



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS
Curso de Direito

CAIO AUGUSTO LIVRAMENTO DOS SANTOS

**ISENÇÃO DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE BENS E
MERCADORIAS INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS
AUTOMOTORES POR PESSOAS COM DEFICIÊNCIA**

BRASÍLIA
2017

CAIO AUGUSTO LIVRAMENTO DOS SANTOS

**ISENÇÃO DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE BENS E
MERCADORIAS INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS
AUTOMOTORES POR PESSOAS COM DEFICIÊNCIA**

Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso de Bacharelado em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.

Orientador: Humberto Cunha dos Santos

BRASÍLIA
2017

CAIO AUGUSTO LIVRAMENTO DOS SANTOS

**ISENÇÃO DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE BENS E
MERCADORIAS INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS
AUTOMOTORES POR PESSOAS COM DEFICIÊNCIA**

Monografia apresentada como requisito para
conclusão do curso de Bacharelado em Direito
pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais
do Centro Universitário de Brasília –
UniCEUB.

Orientador: Humberto Cunha dos Santos

Brasília, _____ de _____ de 2017.

Banca examinadora

Orientador

Examinador

Examinador

Dedico o presente trabalho a todas as pessoas que me impulsionam a alcançar o que desejo e que me ajudam a lidar contidamente com os meus fantasmas.

AGRADECIMENTO

Agradeço a Deus pela a força e pela clareza de pensamento que tem me concedido para transpor os obstáculos com os quais me deparo cotidianamente.

Agradeço ao meu orientador Humberto Cunha dos Santos pela paciência, pelas orientações técnicas e pela disponibilidade despendida.

Agradeço também a minha família, a minha namorada e a todos aqueles que colaboraram direta ou indiretamente para a realização desse trabalho.

RESUMO

A presente monografia trata sobre a concessão de isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços às pessoas com deficiência que desejam adquirir veículo automotor. Discute-se sobre a tendência dos magistrados em utilizar a interpretação teleológica combinada com os princípios constitucionais da isonomia e da dignidade da pessoa humana – em contraste com o mandamento do art. 111, do CTN que impõe a utilização da interpretação literal – para conceder o benefício às pessoas com deficiência que não estejam enquadradas expressamente na norma isentiva. Contrariamente à tendência dos magistrados brasileiros, constata-se que a interpretação literal é mais adequada ao exame das normas isentivas, não devendo o magistrado ampliar a margem definida pelo legislador e, por consequência, ultrapassar os limites de sua competência, sendo possível, entretanto, a aplicação da interpretação teleológica quando a literalidade não for suficiente à análise da normativa. A preponderância da interpretação literal ocorre, ainda, porquanto o a isenção apresenta-se como instituto excepcional à regra do recolhimento tributário compulsório, além de figurar como instrumento eminentemente político, tendo o magistrado tão somente o compromisso de subsumir o fato à norma.

Palavras-chave: Direito Tributário. ICMS. Isenção. Pessoas com deficiência. Interpretação. Literal. Teleologia. Convênio.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.....	10
1.1. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS	10
2. DA CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA ÀS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA ADQUIRENTES DE VEÍCULO AUTOMOTOR	16
2.1. DO CONCEITO DE CONVÊNIO	16
2.2. DOS CONVÊNIOS ICMS	18
2.2.1. <i>DA CONCESSÃO DE ISENÇÃO DE ICMS E A CONSTITUCIONALIDADE DOS CONVÊNIOS AUTORIZATIVOS.....</i>	<i>18</i>
2.2.2. <i>DA GRADATIVA AMPLIAÇÃO NORMATIVA DO BENEFÍCIO ISENTIVO</i>	<i>23</i>
3. REVISÃO DE LITERATURA SOBRE O INSTITUTO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA	28
3.1. CONCEITOS E TEORIAS DO INSTITUTO DA ISENÇÃO.....	28
3.2. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	35
3.3. INTERPRETAÇÃO DAS REGRAS ISENCIONAIS.....	39
4. DA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE A MATÉRIA.....	43
4.1. DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS ESTADUAIS	43
4.2. DA INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA	45
4.3. DA INTEPRETAÇÃO TELEOLÓGICA	50
4.4. DA PREVALÊNCIA DA INTEPRETAÇÃO RESTRITIVA	55
CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS	65

INTRODUÇÃO

A concessão de isenção de ICMS na aquisição de veículos automotores por pessoas com deficiência figura como política pública consistente em uma das formas de se amenizar o sofrimento dessa parcela da sociedade. Entretanto, o Código Tributário Nacional – CTN – limita a flexibilização da norma isentiva, resultando na divergência entre magistrados quanto à interpretação que concede ou não o benefício.

O presente trabalho pretende analisar qual modalidade de interpretação é mais adequada aos fins sociais sem desprezitar o ordenamento jurídico, considerando, de um lado, a restrição trazida pelo CTN – que impõe a interpretação literal da legislação tributária que outorgue isenção – e, por outro lado, os princípios constitucionais da isonomia e da dignidade da pessoa humana e os fins sociais da lei, conforme preconiza o art. 5º¹ da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

Assim como será abordado mais adiante, a isenção foi instituída pelo Convênio ICMS nº 40, realizado em 1991, o qual estipulou como destinatários do benefício, tão somente, as pessoas paraplégicas ou com deficiência física. O objetivo da isenção, inicialmente, era compensar os deficientes físicos pelos vultosos gastos com a adaptação do veículo. Entretanto, não demorou para que pessoas com deficiências outras, inclusive pais de filhos com deficiência, pleiteassem o mesmo benefício, argumentando junto às secretarias e tribunais estaduais que o sofrimento delas era semelhante ou maior que o dos deficientes físicos, não havendo motivo para a discriminação.

Contudo, somente em 2012, 21 anos mais tarde, com a realização do Convênio ICMS nº 38, as pessoas com as demais deficiências foram abrangidas pela norma isentiva, dando-se novas feições à norma isencional.

Ressalta-se, portanto, que durante todos esses anos os magistrados tiveram de enfrentar o dilema da concessão ou não da isenção, buscando-se atingir o objetivo da norma isentiva.

Para o âmbito acadêmico, revela-se relevante o presente trabalho porquanto demonstra como os magistrados brasileiros têm se posicionado quanto à literalidade da aplicação do art.

¹ BRASIL. *Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017. “Art.5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.”

111 do CTN diante de fatos que possibilitam uma aplicação mais ou menos restritiva da norma.

Outrossim, não obstante o presente trabalho discutir, especificamente, sobre a concessão de isenção de ICMS às pessoas com deficiência, será possível inferir, a partir da análise jurisprudencial, como os magistrados brasileiros têm, em geral, decidido acerca de situações que ensejam a concessão de isenção.

Quanto à metodologia empregada, foram utilizados os métodos indutivo e quantitativo. Para tanto, com relação às fontes utilizadas, foi realizado um levantamento bibliográfico acerca dos principais conceitos relativos ao ICMS e do instituto da isenção, possibilitando uma visão geral do tema.

Ademais, foram consultados julgados de tribunais estaduais e superiores, os quais permitiram o confronto entre as principais teses utilizadas pelos magistrados sobre os entendimentos acerca da aplicação do art. 111, inciso II, do CTN.

No primeiro capítulo serão pontuados os principais conceitos relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, principalmente, no que toca ao seu recolhimento motivado pela aquisição de veículo automotor.

Diante das peculiaridades referentes à outorga de isenção do ICMS, o segundo capítulo traz a lume como o benefício é concedido e de que forma os convênios fazendários concorrem para a outorga da isenção. Ademais, ainda no mesmo capítulo, será brevemente apresentada a evolução dos convênios ICMS, destacando-se as principais características de cada convênio.

Na sequência, o terceiro capítulo abordará a conceituação e as principais teorias da isenção, ressaltando o caráter político do benefício. Além disso, será discutida a competência de isentar e a divergência doutrinária quanto à aplicação do artigo 111, inciso II do Código Tributário Nacional.

Por fim, no último capítulo, será analisada a jurisprudência relativa ao tema, confrontando-se os argumentos dos magistrados que abraçam a tese da interpretação literal com as razões trazidas por outros que, diferentemente, tendem pela aplicação da interpretação teleológica e pelo uso de princípios constitucionais para se ampliar o benefício a pessoas com deficiências distintas da física.

1. DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Primeiramente, cumpre ressaltar que a presente digressão não tratará especificamente do tributo ICMS, mas da isenção deste concedida por convênios administrativos interestaduais aos adquirentes de veículo automotor que possuam deficiência. Dessa forma, almejando à completude do estudo que a presente monografia permite, serão expostos a seguir certos conceitos e temas, pertinentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS –, essenciais ao objetivo pretendido.

1.1. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS – é o imposto de maior relevância econômica para os Estados e o Distrito Federal, “responsável que é pela maior parte da receita tributária desses entes”². Eduardo Sabbag apresenta dados no sentido de que o tributo chega a corresponder a 80% da arrecadação dos Estados e do Distrito Federal.³

Segundo Regina Helena Costa, a importância do ICMS consiste no fato de que, embora seja um tributo constitucionalmente atribuído aos Estados e ao Distrito Federal, ele apresenta cunho nacional, em razão da uniformidade conferida pela nossa Carta Magna ao seu regramento, devendo os legisladores dos respectivos entes tratarem sobre temas que não sejam apenas relativos à sua instituição.⁴

O ICMS está previsto na Constituição de 1988 em seu art. 155, inciso II, encontrando-se na seção que trata dos impostos pertencentes aos Estados e ao Distrito Federal. Note-se:

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;⁵

² COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 391.

³ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1145.

⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 392.

⁵ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

Corroborando para a normatização do tributo e em razão do inciso XII⁶ do § 2º do mesmo artigo, que dispõe sobre a necessidade de lei complementar que trate de certos pontos referentes ao ICMS, foi publicada a Lei Complementar nº 87, em 1996, e apelidada de “Lei Kandir”⁷, em homenagem ao ministro do Planejamento Antônio Kandir.

A Constituição Federal, mediante o inciso mencionado, traçou as diretrizes que deveriam ser abrangidas pela lei complementar, cabendo ao diploma normativo, a título de exemplo, “delimitar os contribuintes, versar acerca da substituição tributária, regular a maneira como os Estados e Distrito Federal devem deliberar sobre a concessão e revogação de isenções e outros benefícios e fixar a base de cálculo”⁸.

Como o próprio nome induz, o tributo em análise trata de imposto, isto é, consiste na espécie tributária “cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”⁹, consoante está previsto no art. 16, do Código Tributário Nacional – CTN. Em outras palavras, é um tributo não vinculado – no sentido de que o fato gerador ocasionado pelo contribuinte não exige uma contraprestação estatal a ele destinada – mediante o qual o ente responsável pela arrecadação o faz para subsidiar despesas públicas gerais e essenciais, tais como educação e segurança públicas.

O fato gerador do ICMS é trazido tanto pela Constituição Federal de 1988 como pela Lei Complementar nº 87, sendo o primeiro um diploma mais abrangente que o segundo. Dessa forma, com base no art. 155, inciso II e seu § 3º, da Lei Maior, o contribuinte incorrerá no fato gerador, devendo, portanto, recolhê-lo, quando realizar **(a)** operações relativas à circulação de mercadorias; **(b)** prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal e **(c)** prestar serviços de comunicação.¹⁰

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

⁷ PONTUAL, Heleno Daltro. *Lei Kandir*. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>>. Acesso em: 29 mar. 2017. Segundo texto veiculado em sítio do Senado Federal, a “Lei Kandir” foi elaborada pelo ministro do Planejamento Antônio Kandir e regulamentou a aplicação do ICMS, originando a Lei Complementar 87/96. Um de seus pontos mais polêmicos foi a alegada perda de arrecadação pelos Governadores em razão da concessão de isenção do pagamento de ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados ou serviços.

⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

⁹ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

É importante destacar que o termo “circulação de mercadorias” não se refere ao deslocamento físico da mercadoria, mas tão somente implica na transferência de titularidade do bem, ou seja, da sua propriedade¹¹. Igualmente relevante é esclarecer que as “mercadorias” às quais o artigo se refere derivam do Direito Comercial e significa aquele bem cuja aquisição tem como objetivo a sua posterior revenda¹².

A nomenclatura do imposto sugere que o tributo deverá incidir sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação. Portanto, em geral, excetuando as operações que envolvam a importação bens e mercadorias, e considerando o art. 13¹³ da LC n° 87, deduz-se que “a base de cálculo do ICMS consiste no valor da operação mercantil e no preço referente à prestação de serviços de transporte e comunicação, não se incluindo os valores de natureza diversa dos mencionados, tais como aqueles pagos a título de seguro e juros”¹⁴.

A partir da leitura conjunta dos artigos 155, inciso II, da CF, e do art. 119, do CTN¹⁵, verifica-se que na relação tributária referente ao ICMS, o sujeito ativo da relação – pessoa jurídica de direito público responsável por cobrar, fiscalizar e exigir o cumprimento da obrigação tributária – corresponde aos Estados e ao Distrito Federal, e o sujeito passivo – pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento da exação¹⁶ – aos contribuintes, em sentido amplo, do crédito tributário constituído por aquele.

Quanto aos contribuintes, a Constituição de 1988 define em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “a”, que caberá à lei complementar definir os contribuintes do imposto em análise¹⁷. Em obediência ao mandamento constitucional, a Lei Complementar n° 87 assim o

¹¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 398.

¹² Idem. *Ibidem*.

¹³ BRASIL. *Lei Complementar n° 87, de 13 de maio de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

¹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 280.

¹⁵ BRASIL. *Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017. “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

¹⁶ BRASIL. *Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017. “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.”

¹⁷ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

fez definindo em seu art. 4º aqueles que serão considerados contribuintes para efeitos de ICMS. Veja-se:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.¹⁸

Entretanto, não são somente os contribuintes quem são obrigados a pagar o referido tributo, tendo o Código Tributário Nacional – CTN –, dividido o gênero “sujeito passivo” em duas espécies: contribuinte e responsável tributário.

A referida legislação tributarista traz o significado de “contribuinte” (sujeito passivo direto) em seu art. 121, I¹⁹, consistindo no devedor do tributo, isto é, na pessoa, física ou jurídica, que possui relação obrigacional de recolher os valores ao Erário, em razão de manter vínculo pessoal e direto com o fato gerador do tributo.

Entretanto, há situações em que o Estado exige o tributo de terceira pessoa, estranha à relação tributária direta, constituindo-o num sujeito passivo indireto, denominado de “responsável tributário”.

Isso ocorre porquanto, sendo o ICMS um imposto indireto, o contribuinte de direito – terceiro legalmente determinado a cumprir a obrigação tributária – recolhe o tributo, embora o encargo tributário seja suportado pelo contribuinte de fato – o adquirente do bem ou o consumidor final²⁰.

Portanto, nesses tipos de impostos, apesar do produtor ou fabricante geralmente recolherem o tributo, o ônus “atinge reflexamente”²¹ o consumidor final, uma vez que os encargos são repassados indiretamente ao adquirente através do preço do bem ou serviço.

Tal possibilidade deriva do inciso II, do parágrafo único, do art. 121²² e do 128²³, do CTN, que permitem a transferência do ônus mediante lei que atribua expressamente a terceiro,

¹⁸ BRASIL. *Lei Complementar n° 87, de 13 de maio de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

¹⁹ BRASIL. *Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

²⁰ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 169.

²¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 333.

²² BRASIL. *Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em:

a responsabilidade pelo crédito tributário, sem investir-se na condição de contribuinte, desde que este tenha alguma espécie de vinculação com o fato gerador.

Nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma *modificação subjetiva no polo passivo da obrigação*, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte” (*itálico do autor*).²⁴

Esse mecanismo de sujeição de terceiro ao recolhimento indireto visa auxiliar à arrecadação e à fiscalização dos tributos, ajudando a evitar a sonegação e a facilitar o recebimento das exações pelo Estado.

O referido autor aponta a enumeração feita por Henry Tilbery que indica algumas das razões que justificam a utilização da responsabilidade tributária como meio de arrecadação de tributos, a saber:

“impossibilidade ou dificuldade de atingir o contribuinte natural; maior comodidade e melhor eficiência da arrecadação; responsabilização por intervenção no ato ou no fato (como se dá com administradores, tabeliães, etc.), responsabilização de intervenientes por causa de omissões ou infrações”²⁵

Para tanto, a doutrina majoritária destaca haver duas modalidades de responsabilidade tributária, quais sejam, responsabilidade por substituição – na qual terceiro é determinado por lei como substituto tributário antes da ocorrência do fato gerador – e por transferência – em que a obrigação tributária é direcionada a terceiro em razão da ocorrência de algum evento.²⁶ Vale dizer, apenas será abordada primeira modalidade de responsabilidade em virtude da importância específica para o tema.

Conforme José Eduardo Soares de Melo, mediante a modalidade de substituição o legislador desobriga o contribuinte de realizar o fato gerador, prevendo a lei, antecipadamente, a imputação da obrigação a terceira pessoa (substituto tributário) que fica, agora, submetida ao pagamento de dívida própria.²⁷

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017. “Art. 121, II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

²³ Idem. “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

²⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 329.

²⁵ TILBERY, 1972. apud AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 330.

²⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 333.

²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p.179.

Ademais, dentro do gênero responsabilidade tributária por substituição tem-se a regressiva (para trás) – em que o recolhimento futuro é relativo ao fato gerador pretérito – e a progressiva (para frente) – na qual o recolhimento é antecipado e relativo ao fato gerador presumido.

Nesse ponto, é ressaltado a modalidade substituição progressiva. Em razão da inegável didática e clareza, é importante mencionar a conceituação trazida pelo então mestre José Eduardo Soares de Melo:

Na *substituição progressiva* o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor (também incerto) havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro.²⁸

O referido instrumento de arrecadação está fundamentado em permissivo constitucional trazido pela Emenda Constitucional nº 03, de 1993, o qual legitima que a lei confira a condição de responsável tributário a sujeito passivo pelo recolhimento de exação que presumivelmente ocorrerá no futuro, garantindo-se, ainda, a restituição da quantia paga no caso da inocorrência do fato gerador fictício. Note-se:

Art. 150. § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.²⁹

Exemplo de substituição progressiva é a aquisição de veículo novo pelo consumidor final. Após a fabricação do veículo, este deixa a montadora para prosseguir na cadeia produtiva, chegando até a concessionária. O ICMS é recolhido de antemão pelas montadoras, sem que o fato gerador tenha ocorrido, presumindo-se a verificação deste quando da venda do bem ao consumidor final.

Dessa forma, acrescenta-se, se eventualmente a montadora deixasse de recolher o tributo correspondente à venda presumida de um veículo, o Fisco não deve ajuizar ação contra o consumidor que o adquiriu, mas tão somente à montadora, uma vez que a própria lei encarrega esta do recolhimento da exação, estando o consumidor, por sua vez, excluído da relação jurídico-tributária.

²⁸MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 180.

²⁹BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

Portanto, verifica-se que na compra de um automóvel, o fato gerador da incidência do imposto é a aquisição fictícia do veículo, devendo a base de cálculo do tributo corresponder ao valor da operação mercantil. A partir substituição tributária progressiva, a relação tributária Fisco-consumidor final é divorciada pela lei, a qual determina o recolhimento anterior à verificação do fato gerador (presumido) pelo fabricante, em prol da maior garantia e facilidade de satisfação do tributo.

Tendo exposto os conceitos e elementos essenciais que correspondem ao Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias, resta relevante ainda tratar sobre a isenção do tributo, o que será feito mais adiante.

Antecipa-se, entretanto, que, em geral, respeitando-se o art. 150, §6º³⁰, da Constituição Federal, todas as isenções tributárias devem ser outorgadas mediante lei. Contudo, conforme será discutido no próximo capítulo, excepcionando o mandamento constitucional, o benefício relativo ao ICMS deve ser concedido de forma diversa, a saber, mediante convênios interestaduais compostos por representantes fazendários de cada um dos Estados e do Distrito Federal.

2. DA CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA ÀS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA ADQUIRENTES DE VEÍCULO AUTOMOTOR

O ordenamento jurídico brasileiro determina que as isenções tributárias serão concedidas mediante previsão legal, entretanto, como exceção a essa regra, a Constituição Federal que estabelece que as isenções de ICMS serão concedidas mediante a deliberação de convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Sob esse prisma, revela-se que, no contexto sob análise, são esses convênios os responsáveis pela concessão de isenções tributárias no que concerne ao Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias quando da aquisição de veículos automotores por pessoas com deficiência.

2.1. DO CONCEITO DE CONVÊNIO

Os convênios administrativos consistem no auxílio mútuo entre entidades públicas ou entre estas e entidades de caráter privado, mediante o qual firmam acordos que visam à consecução de objetivos comuns aos participantes.

³⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

Nesse sentido, Maria Sylvia Zanella Di Pietro define o instituto do convênio como um ajustamento entre o Poder Público e entidades de natureza pública ou privada para a realização de objetivos de interesse comum aos participantes, através de colaboração recíproca ³¹.

Segundo Diogo de Figueiredo Moreira Neto, o convênio consiste em um ato administrativo complexo mediante o qual determinada entidade pública celebra acordo de cooperação mútua com entidades de caráter público ou privado visando à realização de atividade estatal a ele atribuída ³².

Apesar de resultarem de um acordo de vontades, a doutrina deixa claro que o convênio não se confunde com o contrato. Isto porque, nos contratos os interesses são distintos, isto é, enquanto uma parte pleiteia o objeto do acordo, a outra espera ver satisfeita a contraprestação correspondente a sua entrega ou prestação, nos moldes em que foi ajustado entre as partes. Por outro lado, o convênio pressupõe que as partes possuem interesses comuns e que a sua realização ocorrerá mediante o auxílio de todas as partes que o compõe. É o que entende Edmir Netto de Araújo³³:

“*Convênios administrativos* são convenções, mas não contratos, pois nestes as vontades são antagônicas, se compõem, mas não se adicionam, delas resultando uma terceira espécie (vontade contratual, resultante e não soma), ao passo que nos convênios, como nos consórcios, as vontades se somam, atuam paralelamente, para alcançar interesses e objetivos comuns” (*Itálico do autor*)³⁴

Portanto, sem desconsiderar outras diferenças pertinentes, depreende-se do supracitado que a distinção elementar encontrada entre os institutos está na intenção e nos objetivos dos que resolvem firmar o acordo, isto é, nos contratos, as vontades dos contraentes são opostas, o mesmo não ocorrendo nos convênios, em que se pressupõe serem as vontades dos participantes convergentes ao mesmo objetivo.

Outrossim, também é relevante mencionar que também não se confundem os convênios administrativos e os consórcios públicos.

³¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p.352.

³² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Curso de Direito Administrativo*. 16 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

³³ ARAÚJO, Edmir Netto de. *Do negócio jurídico administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. p.145.

³⁴ ARAÚJO, Edmir Netto de. *Do negócio jurídico administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.. p. 151.

A doutrina quando trata do convênio tem a tendência de trazê-lo à discussão de forma adjacente ao consórcio, devido à proximidade dos institutos e em razão das semelhanças que compartilham. A exemplo disso, temos as palavras de Edmir Netto de Araújo, o qual afirma serem os consórcios “atos administrativos complexos, cujo conteúdo é cooperativo-associativo e não contratual, aplicando-se-lhes os mesmos preceitos relativos aos convênios”³⁵.

Entretanto, como já mencionado, conquanto a presença de profundas semelhanças, o convênio administrativo e o consórcio público são imiscíveis. Enquanto os convênios podem ser realizados tanto por entidades públicas como entre estas e entidades privadas, os consórcios somente podem ter como participantes entidades públicas que sejam da mesma espécie e natureza. Ademais, o objeto do consórcio consiste no desempenho colaborativo de atividade cuja competência pertence a todos os participantes ou figura como conexa às entidades participantes.³⁶

Da mesma forma, Moreira Neto conceitua consórcio público como ato administrativo complexo mediante o qual uma entidade pública pactua com outra(s), de indistinta natureza, a execução conjunta e de forma cooperativa, de uma mesma atividade cuja competência é comum às entidades.³⁷

Diante do mencionado, verifica-se, portanto, que os convênios não se confundem com os contratos ou com os consórcios; e consistem no meio pelo qual entidades públicas firmam com outra(s), seja de caráter público ou privado, acordos de cooperação que visam alcançar objetivos que traduzem o interesse comum dos participantes.

2.2. DOS CONVÊNIOS ICMS

2.2.1. DA CONCESSÃO DE ISENÇÃO DE ICMS E A CONSTITUCIONALIDADE DOS CONVÊNIOS AUTORIZATIVOS

A Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional – CTN – determinam que a criação, modificação (majoração ou redução) e a extinção de tributos decorrem

³⁵ ARAÚJO, Edmir Netto de. *Do negócio jurídico administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. p. 147.

³⁶ ARAÚJO, Edmir Netto de. *Do negócio jurídico administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. p. 147.

³⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

necessariamente de lei. Ademais, o CTN ainda dispõe em seu art. 97, inciso VI, que também serão objeto de lei as hipóteses de exclusão do crédito, abrangendo, por consequência, as isenções, consoante se constata da combinação entre o dispositivo retromencionado e o art. 175, inciso I, do CTN. Vejamos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.³⁸

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;³⁹

Nesse diapasão podemos citar como exemplos a Lei federal nº 8.989/95 e a Lei distrital nº 4.727/2011 que tratam, respectivamente, da concessão de isenção ao IPI e ao IPVA às pessoas com deficiência na aquisição de veículos automotores.

Entretanto, a nossa Magna Carta recepcionou a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que “dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”⁴⁰, excepcionando aos Estados e ao Distrito Federal a autorização para concederem o benefício da isenção mediante deliberação por convênios interestaduais.

A realização dos convênios intergovernamentais é um dos requisitos para a concessão do benefício fiscal, implicando a sua ausência na invalidação da concessão da isenção e na consequente inconstitucionalidade da norma isentiva⁴¹.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal apresenta sólida jurisprudência, a qual entende ser inconstitucional a norma que outorgue isenção sem a prévia deliberação mediante o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, tendo em vista a referida norma

³⁸ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

³⁹ Idem.

⁴⁰ BRASIL. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *AgR no RE 637.959*. Primeira Turma. Agravante: Distrito Federal. Agravado: Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 19 de fevereiro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3482806>> Acesso em: 30 mar. 2017.

claramente afrontar os arts. 150, §6º⁴² e 155, §2º, XII, “g”⁴³, da Constituição Federal e colaborar para a “guerra fiscal”⁴⁴.

Visando evitar a guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal, o legislador determinou, nos termos dos parágrafos 1º e 2º, ambos do art. 2º da Lei Complementar nº 24/75⁴⁵, que as deliberações deveriam contar com a participação da maioria dos representantes estaduais, assim como a aprovação da concessão foi condicionada à decisão unânime dos Estados.

Quanto à deliberação unânime, é interessante mencionar que esse quórum, apesar de anômalo no ordenamento jurídico brasileiro, propicia a igualdade entre os entes da federação, tendo idêntico peso o voto de um estado menor ou com reduzida capacidade econômica e de um estado maior ou com melhor capacidade econômica⁴⁶.

Ademais, ressalta-se a constitucionalidade dos convênios porquanto no art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu parágrafo oitavo, dispõe que mediante a celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal a LC nº 24/1975 será responsável por fixar normas com o objetivo de regular o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICMS. Note-se:

“§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”⁴⁷

⁴² BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017. “§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

⁴³ Idem. “XII - cabe à lei complementar:: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *ADI 1247*. Tribunal Pleno. Requerente: Procurador-Geral da República. Interessado: Governador do Estado do Pará. Interessado: Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 1 de junho de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625935>> Acesso em: 30 mar. 2017.

⁴⁵ BRASIL. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁴⁶ CARVALHO, Gabriel de Souza. *A incorporação dos convênios de ICMS à legislação dos entes federativos: uma visão constitucional*. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14674&revista_caderno=26>. Acesso em: 30 mar. 2017.

⁴⁷ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

Vale expor, para a plena clareza do dispositivo acima transcrito, que em razão da Emenda Constitucional nº 03, o artigo 155 da Constituição sofreu alterações em sua forma, sendo de interessante transpor o texto do referido artigo presente na publicação original da CF de 1988:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

b) 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.”⁴⁸

Diante dos artigos transcritos acima, que conferem existência e legitimidade para a celebração dos convênios e a realização das atribuições definidas na lei complementar nº 24 de 1975, fica evidente a previsão constitucional da existência de convênios a serem firmados entre Estados e o Distrito Federal, bem como de suas deliberações acerca da concessão de isenções quando compatíveis com a legislação tributária.

Portanto, são os convênios órgãos legitimados constitucionalmente para deliberar sobre a concessão de isenções referentes ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, dispensando-se dessa forma que a concessão de ICMS seja feita estritamente por lei, como é de praxe em outros tributos.

Ainda sobre a constitucionalidade dos convênios e de suas deliberações, apesar de não se pretender aprofundar o tema, impende mencionar a existência de discussão doutrinária acerca da inconstitucionalidade do instrumento de ratificação dos convênios por cada Estado.

Ocorre que a Lei complementar nº 24 em seu art. 4º determina que nos dias seguintes à publicação do convênio ICMS no Diário Oficial da União, os Estados e o Distrito Federal deverão ratificar os convênios mediante a publicação de decreto⁴⁹.

Não há dúvidas, conforme explicado acima, que a Constituição Federal de 1988 recepcionou a Lei complementar nº 24. Entretanto, com o advento da Emenda Constitucional nº 03, de 1993, o legislador trouxe o artigo 150, §6º para integrar a Carta Magna, impondo

⁴⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>> Acesso em: 29 mar. 2017.

⁴⁹ BRASIL. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

que qualquer isenção ou benefício, enumerado no parágrafo, deveria ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal.

Portanto, todas as isenções devem ser concedidas mediante lei, sem prejuízo do regramento que dispõe sobre a concessão da isenção de ICMS. No caso, a ratificação por decreto mencionada pelo art. 4º permanece legítima. Entretanto, após a ratificação o decreto deve ser submetido à Assembleia Legislativa de cada um dos Estados e à Câmara Legislativa do Distrito Federal para que seja editada lei e, assim, instituída a isenção⁵⁰.

Logo, infere-se que seriam inconstitucionais os decretos do Poder Executivo se não forem submetidos à apreciação da Assembleia Legislativa.

Contudo, verifica-se que os Estados entendem pela constitucionalidade do referido instrumento normativo, mesmo após a EC nº 3 de 1993, utilizando-se do instrumento normativo como meio de ratificação e concessão do benefício isentivo.

Apenas para ilustrar, é possível citar os Decretos de nº 33.616/12⁵¹, 45.490/00⁵², 6.080/17⁵³ e 18.955/97⁵⁴, os quais correspondem respectivamente aos Estados da Paraíba, de São Paulo, Paraná e ao Distrito Federal.

Além do art. 150, §6º da Constituição Federal, a utilização do decreto com a finalidade de conceder o benefício afronta o princípio basilar da separação dos poderes, resultando em inconstitucionalidade da elaboração pelo Poder Executivo (discussão pelos

⁵⁰ CARVALHO, Gabriel de Souza. *A incorporação dos convênios de ICMS à legislação dos entes federativos: uma visão constitucional*. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14674&revista_caderno=26>. Acesso em: 30 mar. 2017.

⁵¹ BRASIL. *Decreto nº 33.616, de 14 de dezembro de 2012*. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista, e dá outras providências. Disponível em: <http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/DECRETOS/ICMS/2012/33616/3361612_.html>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁵² BRASIL. *Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - RICMS. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁵³ BRASIL. *Decreto nº 6.080, de 28 de setembro de 2012*. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ricms. Disponível em:

<<http://www.sefnet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2017

⁵⁴ BRASIL. *Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997*. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

representantes fazendários) e a posterior instituição de norma isentiva sem a submissão do decreto à Assembleia Legislativa ou à Câmara Legislativa.

Com efeito, todo processo de instituição de leis deve passar pelo legislativo. Mesmo a Medida Provisória, depois de publicada, é submetida à apreciação do Poder Legislativo. Ao se permitir que o decreto ratifique e dê eficácia normativa, isto é, institua o benefício, está-se autorizando que o Poder Executivo institua norma isentiva sem a anuência dos legisladores e, por consequência, da sociedade.

Portanto, são inconstitucionais os decretos que concedem a isenção após a Emenda Constitucional nº 03, de 1993, devendo ser submetidos os convênios ICMS deliberados pelo CONFAZ, posteriormente à ratificação, às respectivas Assembleias Legislativas dos Estados e à Câmara Legislativa do Distrito Federal.

2.2.2. DA GRADATIVA AMPLIAÇÃO NORMATIVA DO BENEFÍCIO ISENTIVO

Somente a pessoa com deficiência ou que vive ao seu lado, cotidianamente, tem ciência das dificuldades que uma pessoa que tenha algum tipo de deficiência tem de suportar rotineiramente, mesmo vivendo em uma sociedade em que se procura a inclusão social dessas pessoas.

Diante de tais dificuldades, os Estados conjuntamente resolveram por conceder isenção de alguns impostos, tais como ICMS, IPI e IPVA, aos deficientes físicos que objetivassem adquirir veículo automotor novo.

A priori, a isenção foi concedida apenas aos deficientes físicos em razão de, em tese, o benefício parecer compensar o valor da adequação do veículo ao tipo da deficiência que o adquirente possuía. Entretanto, após anos de luta das associações de deficientes, em especial a Associação Brasileira das Indústrias e Revendedores de Produtos e Serviços para Pessoas com Deficiência – ABRIDEF –, e da evolução do contexto da inclusão social da pessoa com deficiência, percebeu-se que a necessidade extrapolava ao grupo dos deficientes físicos, tendo sido concedido o benefício a pessoas com outras deficiências – inclusive quanto a veículos a serem conduzidos por terceiros em benefício do deficiente –, representando uma importante conquista para a população brasileira com deficiência⁵⁵.

⁵⁵ GARCIA, Vera. *Veículos: Isenção de ICMS para pessoas com deficiência vale também para “não condutoras”*. Disponível em: < <http://www.deficienteciente.com.br/veiculos-isencao-de-icms-para-pessoas-com-deficiencia-vale-tambem-para-nao-condutoras.html>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

A seguir, inspirado na ordem cronológica do artigo publicado por Jacque Damasceno⁵⁶, será exposto o desenvolvimento no decorrer do tempo da isenção de ICMS às pessoas com deficiência, passando desde o Convênio ICMS n°40/91 até o Convênio ICMS n° 38/2012, o qual ainda se encontra vigente.

A referida política de isenção estadual, e distrital, teve seu início em 1991 marcado pela celebração do Convênio ICMS n° 40, e dispôs conforme introduzido acima sobre as saídas de veículos automotores para adquirentes com deficiência estritamente física. Vejamos a cláusula que abre o referido convênio:

“Cláusula primeira - Acordam os Estados e o Distrito Federal em conceder até 31 de dezembro de 1991 isenção do ICMS às saídas de veículos automotores nacionais com adaptação e características especiais indispensáveis ao uso do adquirente, paraplégico ou portador de deficiência física, impossibilitado de utilizar os modelos comuns, excluídos os acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo.”⁵⁷

Logo sob a primeira leitura da cláusula, verificam-se o objeto - a saída de veículos automotores nacionais para uso exclusivo do adquirente – e os destinatários específicos da isenção, isto é, pessoas com paraplegia ou “portadores de deficiência física”.

Imprescindível apontar alteração feita à cláusula supramencionada, que procurou restringir ainda mais o conteúdo da norma isentiva e aclarar a intenção primordial por detrás do benefício. A partir do Convênio ICMS n° 44 de 1992, parte da cláusula foi retirada, tendo sido inserido à cláusula o trecho “que se destinarem a uso exclusivo do adquirente”, o que impediu a possível interpretação de que o benefício seria concedido a qualquer deficiente físico que necessitasse de adaptações no veículo, mesmo que não fossem, especificamente, relativas à capacidade do autor de conduzir o veículo.

Dessa forma, infere-se que os Estados e o Distrito Federal visaram conceder um benefício ao uso exclusivo do adquirente e compensar os altos valores que as pessoas com deficiência suportam para terem seus veículos adaptados.

Outro ponto importante a ser ressaltado é que a cláusula não menciona se a isenção abrange somente a aquisição veículos novos ou se os veículos usados também estariam incluídos, entendendo-se por esse motivo que, a partir do início da vigência do convênio tanto carros novos como usados estariam protegidos da exação estadual.

⁵⁶ PEREIRA JÚNIOR, Jacque Damasceno. *Evolução legislativa da isenção do ICMS na aquisição de veículo por pessoa com deficiência*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/24210>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁵⁷ BRASIL. *Convênio ICMS n° 40, de 7 de agosto de 1991*. Dispõe sobre a concessão de isenção às saídas de veículos para portadores de deficiência física. Brasília, 1991. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1991/cv040_91>. Acesso em: 29 mar. 2017.

Outrossim, cumpre mencionar que o convênio estabeleceu no parágrafo segundo, da cláusula primeira, sanções às pessoas que estivessem de má-fé ao adquirir o carro com o benefício, determinando que se o carro fosse transmitido, a qualquer título, a qualquer título em três anos a pessoa que não gozasse do mesmo benefício; modificasse as alterações do veículo para retirá-las ou empregasse o veículo em finalidade diferente da que justificou a isenção; o adquirente teria de recolher o tributo desde a data da aquisição com atualização monetária e acréscimos legais⁵⁸.

Destaca-se a primeira hipótese de incidência da sanção, que deixa claro que o veículo não pode ser transmitido nos primeiros três anos de sua aquisição a pessoa que não fizesse jus ao mesmo benefício, evitando, assim como as outras hipóteses, que a norma de isenção perdesse o seu caráter essencial de inclusão das pessoas com deficiência.

Posteriormente, foi celebrado o Convênio ICMS n° 43 em 1994, retirando a restrição da norma isentiva no tocante à exigência da nacionalidade da fabricação do veículo, ampliando, por consequência lógica, a incidência da isenção ao permitir-se também que os veículos fossem importados⁵⁹.

Em 1999, o Convênio ICMS n° 35⁶⁰ trouxe alterações importantes, subsistindo, uma delas, até os dias de hoje.

A primeira alteração indicou expressamente que as saídas internas e interestaduais estariam abrangidas pela isenção. A segunda alteração, por outro lado, os estados e o Distrito Federal decidiram por restringir a isenção à aquisição de veículos novos, reduzindo a incidência da norma de isenção e permanece até os convênios celebrados até o momento. A terceira alteração, por fim, definiu a potência do veículo automotor em até 127 HP de potência bruta (SAE)⁶¹.

⁵⁸ BRASIL. *Convênio ICMS n° 40, de 7 de agosto de 1991*. Dispõe sobre a concessão de isenção às saídas de veículos para portadores de deficiência física. Brasília, 1991. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1991/cv040_91>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁵⁹ BRASIL. *Convênio ICMS n° 43, de 29 de março de 1994*. Isenta do ICMS as saídas de veículos para portadores de deficiência física. Brasília, 1994. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1994/cv043_94>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁶⁰ BRASIL. *Convênio ICMS n° 35, de 23 de julho de 1999*. Isenta do ICMS as saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física. João Pessoa, 1999. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1999/cv035_99>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁶¹ Idem. A última alteração foi modificada pelo Convênio ICMS n° 29, realizado em 2000, para substituir exigência da potência pela quantidade de cilindradas, isentando a aquisição de carros com motor 1.6 ou, como define o convênio, veículos com até 1.600 cilindradas, mas como será visto mais a frente, a alteração não permaneceu por tanto tempo, voltando a dispor a regra definindo a potência como 127 HP.

Por fim, visando inibir a prática de negócios jurídicos mediante fraudes, o convênio, em seu §1º, inciso III, estabeleceu que o adquirente deveria comprovar a sua capacidade econômica financeira, não definindo se a capacidade a que se refere o dispositivo deveria ser necessariamente da pessoa com deficiência ou de qualquer outra pessoa que optasse por auxiliá-lo financeiramente.

Em 2004, o Convênio ICMS nº 77 inovou ao vincular benefício à concessão da isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados. *In verbis*:

“Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com até 127 HP de potência bruta (SAE), especialmente adaptado para ser dirigido por motorista portador de deficiência física incapacitado de dirigir veículo convencional (normal), desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nos termos da legislação federal vigente.”⁶²

Dessa forma, de acordo com o dispositivo, primeiramente, a Receita Federal deveria conceder a isenção referente ao IPI para, tão somente, depois conceder o benefício quanto ao ICMS.

Posteriormente, o Convênio ICMS nº 03, celebrado em 2007, alterou o critério da potência do veículo – em que se exigia uma potência máxima de 127 HP – para o critério econômico, dispondo que estaria isenta do recolhimento do ICMS a pessoa com deficiência que adquirisse veículo “cujo preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 70.000,00 (*setenta mil reais*)”⁶³.

Vale mencionar, o convênio sob análise estipulou exceções à proibição de que o veículo não poderia ser transmitido em três anos, sendo possível nos casos de (a) transmissão para a seguradora nos casos de roubo, furto ou perda total de veículo; (b) em virtude do falecimento do beneficiário e (c) em razão de alienação fiduciária em garantia.

Por fim, a celebração do Convênio ICMS nº 38, realizado em 2012, trouxe a mais importante alteração desde a criação da norma de isenção, a saber, a extensão do benefício a pessoas com outros tipos de deficiência ou enfermidades. Note-se:

“Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo quando adquirido por pessoas portadoras de

⁶² BRASIL. *Convênio ICMS nº 47, de 24 de setembro de 2004*. Isenta do ICMS as saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física.. Aracajú, 2004. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2004/cv077_04>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁶³ BRASIL. *Convênio ICMS nº 03, de 19 de janeiro de 2007*. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física. Brasília, 2007. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/cv003_07>. Acesso em: 29 mar. 2017.

deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal.”⁶⁴

Essa alteração reflete a mudança do paradigma referente à posição do deficiente físico na sociedade, ficando evidente que não só as pessoas com deficiência física, mas, também, com outras deficiências, merecem a política de isenção.

Ademais, é possível a inferência de que ao celebrar o Convênio ICMS n° 38, os estados modificaram a essência da isenção, isto é, sua motivação. Com efeito, o Convênio ICMS n° 40 visava garantir a isenção às pessoas com deficiência física para que não pagassem caro por terem nascido ou adquirido uma deficiência. Vê-se que a intenção era igualar os gastos dos deficientes aos de pessoas sem deficiência, tendo em vista os altos valores cobrados pela adaptação dos veículos.

Com o Convênio ICMS n° 38, a isenção passa a ter como essência a própria condição da pessoa com deficiência, que se encontra em situação desfavorável quando comparada com pessoas sem deficiência. A alteração implica no reconhecimento de que pessoas com deficiências, diferentes da física, não deixam de ter dificuldades e merecer a isenção, encerrando, dessa forma, uma potencial discriminação constatável dentro do grupo de pessoas com deficiência.

Ademais, tendo em vista o benefício ter sido ampliado para pessoas que não têm permissão para dirigir, consequência lógica foi o disposto no parágrafo terceiro da cláusula segunda, que permitiu que o veículo fosse adquirido para ser conduzido por outras pessoas em benefício da pessoa com deficiência.

Nesse sentido, finalmente, o convênio, em seu inciso II da cláusula terceira, definiu quem deveria comprovar a disponibilidade financeira. Note-se:

“II - comprovação de disponibilidade financeira ou patrimonial do portador de deficiência ou autista ou de parentes em primeiro grau em linha reta ou em segundo grau em linha colateral, cônjuge ou companheiro em união estável, ou, ainda, de seu representante legal, suficiente para fazer frente aos gastos com a aquisição e a manutenção do veículo a ser adquirido;”⁶⁵

⁶⁴ BRASIL. *Convênio ICMS n° 38, de 30 de março de 2012*. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Cuiabá, 2012. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/cv038_12>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁶⁵ BRASIL. *Convênio ICMS n° 38, de 30 de março de 2012*. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Cuiabá, 2012. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/cv038_12>. Acesso em: 29 mar. 2017

Por fim, não tão relevante quanto às outras alterações, mas ainda uma evolução foi a diminuição do prazo para transmissão do veículo o qual, a partir desse convênio passou a ser de dois anos.

Diante da exposição do progresso feito pelos convênios e, por conseguinte, das principais características de cada convênio, depreende-se que o deficiente aos poucos tem conquistado espaço na sociedade, estando mais próximo de viver com dignidade e independência.

Nos ditames do art. 8^o⁶⁶ do Estatuto da Pessoa com Deficiência, pode-se inferir que a inclusão social é dever da sociedade, da família e do Estado. Este tem o poder outorgar isenções que, conforme será discutido no próximo capítulo, funcionam como verdadeiros instrumentos de concretização de políticas públicas.

3. REVISÃO DE LITERATURA SOBRE O INSTITUTO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1. CONCEITOS E TEORIAS DO INSTITUTO DA ISENÇÃO

O Estado, máquina de funcionamento diário e incessante, necessita da contribuição de seus cidadãos para que possa realizar suas atividades. Dessa forma, exige, compulsoriamente, o recolhimento de certos tributos que serão incluídos em um montante para rateio entre as demandas necessárias à sociedade e à manutenção do maquinário estatal.

Para tanto, o Poder Legislativo edita normas jurídicas tributárias compostas por um elemento antecedente, isto é, uma hipótese que descreve um evento – denominado de fato gerador tributário – e por um elemento consequente concretizado em um mandamento normativo, destinado ao sujeito passivo, de recolher o tributo na ocorrência do evento caracterizador do fato gerador.

⁶⁶ BRASIL. *Lei n° 13.146, de 6 de julho de 2015*. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Brasília, 2012. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017. Art.

8^o É dever do Estado, da sociedade e da família assegurar à pessoa com deficiência, com prioridade, a efetivação dos direitos referentes à vida, à saúde, à sexualidade, à paternidade e à maternidade, à alimentação, à habitação, à educação, à profissionalização, ao trabalho, à previdência social, à habilitação e à reabilitação, ao transporte, à acessibilidade, à cultura, ao desporto, ao turismo, ao lazer, à informação, à comunicação, aos avanços científicos e tecnológicos, à dignidade, ao respeito, à liberdade, à convivência familiar e comunitária, entre outros decorrentes da Constituição Federal, da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo e das leis e de outras normas que garantam seu bem-estar pessoal, social e econômico.

Entretanto, há situações em que o contribuinte será isento de pagar a prestação tributária que em condições normais seria devido por ele. Tal fato ocorre em razão de determinadas circunstâncias, tratadas em tópico oportuno, que podem estar ligados aos elementos da relação jurídica tributária e, também, a certas situações, tais como o tempo e o território.

A Lei 5.172/1966 trouxe o instituto da isenção em seu Capítulo V do Título III como uma das modalidades de “Exclusão do Crédito Tributário”. Veja-se:

“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.”⁶⁷

Mediante a leitura do artigo supramencionado, infere-se, na superfície, que a isenção tributária se trata de uma “dispensa” ao cumprimento das obrigações tributárias, conforme se aduz da análise do parágrafo único do dispositivo normativo.

Ocorre que ao dizer que a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, está-se dizendo, com outras palavras, que as obrigações acessórias não serão dispensadas tal como serão as obrigações principais, sendo possível a dedução de que o Código Tributário Nacional entende que a isenção tributária consiste na dispensa da exigência do recolhimento do tributo.

Entretanto, conforme será discutido, o instituto da isenção tributária está longe de ser um consenso entre as doutrinas, não somente brasileiras, mas também internacionais, tendo sido criadas e defendidas teorias que visam explicar o fenômeno da isenção.

Contudo, antes de adentrarmos às teorias da isenção, cabem algumas palavras a respeito da expressão escolhida pelo legislador – “exclusão do crédito tributário” – da qual o instituto da isenção é espécie.

Primeiramente, Paulo de Barros Carvalho, faz certas considerações no sentido de que a palavra “crédito” deve ser entendida como “... equivalente nominal da expressão direito

⁶⁷ BRASIL. *Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

subjetivo de exigir o objeto...”⁶⁸, isto é, o direito atribuído à Fazenda Nacional de exigir tributo devido pelo contribuinte.

Dessa forma, a expressão não remete ao crédito tributário propriamente dito, mas à exigência do pagamento do tributo devido.

Ademais, acrescenta o autor que a leitura desatenta da expressão “exclusão do crédito tributário” pode induzir o leitor a acreditar verdadeiramente, e de forma equivocada, que se está a tratar de “extinção da obrigação tributária”.⁶⁹

É nesse mesmo diapasão que surgem as teorias sobre a isenção e que têm por objetivo explicar o fenômeno da isenção tributária.

Paulo de Barros traz em sua obra, três das teorias desenvolvidas com o passar dos anos, consideradas, por ele, as mais relevantes, apesar de suas críticas a cada uma delas e de não ter adotado a nenhuma delas.

Em breve síntese, as três teorias apontadas pelo autor corresponderiam à isenção como: “favor legal”, “hipótese de não incidência da regra tributária” e “fato impeditivo”.

A primeira teoria, encabeçada por Rubens Gomes de Sousa – coautor do Anteprojeto do Código Tributário – Amílcar de Araújo Falcão e Fábio Fanucchi, considerava que a isenção era um favor legal concretizado na dispensa do pagamento do tributo devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

A segunda posição doutrinária, por outro lado, pensada por Alfredo Augusto Becker e desenvolvida por José Souto Maior Borges, afirmou, em crítica à teoria tradicional, que a regra de caráter isencional visava negar a existência da relação jurídica tributária. Consoante mencionado em obra de Alfredo Becker, “a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir”⁷⁰.

Souto Maior Borges, ao criticar a teoria tradicional e ao aprofundar os estudos de Becker faz o seguinte apontamento:

“ Partindo da constatação que, nas hipóteses de não-incidência , o tributo não é devido porque não chega a surgir a própria obrigação tributária, procura-se distingui-la da isenção, hipótese em que o tributo seria devido, porque existiria a obrigação, mas a lei dispensaria o seu pagamento. Tal distinção é criticável de vez que a isenção, contrariamente ao que pretende a quase

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 443.

⁶⁹ Idem. .p. 444.

⁷⁰ BECKER, 2010 apud CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013 p. 446.

generalidade da doutrina, configura hipótese de não-incidência legalmente qualificada.”⁷¹

Merece destaque do trecho transcrito acima ponto em que o autor afirma que as isenções tributárias seriam hipóteses de não-incidência legalmente qualificada, demonstrando a essência da segunda teoria.

Por fim, Paulo de Barros apresenta como terceira tese de peso a ideia de isenção como fato impeditivo, a qual, desenvolvida por Sainz de Bujanda e Salvatore la Rosa e seguidos por Alberto Xavier e João Augusto Filho, entende-se que a regra isencional teria como objetivo impedir que certos fatos fossem atingidos pelos efeitos da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, pela regra tributária.⁷²

Ademais, João Augusto Filho conclui que a norma de caráter isencional tem estrutura mais complexa que a regra tributária, uma vez que aquela contém simultaneamente todos os elementos que compõem uma norma jurídica tributária e apresenta também um fato impeditivo que retira os efeitos da norma tributária. Nesse sentido afirma o autor que

“A hipótese (suposto) da norma jurídica de isenção tem estrutura mais complexa que a hipótese da norma jurídico-tributária, porque, além de abranger todos os aspectos desta última, encerra um fato impeditivo que elide a eficácia da norma do tributo.”⁷³

Paulo de Barros, ao analisar as teorias destacadas, apesar de apontar as teorias supramencionadas como de maior relevância, não aderiu a nenhuma das três.

Adotando o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa, sabiamente afirma que “não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema quando contemplam idêntico fato do relacionamento social”⁷⁴. Entende-se, portanto, que ambas as normas, tributárias ou isentivas, incidem simultaneamente. Desse entendimento retira-se a essência das críticas feitas às duas primeiras posições doutrinárias.

Para o autor, apresenta-se como insustentável a teoria de que a isenção consiste na dispensa do pagamento da exação devida pelo contribuinte, uma vez que ao assumir tal dispensa entender-se-ia que a norma isencional aguardaria, potencialmente, a ocorrência do fato gerador (norma tributária), para posteriormente desjuridicizá-lo e modificá-lo para um

⁷¹ BORGES, 1969 apud AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e exclusões tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1979. p. 74.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 446.

⁷³ AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e exclusões tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1979. p. 161-162.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 447.

fato isento.⁷⁵ Portanto, a norma tributária teria precedência sobre a isentiva, devendo, primeiramente incidir a regra tributária para depois incidir a norma isencional.

Outrossim, a segunda teoria conta com crítica semelhante, criticando a partir da afirmação de que a “regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir” que aquela se antecipa a esta para que não haja recolhimento da tributo.

A respeito da teoria do fato impeditivo o autor acertadamente declara que não está com a razão os que admitem que a norma de isenção seria mais complexa que a tributária, tendo em vista que aquela apresenta-se em contexto mais limitado abrangendo apenas a determinadas pessoas, situações ou coisas previstas no corpo da norma.⁷⁶

Paulo de Barros, por sua vez, traz a discussão para o plano normativo evitando o problema – harmonização entre o direito positivo e a realidade social que ele tutela – com o qual tiveram que lidar os precursores e seguidores das posições doutrinárias aventadas.

Explica inicialmente que as normas de isenção são regras de estrutura porquanto se destinam a produzir efeitos relativos a outras normas, ao contrário das regras de conduta que são orientadas a impactar as condutas das pessoas.⁷⁷

Ao atingir a regra-matriz, a regra isentiva fulmina certos elementos que compõe aquela norma descaracterizando-a parcialmente.

Mediante tais considerações, o autor entende que a regra de isenção obsta a eficácia da norma jurídica tributária, ao lacerá-la em certos elementos de sua constituição, afirmando haverem oito formas diferentes⁷⁸. Segundo o autor a regra de isenção poderá atingir: (1) O critério material pela desqualificação do verbo; (2) O critério material pela subtração do complemento; (3) O critério espacial; (4) O critério temporal; (5) O critério pessoal pelo sujeito ativo; (6) O critério pessoal pelo sujeito passivo; (7) O critério quantitativo pela base de cálculo; e (8) O critério quantitativo pela alíquota.

Roque Antônio Carraza sintetiza, em poucas palavras, a doutrina de Paulo de Barros.

Note-se:

“De modo que, em síntese, para Paulo de Barros Carvalho, isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 447.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 448.

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 449.

⁷⁸ Idem. p. 451-452.

consequente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça (naquele caso abrangido pela norma jurídica isentiva).”⁷⁹

Ressalta-se que o critério antecedente e o consequente aos quais o autor se refere dizem respeito aos elementos contidos em ambas as normas jurídicas, isentiva e tributária, os quais correspondem respectivamente a uma hipótese factual e uma consequência, concretizada em um mandamento normativo.

Portanto, diante do que foi exposto, Paulo de Barros cria a sua própria teoria na qual a regra isentiva desfalca parcialmente a certos elementos constitutivos da regra-matriz tributária, inibindo sua eficácia, e, por conseguinte, a exigência do recolhimento do tributo em certas situações.

Ademais, além das teorias apresentadas acima, é importante mencionar que o instituto da isenção tributária pode figurar como instrumento de concretização de políticas públicas.

A pessoa com deficiência sempre enfrentou barreiras em razão de sua patologia. Seja a dificuldade de acesso físico a ambientes públicos e particulares – tais como repartições públicas, shoppings ou, simplesmente, subir uma calçada sem rampa ou atravessar um semáforo –, seja a negativa de emprego por empregadores – que não desejam ter em seu quadro de funcionários pessoas com deficiência –, essa parcela da sociedade sofre cotidianamente com os obstáculos impostos tanto pela sociedade como pelo Estado.

Entretanto, aos poucos se tem notado sinais de rompimento de paradigma, tanto pela sociedade como pelo Estado. A sociedade aparenta estar mais consciente acerca da situação dos deficientes e respeitar a condição imposta a elas pela natureza. O Estado, igualmente, tem realizado políticas de inclusão social e promovido regramentos, tal como o recém publicado Estatuto da Pessoa com Deficiência (Lei nº 13.146/15)⁸⁰.

O referido diploma normativo foi inspirado na Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e o seu Protocolo Facultativo⁸¹ e tem, conforme prevê o art. 1º, o

⁷⁹CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 995.

⁸⁰BRASIL. *Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015*. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113146.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁸¹BRASIL. *Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015*. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113146.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017. Art. 1º Parágrafo único. Esta Lei tem como base a Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo, ratificados pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo nº 186, de 9 de julho de 2008, em conformidade com o procedimento previsto no § 3º do art. 5º da Constituição da República

objetivo de garantir e “... promover, em condições de igualdade, o exercício dos direitos e das liberdades fundamentais por pessoa com deficiência, visando à sua inclusão social e cidadania”⁸².

O estatuto traz em seu art. 3º, inciso IV, a conceituação de “barreiras”, as quais consistem em qualquer obstáculo à participação social da pessoa com deficiência ou o exercício dos direitos à acessibilidade⁸³ em geral⁸⁴.

Outrossim, importante mencionar que o próprio constituinte de 1988 trouxe inúmeros artigos destinados às pessoas com deficiência, revelando, desde já, uma maior preocupação com essa parcela da sociedade e a intenção de promover sua inclusão social. Nesse sentido, o artigo 24, inciso XIV, estabelece a competência concorrente dos entes federativos para velarem pela “proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência”.

Assim como todos os cidadãos, as pessoas com deficiência necessitam utilizar-se de meios de transportes para se locomoverem. Nesse ponto, o Estatuto do Deficiente assegura à pessoa deficiência o direito ao transporte e à mobilidade. Note-se:

“Art. 46. O direito ao transporte e à mobilidade da pessoa com deficiência ou com mobilidade reduzida será assegurado em igualdade de oportunidades com as demais pessoas, por meio de identificação e de eliminação de todos os obstáculos e barreiras ao seu acesso.”⁸⁵

Federativa do Brasil, em vigor para o Brasil, no plano jurídico externo, desde 31 de agosto de 2008, e promulgados pelo Decreto nº 6.949, de 25 de agosto de 2009, data de início de sua vigência no plano interno.

⁸² BRASIL. *Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015*. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Brasília, 2012. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113146.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017. Art. 1º É instituída a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência), destinada a assegurar e a promover, em condições de igualdade, o exercício dos direitos e das liberdades fundamentais por pessoa com deficiência, visando à sua inclusão social e cidadania.

⁸³ BRASIL. *Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015*. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Brasília, 2012. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113146.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017. Art. 3º, I - acessibilidade: possibilidade e condição de alcance para utilização, com segurança e autonomia, de espaços, mobiliários, equipamentos urbanos, edificações, transportes, informação e comunicação, inclusive seus sistemas e tecnologias, bem como de outros serviços e instalações abertos ao público, de uso público ou privados de uso coletivo, tanto na zona urbana como na rural, por pessoa com deficiência ou com mobilidade reduzida;

⁸⁴ Idem. Art. 3º, IV - barreiras: qualquer entrave, obstáculo, atitude ou comportamento que limite ou impeça a participação social da pessoa, bem como o gozo, a fruição e o exercício de seus direitos à acessibilidade, à liberdade de movimento e de expressão, à comunicação, ao acesso à informação, à compreensão, à circulação com segurança, entre outros, classificadas em...

⁸⁵ BRASIL. *Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015*. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Brasília, 2012. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113146.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017. “Art. 46. O direito ao transporte e à mobilidade da pessoa com deficiência ou com mobilidade reduzida será assegurado em igualdade de oportunidades com as demais pessoas, por meio de identificação e de eliminação de todos os obstáculos e barreiras ao seu acesso”.

O artigo transcrito acima e os parágrafos que o seguem podem remeter o leitor a pensar que o artigo trata exclusivamente do transporte coletivo, porém, o dispositivo não deve ser entendido dessa forma. O título do capítulo X do estatuto diz “do direito ao transporte e à mobilidade”, não tendo restringido, em momento algum, a garantia aos transportes públicos. Ademais, a norma busca assegurar os direitos das pessoas com deficiência e promover a inclusão social. Logo, teleologicamente, a intenção da lei, insculpida no art. 1º, evidencia que o legislador não pretendeu negar ao deficiente o auxílio ao transporte particular.

Contudo, mesmo antes da edição da Lei nº 13.146, a União, os Estados e o Distrito Federal, já procuravam cumprir seus deveres constitucionais, como é o caso isenções de IPI, ICMS e IPVA concedidas nas aquisições de veículos automotores.

A isenção configura-se como um instrumento de concretização de políticas públicas porquanto tem o poder de equilibrar a balança social entre as parcelas da sociedade que possuam desvantagens em relação aos demais cidadãos.

Os responsáveis pela edição de leis, subsidiados por informações referentes às dificuldades de parte da sociedade, seja por qualquer tipo de desfavorecimento, tal como a deficiência, a região territorial, dentre outros exemplos, podem optar por excluir o crédito tributário, mediante o instituto da isenção, como forma de compensar as agruras que atormentam esses setores da sociedade.

Os legisladores, e no caso do ICMS os representantes fazendários, são os agentes públicos mais adequados a realizar essa opção-dever, porquanto têm acesso às informações relativas ao orçamento estadual ou federal, condições de mensurar o impacto econômico da implementação de eventual política pública e legitimidade para selecionar quais são os destinatários e quando é mais conveniente e oportuno conceder determinado benefício.

Portanto, as isenções são verdadeiras ferramentas políticas de efetivação de políticas públicas, mediante as quais o legislador da norma isentiva tem a possibilidade de reduzir as discriminações e compensar as dificuldades sofridas por determinada parcela da sociedade.

3.2. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

A competência ou o Poder de isentar está intrinsecamente ligada à competência tributária. Isso porque, ao ente federativo responsável pela instituição do tributo, também será

incumbido à função de criar a respectiva isenção, podendo reduzir ou ampliar a extensão da norma tributária.

As isenções tributárias poderão ser concedidas mediante lei ordinária ou complementar, tratado internacional devidamente regularizado e por decreto legislativo dos estados ou do Distrito Federal, referente à exigência de ICMS.

a) Exclusão por lei ordinária

Primeiramente, regra geral, as isenções serão concedidas mediante lei ordinária consoante prevê o artigo 176 do Código Tributário Nacional. Note-se:

“Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.”⁸⁶

Conforme mencionado outrora, ressalta-se que somente a pessoa que instituiu validamente o tributo, mediante lei, é quem, da mesma forma, poderá criar a isenção tributária.⁸⁷

Corroborando com a afirmação feita acima, a Constituição Federal traz em seu art. 151, inciso III, vedação à União que impede o ente de instituir isenções de tributos cuja competência tributária pertence a outros entes da Federação. Vejamos:

“Art. 151. É vedado à União:

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”⁸⁸

Logo, considerando o princípio da simetria presente inúmeras vezes na Constituição Federal, entende-se que tal vedação abrange a todos os entes da Federação, não podendo, por exemplo, Estado instituir isenção de imposto criado pelo Município ou vice-versa.

Diante da constatação da identidade dos regimes jurídicos das normas jurídico-tributárias e as de caráter isentivo, o mestre Carrazza menciona passagem proferida por Souto Maior Borges que ilustra perfeitamente a situação referida acima, a saber: “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”⁸⁹.

⁸⁶ BRASIL. *Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 1001.

⁸⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

⁸⁹ BORGES, 1980 apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. p. 1002

Ademais vale mencionar, o inciso I do artigo 151 da Constituição Federal, traz regra antidiscriminatória no tocante à concessão de isenções. Note-se:

“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;”⁹⁰

Tal dispositivo constitucional, vivifica os princípios da uniformidade geográfica da tributação e da isonomia dos entes federados, e quando aplicado ao instituto da isenção, impede que determinadas regiões sejam privilegiadas mediante a concessão da benefício isentivo.

Entretanto, tendo em vista a realidade brasileira e as disparidades que infelizmente existem entre os Estados ou entre regiões do País, o próprio legislador prevê exceção à vedação possibilitando a concessão de isenções que promovam o “equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

b) Exclusão por lei complementar

Quanto às isenções conferidas por lei complementar não foram encontradas grandes discussões sobre o tema. Segundo Carrazza, a Constituição Federal de 1988 traz em seu bojo as hipóteses em que a lei complementar será utilizada para conceder o benefício isentivo.

Importante apontar que em matéria de impostos⁹¹, o autor menciona as hipóteses constitucionais previstas no artigo 156, §3º, inciso II⁹², que trata da exclusão da exigência da exação referente às “exportações de serviços para o exterior” – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza relativos a serviços que sejam destinados ao exterior – e no artigo 154, inciso I⁹³, que permite à União instituir impostos residuais, ou seja, que não estejam no rol de impostos da União, possibilitando, igualmente, a concessão das isenções a esses tributos.

c) Exclusão por tratados internacionais

⁹⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 1009. Além das hipóteses constitucionais referentes a impostos, o autor ainda traz outras duas que fogem ao gênero imposto. Note-se: “Recordamos, por outro lado, caber à lei complementar (e só ela) conceder isenções de empréstimos compulsórios (art. 148 da CF), de impostos residuais (art. 154, I, da CF) e das contribuições sociais que criam novas fontes de custeio para a seguridade social (art. 195, § 4º, da CF)”.

⁹² Idem. p. 1008-1009.

⁹³ Idem. p. 1008-1009.

No tocante aos tratados internacionais, esses somente produzirão seus efeitos quando devidamente aprovados pelo Congresso Nacional, ratificados e posteriormente promulgados pelo chefe do Poder Executivo Federal. É o que sugere o artigo 84, inciso VIII, da Constituição Federal:

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;”⁹⁴

Tal regra seria diferente para as isenções instituídas por tratados internacionais. Vale lembrar o que foi dito mais acima ao se tratar da isenção mediante lei ordinária. O Código Tributário Brasileiro em seu art. 176 determina que o instituto da isenção “é sempre decorrente de lei...”⁹⁵, abrindo a Carta Magna, em seu art. 150 §6º⁹⁶, exceção tão somente quanto às isenções em matéria de ICMS, conforme será visto adiante.

Nesse sentido, insiste Carrazza que para que uma norma de isenção tributária criada mediante tratado internacional, firmado pelo Presidente da República, seja eficaz no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, “é imprescindível venham aprovados (pelo Congresso Nacional) e ratificados e promulgados (pelo Presidente da República).

Ademais, o mesmo autor suscita questão interessante merecedora de ao menos breves linhas a seu respeito. É possível que tratado internacional firmado pelo Chefe do Poder Executivo Federal verse sobre isenções tributárias que obrigam os outros entes da Federação?

Carrazza entende que tal hipótese não seria possível uma vez que a Lei Maior veda expressamente, em seu artigo 151, inciso III⁹⁷, que a União crie isenções tributárias que obriguem aos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Ademais, aponta sabiamente que a premissa de que “não é a União, enquanto ordem jurídica parcial central, que firma o tratado internacional, mas, sim, a República Federativa do Brasil, enquanto ordem jurídica global...” não prospera porquanto, seja no plano nacional ou internacional, a União deve respeitar os preceitos da Constituição, estando impedido de

⁹⁴ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

⁹⁵ BRASIL. *Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

⁹⁶ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

⁹⁷ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017. Art. 151. É vedado à União:[...] III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

instituir isenções heterônomas⁹⁸, com exceção das isenções referentes ao ICMS e ao ISS sobre serviços destinados ao exterior.

d) Exclusão por decreto legislativo de estado ou do Distrito Federal

Tendo em vista o tema já ter sido abordado em tópico precedente cabe apenas, no que concerne às isenções de ICMS deliberadas mediante Convênio ressaltar que a Constituição Federal abre exceção ao princípio da reserva legal aplicado à instituição das isenções para permitir que os estados e o Distrito Federal se reúnam mediante seus representantes para deliberar acerca da concessão de isenção e de outros temas reservados à deliberação conjunta dos referidos entes.

Nesse seguimento, Aurélio Pitanga⁹⁹ e Antônio Roque Carrazza explicam que tal possibilidade encontra sua razão de existência ao objetivar “evitar a “guerra fiscal” entre as diversas regiões do País que são muito díspares, já que, algumas, são industrializadas, outras não; poucas são prósperas; a maioria, nem tanto”¹⁰⁰.

Outrossim, cumpre relembrar que os convênios são um pressuposto para a concessão da isenção, motivo pelo qual a deliberação deverá ser realizada por meio dele e contar com a aprovação unânime dos estados e do Distrito Federal, devendo a ratificação ocorrer por parte de todos os participantes do convênio para nascimento da isenção.

3.3. INTERPRETAÇÃO DAS REGRAS ISENCIONAIS

A Lei 5.172/66 apresenta no Capítulo IV do Título I do Segundo Livro as regras de interpretação e integração da legislação tributária, dispondo em seu artigo 108 que “na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (I) a analogia; (II) os princípios gerais do direito tributário; (III) os princípios gerais do direito público; e (IV) a equidade”¹⁰¹.

⁹⁸CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p.1002. Importante distinguir que isenções autonômicas são aquelas que originam-se da mesma pessoa jurídica que detém competência tributária para instituir o tributo, ao passo que isenções heterônomas são aquelas em que a isenção referentes a tributos cuja competência tributária pertence a outra pessoa jurídica.

⁹⁹SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 73.

¹⁰⁰CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 1013-1014.

¹⁰¹BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

Entretanto, especificamente quanto às normas de isenção, o Código Tributário determina que o método hermenêutico a ser utilizado pelo intérprete é o literal. *In verbis*:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”¹⁰²

A interpretação legal é ponto que merece extrema atenção, e no que concerne à isenções tributárias, vê-se que o CTN não tem acompanhado a evolução do sistema jurídico brasileiro. Exemplo disso está na aplicação da isenção de ICMS na aquisição de veículos novos por deficientes. Conforme ficou constatado acima, até a realização do Convênio ICMS 38/2012, a isenção apenas abrangia os deficientes físicos tendo como suporte a norma supramencionada, deixando de lado pessoas com outras deficiências, e que igualmente necessitavam da referida isenção. Tolheram-se, dessa forma, os órgãos julgadores (intérpretes) de aplicar interpretação que melhor atendesse à inclusão das pessoas com deficiência física e aos princípios que regem o ordenamento jurídico brasileiro, tal como o princípio da dignidade da pessoa humana.

Aurélio Pitanga, explica que a situação jurídica tributária de um indivíduo deriva do funcionamento sistemático do ordenamento tributário brasileiro, sendo imprescindível a comunicação entre normas jurídicas tributárias e normas que particularizam uma situação de fato, tal como fazem as normas de isenção.¹⁰³ Nessa perspectiva, a partir das considerações de Geraldo Ataliba, “a necessidade de se integrarem diversas hipóteses legais para comporem um comando único, sintético, demonstra a impossibilidade, pelo menos em direito tributário, da interpretação de um único texto de lei, ou da pura interpretação gramatical...”¹⁰⁴.

Outrossim, o Aurélio Pitanga critica a posição adotada pelo CTN no sentido de que a simples interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção mostra-se inadequada, uma vez que a norma jurídica, seja a de caráter tributário, acessória

¹⁰² BRASIL. *Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

¹⁰³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 179.

¹⁰⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.p. 179-180.

ou restritiva que reduza a abrangência de um evento, deve ser interpretada em seus exatos termos ou em toda a sua plenitude.¹⁰⁵¹⁰⁶

O autor aponta que há doutrinadores que saem na defesa de uma interpretação restritiva, tal como determinado pela referida lei. Para tanto, cita passagem de Antônio Roberto Sampaio Dória, que possui uma convicção um tanto radical, todavia sóbria, quanto ao tema. Vejamos:

“... isentar é excepcionar de tributação genérica um ou mais casos de incidência. Consiste, por conseguinte, na desobrigação de um dever geral. É favor, e não pressupondo o direito, via de regra, atos gratuitos, não há de estender a generosidade a hipóteses não expressas e literamente contempladas.”¹⁰⁷

Contudo, a doutrina moderna tem comungado com o entendimento de Aurélio Pitanga.

O autor Antônio J. Franco Campos, o qual discorda da posição adotada por Baleeiro¹⁰⁸, entende que o trabalho do intérprete não pode ser limitado, devendo este ter a liberdade para o exercício intelectual da interpretação sob pena de, muitas vezes, a *mens legis* ser prejudicada em detrimento do respeito ao imperativo da interpretação literal.¹⁰⁹

Ressalta-se, o referido autor não defende a ampliação da norma isencional mediante a utilização de outros elementos interpretativos, mas pelo contrário, informa que não deve haver extensões, mediante a atividade interpretativa, aos sujeitos ativos ou passivos da relação tributária, devendo a interpretação ser *pro lege*¹¹⁰.

A interpretação literal, ou gramatical, como preferem alguns, inserida em um ordenamento jurídico sistêmico, mesmo no que se refere a normas de isenção, não mereceria que sua aplicação fosse exclusiva, uma vez que, estar-se-ia a deixar de lado, não só toda a legislação tributária, como a aplicação dos princípios do direito tributário.

¹⁰⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 180-181.

¹⁰⁶ Idem. p. 181. Nesse ponto vale mencionar, passagem de Amílcar Araújo Falcão, na qual se inspirou Aurélio Pitanga. “O intérprete”, portanto, não cria, nem inova, limita-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude e extensão e a, simplesmente, declarar-lhe a acepção, o significado e o alcance (Introdução ao Direito Tributário, Introdução ao Direito Tributário, Edições Financieiras S.A. Rio, 1959, p. 83.).

¹⁰⁷ DÓRIA, 1985 apud SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 182.

¹⁰⁸ CAMPOS, Antônio J. Franco de. *Interpretação e Integração da Legislação Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume 2 : (arts. 96 a 218). 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 160. Segundo o autor, Baleeiro defende a limitação da atuação do intérprete, afirmando que considera este autor que os incisos I (analogia) e II (princípios gerais do direito tributário) do artigo 108, do CTN, são afastados em virtude do art. 111 ter acolhido a interpretação literal.

¹⁰⁹ CAMPOS, Antônio J. Franco de. *Interpretação e Integração da Legislação Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume 2 : (arts. 96 a 218). 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.. p. 160-161.

¹¹⁰ Idem.

Nesse sentido, mais correto seria que fossem utilizados outros métodos de interpretação com o objetivo de encontrar a verdadeira *mens legis*. Isso porque, tal como aventado por Sacha Calmon, “a doutrina confunde interpretação, operação intelectual, com os estágios aplicativos da norma, visando à declaração do seu sentido, pelo uso de métodos de interpretação: o gramatical, o histórico, o lógico, o sistemático e o teleológico”¹¹¹.

Corroborando com o supramencionado, tem-se a posição de Araújo Falcão para quem, no tocante à isenção, a interpretação “é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive sistemático, teleológico, etc., são admitidos”¹¹².

Importante ressaltar, para fins do presente trabalho, o autor Hugo de Brito Machado conceitua o método teleológico como aquele em que o intérprete “busca o sentido da regra jurídica tendo em vista o fim para o qual foi elaborada”¹¹³.

Acrescenta o mesmo autor que toda norma tem finalidade, motivo pelo qual esse fim deve ser considerado na atividade interpretativa, evitando-se que se chegue a um resultado diferente daquele pretendido pelo legislador.¹¹⁴

Diante do mencionado acima, entende-se que a discussão relativa à aplicação do art. 111 do CTN possui defensores de ambos os lados, havendo aqueles que pugnam pela interpretação literal, ou restritiva, da norma de isenção, bem como outros que defendem que a atividade interpretativa não pode se reduzir tão somente à leitura gramatical da norma, devendo ser possível a utilização de métodos outros que auxiliem na interpretação da legislação tributária que outorgue isenção.

Conforme será discutido no capítulo seguinte, esse embate não existe somente no âmbito doutrinário, havendo nos tribunais brasileiros a preponderância por uma das modalidades de interpretação, mas inexistindo unanimidade quanto à modalidade de interpretação mais adequada à aplicação do art. 111, II, do CTN.

¹¹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 139.

¹¹² FALCÃO, 1964 apud CAMPOS, Antônio J. Franco de. *Interpretação e Integração da Legislação Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume 2 : (arts. 96 a 218). 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 160.

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 106.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 106.

4. DA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE A MATÉRIA

4.1. DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS ESTADUAIS

O presente capítulo visa demonstrar qual tem sido a tendência seguida pelos magistrados brasileiros ao conceder ou não a isenção do ICMS na aquisição de veículos automotores por pessoas com deficiência ou que apresentem reduzida ou nenhuma capacidade de dirigir tais veículos.

Nota-se que apesar de os pedidos formulados pelos beneficiários serem de ordem diferente, todos passam por uma mesma discussão: adoção da interpretação restritiva, embasada no artigo 111, inciso II, do CTN, ou ampliação do rol de beneficiários das pessoas tidas como deficientes?

Após pesquisas em sítios de tribunais brasileiros, constata-se que as demandas sobre a concessão de isenção de ICMS a pessoas com deficiência baseiam-se principalmente em dois tipos: 1) pedidos negados pelas Secretarias de Estado sob a justificativa de que o benefício não abrange o condutor do deficiente impossibilitado de dirigir; e 2) pedidos negados porque a deficiência ou condição do requerente não se enquadra expressamente no rol de situações que ensejam a concessão do benefício.

Relembra-se que, assim como mencionado no tópico 2.2.2, o Convênio ICMS nº 38 de 2012 determinou ser possível que também sejam concedidos os benefícios aos deficientes impossibilitados de dirigir, caso em que será autorizado terceiro, até o número de três condutores, responsável pela direção do veículo em prol do beneficiário. Essa é a inteligência depreendida dos parágrafos 3º e 4º da cláusula segunda do Convênio ICMS em comentário¹¹⁵.

Dessa forma, a incidência de demandas estaduais acerca de tal assunto diminuiu drasticamente permanecendo apenas aquelas que já se encontravam em trâmite e pendente de recurso.

¹¹⁵ BRASIL. *Convênio ICMS nº 38, de 30 de março de 2012*. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Cuiabá, 2012. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/cv038_12>. Acesso em: 29 mar. 2017. § 3º Caso a pessoa portadora de deficiência ou o autista, beneficiário da isenção, não seja o condutor do veículo, por qualquer motivo, o veículo deverá ser dirigido por condutor autorizado pelo requerente, conforme identificação constante do Anexo VI. § 4º Para fins do § 3º, poderão ser indicados até 3 (três) condutores autorizados, sendo permitida a substituição destes, desde que o beneficiário da isenção, diretamente ou por intermédio de seu representante legal, informe esse fato à autoridade de que trata a cláusula terceira, apresentando, na oportunidade, um novo Anexo VI com a indicação de outro(s) condutor(es) autorizado(s) em substituição àquele(s).

Conforme será abordado adiante, apesar não ser um problema mais tão demandado como anteriormente, as decisões que abordam o desatualizado Convênio ICMS nº 03/2007, que ainda não abrangia o terceiro condutor, têm forte conteúdo elucidativo de como os magistrados brasileiros têm entendido as regras tributárias no que toca à concessão de benefícios, mais especificamente no que concerne à interpretação pretendida pelo artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Antecipa-se que, em razão da má elaboração da norma isentiva, os Magistrados de todo o País têm se esforçado para aplicar a lei da maneira mais adequada aos fins sociais da norma editada, tal como versa a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro em seu artigo. 5º¹¹⁶, dando uma aplicação mais branda ao dispositivo mencionado no parágrafo acima ao lançar mão da interpretação literal da legislação tributária que trate de isenção de tributos para utilizar a interpretação teleológica, isto é, perquirindo a finalidade pretendida pelos representantes dos Estados quando do pacto firmado no Convênio ICMS nº 38 e seus antecessores.

Outrossim, vê-se também que os órgãos julgadores se socorrem aos princípios constitucionais para legitimar a utilização de modalidade de interpretação distinta da trazida pelo art. 111 do CTN, principalmente o Princípio da Isonomia, trazido pelo artigo 2º da Constituição Federal.

Contudo, há aqueles que não concordam com tal aplicação da lei, caminhando de mãos dadas com o que prevê o artigo mencionado acima, entendendo que deve ser aplicada a interpretação restritiva para resolver os casos que envolvam normas que tratem sobre isenção de tributos, sob pena de o magistrado transpor suas funções essenciais e se tornar legislador positivo.

A seguir serão desenvolvidos os principais argumentos trazidos pelos magistrados no exercício de suas funções, com o objetivo de dar subsídios ao deslinde de qual modalidade de interpretação é mais adequada à concessão de isenção de ICMS aos deficientes ou pessoas que detenham patologias que impossibilitem ou dificultem a execução de movimentos necessários à direção de veículos automotores.

¹¹⁶ BRASIL. *Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017. Art.5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

4.2. DA INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA

Primeiramente, cumpre fazer a ressalva de que a tendência dos órgãos julgadores estaduais é a concessão do benefício isentivo utilizando-se da interpretação teleológica e dos princípios constitucionais da isonomia e da dignidade da pessoa humana, visando a não discriminação entre os próprios deficientes. Em razão disso, não é comum encontrar decisões cuja interpretação literal é utilizada, apesar do imperativo legal presente no artigo 111, inciso II, do CTN.

Dessa forma, em razão da escassez de elemento jurisprudencial socorre-se, por consequência, a julgados referentes à isenção de IPVA na aquisição de veículos por deficientes e a convênios anteriores ao CV ICMS n° 38.

Quanto aos julgados relativos à isenção de IPVA, ressalta-se ser plenamente possível a analogia com a isenção de ICMS, especialmente pelo fato de ambos serem tributos estaduais e, por consequência, serem recolhidos pelo governo estadual e julgados por tribunais estaduais. Além disso, o comando do artigo 111, inciso II, do CTN, deve ser observado na aplicação de toda norma que trate sobre a outorga de isenção, independente de qual tributo se refira. Por outro lado, quanto às decisões que tratam sobre o regime de isenção anterior ao Convênio ICMS n° 38/2012, impende lembrar que anteriormente ao convênio mencionado, não havia a possibilidade expressa de a isenção ser concedida a deficientes ou a indivíduos impossibilitados de dirigir, isso porque o benefício apenas abrangia aos deficientes físicos capazes de dirigir mediante a adequação do veículo a sua deficiência.

Dessa forma, os pedidos pela concessão da isenção de ICMS para que terceira pessoa conduzisse o veículo ao invés do beneficiário eram negados pelos Estados, em razão de os convênios anteriores ao de 2012 não fazerem menção à condução por terceiros expressamente.

Entretanto, pesquisa jurisprudencial mostrou que mesmo antes da celebração do CV ICMS n° 38/2012, os magistrados de todo o País tinham o hábito de conceder o benefício por entenderem que a aplicação restritiva da interpretação da norma isentiva discriminaria os deficientes.

Contudo, havia aqueles poucos magistrados que não comungavam com a jurisprudência majoritária e fundamentavam seus votos com base no que ordena o dispositivo 111, do CTN. Em razão disso, tais fundamentos são de inestimável valor, tendo em vista que

evidencia sob que preceitos a interpretação literal era utilizada como fundamentação para negar a concessão do benefício.

Assim como abordado no tópico 3.3, o Código Tributário Nacional impõe expressamente em seu art. 111, inciso II, qualquer que seja a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção deverá ser interpretada literalmente.

Dessa forma, de acordo com a regra tributária não cabe ao intérprete e aplicador da lei utilizar-se de qualquer artifício para estender ou ampliar a norma isentiva, devendo apenas respeitar o conteúdo trazido pela norma.

Nesse sentido entende o Desembargador mineiro Edivaldo George dos Santos, no processo de nº 1.0707.11.012094-6/001¹¹⁷, para o qual é inadmissível a utilização de outra modalidade de interpretação ou método de integração ao se tratar de normas que concedem isenções. Note-se:

“...normas que outorgam qualquer dos benefícios insertos no art. 111 do CTN (dentre as quais as que outorgam isenções), não comportam interpretação ampliativa e tampouco integração por equidade, exatamente por definir um privilégio (isenção), que deve ser interpretada em sentido estrito.”

Dessa forma, ao se seguir mandamento legal, as cláusulas pertencentes aos Convênios ICMS e os dispositivos dos Decretos e Leis que ratifiquem os convênios devem ser obrigatoriamente observadas, não havendo espaço para o magistrado interpretá-las, mesmo que teleologicamente, a fim de ampliar o rol de beneficiados ou acrescentar outras situações passíveis de serem abrangidas pelo guarda-chuva do benefício.

Na concepção do Desembargador Laudivon Nogueira, do Tribunal de Justiça do Acre, nos autos de nº 0019941-62.2013.8.01.0070¹¹⁸, o argumento de que a interpretação teleológica possibilitaria a extensão do benefício àquele que não estivesse enquadrado pela norma isentiva “é, ao fim e ao cabo, um meio para estender a isenção com base no princípio

¹¹⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação Cível em Reexame Necessário. 1.0707.11.012094-6/001. 6ª Câmara Cível. Apelante: Estado de Minas Gerais. Apelado: Deise Godoy de Souza Perrut. Relator: Des. (a) Sandra Fonseca. Minas Gerais, 19, de junho de 2012. Disponível em: <http://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_resultado2.jsp?tipoPesquisa2=1&txtProcesso=10707110120946001&comrCodigo=0024&nomePessoa=Nome+da+Pessoa&tipoPessoa=X&naturezaProcesso=0&situacaoParte=X&codigoOAB2=&tipoOAB=N&ufOAB=MG&tipoConsulta=1&natureza=0&ativoBaixado=X&comrCodigo=24&numero=20&listaProcessos=10707110120946001&select=2> Acesso em: 28 mar. 2017.

¹¹⁸BRASIL. Tribunal de Justiça do Acre. Apelação Cível em Reexame Necessário. 0019941-62.2013.8.01.0070. 1ª Câmara Cível. Apelante: Estado do Acre. Apelado: Denise Luceia D’Avila Carvalho. Relator: Des. Laudivon Nogueira. Acre, 29, setembro de 2015. Disponível em: <<http://esaj.tjac.jus.br/cjsj/getArquivo.do?cdAcordao=59635&cdForo=0>> Acesso em: 28 mar. 2017.

da isonomia, providência vedada pelo Poder Judiciário". (grifo e sublinhado do magistrado)

Aqueles que patrocinam a tese da interpretação restritiva costumam questionar a verdadeira intenção da isenção concedida aos deficientes que pretendem adquirir um veículo automotor.

O Des. Heleno Tregnago Saraiva, do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, no âmbito da apelação cível de nº 70052759081¹¹⁹, demonstra em seu voto que a intenção do benefício em questão não se fundamenta tão somente na existência da deficiência física, mas também na necessidade da realização de adaptações estruturais para que a pessoa com deficiência possa operar o veículo. (Heleno Tegnago Saraiva, 2013)

Nesse sentido entende o Des. Laudivon Nogueira, quando menciona que “o legislador pretendeu foi facilitar a manutenção da propriedade de veículos **automotores conduzidos por pessoas portadoras de necessidades especiais que não possuam alta renda**”¹²⁰. (grifo e sublinhado do magistrado)

Logo, a intenção da concessão do benefício até o Convênio ICMS nº 38 consistia em compensar o deficiente físico pelos altos gastos com a adequação do veículo à deficiência da pessoa que conduziria o automóvel, isso porque, a deficiência discrimina naturalmente a pessoa que a possui do resto da sociedade, impedindo que exerçam, da mesma forma que estes, as atividades normais do cotidiano.

Também, ainda sobre as considerações feitas acima, encontra-se jurisprudência em que genitores de filhos com deficiência, independente do gênero da deficiência ou se está contida no rol de deficiências ou não, pleiteiam a concessão da isenção, sob o argumento de que se estaria discriminando os deficientes que conseguem dirigir mediante adaptações no veículo daqueles que não estão aptos.

¹¹⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível. 70052759081. 2ª Câmara Cível. Apelante: Paulo Matheus Lima de Oliveira. Apelado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Des. Pedro Luiz Rodrigues Bossle. Rio Grande do Sul, 10, abril de 2013. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnom_e_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70052759081%26num_processo%3D70052759081%26codEmenta%3D5248380+++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70052759081&comarca=Comarca%20de%20Pelotas&dtJulg=10/04/2013&relator=Pedro%20Luiz%20Rodrigues%20Bossle&aba=juris> Acesso em: 28 mar. 2017.

¹²⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Acre. Apelação Cível em Reexame Necessário. 0019941-62.2013.8.01.0070. 1ª Câmara Cível. Apelante: Estado do Acre. Apelado: Denise Luceia D'Avila Carvalho. Relator: Des. Laudivon Nogueira. Acre, 29, setembro de 2015. Disponível em: <<http://esaj.tjac.jus.br/cjsj/getArquivo.do?cdAcordao=59635&cdForo=0>> Acesso em: 28 mar. 2017.

A essas demandas, aqueles que compactuam com o que manda o artigo 111, inciso II, do CTN, decidem da mesma forma que fazem àquelas pessoas com deficiência inaptas a conduzir elas próprias o veículo adquirido, isto é, entendem que não merece prosperar o pedido dos genitores porquanto o benefício era concedido ao deficiente para compensar seus gastos com a adaptação.

Nesse sentido o Des. paulista Torres de Carvalho, nos autos de nº 0013815-24.2011.8.26.0408¹²¹, menciona que, mesmo que o veículo seja utilizado em benefício do filho com deficiência, a legislação estadual não abrangia àquele que não tem capacidade de dirigir. Segundo o Desembargador, sem ignorar a situação de tormento da pessoa com deficiência, não há necessidade de se conceder tal benefício aos pais do deficiente tendo em vista não precisarem de veículos especiais e encontrarem-se em situação de igualdade com aos demais que não possuem deficiência. Note-se:

“os pais da impetrante não são deficientes físicos e não necessitam de veículos especiais e o veículo será utilizado para seu transporte pessoa, ainda que nele viaje esporadicamente a impetrante; é uma situação análoga à de qualquer pai que em seus veículos transportam crianças, idosos e outras pessoas não habilitadas a dirigir veículos.”

Aqueles que concedem o benefício sob a inobservância do art. 111, II, do CTN, costumam fundamentar seus votos em princípios constitucionais, especialmente, no que toca ao princípio da isonomia, insculpido no art. 5º da Constituição Federal¹²².

A esse argumento, aqueles que tendem a divergir, subsidiados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, entendem que não cabe a aplicação do princípio da isonomia às normas isentivas para ampliar o rol de possibilidades de concessão do benefício isencional, desconsiderando o mandamento tributário.¹²³

¹²¹ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível em Reexame Necessário. 0013815-24.2011.8.26.0408. 10ª Câmara de Direito Público. Apelante: Estado de São Paulo. Apelado: Jéssica de Fátima Camargo. Relator: Des. Paulo Galizia. São Paulo, 6, outubro de 2014. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8130095&cdForo=0&v1Captcha=KftHZ>> Acesso em: 28 mar. 2017.

¹²² BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

¹²³ BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação Cível em Reexame Necessário. 1.0707.11.012094-6/001. 6ª Câmara Cível. Apelante: Estado de Minas Gerais. Apelado: Deise Godoy de Souza Perrut. Relator: Des. (a) Sandra Fonseca. Minas Gerais, 19, de junho de 2012. Disponível em: <http://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_resultado2.jsp?tipoPesquisa2=1&txtProcesso=10707110120946001&comrCodigo=0024&nomePessoa=Nome+da+Pessoa&tipoPessoa=X&naturezaProcesso=0&situacaoParte=X&codigoOAB2=&tipoOAB=N&ufOAB=MG&tipoConsulta=1&natureza=0&ativoBaixado=X&comrCodigo=24&numero=20&listaProcessos=10707110120946001&select=2> Acesso em: 28 mar. 2017.

Esclarece-se que não significa dizer que se devem desrespeitar os princípios constitucionais quando se tratar de normas relativas à outorga de isenção, mas, justamente, pelo artigo 111, do CTN, dispor que se deve interpretar literalmente a legislação que trate da concessão de isenção é que não há espaço para se invocar a isonomia, isto é, estendendo o benefício a outras pessoas em situações distintas.

Apoiando tal entendimento, o Des. Edilson Fernandes apresenta em seu voto jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no qual o Pretório Excelso afirma que “não é possível ao Poder Judiciário, a título de isonomia, estender isenção a contribuinte não contemplado pela lei”¹²⁴. No mesmo tom, o mesmo tribunal afirma que “a extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada”¹²⁵.

Conclui-se da jurisprudência do STF que o Poder Judiciário não é capaz de se sustentar no princípio da isonomia para estender o benefício a quem não foi contemplado pela lei que dispõe sobre a isenção, isso porque, ao se conceder um benefício sem previsão legal está o magistrado extrapolando sua função constitucional e rompendo com a separação e harmonia entre os Poderes do Estado.

Ao estender a isenção a quem não foi concedida, o magistrado está criando a lei, isto é, legislando positivamente e invadindo as funções do Poder Legislativo.

O Des. Laudivon Nogueira ao se manifestar quanto à possibilidade de se conceder isenção do IPVA ao deficiente inapto a dirigir afirma que “**descabe ao Poder Judiciário estender, com base no princípio da isonomia, isenções a sujeitos não expressamente descritos em lei**”¹²⁶.

Conquanto não pretenda discorrer muitas linhas quanto à discussão que trata sobre certo voluntarismo de alguns magistrados, mostra-se relevante destacar o posicionamento do Ministro Celso de Mello:

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental. *RE 275464 AgR*. Segunda Turma. Agravante: Líder Táxi Aéreo S/A. Agravado: União. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, 7, de março de 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=275464&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 28 mar. 2017.

¹²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 405579*. Tribunal Pleno. Reclamante: União. Reclamado: Ginap – Grande Importadora Nacional de Pneus Ltda. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 1, de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625236>> Acesso em: 28 mar. 2017.

¹²⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Acre. Apelação Cível em Reexame Necessário. 0019941-62.2013.8.01.0070. 1ª Câmara Cível. Apelante: Estado do Acre. Apelado: Denise Luceia D’Avila Carvalho. Relator: Des. Laudivon Nogueira. Acre, 29, setembro de 2015. Disponível em: <<http://esaj.tjac.jus.br/cjsj/getArquivo.do?cdAcordao=59635&cdForo=0>> Acesso em: 28 mar. 2017.

“Os magistrados e Tribunais - que não dispõem de função legislativa – considerado o princípio da divisão funcional do poder –, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusa a própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo.” (Grifos e sublinhados do Min. CELSO DE MELLO)¹²⁷.

Dessa forma, assim como apontado pelos Desembargadores mencionados acima e de acordo com o posicionamento do Min. Celso de Mello, não é cabível se utilizar do princípio da isonomia afim de estender a isenção àqueles não contemplados pela lei concedente, sob pena de o magistrado legislar positivamente. Outrossim, não deve ao órgão julgador ser permitido inovar no direito criando novas hipóteses de isenção, sendo ele obrigado a respeitar as harmonia dos Poderes e à reserva legal para a concessão de isenções determinada pelo §6º¹²⁸ do art. 150 da Constituição Federal.

4.3 DA INTEPRETAÇÃO TELEOLÓGICA

Consoante foi brevemente abordado no tópico 3.3, a teleologia aplicada à análise legal consiste em modalidade de interpretação da lei que busca perquirir a finalidade da concepção de determinada lei, isto é, o intérprete busca a real intenção do legislador ao colocar no mundo jurídico aquele determinado diploma normativo.

Dessa forma, visa-se encontrar a verdadeira *mens legis*, isto é, o espírito da lei que caracteriza o fim pretendido pelo legislador.

Embora o art. 111, II, do CTN, imponha expressamente que a legislação tributária sobre a outorga de isenção seja interpretada literalmente, a grande maioria dos magistrados brasileiros tende a rechaçar a aplicação desse tipo de interpretação quando estão diante da

¹²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento. *AI 360461*. Segunda Turma. Agravante: Distribuidora Cristal Minas Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 6, de dezembro de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=516889>> Acesso em: 28 mar. 2017.

¹²⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017. “§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

concessão de benefício isentivo na aquisição de veículo automotor por pessoas que apresentem outros tipos de deficiência diferente da física.

O Desembargador Genaro José Baroni Borges, do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, nos autos de nº 70046458469¹²⁹, para quem a “interpretação literal é pobre” cita as palavras de Humberto de Brito Machado para enunciar que a aplicação isolada desse tipo de interpretação pode acarretar “verdadeiros absurdos”, devendo o intérprete da lei utilizar-se de todos os elementos interpretativos, especialmente o sistemático e o teleológico¹³⁰.

Nesse sentido, enquanto Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Luiz Fux, ao tratar da isenção de IPI na aquisição de veículos automotores por pessoas com deficiência¹³¹, mencionou em seu voto ser inadmissível privar a pessoa com deficiência de um benefício que carrega em sua essência motivos humanitários, tendo em vista as pessoas com deficiência enfrentarem inúmeras dificuldades como “... o preconceito, a discriminação, a comiseração exagerada, acesso ao mercado de trabalho, os obstáculos físicos...”¹³².

Dessa forma, ao se negar a aplicação exclusiva da interpretação literal, os magistrados que comungam com o entendimento, supramencionado, e com o apresentado acima pelo Des. Genaro Baroni, tendem a se socorrer, principalmente, sob a guarida da interpretação teleológica, visando impedir a discriminação das pessoas com deficiências distintas da física e garantir a observância dos princípios da isonomia da dignidade da pessoa humana.

¹²⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível em Reexame Necessário. 70046458469. Vigésima Primeira Câmara Cível. Apelante: Estado do Rio Grande do Sul. Apelado: Hari Meier. Relator: Des. Genaro José Baroni Borges. Porto Alegre, 29 de fevereiro de 2012. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fno_me_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70046458469%26num_processo%3D70046458469%26codEmenta%3D4632880++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70046458469&comarca=Comarca%20de%20Santa%20Rosa&dtJulg=29/02/2012&relator=Genaro%20Jos%C3%A9%20Baroni%20Borges&aba=juris> Acesso em: 28 mar. 2017.

¹³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 144.

¹³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. *REsp. N° 567.873*. Primeira Turma. Recorrente: Marineia Crosara de Resende. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 10, de fevereiro de 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=447742&num_registro=200301510401&data=20040225&formato=PDF> Acesso em: 28 mar. 2017.

¹³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. *REsp. N° 567.873*. Primeira Turma. Recorrente: Marineia Crosara de Resende. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 10, de fevereiro de 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=447742&num_registro=200301510401&data=20040225&formato=PDF> Acesso em: 28 mar. 2017.

Nesse sentido, o Des. distrital Romeu Neiva, nos autos de nº 2010.00.2.003719-7¹³³, afirma que “a exigência legal para que a norma seja interpretada literalmente não afasta a possibilidade de se interpretá-la teleológica e sistematicamente, máxime quando a norma estiver em confronto com as normas constitucionais”¹³⁴.

Outrossim, revela o magistrado que a Constituição Federal de 1988, apelidada por muitos de Constituição Cidadã, apresentou uma preocupação especial com as pessoas com deficiência, no sentido de aferir igualdade material aos deficientes.

Para tanto, Romeu Neiva enumera diversos dispositivos que demonstram a veracidade de sua afirmação, começando com os objetivos fundamentais do Estado, presentes no art. 3º da CF, dos quais se destacam a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (inc. I) e a promoção do bem de todos sem discriminação de qualquer ordem (inc. IV).

Cita, ademais, os artigos 7º, XXXI¹³⁵; 23, II e X¹³⁶; 37, VIII¹³⁷; 170, VII¹³⁸; 203, IV e V¹³⁹; 208, III¹⁴⁰; e 227, §1º, II¹⁴¹, que denotam, de fato, a intenção do constituinte em incluir a

¹³³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. Mandado de Segurança. 2010.00.2.003719-7. Conselho Especial. Impetrante: Demian Gebrim. Impetrado: Gerente da Agência de Atendimento da Receita de Brasília e outros. Relator: Des. Romeu Gonzaga Neiva. Brasília, 20, de julho de 2010. Disponível em: <<http://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj?visaoId=tjdf.sistj.acordaoeletronico.buscaindexada.apresentacao.VisaoBuscaAcordao&numeroDoDocumento=440672&comando=abrirDadosDoAcordao&quantidadeDeRegistros=20&numeroDaUltimaPagina=1&internet=1>> Acesso em: 28 mar. 2017.

¹³⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. Mandado de Segurança. 2010.00.2.003719-7. Conselho Especial. Impetrante: Demian Gebrim. Impetrado: Gerente da Agência de Atendimento da Receita de Brasília e outros. Relator: Des. Romeu Gonzaga Neiva. Brasília, 20, de julho de 2010. Disponível em: <<http://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj?visaoId=tjdf.sistj.acordaoeletronico.buscaindexada.apresentacao.VisaoBuscaAcordao&numeroDoDocumento=440672&comando=abrirDadosDoAcordao&quantidadeDeRegistros=20&numeroDaUltimaPagina=1&internet=1>> Acesso em: 28 mar. 2017.

¹³⁵ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017. Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: XXXI - proibição de qualquer discriminação no tocante a salário e critérios de admissão do trabalhador **portador de deficiência**; (negrito do Desembargador)

¹³⁶ Idem. Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das **pessoas portadoras de deficiência**; X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a **integração social dos setores desfavorecidos**; (negrito do Desembargador)

¹³⁷ Idem. Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: VIII - a lei reservará percentual dos cargos e empregos públicos para as pessoas **portadoras de deficiência** e definirá os critérios de sua admissão; (negrito do Desembargador)

¹³⁸ Idem. 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; (negrito do Desembargador)

¹³⁹ Idem. Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: IV - a habilitação e reabilitação das **pessoas portadoras de deficiência** e a promoção de sua integração à vida comunitária; V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à

camada da população com deficiência para que vivam com dignidade e em igualdade com o resto da sociedade.

Consoante mencionado acima, para a utilização da teleologia o intérprete deve encontrar a essência da lei, isto é, a intenção do legislador ao elaborá-la.

Na busca pelo espírito isenção, o Des. Genaro Baroni revela que o objetivo do benefício consiste em facilitar a aquisição de veículos por pessoas com deficiência visando possibilitar a locomoção e a acessibilidade dessas pessoas¹⁴².

Infere-se que, para aqueles que apoiam a extensão do benefício aos deficientes que não podem dirigir a partir da interpretação finalística, diferente daqueles que seguem aplicando a tese da interpretação literal, a condição de existência seria a própria verificação da deficiência.

Nesse passo, o benefício que trata da isenção de ICMS na aquisição de veículos automotores não serviria à compensação dos gastos despendidos pela pessoa com deficiência com a adaptação do veículo, mas sim para compensar a condição de tormento, ínsita à pessoa que sofre com alguma deficiência, tais como aquelas enumeradas pelo Min. Luiz Fux.

Logo, não haveria o que se falar em interpretação literal, mesmo antes da celebração do CV. ICMS nº 38/2012 – momento em que apenas havia a previsão de que o veículo deveria ser conduzido pelo próprio deficiente. Ou seja, enquanto pela interpretação literal,

pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei. (negrito do Desembargador)

¹⁴⁰Idem. Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: III - atendimento educacional especializado aos **portadores de deficiência**, preferencialmente na rede regular de ensino; (negrito do Desembargador)

¹⁴¹ Idem. Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão. § 1º O Estado promoverá programas de assistência integral à saúde da criança, do adolescente e do jovem, admitida a participação de entidades não governamentais, mediante políticas específicas e obedecendo aos seguintes preceitos: II - criação de programas de prevenção e atendimento especializado para as pessoas **portadoras de deficiência** física, sensorial ou mental, bem como de integração social do adolescente e do jovem **portador de deficiência**, mediante o treinamento para o trabalho e a convivência, e a facilitação do acesso aos bens e serviços coletivos, com a eliminação de obstáculos arquitetônicos e de todas as formas de discriminação. (negrito do Desembargador)

¹⁴² BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível em Reexame Necessário. 70046458469. Vigésima Primeira Câmara Cível. Apelante: Estado do Rio Grande do Sul. Apelado: Hari Meier. Relator: Des. Genaro José Baroni Borges. Porto Alegre, 29 de fevereiro de 2012. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fno_me_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70046458469%26num_processo%3D70046458469%26codEmenta%3D4632880++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70046458469&comarca=Comarca%20de%20Santa%20Rosa&dtJulg=29/02/2012&relator=Genaro%20Jos%C3%A9%20Baroni%20Borges&aba=juris> Acesso em: 28 mar. 2017.

apenas as pessoas com deficiência física seriam, única e exclusivamente, os destinatários da norma isentiva, a interpretação teleológica abre o leque de possibilidades de concessão concedendo-se o benefício não somente ao deficiente físico, mas também aos outros que possuem outro tipo de deficiência.

Arno Werlang, ao se manifestar, nos autos de nº 70046956405 quanto à concessão do benefício a menor impúbere com paralisia cerebral menciona que seria ilógico conceder a isenção do tributo na aquisição de automóvel ao deficiente que necessite de veículo especial ao mesmo tempo em que se nega à pessoa com outro tipo de deficiência que nem ao menos pode gozar de adaptações estruturais, porquanto a correspondente gravidade de sua doença a impossibilita de dirigir¹⁴³.

Não entende diferente o Des. Genaro Baroni, para quem, se a *mens legis* da isenção é facilitar a locomoção das pessoas com deficiência e a lei confere o benefício à pessoa com deficiência física condutor de seu próprio veículo, adaptado a sua deficiência, “por sobradas razões há de se estender a pessoa portadora de deficiência grave, absolutamente impossibilitada de conduzir veículo...”¹⁴⁴.

Conceder uma política pública destinada a uma parcela da população em igual situação seria o mesmo que discriminar pessoas que estejam muitas vezes em situações mais graves que nem ao menos o deficiente consegue se locomover sem a ajuda de terceiros.

¹⁴³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível em Reexame Necessário. 70046956405. Segunda Câmara Cível. Apelante: Estado do Rio Grande do Sul. Apelado: Brendon Henrique Guedes da Silva. Relator: Des. Almir Porto da Rocha Filho. Porto Alegre, 28 de março de 2012. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70046956405%26num_processo%3D70046956405%26codEmenta%3D4630005++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70046956405&comarca=Comarca%20de%20Santa%20Cruz%20do%20Sul&dtJulg=28/03/2012&relator=Arno%20Werlang&aba=juris> Acesso em: 28 mar. 2017.

¹⁴⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível em Reexame Necessário. 70046458469. Vigésima Primeira Câmara Cível. Apelante: Estado do Rio Grande do Sul. Apelado: Hari Meier. Relator: Des. Genaro José Baroni Borges. Porto Alegre, 29 de fevereiro de 2012. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70046458469%26num_processo%3D70046458469%26codEmenta%3D4632880++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70046458469&comarca=Comarca%20de%20Santa%20Rosa&dtJulg=29/02/2012&relator=Genaro%20Jos%C3%A9%20Baroni%20Borges&aba=juris> Acesso em: 28 mar. 2017.

4.4. DA PREVALÊNCIA DA INTEPRETAÇÃO RESTRITIVA

Consoante o que foi visto nos tópicos 3.3. e 4.2, o Código Tributário Nacional dispõem em seu artigo 111, inciso II, que a legislação tributária que verse sobre a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Verifica-se que, a partir do confronto dos argumentos aventados nos tópicos acima, no tocante à concessão de isenção aos deficientes que pretendem adquirir um veículo automotor, a regra presente no Código Tributarista deve ser obrigatoriamente respeitada, não devendo o magistrado e os tribunais, salvo melhor juízo, utilizarem-se, por via de regra, da combinação entre a interpretação teleológica e os princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana.

Assim como exposto no tópico 4.2, o Supremo Tribunal Federal tem o entendimento consolidado quanto à inviabilidade de se utilizar o princípio da isonomia para se ampliar as hipóteses de legislação tributária que disponha sobre a isenção de tributos.

Dessa forma, independente do que ou para quem seja destinada a isenção, não se deve utilizar os princípios constitucionais apontados para a ampliação da concessão do benefício.

Em que pese se tratar de pessoas com deficiência e não ignorando as dificuldades com as quais convivem e o especial tratamento conferido a essas pessoas pela Constituição – conforme mencionado no tópico 4.3. – o benefício que deriva do instituto da isenção não deve ser concedido diante de afronta direta ao dispositivo legal, isto porque, o artigo 111, não foi elaborado sem razão.

A exclusão do crédito tributário mediante a outorga de isenção é exceção à regra de que todos os cidadãos devem recolher seus tributos, devendo ser regida por um regime legal mais rígido e de flexibilidade excepcional.

Vale dizer, a isenção, enquanto política pública, deriva da avaliação de uma necessidade social por aquele competente para instituir o benefício, isto é, o Poder Legislativo. Se o legislador decide por conceder à determinada parcela da sociedade a isenção no recolhimento de algum tributo, logicamente não se pretende que outros também o receba.

As isenções são e devem ser pensadas para um fim específico. Logo, se outro grupo da sociedade for merecedor do mesmo benefício deverá o legislador, no exercício de suas funções, estender o benefício alterando a própria lei ou, revogando esta, instituir outra que abranja ambas as parcelas merecedoras do benefício.

É o que ocorre com a isenção do ICMS na aquisição de veículo por pessoas com deficiência. Claramente, os representantes dos estados, quando da elaboração do Convênio ICMS n° 40/91, pretendiam conceder a isenção a pessoas com deficiência física, visando compensar os altos gastos com as adaptações estruturais feitas nos veículos a serem conduzidos pelos próprios deficientes.

Dessa forma, é translúcido que o CONFAZ não pretendia conceder o benefício às pessoas com deficiência de ordem distinta da física, porquanto não necessitam de adaptações no veículo ou nem ao menos conseguem dirigir.

Note-se, uma vez que a isenção é pensada para destinatários específicos, não cabe a utilização do princípio da isonomia ou da dignidade da pessoa humana para se ampliar o rol de beneficiários. Os convênios anteriores a 2012 foram bem direto ao tema, não havendo espaços nos conteúdos dos convênios que possibilitassem enquadrar os deficientes não amparados pela isenção.

Nesse ponto, ressalta-se que, mesmo antes do Convênio ICMS n° 38, não havia o que se falar em discriminação entre os deficientes, justamente porque a isenção se destinava tão somente a compensar os gastos despendidos pelos deficientes físicos e paraplégicos.

Nessa tônica, data vênia, não deveriam os magistrados estender o benefício àqueles que não foram abraçados pelo benefício isentivo, sob pena de estarem atuando como legisladores positivos e desrespeitando a competência – conferida pela própria Constituição Federal – dos representantes dos estados de dispor sobre a isenção de ICMS.

No entanto, deveria, sim, o Conselho Fazendário, como assim o fez em 2012, analisar as demandas sociais, no que toca às pessoas com deficiência, e ampliar o rol de deficientes beneficiários. Assim como apontado no tópico 2.2.2., o Convênio ICMS n° 38 abriu o leque de possibilidades de concessão da isenção do tributo, conferindo o benefício também aos deficientes mentais, visuais e aos autistas e a possibilidade de o veículo ser conduzido por terceira pessoa.

O benefício a partir de então não se destina mais à compensação pela adaptação do veículo, mas ao próprio deficiente, isto é, o requisito para a concessão da isenção passou a ser a própria existência da deficiência.

Outrossim, a isenção – tal como a isenção de ICMS às pessoas com deficiência – tem, muitas vezes, caráter de política pública, devendo ser concedida pelo Poder Legislativo ou pelos representantes fazendários reunidos no Conselho Nacional de Política Fazendária.

Somente a eles foi atribuída a função de analisar o panorama social e econômico para saber se é possível conferir isenção a determinados sujeitos passivos ou ampliar o rol de beneficiários.

A Constituição Federal aponta em seu art. 150, §6º que qualquer isenção somente deverá ser concedida mediante lei específica ou mediante a celebração de convênio, no que toca ao ICMS.

Portanto, o magistrado deve, sim, procurar satisfazer os direitos daqueles marginalizados pela sociedade, independente da circunstância que o ponha à margem da sociedade, mas sempre dentro dos parâmetros da lei. Sua função é a jurisdicional, isto é, deve o juiz aplicar a norma aos fatos e não criá-los.

Vale dizer, o órgão julgador, seja ele individual ou coletivo, não tem ciência do impacto econômico que a isenção pode ocasionar à receita de um estado.

Mesmo que a princípio o imposto correspondente aos deficientes não seja expressivo quando comparado à arrecadação habitual, ampliar sem limites a concessão de um benefício pode implicar na revogação da isenção caso os estados entendam que a medida isentiva onera mais do que o pretendido, principalmente em momentos de crise econômica, como o que o País tem passado.

Portanto, repisa-se, a interpretação restritiva é a mais adequada ao se interpretar qualquer legislação tributária que trate de isenção, cabendo somente ao legislativo ou ao CONFAZ ampliar o rol de situações e de beneficiários abrangidos pelo benefício, porquanto somente eles possuem dados e informações necessárias à análise em que se dirá se é possível comprometer parcela da receita fiscal da União, dos Estados ou do Distrito Federal.

Entretanto, a interpretação teleológica não merece ser desconsiderada totalmente. Tal como mencionado alhures¹⁴⁵, Antônio J. Franco entende que o artigo 111 não implica na utilização exclusiva da interpretação restritiva, mas visa impedir as “extensões exegéticas” em favor do sujeito ativo ou passivo tributário, devendo a interpretação ser feita em favor da lei.

Logo, no que concerne à outorga de isenção, a interpretação teleológica deve socorrer o magistrado quando a leitura literal da norma isentiva for incapaz de evidenciar com absoluta certeza quem é destinatário do benefício ou quais são as hipóteses em que a isenção será concedida.

¹⁴⁵ Ver tópico 3.3.

Portanto, a interpretação literal deve ser a regra, enquanto a teleologia deve ser a exceção utilizada quando inviável a aplicação da primeira.

A exemplo do supramencionado pode-se citar a situação presente aos autos de nº 0710994-90.2015.8.02.0001¹⁴⁶ em que foi negado ao apelante a concessão do benefício pelo Estado de Alagoas, tendo em vista a sua deficiência não estar presente no rol de deficiências físicas apresentadas pelo decreto estadual que dispõe sobre a concessão de isenções de ICMS (instrumento utilizado para a ratificação do Convênio ICMS).

Nesse caso, verifica-se que a interpretação literal não é o bastante para aplicar a lei aos fatos, uma vez que a deficiência do apelante apenas não constava expressamente do rol de isenções, não sendo razoável, destarte, negar o benefício à pessoa com deficiência que apresenta as mesmas limitações que àquela pessoa que foi abrangida pela isenção.

Seria como uma pessoa que possui, por exemplo, Esclerose Lateral Amiotrófica – ELA – não ter o direito a se beneficiar da medida isentiva por não estar expressamente no rol de deficiências ao qual se conferiu o benefício.

Segundo a Sociedade Portuguesa de Medicina Física e de Reabilitação, a ELA “é uma doença degenerativa progressiva e fatal, caracterizada pela degeneração dos neurônios motores, as células do sistema nervoso central que controlam os movimentos voluntários dos músculos”¹⁴⁷.

Isto posto, não há razão para se segregar aquele que sofre de ELA daqueles que sofrem de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, hemiplegia ou hemiparesia, que consistem, todas¹⁴⁸, em doenças que acarretam a perda de funções motoras dos membros e estão enumeradas pelo Convênio ICMS nº 38.

Ademais, o Des. Domingos Neto menciona em seu voto que “os dispositivos legais que regulamentam tal isenção não são taxativos e sim, exemplificativos, pois entender o contrário desvirtuaria a intenção do legislador que é a garantia da igualdade e da mobilidade aos deficientes físicos”.

¹⁴⁶BRASIL. Tribunal de Justiça de Alagoas. Apelação Cível. 0710994-90.2015.8.02.0001. Terceira Câmara Cível. Apelante: Eduardo Alves Xavier. Apelado: Estado de Alagoas. Relator: Des. Domingos de Araújo Lima Neto. Maceió, 31 de agosto de 2016. Disponível em: < <http://www2.tjal.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=125513&cdForo=0&v1Captcha=DFwYS>> Acesso em: 29 mar. 2017.

¹⁴⁷ SOCIEDADE PORTUGUESA DE MEDICINA FÍSICA E DE REABILITAÇÃO. *Doenças Neurológicas*. Disponível em: <<http://www.spmfr.org/doencas-comuns-em-fisioterapia/patologias-comuns/>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

¹⁴⁸ MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO. *Manual: A inserção da pessoa portadora de deficiência e do beneficiário reabilitado no mercado de trabalho*. Brasília, 2001. Disponível em: < http://www.pgt.mpt.gov.br/publicacoes/manual_ppd.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2017.

Evidencia-se, portanto, que a interpretação literal, nesses casos, não é suficiente para a correta aplicação da lei, sendo necessário socorrer-se à interpretação teleológica. Isso porque, deve o magistrado realizar uma interpretação “*pro lege*”, buscando, para tanto, a “*mens legis*” da lei, para enquadrar o deficiente não abrangido pela norma isentiva, em razão da simples incapacidade do legislador de prever todas as eventuais deficiências que venham a existir.

Ressalta-se, entretanto, que a isenção deve ter um limite, sob pena de qualquer patologia ser abrangida pelo benefício. A intenção do benefício é facilitar a aquisição de veículos aos deficientes em razão de sua própria deficiência e incluí-los na sociedade. Logo, infere-se que o benefício deve ser concedido a todo aquele que seja impedido de dirigir um veículo automotor, seja porque necessita de adaptações estruturais, seja porque a sua deficiência ou patologia o impede de executar os movimentos necessários à operação do veículo, dependendo assim de uma terceira pessoa que conduza o veículo.

CONCLUSÃO

As pessoas com deficiência convivem com a discriminação social em razão de suas próprias limitações, carecendo, por conseguinte, de políticas de inclusão social eficazes. Entretanto, atualmente, verifica-se um rompimento de paradigma tanto pela sociedade como pelo Estado, o qual tem se engajado em reduzir a discriminação, muitas vezes inconsciente, sofrida por essas pessoas.

As ditas barreiras, cujo conceito é trazido pelo Estatuto da Pessoa com Deficiência em seu art. 3º, inciso IV¹⁴⁹, estão por toda parte, consistindo em qualquer entrave que obste a participação social da pessoa com deficiência ou o gozo dos direitos à acessibilidade, conforme se apontou no tópico 3.1.

No intuito de reduzir a discriminação e velar pela “proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência¹⁵⁰”, conforme determina a Constituição em seu artigo 24, inciso XIV, a União, os Estados e o Distrito Federal devem implementar programas e políticas públicas que visem auxiliar a pessoa com deficiência à sobreviver aos obstáculos que são incapazes de transpor sozinhas.

Vale mencionar, o artigo mencionado não é o único que trata da pessoa com deficiência, pelo contrário, fazendo jus ao apelido de Constituição Cidadã, a Constituição Federal está cheia de artigos voltados aos deficientes, evidenciando a intenção do Poder Constituinte de 1988 em efetivar a inclusão social dessa parcela da sociedade, munindo-os com direitos e garantias estabelecidas na base do ordenamento jurídico brasileiro.

No exercício do direito à acessibilidade a pessoa com deficiência normalmente, assim como é comum a todos, necessita de transporte para a realização habitual de suas atividades. O Estatuto da Pessoa com Deficiência assegura em seu artigo 46¹⁵¹ o direito ao transporte e à mobilidade. Entretanto, esse artigo não deve ser lido como apenas o acesso ao transporte coletivo, devendo também garantir a acessibilidade, isto é, facilitações no acesso a veículos

¹⁴⁹ BRASIL. *Lei n° 13.146, de 6 de julho de 2015*. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113146.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

¹⁵⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

¹⁵¹ BRASIL. *Lei n° 13.146, de 6 de julho de 2015*. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113146.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

particulares, que possam tanto ser conduzidos pela própria pessoa com deficiência como por terceiros que assim o façam em prol do deficiente.

Nesse sentido, a União, os Estados e o Distrito Federal, mesmo antes do Estatuto da Pessoa com Deficiência, mostraram certa preocupação em relação ao deslocamento das pessoas com deficiência, instituindo isenções de IPI, ICMS e IPVA, nas aquisições de veículos automotores.

A isenção, ao lado dos incentivos fiscais, figura como forte instrumento para a realização de políticas públicas. O legislador ou, no caso do ICMS, os representantes fazendários de cada Estado e do Distrito Federal, devem estar atentos às necessidades e clamores da sociedade, às desvantagens (discriminações) sentidas por determinadas parcelas da população, aos direitos que devem assegurar e aos deveres que devem cumprir.

O legislador ao deliberar sobre concessão do benefício é o legítimo competente para instituir, regular, ampliar e extinguir a norma isentiva. Ocorre que, ele, como representante da população, não é só legalmente determinado a instituir leis como tem maior conhecimento e possibilidade de previsão dos impactos econômicos e orçamentários que a medida pode ocasionar. Além disso, está munido de informações, que o auxiliam na constatação da necessidade ou não de se instituir um benefício e a quem será destinado.

No ICMS, a instituição da norma isentiva ocorre de maneira diversa da regra geral que impõe a criação por meio de lei. A isenção nesse tributo é concedido mediante deliberações do Conselho Nacional de Política Fazendária, mediante o qual os representantes fazendários se reúnem para deliberar sobre a instituição de norma isentiva que vinculará a todos os Estados.

A forma de instituição de isenção referente a esse tributo foi recepcionado pela Constituição Federal no artigo 34¹⁵² do ADCT e excepciona a regra geral estatuída pela Lei Maior, em razão de sua própria natureza. A saída, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação não ficam adstritos tão somente a um Estado, motivo pelo qual os Estados devem pactuar no sentido de estabelecer regras que uniformizem o tratamento dispensado ao tributo.

É possível imaginar o impacto econômico e orçamentário que a ausência da deliberação pelo Conselho Fazendário teria o potencial de resultar. Basta-se pensar em dois

¹⁵² BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

estados vizinhos, um que concede isenção na aquisição de determinado produto e outro que não. É lógico que haveria uma grande possibilidade de as pessoas que residem no estado que não concede a isenção se deslocarem para o outro estado tão somente para adquirir o tributo, gerando como consequência a evasão de recursos tributários de um estado para o outro.

No que toca às pessoas com deficiência o Convênio ICMS nº 40/91¹⁵³, pioneiro da referida isenção, instituiu o benefício isentivo apenas aos paraplégicos e aos deficientes físicos. A intenção da norma isentiva era equilibrar o ônus sofrido por essas pessoas com as adaptações nos veículos que deveriam ser conduzidos por eles próprios. Logo, estariam excluídos do rol de beneficiários os demais deficientes que não se enquadrassem como deficientes físicos ou que mesmo deficientes estivessem inviabilizados de conduzir o veículo.

No decorrer do tempo, os convênios se aperfeiçoaram, mas sem que a cláusula referente aos beneficiários fosse modificada para ampliar os destinatários da medida.

Entretanto, em 2012 foi realizado o Convênio ICMS nº 38¹⁵⁴, ainda vigente, o qual trouxe exemplos de deficientes físicos abrangidos pela norma e incluiu como destinatários os deficientes visuais, mentais e os autistas. Outrossim, o convênio permitiu a concessão do benefício ao deficiente incapaz de dirigir, possibilitando a condução por terceiro autorizado em prol da pessoa com deficiência.

Verifica-se que o objeto da norma isentiva foi transformado com o advento do convênio supramencionado, uma vez que anteriormente havia dois requisitos implícitos para a concessão do benefício, a saber, que a pessoa possuísse deficiência física ou paraplegia e que o veículo fosse adaptado à patologia do beneficiário.

Contudo, com a realização do Convênio ICMS nº 38 passou a ser necessário tão somente que a pessoa possua deficiência que se enquadre no rol de beneficiários da cláusula segunda e incisos¹⁵⁵ do referido convênio. O recente pacto não pretende mais a compensação pelos gastos com a adequação do veículo à deficiência, mas compensar o deficiente pelo sofrimento cotidiano, fundamentando-se principalmente no direito da pessoa com deficiência de se locomover e, por consequência, sua inclusão social.

¹⁵³ BRASIL. *Convênio ICMS nº 40, de 7 de agosto de 1991*. Dispõe sobre a concessão de isenção às saídas de veículos para portadores de deficiência física. Brasília, 1991. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1991/cv040_91>. Acesso em: 29 mar. 2017.

¹⁵⁴ BRASIL. *Convênio ICMS nº 38, de 30 de março de 2012*. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Cuiabá, 2012. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/cv038_12>. Acesso em: 29 mar. 2017.

¹⁵⁵ BRASIL. *Convênio ICMS nº 38, de 30 de março de 2012*. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Cuiabá, 2012. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/cv038_12>. Acesso em: 29 mar. 2017.

Durante o período entre a instituição da isenção e o convênio nº 38, realizado em 2012, não foram poucas as pessoas com deficiência distinta da física que ajuizaram ações visando igualmente à concessão do benefício. Alegava-se que a norma isentiva estaria discriminando os demais deficientes que apresentavam deficiência de gravidade semelhante ou maior, não sendo plausível a discriminação entre iguais.

Ocorre que os pedidos eram negados, tendo por fundamentação o artigo 111, II¹⁵⁶, insculpido no Código Tributário Nacional, o qual determina que a legislação tributária que outorgue isenções deva ser interpretada de forma literal, excluindo as demais modalidades de interpretação.

Haviam juízes que entendiam pela literalidade da interpretação, tal como preconizado pelo CTN. Para esses magistrados a interpretação literal era a mais adequada ao se tratar de isenção, não sendo possível a interpretação teleológica porquanto essa estenderia a isenção às pessoas que não foram abrangidas pelo convênio. Nesse sentido, ao aplicar a interpretação teleológica estaria o magistrado legislando positivamente porquanto estaria criando hipóteses não previstas pelo legislador.

Ainda quanto aos que comungam com a tese da interpretação restritiva, defendem os magistrados que a verdadeira intenção de norma se fundamenta não só na deficiência do beneficiário como na necessidade de adaptação estrutural do veículo, isto é, a isenção foi instituída visando à compensação pelos altos gastos com a adequação do carro.

Por outro lado, a grande maioria dos desembargadores e tribunais brasileiros não entendem pela mera aplicação da interpretação literal, mas que devem ser utilizados todos os elementos interpretativos, especialmente, a teleologia, isto é, visando o encontro da finalidade da norma isentiva.

Aqueles que compactuam com a aplicação da interpretação teleológica se apoiam principalmente no princípio da isonomia e da dignidade da pessoa humana e acreditam que a intenção do legislador foi facilitar a aquisição de veículos por pessoas com deficiência, visando conferir a acessibilidade e propiciar a locomoção da pessoa com deficiência.

Diante das fundamentações correspondentes a ambos os entendimentos, entendeu-se pela prevalência da interpretação literal sobre a aplicação da teleologia ou de qualquer outro elemento de interpretação.

¹⁵⁶ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

O Código Tributário é claro ao determinar a utilização da interpretação literal. Isso ocorre porque o instituto da isenção figura como exceção no ordenamento tributário, devendo obrigatoriamente ser restrita às hipóteses e situações determinadas pelo legislador.

Nessa tônica, não deve o magistrado ultrapassar sua função constitucional ampliando o rol de beneficiários ou criando situações que não foram previstas pelo legislador, mas tão somente subsumir o fato à norma.

Logo, mesmo diante de casos que envolvam maior relevância social, o magistrado e o órgão julgador devem permanecer dentro da margem tracejada pelo legislador, tendo em vista que somente este tem condições de saber o impacto econômico das medidas que implementa.

A isenção é um instrumento de concretização de políticas públicas e destina-se a excluir o crédito tributário de determinada parcela da sociedade. A sua instituição, como política pública, é deliberada em face do binômio necessidade-possibilidade devendo o legislador ponderar se há condições orçamentárias de se conceder ou não o benefício.

Entretanto, a argumentação acima não exclui a interpretação teleológica. Porém, essa modalidade de interpretação deve ser utilizada somente quando perante a impossibilidade de se definir pela interpretação literal a amplitude da norma isentiva.

Portanto, concluiu-se que a interpretação literal é a mais adequada ao exame das normas isentivas devido ao caráter excepcional do instituto, ressalvada a aplicação da teleologia, isto é, a verificação da finalidade ínsita à lei, aos casos em que literalidade não seja suficiente à análise normativa.

REFERÊNCIAS

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

ARAÚJO, Edmir Netto de. *Do negócio jurídico administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e exclusões tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1979.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Convênio ICMS n° 03, de 19 de janeiro de 2007*. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física. Brasília, 2007. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/cv003_07>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Convênio ICMS n° 35, de 23 de julho de 1999*. Isenta do ICMS as saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física. João Pessoa, 1999. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1999/cv035_99>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Convênio ICMS n° 38, de 30 de março de 2012*. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Cuiabá, 2012. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/cv038_12>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Convênio ICMS n° 40, de 7 de agosto de 1991*. Dispõe sobre a concessão de isenção às saídas de veículos para portadores de deficiência física. Brasília, 1991. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1991/cv040_91>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Convênio ICMS n° 43, de 29 de março de 1994*. Isenta do ICMS as saídas de veículos para portadores de deficiência física. Brasília, 1994. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1994/cv043_94>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Convênio ICMS n° 47, de 24 de setembro de 2004*. Isenta do ICMS as saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física.. Aracajú, 2004. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2004/cv077_04>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Decreto-Lei n° 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Decreto n° 18.955, de 22 de dezembro de 1997*. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=.>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Decreto n° 33.616, de 14 de dezembro de 2012*. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista, e dá outras providências. Disponível em: <http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/DECRETOS/ICMS/2012/33616/3361612_.html>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Decreto n° 45.490, de 30 de novembro de 2000*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - RICMS. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Decreto n° 6.080, de 28 de setembro de 2012*. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ricms. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Lei Complementar n° 87, de 13 de maio de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Lei Complementar n° 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Lei n° 13.146, de 6 de julho de 2015*. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113146.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. *Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Acre. *Apelação Cível em Reexame Necessário. 0019941-62.2013.8.01.0070*. 1ª Câmara Cível. Apelante: Estado do Acre. Apelado: Denise Luceia D'Avila Carvalho. Relator: Des. Laudivon Nogueira. Acre, 29 setembro de 2015. Disponível em: <<http://esaj.tjac.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=59635&cdForo=0>> Acesso em: 28 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Alagoas. Apelação Cível. 0710994-90.2015.8.02.0001. Terceira Câmara Cível. Apelante: Eduardo Alves Xavier. Apelado: Estado de Alagoas. Relator: Des. Domingos de Araújo Lima Neto. Maceió, 31 de agosto de 2016. Disponível em: < <http://www2.tjal.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=125513&cdForo=0&vlCaptcha=DFwYS>> Acesso em: 29 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. Mandado de Segurança. 2010.00.2.003719-7. Conselho Especial. Impetrante: Demian Gebrim. Impetrado: Gerente da Agência de Atendimento da Receita de Brasília e outros. Relator: Des. Romeu Gonzaga Neiva. Brasília, 20 de julho de 2010. Disponível em: < <http://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj?visaoId=tjdf.sistj.acordaoeletronico.buscaindexada.apresentacao.VisaoBuscaAcordao&numeroDoDocumento=440672&comando=abrirDadosDoAcordao&quantidadeDeRegistros=20&numeroDaUltimaPagina=1&internet=1>> Acesso em: 28 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação Cível em Reexame Necessário. 1.0707.11.012094-6/001. 6ª Câmara Cível. Apelante: Estado de Minas Gerais. Apelado: Deise Godoy de Souza Perrut. Relator: Des. (a) Sandra Fonseca. Minas Gerais, 19 de junho de 2012. Disponível em: <http://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_resultado2.jsp?tipoPesquisa2=1&txtProcesso=10707110120946001&comrCodigo=0024&nomePessoa=Nome+da+Pessoa&tipoPessoa=X&naturezaProcesso=0&situacaoParte=X&codigoOAB2=&tipoOAB=N&ufOAB=MG&tipoConsulta=1&natureza=0&ativoBaixado=X&comrCodigo=24&numero=20&listaProcessos=10707110120946001&select=2> Acesso em: 28 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível em Reexame Necessário. 70046458469. Vigésima Primeira Câmara Cível. Apelante: Estado do Rio Grande do Sul. Apelado: Hari Meier. Relator: Des. Genaro José Baroni Borges. Porto Alegre, 29 de fevereiro de 2012. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70046458469%26num_processo%3D70046458469%26codEmenta%3D4632880+++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70046458469&comarca=Comarca%20de%20Santa%20Rosa&dtJulg=29/02/2012&relator=Genaro%20Jos%C3%A9%20Baroni%20Borges&aba=juris> Acesso em: 28 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível em Reexame Necessário. 70046956405. Segunda Câmara Cível. Apelante: Estado do Rio Grande do Sul. Apelado: Brendon Henrique Guedes da Silva. Relator: Des. Almir Porto da Rocha Filho. Porto Alegre, 28 de março de 2012. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70046956405%26num_processo%3D70046956405%26codEmenta%3D4630005+++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF->

&numProcesso=70046956405&comarca=Comarca%20de%20Santa%20Cruz%20do%20Sul &dtJulg=28/03/2012&relator=Arno%20Werlang&aba=juris> Acesso em: 28 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível. 70052759081. 2ª Câmara Cível. Apelante: Paulo Matheus Lima de Oliveira. Apelado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Des. Pedro Luiz Rodrigues Bossle. Rio Grande do Sul, 10 abril de 2013.

Disponível em:

<http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70052759081%26num_processo%3D70052759081%26codEmenta%3D5248380++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70052759081&comarca=Comarca%20de%20Pelotas&dtJulg=10/04/2013&relator=Pedro%20Luiz%20Rodrigues%20Bossle&aba=juris> Acesso em: 28 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível em Reexame Necessário. 0013815-24.2011.8.26.0408. 10ª Câmara de Direito Público. Apelante: Estado de São Paulo. Apelado: Jéssica de Fátima Camargo. Relator: Des. Paulo Galizia. São Paulo, 6 outubro de 2014. Disponível em:

<<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8130095&cdForo=0&v1Captcha=KftHZ>> Acesso em: 28 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento. AI 360461. Segunda Turma. Agravante: Distribuidora Cristal Minas Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 6 de dezembro de 2005. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=516889> > Acesso em: 28 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental. AgR no RE 275464. Segunda Turma. Agravante: Líder Táxi Aéreo S/A. Agravado: União. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, 7 de março de 2006. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=275464&classe=RE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M> > Acesso em: 28 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 405579. Tribunal Pleno. Reclamante: União. Reclamado: Ginap – Grande Importadora Nacional de Pneus Ltda. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 1 de dezembro de 2010. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625236> > Acesso em: 28 mar. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. REsp. N° 567.873. Primeira Turma. Recorrente: Marineia Crosara de Resende. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 10 de fevereiro de 2014. Disponível em: <

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=447742&num_registro=200301510401&data=20040225&formato=PDF > Acesso em: 28 mar. 2017.

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

CARVALHO, Gabriel de Souza. *A incorporação dos convênios de ICMS à legislação dos entes federativos: uma visão constitucional*. Disponível em: < http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14674&revista_caderno=26>. Acesso em: 30 mar. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GARCIA, Vera. *Veículos: Isenção de ICMS para pessoas com deficiência vale também para “não condutoras”*. Disponível em: < <http://www.deficienteciente.com.br/veiculos-isencao-de-icms-para-pessoas-com-deficiencia-vale-tambem-para-nao-condutoras.html>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi, *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

CAMPOS, Antônio J. Franco de. *Interpretação e Integração da Legislação Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume 2 : (arts. 96 a 218). 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO. *Manual: A inserção da pessoa portadora de deficiência e do beneficiário reabilitado no mercado de trabalho*. Brasília, 2001. Disponível em: < http://www.pgt.mpt.gov.br/publicacoes/manual_ppd.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2017.
MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PEREIRA JÚNIOR, Jacque Damasceno. *Evolução legislativa da isenção do ICMS na aquisição de veículo por pessoa com deficiência*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/24210>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

PONTUAL, Heleno Daltro. *Lei Kandir*. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SOCIEDADE PORTUGUESA DE MEDICINA FÍSICA E DE REABILITAÇÃO. *Doenças Neurológicas*. Disponível em: <<http://www.spmfr.org/doencas-comuns-em-fisiatria/patologias-comuns/>>. Acesso em: 29 mar. 2017.