da “soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação” (*apud* SABBAG, 2014, p. 53).

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2010, p.2 8) acrescenta que “no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais e que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”.

Já Andrei Pitten Velloso (2012) alerta que seria mais adequado o constituinte ter se utilizado da expressão “competência tributária” ao invés de “poder”, já que esta possui uma acepção mais rigorosa, de força ilimitada e incondicional, o que não ocorre com aquela, pelo seu caráter intrinsecamente limitado, conferido pelas normas que fazem nascer a competência tributária com poder impositivo limitado e condicionado. Entretanto, segundo o mesmo autor, a expressão “poder tributário” consolidou-se, inclusive entre os integrantes da constituinte de 1988, a partir da obra “Limitações constitucionais ao poder de tributar”, do eminente jurista Aliomar Baleeiro, ao ponto de inspirar até mesmo o nome da Seção II (“DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR”), do Capítulo I (“DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL”) do TÍTULO VI (“Da Tributação e do Orçamento”) da CR/88.

Nessa perspectiva, Hugo de Brito Machado (2010,P.33) acrescenta que:

No contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão “**poder de tributar**” **não se confunde com a expressão “competência tributária”**. A palavra “poder” tem significado que transcende a ideia de Direito, que está presente na palavra “competência”. “Poder” é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra “competência” alberga a ideia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo.

Dessa forma, a tributação não é, como aparenta ser, uma relação de poder-força e sim de poder-direito, dotada de juridicidade, coercibilidade e limites, que visam não somente a efetividade da prestação, mas também a proteção do contribuinte contra eventuais abusos do Estado. Assim, a despeito da importância que a tributação tem para a formação e manutenção do Estado, refletida na competência tributária atribuída aos entes políticos (União, Estados-Membros, DF e Municípios), a própria constituição cuidou de garantir proteções à sociedade contra excessos desse poder.

As limitações ao poder de tributar são chamadas de princípios, embora muitos deles estejam positivados como verdadeiras regras, não passíveis, portanto, da ponderação caracterizadora dos princípios. A título de exemplo, Ricardo Alexandre (2013) apresenta uma comparação entre os princípios tributários da isonomia e da anterioridade: o princípio da isonomia (tratar igualmente quem é igual, e desigualmente quem é desigual, na proporção das desigualdades havidas) seria um verdadeiro princípio, pois pode sofrer ponderação de seus efeitos quando em conflito com outros princípios. Assim, é possível que grandes empresas obtenham isenções tributárias como forma de estímulo para a instalação em regiões menos desenvolvidas. É a ponderação do princípio da isonomia em favor do princípio constitucional do desenvolvimento econômico<sup>14</sup>. Já o princípio da anterioridade tributária é, de fato, uma regra jurídica, positivada na CR/88 e no próprio CTN, seguindo a lógica do tudo ou nada.

Ademais, as limitações constitucionais ao poder de tributar são protegidas contra mudanças que lhe atenuem o alcance ou a amplitude, ou seja, são consideradas cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, CR/88) associadas às garantias individuais dos contribuintes. Portanto, não são permitidas emendas constitucionais tendentes a abolir ou atenuar tais garantias, mas nada impede que sejam utilizadas na ampliação desses direitos e garantias, já que foram criadas para atender os interesses do contribuinte e não do Estado-Fisco. Nas palavras do Ministro do STF Celso de Mello:

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, **institui em favor dos contribuintes** decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representem importante **conquista político-jurídica dos contribuintes**, constituem **expressão fundamental dos direitos individuais** outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do estado, esses postulados têm por **destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete a imperatividade de suas restrições**. (ADI 712-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19/02/93)

Desse modo, as limitações constitucionais ao poder de tributar representam importante garantia do cidadão contra a intervenção abusiva do Estado, consubstanciada em princípios tributários ou limitações ao poder de tributar, consagrados pelo Direito Tributário na CR/1988 e na legislação infraconstitucional, expostas a seguir.

---

<sup>14</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

#### 4.1 Princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade tributária

Os princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade tributária foram positivados nos art. 150 e 195 da CR/88, *verbis*, visando garantir a segurança jurídica, a certeza do direito quanto ao respeito às leis, ao planejamento de um futuro próximo e à segurança quanto à aplicação do Direito vigente.

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; **(PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA)**

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; **(PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE)**

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; **(PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE)**

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; **(PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL)**

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos **noventa dias da data da publicação da lei** que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

**(PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL DAS CONTRIBUIÇÕES DA SEGURIDADE SOCIAL)**

(Grifou-se)

O princípio da legalidade tributária, também conhecido como princípio da estrita legalidade, foi regulamentado no art. 97 do CTN, *verbis*, sendo corolário do princípio geral da legalidade presente no art. 5º da CR/88<sup>15</sup>, pilar do Estado Democrático de Direito.

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;

<sup>15</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, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

VI - as **hipóteses de exclusão, suspensão e extinção** de créditos tributários, ou de **dispensa ou redução de penalidades**.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

(Grifou-se)

Dessa forma, ficam reservadas à lei, em sentido estrito: instituir e suspender tributos; excluir crédito tributário; definir penalidades; fixar alíquotas e bases de cálculo; além de definir o sujeito passivo e o fato gerador da obrigação principal. Mesmo a majoração da base de cálculo, que torna o tributo mais oneroso por outras vias, exige publicação de lei.

Cabe ressaltar que o termo lei, presente no *caput* do art. 97 do CTN, refere-se, em regra, à lei ordinária. Entretanto, há trechos do texto constitucional que exigem lei complementar para regulamentação e até criação de determinados tributos, a exemplo do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CR/88)<sup>16</sup>, do empréstimo compulsório (art. 148, I e II, CR/88)<sup>17</sup>, dos impostos residuais (art. 154, I, CR/88)<sup>18</sup> e das contribuições previdenciárias residuais (art. 195, § 4º c/c art. 154, I, ambos da CR/99)<sup>19</sup>.

Também deve-se levar em conta que, segundo o art. 98 do CTN, “os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Segundo Hugo de Brito Machado (2010), há impropriedade no termo “revogam” da indigitada norma, já que um tratado internacional não revoga ou modifica a legislação interna, pois a lei conflitante com um tratado internacional volta a ter efeitos caso o mesmo seja denunciado, o que é incompatível com a ideia de que a lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou. Acrescenta ainda que os tratados internacionais devem ser respeitados pelo Congresso Nacional, que os referenda, não podendo, pois, serem alterados por leis internas, tanto por questões de Direito, quanto por razões éticas baseadas no princípio da moralidade, de grande importância na credibilidade das relações internacionais. Tal posição do STF na RE 80.004 SE, que considera a prevalência de lei ordinária posterior ao tratado.

<sup>16</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

<sup>17</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;

<sup>18</sup> Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

<sup>19</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Outrossim, a iniciativa legislativa em tema de direito tributário não é restrita ao Poder Executivo, a não ser a iniciativa privativa do Presidente da República presente no art. 61, § 1, II, “b”, da CR/88<sup>20</sup>, ou seja, não há reserva de iniciativa do Executivo na instauração de processo legislativo em tema de direito tributário. Assim, a lei que concede um benefício fiscal pode nascer de iniciativas no Parlamento, mesmo que o impacto de tal benefício no orçamentário suscite a ideia de que essa iniciativa deveria ser privativa ao Poder Executivo<sup>21</sup>. Tal posicionamento foi firmada pelo STF na ADI-MC 724, de relatoria do Min. Celso de Mello, cujos trechos transcreve-se a seguir:

- A Constituição de 1988 **admite a iniciativa parlamentar na instauração do processo legislativo em tema de direito tributário.**
  - A iniciativa reservada, por constituir matéria de direito estrito, não se presume e nem comporta interpretação ampliativa, na medida em que – por implicar limitação ao poder de instauração do processo legislativo – deve necessariamente derivar de norma constitucional explícita e inequívoca.
  - **O ato de legislar sobre direito tributário, ainda que para conceder benefícios jurídicos de ordem fiscal, não se equipara** – especialmente para os fins de instauração do respectivo processo legislativo – **ao ato de legislar sobre orçamento do Estado.**
- (Grifou-se)

Nessa linha de pensamento, vale trazer importante princípio do direito abordado na obra de Ricardo Alexandre (2013), denominado **paralelismo das formas**, segundo o qual um instituto jurídico só pode ser alterado ou extinto a partir de um ato hierarquicamente igual ou superior ao que o criou. Assim, a título de exemplo, se um tributo é criado por lei, somente uma lei ou uma emenda constitucional pode extingui-lo ou conceder/extinguir benefícios fiscais relativos ao mesmo.

Ademais, em virtude do princípio da indisponibilidade do patrimônio público, a concessão de benefícios fiscais somente pode ser feita por lei específica, ou seja, que regule exclusivamente a matéria tratada, conforme art. 150, § 6º da CR/88, *verbis*:

- Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
- (...)
- § 6.º 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

<sup>20</sup> Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição. § 1º - São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: (...) II - disponham sobre: (...) b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;

<sup>21</sup> CR/88, art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: (...) III - os orçamentos anuais.

regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.  
(Grifou-se)

Ainda em relação ao princípio da segurança jurídica, temos os chamados princípios da não surpresa, compostos pelos princípios da irretroatividade, da anterioridade e da noventena.

O princípio da irretroatividade, presente no art. 150, III, “a”, da CR/88, veda a cobrança de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, em sintonia com o princípio da irretroatividade das normas, garantia constitucional de que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, presente no inciso XXXVI do art. 50 da CR/88, que consagra a segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos nas relações tributárias.

Entretanto, dentro da lógica que os princípios existem para proteger o contribuinte, o art. 106 do CTN prevê que a lei pode ser aplicada a fato ou ato pretérito:

- I) Em qualquer caso, quando a seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
- II) Tratando-se de ato não definitivamente julgado:
  - a. Quando deixe de defini-lo como infração ou lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Assim, poderá uma sanção ser amenizada ou até mesmo extinta em função de uma lei ulterior mais favorável, importando ressaltar que o escopo de aplicação restrito a sanções, como as multas, e não a tributos, já que, à guisa de exemplo, uma lei que conceda isenções tributárias não pode alcançar fatos geradores anteriores à sua vigência.
  - b. Quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Já o princípio da anterioridade é considerado um princípio de irretroatividade qualificada, voltado para o futuro e à ampliação da segurança jurídica do contribuinte, pois assegura um período mínimo de tempo para familiarizar-se com mudanças nas regras tributárias, vez que veda a instituição, a incidência e a cobrança de tributos no mesmo exercício

financeiro de publicação da lei que os institua ou aumente, conforme leitura do art. 150, III, “b”, da CR/88 c/c art. 104 do CTN<sup>22</sup>.

Ademais, é importante ressaltar que o princípio da anterioridade toma como marcos temporais as datas de publicação e de início de incidência da lei, enquanto o princípio da irretroatividade considera a data de início de vigência da mesma.

Além da anterioridade de exercício já mencionada, a partir da EC 42/2003, passou a vigorar a anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”, da CR/88), inspirada na já existente anterioridade nonagesimal das contribuições da seguridade social, prevista no art. 195, § 6º. Ambas vedam a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que os instituiu ou aumentou, de forma a evitar prejuízo ao princípio da não surpresa nas situações de majoração de tributos realizados em final de exercícios. Desse modo, a anterioridade de exercício (art. 150, III, “b”, da CR/88) e a anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”, da CR/88) trabalham juntas em prol da efetividade da segurança jurídica do contribuinte, já que são requisitos cumulativos.

Vale ressaltar que os princípios da legalidade e da anterioridade apresentam exceções constitucionais expressas em virtude da extrafiscalidade de alguns tributos, que permitem ao Estado estimular ou inibir condutas ligadas a políticas públicas não relacionadas diretamente com a arrecadação e sim com questões estruturais da economia, como política cambial e de comércio exterior. Tais ações seriam prejudicadas caso esses tributos seguissem à risca os indigitados princípios, vez que a rapidez necessária ao cumprimento do caráter extrafiscal requer agilidade incompatível com o processo legislativo de edição e promulgação de leis.

Dessa forma, o § 1º do art. 153 da CR/88 c/c os incisos II e IV do art. 97 do CTN, facultam ao Poder Executivo, acatadas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas e as bases de cálculo dos impostos de importação (II), exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações financeiras (IOF) a partir de atos do poder executivo federal, em geral decretos presidenciais ou portarias do ministro da fazenda, mitigando o princípio da legalidade.

---

<sup>22</sup> Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Também os art. 177<sup>23</sup>, § 4º, I, “b” e 155<sup>24</sup>, § 4º, IV, “c”, todos da CR/88, representam exceções ao princípio da legalidade, uma vez que facultam ao Poder Executivo, através de atos infralegais, a exemplo de decretos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição de intervenção no domínio econômico relativas às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustível) e do imposto sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (ICMS-Combustível), respectivamente. Entretanto, vale observar que se a União quiser majorar a exação, seja aumentando sua alíquota e/ou base de cálculo, haverá necessidade de lei em sentido estrito.

Outrossim, as exceções constitucionais aos princípios da anterioridade anual (art. 150, III, “b”, CR/88) e da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”, CR/88) alcançam, de forma concomitante, o empréstimo compulsório em caso de calamidade pública ou guerra externa (art. 148, I, CR/88), os impostos de importação (II), exportação (IE) e sobre operações financeiras (IOF) e o imposto extraordinário de guerra (IEG: art. 154, II, CR/88).

Estão sujeitos somente ao princípio da anterioridade anual (art. 150, III, “b”, CR/88) o imposto sobre produtos industrializados (IPI), a CIDE-Combustível (art. 177, § 4º, I, “b”, CR/88) e o ICMS-Combustível (art. 155, § 4º, IV, “c”, CR/88) e somente ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”, CR/88) o imposto de renda (IR) e as fixações das bases de cálculo do IPTU e do IPVA de que trata o § 1º do art. 150 da CR/88. Tais exceções estão resumidas na tabela a seguir:

**Tabela 2** - Exceções aos princípios da legalidade, anterioridade anual e nonagesimal

	Legalidade	Anterioridade Anual (art. 153, III, “b”, CR/88)	Anterioridade Nonagesimal (art. 153, III, “c”, CR/88)
II – Imposto de Importação	SIM	SIM	SIM
IE – Imposto de Exportação	SIM	SIM	SIM
IPI – Imposto s/ Prod. Indust.	SIM	SIM	---
IOF – Imposto s/ Op. Financ.	SIM	SIM	SIM
IR – Imposto de Renda	---	---	SIM
IEG – Imposto Extr. Guerra	---	SIM	---
Emprest. Compul. Guerra	---	SIM	---
CIDE Combustível	SIM	SIM	---
ICMS Combustível	SIM	SIM	---
Fixação BC do IPTU	---	---	SIM
Fixação BC do IPVA	---	---	SIM

<sup>23</sup> Art. 177. Constituem monopólio da União: (...) § 4º 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: (...) b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b;

Ademais, como matérias reservadas à lei complementar (LC) não podem ser objeto de medida provisória (MP)<sup>25</sup>, tributos que exigem LC não podem ser instituídos por MP. Destarte, considerando que a maioria dos tributos exige lei ordinária, a Constituição trouxe, a partir da EC 32/2001, a possibilidade de utilização da MP para instituição e majoração de impostos, cuja produção de efeitos só ocorrerá a mesma for convertida em lei antes do exercício financeiro de exigência da exação, com exceção daquelas referentes aos impostos sobre a importação (II), exportação (IE), produtos industrializados (IPI), operações de crédito, câmbio e seguros (IOF) e do imposto extraordinário de guerra.

#### 4.2 Princípio da isonomia tributária

O princípio da isonomia tributária, conhecido como princípio da igualdade jurídica tributária ou princípio da equidade, está amplamente positivado na legislação tributária, em especial nos art. 150, II, e 145, § 1º, ambos da CR/88, *verbis*, sendo corolário do princípio da igualdade e do próprio princípio republicano, uma vez que, segundo o art. 5º da Carta Maior, “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”. Assim, há o compromisso de o Estado não representar um risco para seus cidadãos, já que é um garantidor das liberdades de que as pessoas necessitam para viver com dignidade, respeito e justiça, livres de tribunais de exceção e do jogo de poder das classes dominantes sobre as classes dominadas. Alinha-se, pois, à clássica definição aristotélica de justiça, presente na obra “Política”, citada por Andrei Pitten Velloso (2012, p. 235), de que “a justiça consiste em igualdade, e assim é, mas não para todos, senão para os iguais; e a desigualdade parece ser justa, e de fato o é, mas não para todos, senão para os desiguais”, ou seja, a isonomia consiste em tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função

---

<sup>25</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.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (...) III – reservada a lei complementar;

por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(...)

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 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.

Na obra *Oração aos Moços* de Rui Barbosa, citada por Ricardo Alexandre (2013, p. 91), tem-se que:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. **Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.**

(Grifou-se)

Assim, o princípio da igualdade tributária busca assegurar o mesmo tratamento tributário às pessoas físicas ou jurídicas que se encontram em situações equivalentes, abolindo os tão odiosos privilégios fiscais, incompatíveis com a República e com o Estado Democrático de Direito. Nas palavras de Roque Antônio Carrazza (2007, p. 90):

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada:

- a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente;
- b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente.

Desse modo, a isonomia pode ser vista sob dois aspectos, definidos na doutrina como horizontal e vertical. Na perspectiva horizontal, aquela em que as pessoas têm a mesma capacidade econômica, a tributação deve ser aplicada de forma igualitária. Já do ponto de vista vertical, onde as pessoas encontram-se em situações econômicas e sociais distintas, deverá haver tratamento tributário diferenciado e adequado às respectivas desigualdades.

Ademais, o princípio da igualdade tributária pode ser analisado de duas outras formas, considerando a relação com os poderes da República e a criação e aplicação das normas tributárias:

- a) Igualdade perante a lei: exige que as normas jurídicas sejam aplicadas da mesma forma a todos que se encontram alcançados norma jurídica, de forma isonômica, sem qualquer tipo de privilégio. Vincula diretamente ao aplicador da lei (Executivo) e ao intérprete (Judiciário).

b) Igualdade na lei: exige que as leis sejam criadas para dar tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, ou seja, as normas deverão ter conteúdo isonômico e só poderão discriminar com base em critérios de relevância republicana, consagrados constitucionalmente e relacionados à justiça fiscal, como a capacidade tributária, a progressividade, a vedação ao confisco, dentre outros. Portanto, é uma diretiva direcionada ao elaborador das leis (Legislativo).

Desse modo, é insuficiente que o princípio da isonomia esteja baseado somente a na igualdade perante a lei, vinculado os aplicadores e interpretadores do Direito, mas que também seja dirigido ao legislador, para que o mesmo considere as diferenças de capacidade econômica e social das pessoas ao elaborar os textos relativos à tributação e, portanto, não permita a criação de tributos que desconsiderem a capacidade econômico-tributária daqueles que irão suportá-los, ou seja, que não levem em conta os princípios do não confisco<sup>26</sup> e da progressividade<sup>27</sup>.

A progressividade é instrumento constitucional que viabiliza tanto o princípio da capacidade contributiva, quanto questões estruturais de economia, a saber:

a) Progressividade distributiva<sup>28</sup>: quando há a aplicação de diferentes alíquotas a distintas bases de cálculo, permitindo uma distribuição de carga tributária mais justa a partir da capacidade econômica de cada um. É o que ocorre com o imposto de renda e suas diversas alíquotas e bases de cálculo, que buscam efetivar a justiça distributiva.

b) Progressividade estrutural: É aquela que ocorre com os tributos ITR<sup>29</sup> e IPTU<sup>30</sup>, que se baseia em parâmetros relativos à Ordem Econômica.

---

<sup>26</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

<sup>27</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 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.

<sup>28</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

<sup>29</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VI - propriedade territorial rural; § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

<sup>30</sup> Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. (...) § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 373), “tanto a progressividade distributiva como a estrutural, posto que atendam à igualdade horizontal, não poderão ficar afastadas das exigências da igualdade vertical, situação na qual atuará a razoabilidade”, ou seja, o grau de progressividade deverá ser coerente aos motivos que motivaram a diferenciação para que as mesmas estejam alinhadas ou não ao princípio da capacidade tributária.

Acrescenta ainda que há muitas críticas a respeito da fundamentação da progressividade na teoria distributiva vista somente pelo aspecto da arrecadação, já que a aplicação injusta dos recursos arrecadados tornaria a justiça distributiva inócua (SCHOUERI, 2012).

Importante também observar que incentivos fiscais podem levar a injustiças quando ligados a algum aspecto de indução da economia ou outros critérios não conectados à progressividade distributiva. Destarte, benefícios fiscais podem significar uma injusta alocação de recursos quando, por exemplo, são concedidos a contribuintes com maior capacidade contributiva em virtude de critérios ligados à progressividade estrutural, como o que ocorreu com as desonerações previdenciárias trazidas pela Lei 12.546/2011, que substituiu a base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre folha de salários pela incidência sobre o faturamento, o que, na prática, representou, e ainda representa, uma isenção fiscal indireta a setores empresariais específicos, com consequências graves ao cofres do Regime Geral de Previdência Social (RGPD - INSS), devido a significativa renúncia fiscal, que de janeiro de 2012 à agosto de 2015, segundo estimativas da Receita Federal (BRASIL, 2016), alcançou a marca 54,1 bilhões de reais. Ademais, a Previdência Social convive com outras renúncias fiscais, como as isenções concedidas ao Microempreendedor Individual (MEI), às empresas optantes pelo Simples Nacional e as imunidades constitucionais, que serão ainda tratadas neste trabalho. Tudo isso contribuiu para o tão alardeado rombo da previdência e para distorções e injustiças que se estenderão pelas próximas décadas, a partir das reformas planejadas para 2017.

Retornando à questão da progressividade tributária, vale registrar sua diferença em relação à proporcionalidade. Enquanto nesta o valor da alíquota é fixo, variando apenas com a base de cálculo, naquela alíquota varia à medida que a base de cálculo aumenta. Portanto, a progressividade é instrumento constitucional a serviço da isonomia, pois possibilita que a capacidade tributária do contribuinte seja levada em consideração no momento da tributação, contribuindo para efetivação da justiça fiscal, o que não ocorre na mesma intensidade com os tributos proporcionais.

Outro aspecto importante relativo à isonomia tributária é a questão da regressividade, que ocorre, em especial, na tributação dos impostos indiretos<sup>31</sup>, sobretudo quando não observado o princípio da seletividade<sup>32</sup>, referente à essencialidade dos produtos. Assim, uma alíquota fixa sobre um produto essencial, como o feijão, suportado da mesma forma pelo consumidor final pobre ou rico, onera de forma mais significativa o contribuinte de menor capacidade contributiva, representando grande injustiça fiscal. Assim, aumentar a tributação do feijão, sem levar em conta a sua essencialidade, especialmente para a camada mais pobre da população, tornará o sistema tributário mais regressivo, e, conseqüentemente, mais injusto.

Dessa forma, é inconcebível um Estado que estruture seu Sistema Tributário com base no paternalismo e na sobrevalorização da arrecadação, como tem ocorrido no Brasil a partir de uma legislação tributária com níveis elevados de regressividade e injustiça fiscal. Nas palavras de Eduardo Sabbag (2010, p.175):

Quanto à distorção conhecida por “regressividade”, diz-se que o sistema tributário brasileiro encerra evidente paradoxo: o dilema de conciliar a ação afirmativa do Estado na distribuição equitativa da riqueza social com a impossibilidade de expansão da incidência tributária para além das fronteiras do mínimo vital e do não confisco. Tal paradoxo tem sido, lamentavelmente, solvido pela indesejável opção da tributação regressiva, que onera mais gravosamente as famílias com menor poder aquisitivo, amplificando a concentração de renda e as desigualdades sociais.

Nessa linha de pensamento, a capacidade tributária relaciona-se com os chamados conteúdos normativos extremos, que buscam, de um lado, preservar o mínimo vital das camadas mais desfavorecidas da sociedade e, do outro, evitar a tributação excessiva, confiscatória<sup>33</sup>, dos estratos mais abastados, em especial aqueles ligados à produção e geração de riquezas. Nas palavras de Leandro Pausen (2012, p. 107):

Tais conteúdos normativos extremos (preservação do mínimo vital e vedação de confisco) aplicam-se a todas as espécies tributárias, inclusive aos tributos com fato gerador vinculado, como as taxas. Ainda que as taxas, por terem fato gerador vinculado à atividade estatal, não possam ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, devendo guardar vinculação ao custo da atividade do estado, há outros enfoques sob os quais pode ser considerada a capacidade contributiva relativamente a tal espécie tributária. O princípio da capacidade contributiva poderá atuar, por exemplo, mesmo nos tributos com fato gerador

---

<sup>31</sup> São aqueles em que a carga tributária é transferida para outrem, o chamado “contribuinte de fato”, como no caso do ICMS e do IPI, cujas exações são repassadas para o consumidor no preço da mercadoria. Assim, nem sempre o contribuinte que paga é aquele que suporta a carga tributária.

<sup>32</sup> “A seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, atribuindo-se alíquotas diferentes para produtos diferentes, não se confundindo com a progressividade, em que se tem simples agravamento do ônus tributário conforme aumenta a base de cálculo. Há quem considere a seletividade e a progressividade como subprincípios da capacidade contributiva”. (PAULSEN, 2012, p.108).

<sup>33</sup> Princípio da vedação do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, CR/88): Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

vinculado, fundamentando eventual isenção para contribuintes que não revelem qualquer capacidade para contribuir.

Ademais, além dos instrumentos da progressividade e da seletividade utilizados na consecução do princípio da capacidade tributária, há também as imunidades e isenções tributárias, discutidas a seguir.

### 4.3 Imunidades tributárias

As imunidades tributárias são normas presentes na Carta Maior que vedam a tributação sobre certas matérias e entidades, em geral ligadas a direitos e garantias fundamentais, constituindo-se, pois, limitações constitucionais ao poder de tributar das diversas pessoas políticas. Não são normas de comportamento e sim de estrutura<sup>34</sup>, consistindo, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 195), em:

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações e suficientemente caracterizadoras.

São verdadeiras declarações de direitos fundamentais na esfera tributária, não podendo ser suprimidas ou mitigadas pela legislação infranconstitucional, tampouco por emendas constitucionais, já que consideradas cláusulas pétreas. Nas palavras de Andrei Pitten Velloso (2012, p. 292), “todas as imunidades do art. 150, VI, da CR/88 **estão abrangidas pelas cláusulas pétreas** do art. 60, § 4º, da CR/88. Subjugam tanto o legislador quanto o poder constituinte derivado, que carecem de força jurídica para aboli-las, mutilá-las ou restringi-las”. (Grifou-se).

Ademais, segundo o mesmo autor, devem ser entendidas à luz dos fins e valores que motivaram sua criação, não tolerando interpretações restritivas, extensivas ou literais. Nas suas palavras:

As imunidades tributárias estão indissociavelmente atreladas a **finalidades específicas, à luz das quais são interpretadas**. Logo, é incorreto falar que as imunidades estão sujeitas à interpretação restritiva, extensiva ou literal. Devem ser concretizadas com o auxílio de todos os critérios exegéticos, dentre os quais avulta o **critério teleológico**, que propugna a interpretação dos preceitos que estabelecem

---

<sup>34</sup> “As ‘normas de comportamento’ têm por escopo, como o próprio nome já nos sinaliza, disciplinar a conduta humana, na vida social. Assim, albergam, no consequente, um comando voltado para o agir humano. Já as ‘normas de estrutura’ têm por destinatário o legislador e, por isso, contém, no consequente, comandos que estabelecem o modo e as condições de produção de outras normas”. (CARVALHO apud SABBAG, 2010, p. 280)

imunidades à luz dos fins e dos valores por elas perseguidos (VELLOSO, 2012, p.293)  
(Grifos do autor)

Já para Hugo de Brito Machado (2010, p.300), a imunidade é:

O obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.

Nesse sentido, as imunidades tributárias desenham as fronteiras da competência tributária, impedindo que o pólo ativo da relação tributária (Estado) crie exações fora das mesmas, ao mesmo tempo que garante ao pólo passivo (Contribuinte), beneficiário da norma imunizante, o direito subjetivo de não ser alcançado pelo ônus da tributação. Entretanto, isso não quer dizer que o sujeito passivo esteja desobrigado de cumprir exigências legais de fazer ou deixar de fazer algo no interesse da arrecadação ou fiscalização (obrigação acessória), ou seja, é perfeitamente possível contribuintes alcançados pela imunidade tributária serem fiscalizados e até multados, já que a mesma não dispensa o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias nem da sujeição à fiscalização tributária, conforme art. 194, parágrafo único, do CTN, *verbis*:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, **inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.**  
(Grifou-se)

Ademais, segundo Roque Antônio Carrazza (2007), a expressão “imunidade tributária” tem duas acepções: uma ampla, ligada a questões mais gerais relacionadas aos limites constitucionais do poder de tributar (princípios da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, dentre outros); e outra mais restrita, aplicável às normas constitucionais que expressamente declaram vedações à tributação de determinadas pessoas pela sua natureza jurídica, atividade que desempenham ou porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações, como as definidas para impostos no art. 150, VI, da CR/88, e diversas outras relativas a taxas e contribuições na própria Constituição, a exemplo do art. 5º, XXXIV, “a” e “b” (“são a todos assegurados, **independentemente do pagamento de taxas**”), LXXIII (“qualquer cidadão é parte legítima para propor ação (...) **isento de custas judiciais e do ônus da**

**sucumbência” (tem natureza tributária de taxa de serviço, segundo STF), LXXIV (“o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos”), art. 203, *caput* (“A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social”), art. 155, § 2º, X, “b” (“**não incidência** do ICMS na operação que destine combustível a outro Estado da Federação”), art. 156, § 2º, I (“**não incidência** de ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica”), art. 153, § 4º, II (“a **não incidência** do ITR sobre pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”), dentre outros.**

Portanto, as imunidades tributárias alcançam todas as espécies tributárias, utilizando-se das mais diversas expressões na Constituição (“não incidência”, “imune”, “isento”), não estando restrita somente aos impostos, posição que era defendida por parte da doutrina, a exemplo de Hugo de Brito Machado e Roque Antônio Carrazza, que já mudaram de posicionamento em suas últimas obras, entendendo que as imunidades albergam os mais diversos tributos. Entretanto, as imunidades tributárias mais relevantes são aquelas relacionadas a impostos, definidas no art. 150, VI, da CR/88<sup>35</sup>, comentadas a seguir.

#### 4.3.1 Imunidade das pessoas políticas (alínea “a”, art. 150, VI, da CR/88)

Também chamada também de imunidade recíproca, veda a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, bem como sobre suas autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público. Vale ressaltar que o STF, em diversos julgados<sup>36</sup>, já estendeu essa imunidade a todos

---

<sup>35</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; 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.

<sup>36</sup> RE 213.059, rel. min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ de 27/02/1998; RE 197.940-AgR, rel. min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ de 25/04/1997; RE 192.888, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 11/10/1996; AI 172.890-AgR, rel. min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ de 19/04/1996.

os impostos, consagrando o princípio federativo, cláusula pétrea presente no art. 60, § 4º, I, CR/88<sup>37</sup>.

#### 4.3.2 Imunidade dos templos religiosos (alínea “b”, art. 150, VI, da CR/88)

Refere-se à imunidade dos impostos sobre patrimônio, renda e serviços, relacionados às finalidades essenciais das entidades religiosas, no intuito de garantir o direito individual de liberdade de crença, consagrado no art. 5º, VI, da CR/88<sup>38</sup>, como cláusula pétrea.

#### 4.3.3 Imunidade dos partidos políticos (alínea “c”, art. 150, VI, da CR/88)

Refere-se à imunidade dos impostos sobre patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos e fundações por eles mantidas, visando garantir o pluralismo político e o próprio Estado Democrático de Direito, pois evita que o Estado utilize o poder de tributar para subjugar adversários políticos.

#### 4.3.4 Imunidade dos sindicatos dos trabalhadores (alínea “c”, art. 150, VI, da CR/88)

Refere-se à imunidade dos impostos sobre patrimônio, renda e serviços dos sindicatos dos trabalhadores, com objetivo de proteger a liberdade de associação sindical prevista no art. 8º da CR/88<sup>39</sup>.

#### 4.3.5 Imunidade das instituições de educação e das entidades de assistência

Refere-se à imunidade social prevista na alínea “c”, art. 150, VI, da CR/88, relativa aos impostos sobre patrimônio, renda e serviços das entidades educacionais e assistenciais sem

---

<sup>37</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado.

<sup>38</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, nos termos seguintes: (...) VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

<sup>39</sup> Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical (...).

fins lucrativos, desde que parâmetros estipulados em lei sejam atendidos, o que a torna uma imunidade de eficácia limitada pela norma reguladora. Atualmente, tais requisitos estão relacionados, de forma geral, no art. 14 do CTN<sup>40</sup>. Ademais, o constituinte estendeu essa imunidade às contribuições sociais destinadas à seguridade das entidades de assistência social (art. 195, 7º, CR/88)<sup>41</sup>, já que as mesmas fazem parte da seguridade social.

#### 4.3.6 Imunidades de imprensa (alínea “d”, art. 150, VI, da CR/88)

Também conhecida como imunidade cultural, proíbe os entes políticos de instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, visando facilitar o acesso à cultura, à livre manifestação do pensamento, à liberdade de atividade intelectual, artística, científica e da comunicação e o acesso à informação, todos direitos e garantias individuais constitucionalmente protegidos pelos incisos IV, IX e XIV, do art. 5º, da CR/88<sup>42</sup>.

#### 4.3.7 Imunidade musical (alíneas “e”, art. 150, VI, da CR/88)

Oriunda da chamada “PEC da Música” e introduzida pela EC nº 75, de 15 de outubro 2013, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre 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, de forma a estimular o acesso à cultura

---

<sup>40</sup> Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

<sup>41</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

<sup>42</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, nos termos seguintes: (...) VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias; (...) IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença; (...) XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional.

e ao conhecimento. Entretanto, já há movimentos no sentido de tornar essa emenda inconstitucional, pela exclusividade dispensada aos artistas brasileiros, o que afronta os princípios da isonomia (art. 150, II, CR/88<sup>43</sup>) e da não diferenciação tributária (art. 152 da CR/88<sup>44</sup>). Entretanto, eventual pretensão de extensão dessa imunidade aos artistas e produtos estrangeiros residentes no Brasil têm poucas chances de prosperar, devido a precedentes no sentido de não converter o Supremo Tribunal em legislador positivo, como no julgado transcrito a seguir (LEVINZON, 2016, p. 1):

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. EXTENSÃO DE TRATAMENTO DIFERENCIADO. ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. 1. **O acolhimento da postulação da autora — extensão do tratamento tributário diferenciado concedido às instituições financeiras**, às cooperativas e às revendedoras de carros usados, a título do PIS/Pasep e da Cofins — **implicaria converter-se o STF em legislador positivo**. Isso porque se pretende, dado ser ínsita a pretensão de ver reconhecida a inconstitucionalidade do preceito, não para eliminá-lo do mundo jurídico, mas com a intenção de, corrigindo eventual tratamento adverso à isonomia, estender os efeitos da norma contida no preceito legal a universo de destinatários nele não contemplados. Precedentes. Agravo regimental não provido. (RE 402.748-AgR, Rel. Min. Eros Grau, Dje de 15/05/08).  
(Grifou-se)

Além da imunidade tributária, matéria tipicamente constitucional, há outras formas de o contribuinte não ser alcançado pela tributação, a exemplo das isenções tributárias concedidas no plano infraconstitucional, que serão explanadas com mais detalhes a seguir.

---

<sup>43</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

<sup>44</sup> Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

#### 4.4. Isenções tributárias

A isenção e a anistia são modalidades de exclusão do crédito tributário previstas no art. 175 do CTN, *verbis*:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

A isenção atua antes da ocorrência do lançamento tributário da obrigação principal, ou seja, a partir da vigência da lei isentiva, não permite mais o surgimento do crédito tributário, embora continuem existindo a hipótese de incidência, o fato gerador e a obrigação tributária. Já a anistia alcança as penas pecuniárias, ou seja, as multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias cometidas anteriormente à vigência da lei anistiadora. Ambas não dispensam o cumprimento das obrigações acessórias. Nas palavras de Eduardo Sabbag (2010, p. 861):

A exclusão do crédito tributário, por meio da isenção e anistia, consiste na inviabilidade de sua constituição, ou seja, são situações em que, **mesmo ocorrido o fato gerador e a obrigação tributária, não haverá lançamento e, conseqüentemente, não haverá o crédito tributário.**

A isenção e a anistia são **normas desonerativas** de deveres patrimoniais do contribuinte, atingindo-se o tributo, no caso de uma lei isentante (isencional ou isentiva) ou a multa (no caso de uma lei anistiadora). Em palavras simples, “**isenta-se o tributo**”, “**anistia-se a multa**”.

(Grifou-se)

E, mais a frente, completa:

Na isenção e na anistia **ocorre o fato jurídico-tributário**, à luz da subsunção tributária, **constitui-se a obrigação tributária**, despontam sujeito ativo e sujeito passivo, nascem os deveres patrimonial e instrumental (obrigação principal e acessória, respectivamente); todavia, **antes da constituição do crédito tributário pelo lançamento, interrompe-se a relação jurídico-tributária** no tempo pela barreira isentiva ou anistiadora, **excluindo-se o crédito tributário**. Acresça-se que a isenção atinge o tributo, enquanto a anistia obsta a formalização do crédito tributário atinente à penalidade pecuniária. (SABBAG, 2010, p. 882)

(Grifou-se)

O CTN definiu a isenção e a anistia como modalidades de “exclusão” e não de “extinção” do crédito tributário. Estas ocorrem após o lançamento e constituição do crédito tributário, sendo previstas no art. 156 do CTN<sup>45</sup>, a exemplo do pagamento, da compensação, da

<sup>45</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em

transação e da remissão. Nesse sentido, a doutrina critica o fato de o CTN ter incluído a anistia como modalidade de exclusão do crédito tributário, já que seria mais lógico considerá-la como tipo de extinção, por se tratar de situação pretérita, relativa à extinção de multas (créditos tributários) já constituídas.

As isenções tributárias guardam estrito relacionamento com as competências tributárias pois, em regra, quem tem o poder constitucional de tributar tem também o de isentar. Assim, tributar e isentar são duas faces de uma mesma moeda chamada competência tributária.

Outrossim, as isenções estão sujeitas aos mesmos limites constitucionais ao poder de tributar, presentes em nosso Sistema Tributário, a exemplo dos princípios da legalidade, da igualdade, da segurança jurídica, da capacidade contributiva, dentre outros, já debatidos neste trabalho, dado que isentar também é um poder de tributar. Nesse sentido, José Souto Maior Borges nos ensina que:

O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha. (apud CARRAZZA, 2007, p. 826)

Destarte, um ente federado que deseje isentar determinado tributo de sua competência, deverá obedecer a todas as limitações constitucionais observadas para sua criação, ou seja, precisará criar uma lei específica de isenção, que esteja alinhada à falta de capacidade econômica do beneficiário ou a políticas de Estado constitucionalmente aceitas, sob pena de serem verdadeiros privilégios tributários disfarçados de isenções. Com base na obra de Roque Antônio Carrazza (2007), exemplificamos algumas situações em que as isenções podem ser questionadas judicialmente pela sua ilegalidade, imoralidade e injustiça, a saber:

a) Isenções concedidas sem lei: Considerando que a isenção corresponde a um aumento indireto de tributação daqueles que continuam pagando, nada mais justo que o princípio da legalidade (art. 150, I, CR/88) seja observado na concessão das isenções. Inclusive é o que está explicitamente previsto no art. 97, VI, do CTN, *verbis*: “Somente a lei pode estabelecer: (...) VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

---

pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado; XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

b) Isenções discriminatórias e privilégios disfarçados de isenções: O judiciário pode anular isenções que privilegiam determinadas pessoas em situação mais favorável, sem conexão com objetivos consagrados constitucionalmente, como o respeito à proteção à velhice, à família, à cultura, aos deficientes, aos economicamente mais fracos, ou, mesmo respeitando esses valores, estabeleça um escopo de alcance que discrimine segmentos na mesma situação. Nesse sentido, o judiciário pode anular isenções ilegais que disfarçam privilégios ou, para os casos em que, mesmo sendo legais, tornam-se injustas pelo limitado alcance, estendê-las aos contribuintes em situação análoga, a exemplo das isenções tributárias federais concedidas às pessoas com deficiência para a aquisição de veículos (Lei nº 8.989/1995), não ofertada às pessoas com deficiência auditiva. Voltaremos a essa questão mais a frente.

A respeito das fronteiras entre a licitude da isenção e os odiosos privilégios tributários concedidos, que nada mais são que cupins da República, Benedito Griziotti traz excelente reflexão que demonstra a importante e necessária legitimidade das motivações para a concessão de isenções, relação jurídico-política difícil de se estabelecer e raiz de diversas injustiças no campo tributário:

A esta circunstância que justifica a isenção tributária [o autor refere-se à ausência de capacidade econômica do contribuinte] agregam-se motivos de interesse geral sugeridos por determinados fins econômicos e sociais, que justificam, no interesse do País, que algumas classes de contribuintes não paguem tributos, ou os paguem em menor quantia que outras, com o fito de promover uma nova atividade, ou, ainda, que não se gravem determinadas classes de contribuintes que carecem de aumentar seu nível de vida, sua cultura ou suas potencialidades econômicas. (GRIZIOTTI, apud CARRAZZA, 2007, p. 829).

Embora a imunidade e a isenção resultem, na prática, um direito de determinados sujeitos ativos não pagar determinados tributos ao Estado, guardam poucas semelhanças entre si, já que suas diferenças são relevantes, a começar pela fonte direta de validade: a constituição para a imunidade; a lei para a isenção. As lições de Paulo de Barros Carvalho sintetizam bem tais idiosincrasias (2007, p. 198):

São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão-somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.

As isenções decorrem de lei específica, interpretada literalmente<sup>46</sup>, que defina as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, se for o caso, o prazo de sua duração e a abrangência territorial, em função de condições peculiares, conforme previsto no art. 150, § 6º, da CR/88<sup>47</sup> c/c art. 176 do CTN<sup>48</sup>. No entanto, há de se observar o princípio da uniformidade geográfica, previsto no art. 151, I, da CR/88<sup>49</sup>, e as possibilidades de concessão de isenções por outros meios que não somente a regra geral da lei ordinária específica, a saber (CARRAZZA, 2007, p. 849):

a) Lei Complementar: utilizada para a concessão das chamadas isenções heterônomas, a exemplo dos casos previstos nos art. 155, § 2º, XII, “e”<sup>50</sup> e 156, § 3º, II, ambos da CR/88<sup>51</sup>, que permitem à União, mediante Lei Complementar, conceder isenções de ICMS (imposto estadual) e ISS (imposto municipal) sobre produtos e serviços destinados ao exterior, ou seja, prediz exceção à regra geral das isenções autônomas presente no art. 151, III, da Carta Magna<sup>52</sup>.

b) Tratados Internacionais: é possível a concessão de isenções por meio da celebração de tratados internacionais sobre matérias tributárias, desde que os mesmos sejam

<sup>46</sup> Art. 111 do CTN: Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção;

<sup>47</sup> Art. 150, § 6º, da CR/88: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

<sup>48</sup> Art. 176 do CTN: 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. Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

<sup>49</sup> Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

<sup>50</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: (...) X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (...) XII - cabe à lei complementar: (...) e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

<sup>51</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (...) II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

<sup>52</sup> Art. 151. É vedado à União: (...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

aprovados pelo Congresso Nacional, a partir de Decreto Legislativo, para depois serem ratificados e promulgados pelo Presidente da República.

c) Decreto Legislativo Estadual ou Distrital: A forma de deliberação interestadual para a concessão de isenções, prevista no art. 155, § 2º, XII, “g”, da CR/88<sup>53</sup>, é o convênio. Assim, os Estados e o Distrito Federal pactuam ou revogam isenções a partir de convênios entre si, ratificados a partir de Decretos Legislativos.

As isenções podem ser revogadas ou modificadas a qualquer tempo, com exceção daquelas concedidas a prazo certo e sob determinadas condições, denominadas isenções onerosas, conforme definido no art. 178 do CTN c/c Súmula 544 do STF, *verbis*:

CTN:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104

(...)

Súmula 544 do STF:

Isenção tributária concedida sob condição onerosa não pode ser livremente suprimida

O Supremo Tribunal Federal entende que a revogação da isenção não onerosa tem eficácia imediata, não precisando respeitar os princípios da anterioridade (anual e nonagesimal)<sup>54</sup>, podendo o tributo ser cobrado imediatamente após a revogação da isenção. Entretanto, diversos doutrinadores, a exemplo de Hugo de Brito Machado e Paulo de Barros Carvalho, discordam, por entenderem que a isenção não é a mera dispensa de tributo e sim norma jurídica tributária, que deve obediência aos princípios constitucionais, dentre eles os da anterioridade (anual e nonagesimal), em respeito à segurança das relações jurídicas.

Por fim, vale ressaltar que as isenções podem ser concedidas em caráter geral ou individual, conforme art. 179 do CTN, *verbis*:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando

<sup>53</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante **deliberação dos Estados e do Distrito Federal [Convênio]**, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Grifou-se)

<sup>54</sup> Art. 150 da CR/88: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que 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

automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Quando a isenção é em caráter geral (objetivo), não há necessidade de comprovação perante a autoridade administrativa, pois o benefício alcança a generalidade dos sujeitos passivos. É o caso da isenção do IR sobre os rendimentos da poupança.

Já a isenção em caráter individual (subjéctiva) ocorrerá quando existir restrições que limitem o alcance dos benefícios, levando-se em conta requisitos pessoais, previstos em lei, que dependerão de comprovação perante à Administração Tributária. É o caso das isenções do IPI e do IOF concedidas às pessoas com deficiência na aquisição de veículos, que trataremos mais profundamente no próximo capítulo.

## 5. BENEFÍCIOS FISCAIS FEDERAIS DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

Neste capítulo abordaremos os benefícios fiscais destinados às pessoas com deficiência, relacionados a tributos federais, tanto os já vigentes quanto aqueles presentes em projetos de lei tramitando no Congresso Nacional.

### 5.1 Benefícios fiscais relacionados ao IPI e ao IOF

O Imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF) têm natureza extrafiscal, ou seja, não foram criados com o objetivo principal de arrecadar (caráter fiscal) e sim de servirem como instrumentos tributários estratégicos das políticas econômicas-financeiras do Estado, estimulando, induzindo ou reprimindo comportamentos, em busca de propósitos econômicos e sociais constitucionalmente eleitos.

Em 1991 foi promulgada pelo Presidente Fernando Collor a Lei nº 8.199/1991, que tinha como objetivos conceder isenção do IPI na aquisição de automóveis por taxistas e por pessoas com deficiência física, conforme previa o art. 1º, *verbis*:

Art. 1º **Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI** os automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta - SAE quando adquiridos por:

I - motoristas profissionais que, na data da publicação desta lei, exerçam comprovadamente em veículo de sua propriedade a atividade de condutor autônomo de passageiros, na condição de titular de autorização, permissão ou concessão do poder concedente e que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi);

II - motoristas profissionais autônomos titulares de autorização, permissão ou concessão para exploração do serviço de transporte individual de passageiros (táxi), impedidos de continuar exercendo essa atividade em virtude de destruição completa, furto ou roubo do veículo, desde que destinem o veículo adquirido à utilização na categoria de aluguel (táxi);

III - cooperativas de trabalho que sejam permissionárias ou concessionárias de transporte público de passageiros, na categoria de aluguel (táxi), desde que tais veículos se destinem à utilização nessa atividade;

IV - **pessoas que, em razão de serem portadoras de deficiência física, não possam dirigir automóveis comuns. (VETADO).**

Parágrafo único - Ficam também isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI os veículos destinados exclusivamente ao transporte escolar, quando adquiridos pelas prefeituras municipais. (VETADO).

(Grifou-se)

Entretanto, o inciso IV do art. 1º, que contemplava as pessoas com deficiência física, foi vetado pelos seguintes motivos:

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

Essa justificativa, destituída de sentido, revela as dificuldades enfrentadas pelas pessoas com deficiência e seus familiares no campo da justiça fiscal. Demonstra a visão tacanha e discriminatória do Estado brasileiro, em pleno final do século XX, quando nega direitos afirmando que a maioria das pessoas com deficiência anda de ônibus por ser incapaz de trabalhar e auferir renda suficiente para adquirir um veículo.

E mais, alega ser injusto, regressivo, contra o interesse público e uma ameaça ao Sistema Tributário beneficiar, com tal isenção fiscal, portadores de deficiência que tivessem condições de adquirir um veículo, como se o princípio da isonomia considerasse a existência de dois mundos apartados: o primeiro somente das pessoas com deficiência e o segundo com as pessoas “normais”, incluindo o redator de tal justificativa, que, pasmem, não restringe seu texto às “pessoas portadoras de deficiência física”, únicas contempladas pela Lei, mas a todos os deficientes.

Entretanto, os atos discriminatórios não ficaram restritos ao Executivo. A própria Comissão de Constituição e Justiça do Congresso Nacional não viu problemas em um projeto que contempla apenas os deficientes físicos, em detrimento das demais pessoas com deficiência, situação cunhada neste trabalho de “metadiscriminações”, ou seja, uma discriminação dentro de outra discriminação.

Felizmente, esse mesmo Congresso rejeitou o veto presidencial em 14 de novembro de 1991 e o inciso IV foi definitivamente promulgado pelo presidente do Congresso Nacional.

Desse modo, as pessoas com deficiência física passaram a ter isenção de IPI, uma única vez, na aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de

potência bruta, não contemplando quaisquer acessórios opcionais que não fossem equipamentos originais do veículo adquirido, só podendo alienar o veículo a pessoas não contempladas com a isenção após três anos da data de aquisição.

Ainda no mesmo ano, tal isenção foi estendida ao IOF através da Lei nº 8.383/1999, que trazia em seu art. 72, *verbis*, praticamente todos os requisitos e regras da isenção do IPI, mas, obviamente, só contemplava (e contempla) aqueles que adquirem veículo mediante financiamento, pois para pagamento à vista não há fato gerador do IOF.

Art. 72. Ficam **isentas do IOF as operações de financiamento para a aquisição de automóveis** de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), quando adquiridos por:

(...)

IV - **peças portadoras de deficiência física, atestada pelo Departamento de Trânsito do Estado** onde residirem em caráter permanente, cujo laudo de perícia médica especifique;

a) o tipo de defeito físico e a total incapacidade do requerente para dirigir automóveis convencionais;

b) a habilitação do requerente para dirigir veículo com adaptações especiais, descritas no referido laudo;

(...)

§ 1º O benefício previsto neste artigo:

a) **poderá ser utilizado uma única vez;**

b) será reconhecido pelo Departamento da Receita Federal mediante prévia verificação de que o adquirente possui os requisitos.

(...)

§ 3º A alienação do veículo antes de três anos contados da data de sua aquisição, a pessoas que não satisfaçam as condições e os requisitos, acarretará o pagamento, pelo alienante, da importância correspondente à diferença da alíquota aplicável à operação e a de que trata este artigo, calculada sobre o valor do financiamento, sem prejuízo da incidência dos demais encargos previstos na legislação tributária.

A Lei de isenção do IPI foi programada para vigor até 31/12/1992, mas foi revigorada até 31/12/1994 pela Lei nº 8.843/1994, promulgada pelo presidente Itamar Franco.

No ano seguinte foi revogada pela Lei nº 8.989/1995, atualmente em vigor, que sofreu diversas alterações a partir da 2003 que ampliaram seu alcance e seus benefícios, deixando-a com os contornos atuais, a saber:

a) O rol de beneficiários passou a ser as pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, de forma direta ou por intermédio de seu representante legal;

b) A isenção pode ser utilizada novamente após dois anos da última aquisição com isenção;

c) A limitação de 127 HP foi substituída por “cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos”, os chamados carros 2.0, que ampliou significativamente o rol de opções de veículos disponíveis para aquisição com isenção.

Por se tratar de uma isenção em caráter individual (subjeto ou pessoal) é necessário o reconhecimento dos requisitos legais por parte da Receita Federal do Brasil (RFB), a partir de uma série de declarações e documentos, que podem ser obtidos no sítio da Receita Federal<sup>55</sup>, a saber:

a) Requerimento de Isenção de IPI - Deficiência Física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas;

b) Laudo de Avaliação emitido por prestador de serviço público de saúde ou serviço privado de saúde, contratado ou conveniado, que integre o Sistema Único de Saúde (SUS), atestando a deficiência física e/ou visual, ou a deficiência mental severa ou profunda, ou o autismo e, no caso de serviço privado de saúde, a declaração de serviço médico privado integrante do SUS ou a declaração de credenciamento junto ao Detran, sendo que a autoridade fiscal “poderá” dispensar a entrega do laudo de avaliação, desde que o beneficiário tenha comprovado, em aquisição anterior, ser portador de deficiência permanente;

c) Declaração de Disponibilidade Financeira ou Patrimonial compatível com o valor do veículo a ser adquirido;

d) Identificação do(s) condutor(es) autorizado(s) e as cópias (autenticadas ou acompanhadas das originais) da Carteira Nacional de Habilitação (CNH) do beneficiário da isenção (caso habilitado) e/ou de todos os demais condutores, se for o caso;

e) Cópia da Nota Fiscal relativa à última aquisição de veículo com isenção do IPI ou a via original da autorização anteriormente concedida e não utilizada;

f) Declaração de não Contribuinte do Regime Geral de Previdência Social - RGPS ou de regularidade fiscal das contribuições previdenciárias).

Como pode ser visto, o trâmite burocrático não é simples e o descumprimento dos requisitos estabelecidos na legislação<sup>56</sup> levam ao indeferimento do pedido, sendo que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), responsável pela condução do procedimento, poderá, antes do indeferimento do pedido, intimar o requerente a regularizar a situação no prazo

---

<sup>55</sup> <https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/isencoes/isencaio-ipi-iof-pessoas-fisicas>

<sup>56</sup> Instrução Normativa RFB nº 988, de 22/12/2009.

de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência do interessado. Transcorrido esse prazo sem que haja a regularização, proceder-se-á ao indeferimento do pedido.

Um ponto importante é que a Lei de isenção do IOF (Lei nº 8.383/1999) não evoluiu da mesma forma que a Lei de isenção do IPI, ficando, na verdade, praticamente como no texto original, o que torna a isenção do IPI bem mais ampla do que a do IOF. Assim, por exemplo, caso um deficiente visual requeira isenções de IPI e IOF para a aquisição de um veículo 1.8 financiado, só conseguirá obter o benefício relativo ao IPI, pois o IOF continua restrito aos portadores de deficiência física e para veículos de até 127 HP. Essa estagnação da legislação do IOF praticamente inviabiliza a isenção do mesmo, a despeito de iniciativas no Congresso que visam corrigir tais distorções, inclusive universalizando o benefício fiscal para todas as pessoas com deficiência. É o caso do Projeto de Lei do Senado nº 412, de autoria do Senador Romário em 30/06/2015, parado na Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa (CDH) em 24/08/2015. Esse projeto é bem avançado, pois não relaciona os tipos de deficiência que terão direito ao benefício fiscal, contemplando todas a partir da expressão “pessoa com deficiência”, além de garantir os demais direitos previstos na Lei de isenção do IPI (Lei nº 8.989/1995).

Ademais, o Projeto de Lei nº 4779/2016<sup>57</sup>, apresentado em 17/03/2016 pelo Deputado Federal Ságuas Moraes (PT/MT), tramitando desde 31/08/2016 na Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da Câmara dos Deputados, prevê a alteração do art. 1º da Lei nº 8.989/1995, para incluir os deficientes auditivos entre os beneficiários da isenção do IPI na aquisição de automóveis por pessoas com deficiência. Nessa linha, o PL nº 3205/2015, de autoria do Deputado Federal Alan Rick (PRB/AC), também foi apresentado para incluir as pessoas com deficiência auditiva na Lei de isenção do IPI, estando, atualmente, com diversos projetos semelhantes apensados, a exemplo do PL nº 4779/2016.

Também no Senado há iniciativas nesse sentido, a exemplo do Projeto de Lei nº 14, iniciado pelo Senador Antônio Carlos Valadares (PSB/SE).

São projetos que visam corrigir grave injustiça com as pessoas com deficiência auditiva, embora deveriam ser mais abrangentes, alcançando todos aqueles que possuem algum tipo de deficiência cujo não acesso aos benefícios fiscais configure ofensa aos Princípios da Dignidade Humana e da Isonomia. Tanto é assim que o procurador-geral da República, Rodrigo Janot, ajuizou no STF a ADO (ação direta de inconstitucionalidade por omissão) nº 30, distribuído ao Ministro Dias Toffoli em 16/03/2015, pedindo que fosse estendido aos

---

<sup>57</sup> <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2079858>

deficientes auditivos a isenção do IPI de automóveis previsto na Lei nº 8.989/1995, já que há clara violação do princípio da dignidade da pessoa humana<sup>58</sup> e da isonomia<sup>59</sup> com tal discriminação injustificada. A ADO nº 30 está parada no STF desde 16/06/2015, em pesquisa feita em 27/12/2016.

Outrossim, a Lei nº 13.146/2015, denominada “Estatuto da Pessoa com Deficiência”, tentou consertar uma distorção da Lei nº 8.989/1995, que não permite nova isenção caso ocorresse um sinistro que resultasse na perda do veículo nos dois primeiros anos da aquisição. Novamente o dispositivo foi vetado, com o argumento de que a medida traria ampliação dos beneficiários e das hipóteses de isenção IPI, o que resultaria em renúncia de receita sem a apresentação das estimativas de impacto e as devidas compensações financeiras, em violação ao que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Vale registrar que a Lei nº 13.146/2015 é oriunda do PL nº 7.699/2006, de autoria do Senador Paulo Paim (PT/RS), apresentada em 21/12/2006. Em que pese sua longa jornada legislativa, quase dez anos, representa um grande avanço na luta das pessoas com deficiência, simbolizado desde o primeiro artigo ao corrigir a terminologia “portador de deficiência”, utilizada no senso comum, para “pessoa com deficiência”, ressaltando a pessoa antes da sua deficiência, em alinhamento com a Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo, ratificados pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo nº 186/2008, em conformidade com o procedimento previsto no § 3º do art. 5º da CR/88, passando a vigorar, no plano jurídico externo, desde 31 de agosto de 2008, e, no plano interno, desde 25 de agosto de 2009, data de promulgação do Decreto Presidencial nº 6.949/2009.

Ainda em relação ao IPI, existe a aplicação de alíquota 0% para diversos artigos relacionados a próteses, a saber: artigos e aparelhos ortopédicos, incluindo as cintas e fundas médico-cirúrgicas e as muletas; talas, goteiras e outros artigos e aparelhos para fraturas; artigos e aparelhos de prótese; aparelhos para facilitar a audição dos surdos e outros aparelhos para compensar uma deficiência ou uma incapacidade, destinados a serem transportados à mão ou sobre as pessoas ou a serem implantados no organismo.

A técnica da alíquota zero é utilizada pelo governo para conceder benefícios fiscais sem depender do legislativo, pois no momento que desejar tirá-los, basta publicar Decreto

---

<sup>58</sup> CR/88, art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III - a dignidade da pessoa humana;

<sup>59</sup> CR/99, 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:

alterando a tabela do IPI com a nova alíquota, ao cabo que se o mesmo benefício fiscal fosse concedido através de lei isencional, somente poderia ser modificado através do Legislativo, observados todos os princípios constitucionais tributários afins, o que torna a isenção mais confiável e sólida do que a técnica da alíquota zero.

## **5.2. Benefícios fiscais relacionados ao imposto de renda**

O imposto de renda (IR) é um tributo federal de caráter fiscal, que visa, precipuamente, arrecadar recursos para o Estado. Entretanto, sua característica progressiva, com suas alíquotas diferenciadas, deduções e ajustes anuais, faz do importante instrumento de justiça fiscal, pois permite personalizar<sup>60</sup> sua incidência levando-se em conta a capacidade contributiva de cada um, dando concretude ao princípio da isonomia e revelando seu importante caráter extrafiscal. Tais aspectos são muito bem resumidos por Ricardo Alexandre (2013, p. 97), ao afirmar que “a imposição constitucional de progressividade do imposto de renda é exemplo de regra teleologicamente (finalisticamente) ligada aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia”.

Entretanto, a despeito de diversas iniciativas no sentido de conceder benefícios fiscais às pessoas com deficiência através do Imposto de Renda, poucos avanços parlamentares foram alcançados. Isso demonstra que a pessoalidade do IR, característica constitucional desse tributo, tem pouca relevância no desenrolar do processo legislativo, o que, em parte, pode ser explicado pelo viés arrecadador do Sistema Tributário Brasileiro das últimas duas décadas.

Assim, iniciativas como o Projeto de Lei nº 1.599/2015, do Deputado Federal Ronaldo Carletto (PP/BA), apresentado em 19/05/2015, dispondo sobre a isenção do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) para os rendimentos auferidos, a qualquer título, pelos pais de deficientes físicos e mentais, provavelmente terá extrema dificuldade em sua tramitação e baixíssima chance de aprovação, embora justifique-se pelo relevante caráter social e de justiça fiscal, ao alcançar grande número de pais que arcam com despesas elevadas na criação e tratamento das pessoas com deficiência.

---

<sup>60</sup> O Imposto de Renda é um tributo pessoal, já que sua incidência leva em conta características pessoais de cada contribuinte (aspecto subjetivo), como montante da receita auferida, valores gastos com educação, saúde e previdência, dentre outros. Já os tributos reais não levam em conta os aspectos subjetivos do contribuinte, pois incidem sobre coisas (imóvel, veículos, etc), a exemplo do IPTU e do IPVA.

Já na própria Comissão de Defesa dos Direitos das Pessoas com Deficiência (CPD) da Câmara dos Deputados, em despacho do dia 09/11/2016, o Deputado Rodrigo Martins (PSB/PI - Relator), apresentou um parecer desfigurando o projeto inicial, fundamentando-se no formidável incentivo que os contribuintes teriam de declarar filhos com deficiência física ou mental, que fomentaria uma indústria de adoções, motivadas por um planejamento tributário imoral, dentre outros absurdos. Termina lembrando que tal isenção irá beneficiar somente contribuintes de elevada renda e que o impacto na queda de arrecadação afetaria as ações dos Estados e Municípios, que receberiam menos recursos partilhados. Em resumo: essa medida quebraria o Brasil.

Entretanto, como substituto ao projeto, foram propostas medidas compensatórias, que não deixam de representar avanços, a saber: a desoneração da aposentadoria da própria pessoa com deficiência, em moldes semelhantes aos que a legislação estabelece para a aposentadoria por doença grave; a dedução de despesas de contratação de cuidador, nos casos necessários; a supressão do limite de despesas com a instrução da pessoa com deficiência, haja vista que, em regra, exige-se do seu professor ou instrutor grau mais elevado de especialização; e, por fim, a dedução no IR em triplo para o dependente pessoa com deficiência, já que são exigidos cuidados especiais à sua manutenção.

A última ação legislativa relativa ao PL ocorreu em 24/11/2016<sup>61</sup>, quando foi recebido pela Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da Câmara dos Deputados.

Desse modo, em relação ao IR, são poucos os benefícios fiscais concedidos direta ou indiretamente às pessoas com deficiência, o que não retira a importância dos mesmos para a Justiça Fiscal, merecendo ampla divulgação dentro sociedade brasileira, o que, infelizmente, não vem ocorrendo.

Inicialmente abordaremos o incentivo fiscal relacionado ao Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência – PRONAS/PCD -, cujos contornos estão previstos no art. 3º da Lei 12.715/2012, verbis:

Art. 3º Fica instituído o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - PRONAS/PCD.

§ 1º O Pronas/PCD tem a finalidade de **captar e canalizar recursos destinados a estimular e desenvolver a prevenção e a reabilitação da pessoa com deficiência**, incluindo-se promoção, prevenção, diagnóstico precoce, tratamento, reabilitação e indicação e adaptação de órteses, próteses e meios auxiliares de locomoção, em todo o ciclo de vida.

§ 2º O Pronas/PCD será implementado mediante **incentivo fiscal a ações e serviços de reabilitação da pessoa com deficiência** desenvolvidos por pessoas jurídicas de

---

<sup>61</sup> <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1279573>>, acesso em dez/2016.

direito privado sem fins lucrativos que se destinam ao tratamento de deficiências físicas, motoras, auditivas, visuais, mentais, intelectuais, múltiplas e de autismo.

§ 3º Para efeito do Pronas/PCD, as pessoas jurídicas referidas no § 2º devem:

I - ser certificadas como entidades beneficentes de assistência social que atendam ao disposto na Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009; ou

II - atender aos requisitos de que trata a Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998; ou

III - constituir-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público que atenda aos requisitos de que trata a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999; ou

IV - prestar atendimento direto e gratuito às pessoas com deficiência, cadastradas no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES do Ministério da Saúde.

§ 4º As ações e os serviços de reabilitação apoiados com as doações e os patrocínios captados por meio do Pronas/PCD compreendem:

I - prestação de serviços médico-assistenciais;

II - formação, treinamento e aperfeiçoamento de recursos humanos em todos os níveis; e

III - realização de pesquisas clínicas, epidemiológicas e experimentais.

(Grifou-se)

Dessa forma, criou-se importante instrumento de captação de recursos às organizações, sem fins lucrativos, que tratam das pessoas com deficiência, a exemplo das Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE), das Escolas de Cegos, das Associação dos Deficientes Auditivos (ADAVIDA), da Associação dos Deficientes Auditivos, Pais, Amigos e Usuários de Implante Coclear (ADAP), das diversas Associações de Deficientes Físicos e Sociedades Pestalozzi, dentre outras.

Para ter direito à captação de recursos com esse incentivo, as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos de que trata §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 12.715/2012 deverão apresentar projetos para avaliação e aprovação pelo Ministério da Saúde, seguindo os parâmetros definidos no Decreto nº 7.988/2013, que regula a indigitada Lei.

Uma vez aprovados, a organização fica apta a captar recursos nas diversas formas previstas no § 4º do art. 3º da Lei nº 12.715/2012, dentre elas doações de pessoas físicas e jurídicas que podem deduzir do seu imposto devido, ou seja, qualquer contribuinte pode transferir até 1% do seu imposto de renda devido para qualquer organização habilitada, de sua livre escolha. Dessa forma, as pessoas físicas podem recuperar até 100% da doação ou patrocínio.

Entretanto, a captação desse tipo de recurso ainda está muito aquém de sua potencialidade, possivelmente pela falta de informações sobre a lei ou pela ausência de suporte na estruturação de projetos válidos. Outro fator preocupante é que a dedução fiscal dos valores doados só poderá ocorrer até o ano de 2020 para pessoas físicas e 2021 para pessoas jurídicas, pois já ocorreu uma prorrogação dos prazos originais da lei, que encerrariam em 2015 e 2016, respectivamente.

Além do benefício fiscal relativo ao IR trazido pela Lei nº 12.715/2012, há também isenção desse tributo federal sobre a indenização por dano moral às pessoas com deficiência física conhecida como "Síndrome da Talidomida, nos termos previstos nos art. 1º e 2º da Lei nº 12.190/2010 e a possibilidade de declarar como despesa médica (sem limite) despesas com instrução (com limite) de pessoa com deficiência física ou mental, conforme art. 80, § 3º, do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), *verbis*:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias

(...)

§ 3º **Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental**, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

(Grifou-se)

Por fim, existe a imunidade constitucional do IR para as instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, que prestem serviços à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, inclusive aqueles destinados às pessoas com deficiência. A matéria é tratada no art. 150 da CR/88, cujos trechos são transcritos abaixo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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;

(...)

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Como é uma imunidade não autoaplicável, ou seja, que necessita do cumprimento de determinados requisitos legais para seu proveito, as entidades educacionais e de assistência social somente serão imunes do IR caso atendam requisitos previstos nos art. 9º, 12 e 14 do CTN, *verbis*:

Art. 9º É vedado à **União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**:

(...)

IV - cobrar **imposto** sobre:

(...)

c) o patrimônio, a **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**, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

(...)

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

(...)

## SEÇÃO II

### Disposições Especiais

Art. 12. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9º, observado o disposto nos seus §§ 1º e 2º, é extensivo às autarquias criadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, **tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.**

(...)

Art. 14. O disposto na **alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:**

**I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;**

**II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;**

**III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.**

§ 1º Na **falta de cumprimento** do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a **autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.**

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os **diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades** de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

## 5.3 Benefícios fiscais relacionados ao imposto de importação

O imposto de importação (II) é um tributo federal eminentemente extrafiscal, que visa atender a políticas públicas relativas à economia e política externa.

A Lei nº 4.613/1965, ainda em vigor, isenta dos impostos de importação e de consumo, bem como da taxa de despacho aduaneiro, os veículos especiais destinados a uso exclusivo de paraplégicos ou de pessoas portadoras de defeitos físicos, os quais fiquem impossibilitados de utilizar os modelos comuns, mas não abrange o material com similar nacional.

Por se tratar de uma isenção em caráter individual (subjetivo ou pessoal) é necessário o reconhecimento dos requisitos legais por parte Receita Federal do Brasil.

#### 5.4 Benefícios fiscais relacionados às contribuições sociais

A imunidade constitucional relacionada às contribuições sociais está prevista no art. 195, § 7º, da CR/88, *verbis*, disfarçada pelo termo “isenção”.

Art. 195. A **seguridade social** será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes **contribuições sociais**:

...  
§ 7º São **isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.**

Dessa forma, são dois os requisitos para necessários para o gozo da imunidade: ser uma entidade beneficentes de assistência social e atender exigências estabelecidas em lei, que, no caso, é a Lei nº 12.101/2009, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos para o gozo da imunidade das contribuições para a seguridade social, nos seguintes termos:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

**I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades** que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

**II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;**

**III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;**

**IV - mantenha escrituração contábil regular** que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

**V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;**

**VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;**

**VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;**

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A história das pessoas com deficiência é uma estrada dupla, em que a jornada das dificuldades, preconceitos e desafios caminha lado a lado com a superação, a inspiração e a fé. Não há quem verdadeiramente passe por ela e não se transforme em uma pessoa melhor. Não há acostamento seguro para parar e ver a vida passar.

O propósito desse trabalho foi contribuir com a via desafiadora dos direitos das pessoas com deficiência o Brasil, investigando a potencialidade, realidade e importância dos benefícios fiscais como poderoso instrumento de enfrentamento das situações de desvantagem econômica e social ao longo da vida.

Em razão do tema ser bastante amplo, envolvendo questões filosóficas, políticas e técnicas, foi necessário delimitá-lo, tendo o escopo sido restrito aos tributos da esfera Federal. No entanto, nada impede que futuros trabalhos explorem o tema em outros níveis, seja estadual, municipal ou até internacional, através do Direito comparado.

Assim, na primeira parte foi feito um passeio pela evolução dos direitos das pessoas com deficiência, em especial no Brasil, dentro de uma perspectiva de respeito aos direitos fundamentais, para em seguida apresentar um primeiro esboço sobre a relação entre benefícios fiscais e justiça fiscal, a partir de noções sobre os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Na segunda parte, aprofundamos a discussão a respeito dos tributos federais e benefícios fiscais, apresentando a relação entre o Estado e os tributos, bem como a fundamentação técnica necessária ao entendimento desse trabalho, a partir da exposição de conceitos-chave do Direito Tributário e das diversas espécies de tributo.

Nessa mesma linha, foi reservado capítulo especial para discutir as limitações do poder de tributar, os princípios tributários gerais e constitucionais, além do aprofundamento teórico a respeito dos institutos da imunidade e isenção fiscal, tão necessários para a compreensão da importância, caminhos e limites dos benefícios fiscais.

Finalmente, na última parte do trabalho, foram discutidas as pesquisas feitas em relação a leis e projetos atinentes aos benefícios fiscais federais direcionados às pessoas com deficiência, direta e indiretamente, tributo a tributo, debatendo e respondendo as questões centrais deste trabalho.

Fica evidente que a luta política e jurídica pelo direito à justiça fiscal é bastante árdua e injusta, não só para as pessoas com deficiência no Brasil, mas para a grande parte do

povo brasileiro obrigada a conviver com um ambiente tributário regressivo e paternalista, que sobrevaloriza a arrecadação e acotovela as bases do Estado Democrático de Direito.

Entretanto, há avanços já disponíveis e pouco utilizados pelas instituições e pessoas (físicas e jurídicas) dispostas a ajudar diretamente instituições que prestam suporte às pessoas com deficiência, a exemplo da isenção do imposto de renda referente ao Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - PRONAS/PCD, discutido no item 4.2.

E assim, esse trabalho buscou contribuir com a ideia de que a acessibilidade não pode ser vista somente do ponto de vista físico, da construção de passarelas e sinalizadores. É preciso entendê-la e estendê-la à parte não tão visível pela sociedade, das barreiras ao pleno exercício dos direitos das pessoas com deficiência, dentre os quais, os benefícios fiscais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2013.

ARBEX, Daniela. **Holocausto brasileiro**. 1ª edição. São Paulo: Geração Editorial, 2013.

ASSOCIAÇÃO PESTALOZZI. **Quem somos**. Disponível em: <<http://pestalozzi.org.br/a-pestalozzi/quem-somos/>>. Acesso em 11/11/2016.

APAE. **Um Pouco da História do Movimento das Apaes**. Disponível em: <<http://www.apaep.org.br/artigo.phtml?a=77>>. Acesso em 11/11/2016.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos** - nova edição, 4ª reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Diário Oficial, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 19/10/2016.

\_\_\_\_\_. **ADO nº 30**. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade por omissão, sem pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Procurador-Geral da República, tendo como objeto o inciso IV do artigo 1º da Lei Federal 8.989, de 24 de fevereiro de 1995. Brasília, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=30&classe=ADO>>. Acesso em: 20 jun. 2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000, de 26/03/1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Diário Oficial, 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm)>. Acesso em: 19/10/2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.949, de 25/08/2009**. Promulga a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo, assinados em Nova York, em 30 de março de 2007. Brasília, DF: Diário Oficial, 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6949.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6949.htm)>. Acesso em: 19/10/2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.988, de 17/04/2013**. Regulamenta os arts. 1º a 13 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, que dispõem sobre o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PRONON e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - PRONAS/PCD. Brasília, DF: Diário Oficial, 2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Decreto/D7988.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Decreto/D7988.htm)>. Acesso em: 26/10/2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.613, de 02/04/1965.** Isenta dos impostos de importação e de consumo, bem como da taxa de despacho aduaneiro, os veículos especiais destinados a uso exclusivo de paraplégicos ou de pessoas portadoras de defeitos físicos, os quais fiquem impossibilitados de utilizar os modelos comuns. Brasília, DF: Diário Oficial, 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4613.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4613.htm)>. Acesso em: 10/11/2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25/10/1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Diário Oficial, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 11/11/2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.199, de 28/06/1991.** Concede 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 aos destinados ao transporte escolar, e dá outras providências. Revogada pela Lei nº 8.989/1995. Brasília, DF: Diário Oficial, 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1989\\_1994/L8199.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8199.htm)>. Acesso em: 23/11/2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.383, de 30/12/1991.** Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial, 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm)>. Acesso em: 25/11/2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.989, de 24/02/1995.** 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. Brasília, DF: Diário Oficial, 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L8989.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8989.htm)>. Acesso em: 26/11/2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 13.146, de 06/07/2015.** Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Brasília, DF: Diário Oficial, 2015. 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: 03/12/2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.101, de 27/11/2009.** Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; (...) e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial, 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm)>. Acesso em: 12/12/2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.190, de 13/01/2010.** Concede indenização por dano moral às pessoas com deficiência física decorrente do uso da talidomida, altera a Lei no 7.070, de 20 de dezembro de 1982, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial, 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Lei/L12190.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12190.htm)>. Acesso em: 12/12/2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.715, de 17/09/2012.** Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica; Institui o (...) Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência; (...). Brasília, DF: Diário Oficial, 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm)>. Acesso em: 14/12/2016.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei Câmara Deputados nº 4.799, de 21/12/2006.** Altera a Lei nº 12.127, de 17 de dezembro de 2009, que cria o Cadastro Nacional de Crianças e Adolescentes Desaparecidos para ampliar o espectro de informações nele contidas, transformando-o em Cadastro Nacional de Pessoas Desaparecidas. Brasília, DF: 2016. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=208023>>. Acesso em: 15/12/2016.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei Câmara Deputados nº 7.699, de 21/12/2006.** Institui o Estatuto do Portador de Deficiência e dá outras providências. Brasília, DF: 2006. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=339407>>. Acesso em: 15/12/2016.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei Câmara Deputados nº 3.205, de 06/10/2015.** Altera a Lei n.º 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, com a redação dada pela Lei n.º 10.754, de 31 de outubro de 2003, para incluir os deficientes auditivos no gozo do benefício fiscal, na forma que estabelece. Brasília, DF: 2015. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=199944>>. Acesso em: 15/12/2016.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei do Senado nº 412, de 30/06/2015.** Altera a Lei nº 8.383/1991, para modificar os requisitos da isenção do IOF no financiamento para a aquisição de automóveis adquiridos por pessoas com deficiência, devendo a deficiência ser atestada por profissional habilitado e reconhecida pelo Departamento de Trânsito. Retira restrições à deficiência “física” e à especificação no laudo da “habilitação do requerente para dirigir veículo com adaptações especiais”. Brasília, DF: 2015. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122042>>. Acesso em: 15/12/2016.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 18ª edição revista e atualizada, São Paulo: Saraiva, 2007.

DICHER, M.; TREVISAM, E. **A jornada histórica da pessoa com deficiência: inclusão como exercício do direito à dignidade da pessoa humana.** Disponível em <<http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=572f88dee7e2502b>>. Acesso em: 18/10/2016

GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. **Os Privilégios Fiscais: Isenções e Incentivos Fiscais.** Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/20844-20845-1-PB.pdf>>. Acesso em: 19 de dezembro de 2016.

KELLY, John M. **Uma breve história da teoria do Direito Ocidental.** 1ª edição. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

LEMOS, Douglas. **Deficiência e exclusão social: uma contribuição à inclusão sócio-jurídica dos portadores de necessidades especiais**. Monografia apresentada para obtenção do título de Bacharel em Direito, na Universidade do Vale do Itajaí, Centro de Ciências Jurídicas, Políticas e Sociais, Campus de Itajaí. 2009. p. 29

LEVINZON, Alexandre. **Imunidade tributária prevista na PEC da Música é inconstitucional**. Revista Consultor Jurídico, 2016. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-jan-14/alexandre-levinzon-imunidade-pec-musica-inconstitucional>>. Acesso em: 22 de dezembro de 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª edição revista atualizada e ampliada, São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Imperial Instituto dos Meninos Cegos**. Disponível em: <<http://linux.an.gov.br/mapa/?p=8133>>. Acesso em 11/11/2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2ª. Edição, São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 35ª edição. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2012.

SILVA, Otto Marques da. **A epopeia ignorada: a pessoa deficiente na história do mundo de ontem e de hoje**. São Paulo: CEDAS, 1987. Disponível em: <<http://www.visionvox.com.br/biblioteca/a/A-epop%C3%A9ia-ignorada.txt>>. Acesso em: 10/11/2016.

SECRETARIA ESPECIAL DOS DIREITOS DA PESSOA COM DEFICIÊNCIA. **História do Movimento Político das Pessoas com Deficiência no Brasil**. Disponível em: <<http://www.pessoacomdeficiencia.gov.br/app/publicacoes/historia-do-movimento-politico-das-pessoas-com-deficiencia-no-brasil>>. Acesso em 11/11/2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 20/12/2016.

Ficha gerada por meio do SIGAA/Biblioteca com dados fornecidos pelo(a) autor(a).  
Núcleo Integrado de Bibliotecas/UFMA

Barros, Marcelo Magno dos Santos.

REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO : Análise dos  
Benefícios Fiscais Federais das Pessoas com Deficiência no  
Brasil / Marcelo Magno dos Santos Barros. - 2016.  
87 f.

Orientador(a): Oriana Gomes.

Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Universidade  
Federal do Maranhão, São Luís, 2016.

1. Benefícios fiscais. 2. Imunidades tributárias. 3.  
Isenções fiscais. 4. Justiça Fiscal. 5. Pessoa com  
deficiência. I. Gomes, Oriana. II. Título.