

# **I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

**Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigner Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Antônio Carlos Diniz Murta

Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-033-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

### **Apresentação**

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tributário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: O artigo intitulado “Um panorama brasileiro da política de negociação de tratados em matéria tributária rumo à implementação do Projeto BEPS” foi indicado pelo Programa de Pós-Graduação em Direito - Universidade de Marília - UNIMAR, nos termos do item 5.1 do edital do Evento.

Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

# ISENÇÃO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA COM DEFICIÊNCIA: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE

## IPI EXEMPTION IN THE ACQUISITION OF VEHICLE BY PEOPLE WITH DISABILITIES: AN ANALYSIS ACCORDING TO THE SUBSIDIARITY PRINCIPLE

Ana Luísa Sevegnani <sup>1</sup>

### Resumo

Este artigo objetiva avaliar a isenção de IPI na aquisição de veículo automotor por pessoas com deficiência, verificando o modo como é concedida no ordenamento jurídico. Atualmente, a obrigação estatal de conceder isenção de IPI aos deficientes, independentemente da análise de requisitos financeiros e econômicos, contraria o princípio da subsidiariedade e gera demasiado ônus ao Estado. Embora todos tenham direito à acessibilidade, a isenção busca efetivar a isonomia entre contribuintes em situação desigual, para ser reconhecida apenas àqueles hipossuficientes, mediante critérios legais objetivos, de modo que, em determinadas situações, não se caracterize como um privilégio, e sim como um benefício.

**Palavras-chave:** Isenção, Ipi, Veículo, Deficiência, Princípio da subsidiariedade

### Abstract/Resumen/Résumé

This article seeks to evaluate the IPI exemption in the acquisition of automotive vehicle by people with disabilities, verifying its concession in the legal system. Currently, the public obligation to grant IPI exemption, without analyzing financial and economic requisites, contravenes the subsidiarity principle and generates a considerable onus to the State. Although everybody has the right to accessibility, the tax exemption aims to implement equality among taxpayers in unequal situations, and should be recognized only to those economically disadvantaged, according to objective legal criteria, so that, in specific situations, it does not represent a privilege, but rather a benefit.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax exemption, Ipi, Vehicle, Disability, Subsidiarity principle

---

<sup>1</sup> Mestranda em Direito pela UNIVALI, em dupla titulação com a Widener University. Pós-graduanda em Direito Constitucional pela ABDConst e em Direito Público pela ESMAFE-RS. Graduada em Direito pela UFSC. Advogada.

## 1. INTRODUÇÃO

Os tributos são a fonte natural de financiamento do Estado, devendo, sempre que possível, ser exigidos dos contribuintes segundo a capacidade contributiva de cada um. A tributação possui esse duplo efeito, pois se, por um lado, proporciona recursos públicos necessários ao atendimento das necessidades públicas para os entes estatais, por outro, onera os contribuintes ao retirar-lhes parte de sua riqueza.

Exigir tributos dos contribuintes não se configura como um mal necessário, mas como o pressuposto da existência do próprio Estado. Por essa razão, tanto a cobrança de tributos, como a sua dispensa devem pautar-se pela observância das normas jurídicas, consideradas como regras e princípios.

Nesse contexto, as isenções fiscais reduzem a incidência de tributos sobre os contribuintes, o que é vantajoso para os destinatários do benefício, mas, sob a perspectiva orçamentária, diminuem os recursos públicos do Estado e, por consequência, sua capacidade de atendimento das demandas públicas. Diante dessa conjuntura, a criação de isenções fiscais deve ser precedida de lei que observe de forma criteriosa se atendem o interesse coletivo, para que não se transformem em privilégio odioso.

Como resultado dessa configuração, o objetivo científico deste estudo é refletir sobre o atual modelo de concessão de isenções fiscais, confrontando-o com os fundamentos do princípio constitucional da subsidiariedade.

Para este fim, considerando que hodiernamente os princípios possuem uma dimensão fundante do ordenamento jurídico, apresenta-se o seguinte problema: é cabível estabelecer como critério delimitador o nível de capacidade econômica ou financeira das pessoas portadoras de deficiência, para fazerem *jus* à isenção de IPI na aquisição de veículos automotores, em decorrência do princípio da subsidiariedade?

A hipótese que se aponta como em conformidade com o ordenamento jurídico nacional é que a instituição da isenção de IPI para aquisição de veículos automotores por pessoas com deficiência deveria atender às premissas do princípio da subsidiariedade, para evitar riscos da concessão de benefícios fiscais com característica de privilégio ou favorecimento.

A pesquisa adota o método indutivo e utiliza como fundamentos para discorrer e esclarecer sobre o significado, contorno e abrangência das diversas categorias o entendimento da doutrina e as disposições das legislações infraconstitucionais e da Constituição Federal.

## 2. AS ISENÇÕES FISCAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Preliminarmente, cabe esclarecer que o Sistema Tributário Nacional consiste em um repositório de proposições normativas de amplitude global, que dispõem sobre a tributação e as medidas que asseguram as garantias imprescindíveis aos contribuintes, diante do poder de tributar do Estado (CARVALHO, 2009, p. 155-158). No Brasil, a Constituição Federal intitulou de “Sistema Tributário Nacional” apenas o capítulo próprio que dispôs sobre as regras e os princípios relacionados aos tributos no Brasil.

Inseridos neste Sistema, é fundamental definir os tributos, os quais se manifestam como a representação financeira do próprio Estado, visto que são a principal fonte de obtenção de receitas para arcar com as demandas públicas, podendo-se mesmo deduzir que sem tributos o Estado não existiria. De acordo com o conceito legal definido no artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Deste conceito abstraem-se as cinco características determinantes do conceito de tributo: a) é uma prestação pecuniária compulsória, significando que, uma vez instituído, é obrigatória a sua exigência; b) cobrado em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, significando que não pode ser pago com bens não suscetíveis de valoração econômica; c) que não constitua sanção de ato ilícito, apenas para enfatizar que as penalidades oriundas do descumprimento de obrigação tributária não são tributos, regendo-se por regramento próprio; d) instituído por lei, o que é decorrência do princípio da legalidade, de modo que não há tributo sem lei que o estabeleça; e) cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o que afasta a atuação discricionária dos agentes no tocante à cobrança e controle dos tributos (CARVALHO, 2009, p. 25-27).

No âmbito doutrinário, merece ênfase o entendimento de Nabais (2004, p. 185-186) de que o tributo não pode ser encarado nem como mero poder estatal, nem como simples sacrifício dos cidadãos, mas como um contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da sociedade que vivem organizados sob a forma de Estado. Infere-se então que há um dever fundamental de pagar tributos direcionado a todos os cidadãos, mas que obriga a cada um apenas na medida de sua capacidade para contribuir. Nessa linha, no entender de Torres (2005, p. 31), o dever fundamental de pagar tributos funda-se no princípio

da solidariedade, eis que os que possuem condições para arcar com o ônus tributário devem fazê-lo, visando a propiciar ao Estado recursos suficientes para socorrer os mais necessitados.

Por sua vez, a competência para que os entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possam instituir tributos está rigorosamente definida na Constituição Federal. Contudo, a Constituição não institui tributos, apenas confere a prerrogativa para que cada ente possa instituí-los. Nessa linha, como explica Amaro, “a Constituição não cria tributos, ela outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos” (AMARO, 2008, p. 99).

Se por um lado a Constituição outorga poderes para que os diversos entes estatais instituíam tributos, por outro estabelece diversas limitações ao poder de tributar, as quais estão previstas em seu artigo 150, a exemplo da vedação de instituição ou majoração de tributo sem lei ou a sua exigência anteriormente à lei que o instituiu ou aumentou.

Dentre as limitações ao poder de tributar encontram-se as imunidades tributárias, que se configuram como “uma proibição ao legislador, que exclui do âmbito no qual ele pode atuar, criando tributo, sobre certas pessoas, ou certos fatos. Assim, a imunidade é anterior à criação do tributo. É anterior à definição de quem deve pagar, e dos fatos sobre os quais pode ser cobrado” (MACHADO, 1994, p. 207).

Dentre as diversas situações elencadas no texto constitucional, destaca-se a imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”), a imunidade dos tempos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”) e a imunidade de livros, jornais e periódicos (art. 150, VI, “d”). A razão para receberem *status* de norma constitucional decorre da necessidade de serem protegidos determinados direitos fundamentais e outros valores determinantes do Estado brasileiro, a exemplo do direito à liberdade de expressão, de religião e da preservação da federação brasileira.

Em síntese, as imunidades tributárias encontram-se expressas no texto constitucional e visam a limitar o poder do Estado, proibindo-o de legislar sobre determinados fatos ou situações. Por essa razão, não se confundem com as isenções fiscais, como se verá a seguir, que são instituídas e revogadas por lei de acordo com a deliberação de cada ente estatal.

As isenções fiscais são importantes instrumentos de política fiscal e social que atuam em sentido oposto ao financiamento do Estado, servindo como mecanismo de regulação ou de interferência em determinadas situações conjunturais, como inflação e desemprego, problemas estruturais, redistribuição da renda nacional ou mesmo para reduzir desigualdades regionais ou de classes sociais.



Segundo Baleeiro (1999, p. 398), assim como as reduções de base de cálculo, créditos presumidos e alíquota zero, as isenções consistem em renúncias tributárias de caráter endógeno, vez que atuam na estrutura interna da norma tributária. Além disso, as isenções diferenciam-se de importante instrumento previsto no atual sistema tributário, pois não consistem em espécie de imunidade. Estas caracterizam-se como “regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário” (BALEIRO, 1999, p. 228). A imunidade é anterior à criação do tributo, demarcando as áreas que o legislador ordinário não pode atuar. Por evidente, não se pode falar em renúncia sobre determinada situação que é considerada imune de imposto, se o ente tributante não tem sequer poder para instituí-lo.

Diferentemente das imunidades, as isenções representam uma autolimitação do próprio poder tributante que se opera pela derrogação da norma de incidência fiscal, isto é, suspende a eficácia da regra que definiu o fato gerador do tributo (TORRES, 2000, p. 360-361). Apresenta-se como uma técnica no processo de definição do âmbito de incidência, na qual, em regra, há a tributação do universo de hipóteses e, por exceção, algumas espécies ficarão fora da incidência, não sendo tributáveis (AMARO, 2008, p. 280-281).

Assim, a concessão de isenção para determinadas situações, produtos ou serviços depende de autorização legislativa do próprio ente estatal que tem o poder de instituir a exigência tributária. Ao se estabelecer a isenção de determinado tributo, a situação abrangida pela norma deixa de integrar a hipótese de incidência da norma de tributação, que por ela é recortada, ou excepcionada (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 244-246).

Ademais, para a doutrina, há uma antinomia entre não incidência e imunidade quando confrontadas com a isenção, pois, enquanto a não incidência e a imunidade decorrem da falta de competência impositiva para tributar e constituir a obrigação tributária, na isenção o fato gerador ocorre, mas uma outra circunstância neutraliza a sua eficácia, tornando inexigível o débito (FALCÃO, 1997, p. 67). Já Carrazza (2004, p. 786), de outro modo, sustenta que a isenção é fato jurídico impeditivo da tributação. Como decorrência da norma de isenção, o tributo deixa de recair sobre a pessoa ou o bem a que alude a norma jurídica tributante.

No Brasil, as isenções tributárias encontram-se expressas nos artigos 175 a 179 do Código Tributário Nacional, como formas de exclusão do crédito tributário, juntamente com as anistias, mas com estas não se confundem. Em primeiro, porque enquanto as anistias dizem respeito à dispensa do pagamento de multa, as isenções referem-se à dispensa do pagamento de

tributo e, em segundo, porque as anistias aplicam-se a fatos pretéritos, ao contrário das isenções que se aplicam a fatos futuros.

Cabe destacar ainda que existem diversas modalidades de isenções tributárias, divididas em transitórias ou permanentes, condicionais ou incondicionais. As isenções transitórias são aquelas instituídas por prazo certo, tendo seu termo final de existência prefixado na lei que as cria. De modo diverso, consideram-se permanentes as isenções cuja lei não define prazo final de vigência do benefício fiscal. Noutra classificação, as isenções condicionais, também denominadas de bilaterais ou onerosas, impõem uma contraprestação aos seus destinatários para serem usufruídas, enquanto as incondicionais, conhecidas ainda como unilaterais ou gratuitas, não dependem do cumprimento de qualquer requisito especial para serem desfrutadas pelos seus beneficiários (CARRAZZA, 2004, p. 812-815).

Em regra, entende a doutrina que as isenções transitórias, por estipularem um prazo certo de vigência, não podem ser revogadas, ao passo que as isenções permanentes (sem prazo determinado) podem ser revogadas de acordo com o interesse do ente estatal, devidamente justificada. Contudo, há divergência no tocante às isenções transitórias (com prazo certo) quando incondicionais, porque não exigem qualquer ônus para sua fruição. No entender de Carrazza (2004, p. 815), mesmo que uma isenção seja criada com prazo certo de vigência, se não implicar em contraprestação do beneficiário, o ente estatal pode discricionariamente revogá-la.

Por fim, é importante observar que, no passado, as isenções tributárias eram consideradas por parte da doutrina como favores ou privilégios legais. Favores e privilégios apresentam uma conotação de interesse particular ou direcionado a grupos reduzidos. A adoção desta concepção possibilitava o surgimento de protecionismo de toda espécie, ditados apenas por motivos de conveniência e oportunidade, sem vinculação com a criação de um sistema tributário justo. Hodiernamente, a tese mais aceita é de que as isenções devem ser concedidas, visando sempre primária e diretamente ao interesse público, e só secundária ou indiretamente ao interesse dos particulares (BORGES, 1980, p. 58-61).

Nessa linha, como se asseverou, as isenções fiscais, assim como as demais espécies de benefícios fiscais, importam na redução ou dispensa integral do cumprimento da obrigação tributária principal, ou seja, de o sujeito passivo não ser submetido à incidência de um determinado tributo em razão de o fato estar amparado por norma isentiva.

Se por um lado a dispensa do dever de pagar um tributo favorece o contribuinte, pois reduz o custo do desenvolvimento da sua atividade econômica, se pessoa jurídica, ou de

despesas particulares, quando a norma isentiva está direcionada à pessoa física, por outro, importa na redução das receitas tributárias do Estado e, por consequência, da sua capacidade de financiamento das demandas públicas.

Diante dessa confluência de interesses públicos com interesses privados, que por vezes pode acarretar resultados contraditórios, a instituição de isenções tributárias, assim como ocorre qualquer outro benefício fiscal, produz naturalmente efeitos sobre o Estado e sobre os favorecidos, fenômeno que a doutrina denomina de extrafiscalidade.

A extrafiscalidade traduz-se na finalidade dominante pretendida pela norma tributária para a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da previsão de uma tributação ou não tributação total ou parcial (benefício fiscal), visando incentivar ou desincentivar comportamentos dos seus destinatários (NABAIS, 2004, p. 629-630).

A título de exemplo, a concessão de isenção a alimentos como frutas e verduras tem o condão de reduzir o seu preço final, incentivando os consumidores a utilizá-los com frequência na alimentação, por representar uma política pública de saúde. De modo diverso, a majoração da tributação sobre cigarros visa a desestimular o hábito de fumar, em razão dos efeitos nocivos à saúde.

Desse modo, conclui-se que as isenções devem atender precipuamente o interesse público, entendido como o cumprimento dos importantes objetivos de fomentar o desenvolvimento econômico e social, com ênfase para a redução das desigualdades sociais, dentre outros valores que favorecerem a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos.

### **3. OS PRINCÍPIOS NO SISTEMA JURÍDICO CONSTITUCIONAL**

Para a delimitação do princípio da subsidiariedade, faz-se necessário contextualizar, preliminarmente, o sentido e a abrangência dos princípios, em razão das particularidades e controvérsias que o vocábulo apresenta.

O termo princípio deriva do latim *principium*, que tem o sentido de início, começo ou origem das coisas. Os princípios designam, sobretudo, as verdades primeiras, pois estão no princípio e são as premissas de todo o sistema jurídico a ser desenvolvido. Nesse sentido, correspondem a verdades objetivas que nem sempre pertencem ao mundo do ser, e sim do dever ser, sendo dotadas da qualidade de normas jurídicas (PICAZO, 1983, p. 1267-1268).

Foi após o desenvolvimento das contribuições teóricas de juristas como Dworkin e Alexy, que se desenvolve com maior clareza a atual concepção e função dos princípios na

ordem jurídica, tornando-se predominante o entendimento de que os princípios consistem numa espécie de normas jurídicas.

Na ótica de Dworkin (2002, p. 35-36), as normas jurídicas são formadas por regras e princípios, distinguindo-se quanto à forma de orientação que fornecem. Os princípios possuem, sobretudo, uma dimensão de peso ou de importância. Ao contrário, as regras aplicam-se conforme o modelo do “tudo-ou-nada”, ou seja, são válidas ou inválidas em sua totalidade. No caso dos princípios, não se indaga simplesmente sobre sua validade, mas se analisa, em uma colisão, qual dos princípios prevalece ou possui o maior peso em um contexto específico. O princípio prevalecente, ao contrário das regras, não será aplicado apenas no caso concreto, pois mantém a sua validade no ordenamento jurídico.

Apesar de divergir em alguns aspectos, Alexy (2015, p. 103-106) utiliza os pressupostos básicos desenvolvidos por Dworkin, ao defender que a distinção entre regras e princípios é de natureza qualitativa, sendo sua principal contribuição o desenvolvimento de alguns conceitos. Em sua obra, destaca que os princípios expressam deveres e direitos *prima facie*, pois exigem que algo seja realizado na maior medida possível. Ademais, não contêm um mandamento definitivo, de modo que a relevância de um princípio em um caso específico não decorre que o resultado seja precisamente aquilo que determinou para outro caso, pois representa razões que podem ser afastadas, diante de cada especificidade. Por outro lado, as regras exigem que seja realizado exatamente o que ordenam, possuindo uma extensão e conteúdo determinados.

No entendimento de Alexy, os princípios são normas que visam algo a ser realizado na maior medida possível, conforme as possibilidades fáticas e jurídicas, uma vez que são mandados de otimização. Deve-se atentar para as condições normativas, haja vista que a aplicação destes depende dos princípios e regras que a eles se contrapõem, bem como para as condições fáticas, porque o conteúdo dos princípios como normas de conduta só pode ser determinado quando diante dos fatos concretos (ÁVILA, 2005, p. 29).

Ademais, pode-se definir que “no princípio repousa a essência de uma ordem, seus parâmetros fundamentais e direcionadores do sistema normado”. Os princípios designam a estruturação de um sistema de ideias, pensamentos ou normas por uma ideia central, da qual todas as demais normas se subordinam ou derivam (ROCHA, 1994, p. 21). Infere-se, ainda, que contêm uma maior carga valorativa, um fundamento ético, decisão política relevante e indicam uma determinada direção a seguir (BARROSO, 2008, p. 31).

Na ótica de Bobbio (1995, p. 158-160.), os princípios consistem em normas fundamentais ou gerais de um ordenamento jurídico, com o objetivo de regular casos específicos ou serem utilizados de modo suplementar na existência de lacunas. Para o autor, apesar das divergências quanto ao tema, os princípios são uma espécie de normas jurídicas, o que se sustenta em dois argumentos. Em primeiro, ressalta que, se são normas aquelas das quais os princípios gerais são extraídos, não há razão para não lhes atribuir o sentido de normas. Em segundo, os princípios exercem a mesma função cumprida por todas as normas, isto é, a função de regular um caso.

A partir da explanação acerca dos princípios, destaca-se que o direito não é mero agregado de normas, mas sim um conjunto dotado de unidade e coerência, o que decorre da existência dos princípios. A importância destes preceitos conduz à conclusão de que os princípios são normas jurídicas e elementos internos ao sistema, estando nele integrados e inseridos. Assim, a interpretação da Constituição deve ser baseada na força normativa dos princípios consagrados no ordenamento jurídico (GRAU, 2010, p. 165).

No entanto, cabe ressaltar que, em uma ordem constitucional pluralista, podem existir princípios que contemplem valores ou fundamentos diversos que podem colidir entre si, diante de casos concretos, o que decorre da própria contextualização atribuída pela teoria pós-positivista. Essa colisão ocorre tendo em vista o pressuposto de que os princípios não incidem na forma do tudo ou nada, de validade ou invalidade. Sendo reconhecidos em face de uma dimensão de peso ou importância, o intérprete analisará, segundo os elementos do caso concreto, qual princípio será utilizado como fundamento da decisão (BARROSO, 2014, p. 124-125).

Como premissas basilares para a formação do ordenamento jurídico e interpretação das normas positivadas, os princípios manifestam especial relevância no direito público, visto que influenciam a forma de atuação e norteiam as condutas a serem adotadas pelo Poder Público. Diante dessa análise, é imperioso ressaltar que, na atual conjuntura do ordenamento jurídico brasileiro, os princípios adquirem a função de conferir eficácia plena ao sistema de gestão administrativa, a fim de concretizar os valores e pressupostos de um Estado Democrático de Direito.

Estabelecida uma noção acerca do termo princípio, procede-se à análise da subsidiariedade, destacando que o termo advém do latim *subsidium*, com o sentido de ajuda ou socorro de uma instância superior, quando a inferior não consegue realizar determinada ação. Pode referir-se tanto à necessidade de um ente estatal auxiliar outro, a exemplo do apoio de um

Estado-membro a um município em situação de calamidade, como de um ente estatal amparar uma pessoa que não consegue prover uma demanda por incapacidade comprovada. Desse modo, estando ao alcance da pessoa atingir bens necessários para garantir a sua dignidade, o Estado não deve intervir e, do contrário, não pode abster-se de realizar uma prestação positiva ao cidadão, se a omissão atenta contra a sua dignidade (DI LORENZO, 2010, p. 104-105).

Foi a partir do século XVII, com Althusius, que a subsidiariedade recebe os seus contornos iniciais, ao esclarecer que as comunidades estão organizadas de acordo com uma hierarquia em que, no primeiro nível, está a família, em seguida tem-se as organizações civis, a cidade, a província e, no nível mais elevado, o Estado. A família deve ser ajudada pelas organizações civis quando em situação de necessidade impreterível. As associações civis devem ser amparadas pela cidade e assim, as cidades que se encontrem em situação de calamidade pela província. Por fim, a província merece auxílio do Estado, como ente mais elevado, de modo que todos estejam ligados por um modelo que lhes dê segurança diante das adversidades. Trata-se de uma concepção fundada na ideia de que cada um tem o dever de prover as suas necessidades através de seus próprios recursos, mas que, por outro lado, também tem o direito de ser auxiliado diante das adversidades (ALTHUSIUS, 2003, p. 112-121).

É apenas com a Encíclica *Quadragesimo Anno*, elaborada em 1931, pelo Papa Pio XI, que a subsidiariedade foi descrita de modo mais preciso, ao estabelecer que não se pode conceder aos cidadãos aquilo que eles mesmos são capazes de alcançar por suas próprias forças e submeter tais funções ao ente estatal, isto é, não seria justo que o ente coletivo realize as atividades que os entes sociais menores podem concretizar. Corroborando a conceituação desse princípio, a Carta Encíclica *Mater et Magistra*, publicada em 1961, pelo Papa João XXIII, explicitou detalhadamente a necessidade de que as relações entre os indivíduos e os poderes públicos devem pautar-se pela reciprocidade e responsabilidade mútua nas relações entre os indivíduos e os poderes públicos (ENCÍCLICAS DOS SUMOS PONTÍFICES, p. 112-113).

Na concepção de Messner (1960, p. 362-363), a subsidiariedade deve ser compreendida a partir da análise das finalidades e relações intrínsecas entre os entes sociais. Nesse contexto, toda a atividade social seria subsidiária em sua essência, de modo que o homem e as unidades sociais menores possuem finalidades essenciais a cumprir conforme a natureza humana, sendo detentores de uma responsabilidade moral primária. Estes possuem, decorrentes dessa relação, direitos e esferas de atuação próprios, formando uma responsabilidade secundária, apta a capacitar os indivíduos e os entes sociais através do bem comum e da realização pessoal.

Além dessa abordagem, evidencia-se a subsidiariedade como um princípio de relação entre o particular e a organização política, segundo o qual o indivíduo outorga a entes ou instituições o poder necessário para que possa realizar os objetivos e políticas públicas que ele mesmo não possui capacidade para realizar. Porém, o indivíduo permanece com uma parcela de autodeterminação que não pode ser vedada pelas instituições estatais. Portanto, esse princípio articula tanto a ideia de autonomia individual quanto de bem comum (SERRANO, 2008, p. 34-35).

Na ótica de Sanchez Agesta (1962, p. 5-7), o princípio da função subsidiária ou da subsidiariedade relaciona-se principalmente com a “ordenação e função recíproca dos grupos entre si e com a comunidade política que os compreende”, em decorrência da nova ponderação entre a natureza complexa da estrutura social e o modo como essa estrutura se define na comunidade política. Entretanto, isso não significa que o Estado tenha apenas uma função subsidiária ou supletiva, visto que o princípio da subsidiariedade visa a definir, sobretudo, a natureza das relações entre o Estado e a sociedade.

Com base no que se expôs, denota-se ainda que a discussão que permeia as ações judiciais, pautadas pela teoria da reserva do possível, segundo a qual a concretização dos direitos sociais que exigem prestações materiais estaria sob a reserva das capacidades financeiras do Estado, por serem direitos fundamentais que dependem de prestações financiadas pelo erário público (SARLET, 2010, p. 29), deveriam ser precedidas pela análise da capacidade econômica ou financeira dos destinatários das demandas sociais.

Ademais, cabe ressaltar que, embora o referido princípio não esteja inserido de forma expressa no texto constitucional, a subsidiariedade deve ser compreendida de forma ampla, visando à valorização da dignidade humana e à justificação da existência do Estado para assegurar os interesses da sociedade (DUARTE, 2014, p. 97). Neste diapasão, a subsidiariedade afigura-se como um princípio balizador da atuação dos poderes públicos, visando a delimitar o espaço em que lhes cabe agir e, em sentido oposto, quando devem abster-se, sob risco de praticarem excessos. Constitui, sobretudo, uma garantia contra a arbitrariedade, sendo necessário que toda autoridade investida de funções deva justificar seus atos (BARACHO, 1995, p. 40).

Portanto, a subsidiariedade constitui um princípio essencial do Estado Social de Direito ao admitir a efetivação do interesse público pelo indivíduo e por outros entes intermediários, não relegando essa função apenas aos entes estatais (QUADROS, 1995, p. 18). Da mesma forma, os poderes públicos devem adequar-se a esse modelo, dividindo-se conforme

suas atribuições, de modo a regular as relações entre o Estado e os particulares e entre os próprios entes estatais que o compõem. Assim, deve-se distribuir as responsabilidades conforme as autoridades competentes diretamente vinculadas aos cidadãos, bem como definir o âmbito de atuação de cada entidade (TORRES, 2001, p. 34-36).

Isso significa, em primeiro, que o Estado, o indivíduo e a sociedade são responsáveis pela concretização de uma maior efetividade possível dos direitos fundamentais e, em segundo, que determinadas prestações positivas conferidas individualmente à pessoa, a exemplo de políticas públicas de natureza tributária, devem ser concedidas de acordo com a capacidade econômica ou financeira dos seus destinatários.

#### **4. ISENÇÃO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA COM DEFICIÊNCIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE**

A partir das considerações teóricas apresentadas, procede-se à avaliação da aplicabilidade prática do princípio da subsidiariedade no âmbito das isenções fiscais do IPI às pessoas com deficiência. Antes, porém, faz-se necessário traçar breves apontamentos acerca da atual dimensão conferida às pessoas com deficiência.

Principia-se destacando as inovações trazidas pela Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015, intitulada como “Estatuto da Pessoa com Deficiência” que, de certo modo, acabou por consolidar as diretrizes do Tratado internacional assinado pelo Brasil em Nova York, em 2007, e internalizado como norma jurídica, com eficácia no território nacional, pelo Decreto nº 6.949, de 25 de agosto de 2009. Ademais, vale destacar que o Decreto nº 6.949/2009 foi aprovado com *quórum* de emenda constitucional, o que o transformou em conjunto de normas integrantes do texto da Constituição, por força do seu §3º, do artigo 5º, significando que os seus ditames devem necessariamente ser observados pelas normas infraconstitucionais.

De acordo com o *caput* do artigo 2º da Lei nº 13.146/2015, considera-se como pessoa com deficiência “aquela que tem impedimento de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, o qual, em interação com uma ou mais barreiras, pode obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdade de condições com as demais pessoas”. Ainda, o inciso VI do artigo 3º e *caput* do artigo 4º dispõem sobre a necessidade de adaptações e ajustes necessários para que a pessoa com deficiência possa gozar ou exercer em igualdade de condições e de oportunidades com as demais pessoas. Por último, dentre outras disposições relevantes, enfatiza-se o artigo 8º que impõe como dever do Estado, da sociedade e da família,



assegurar à pessoa com deficiência os direitos referentes à vida, à saúde, à sexualidade, à paternidade e maternidade, à reabilitação, à educação, à acessibilidade, ao transporte e a dignidade, dentre outros.

Percebe-se que a grande mudança trazida pela Lei nº 13.146/2015 teve como objetivo fortalecer os fundamentos da Constituição de 1988, em especial, da dignidade da pessoa humana, da igualdade e da solidariedade social.

No âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a Lei nº 8.989/1995 estabeleceu a isenção do imposto na aquisição de automóveis por pessoas portadoras de deficiência física, nos seguintes termos:

Art. 1º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a 2.000 cm<sup>3</sup> (dois mil centímetros cúbicos), de, no mínimo, 4 (quatro) portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustível de origem renovável, sistema reversível de combustão ou híbrido e elétrico, quando adquiridos por:

(...)

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

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

A Lei nº 8.989/1995 foi objeto de regulamentação pelo Decreto nº 7.212/2010, que disciplinou a aquisição de veículos para pessoas com deficiência nos artigos 55 a 60 e na Instrução Normativa RFB nº 1769, de 18 de dezembro de 2017.

Percebe-se que, para os efeitos da isenção de IPI na aquisição de veículos automotores, os destinatários do direito são tanto pessoas cujo grau da deficiência as impeça de dirigir e, por este motivo, necessitam de um condutor habilitado pra conduzir o veículo que as transportar, como para aquelas que podem conduzir o veículo, desde que apresente adaptações que minimizem os efeitos da deficiência.

A legislação do IPI não estabeleceu qualquer restrição voltada a impedir que pessoas com elevada capacidade financeira não devessem se amparadas pelo benefício, o que estaria em desconformidade com o princípio da subsidiariedade.

A subsidiariedade, conforme se analisou, pode referir-se tanto à necessidade de um ente estatal auxiliar outro, a exemplo do apoio de um Estado-membro a um município em situação de calamidade, como de um ente estatal amparar uma pessoa que não consegue prover

uma demanda por incapacidade comprovada. Nesse sentido, estando ao alcance da pessoa atingir bens necessários para garantir a sua dignidade, o Estado não deve intervir e, do contrário, não pode abster-se de realizar uma prestação positiva ao cidadão, se a omissão atenta contra a sua dignidade (DI LORENZO, 2010, p. 104-105).

Da mesma forma, afigura-se como um princípio balizador da atuação do Estado, a fim de delimitar o espaço em que lhe cabe agir daquele em que deve abster-se, sob risco de praticar excesso. Do contrário, ao indivíduo que tenha condições econômicas ou financeiras cabe a responsabilidade de custear os custos para alcançar seus anseios, remanescendo ao Estado a obrigação de garanti-los apenas nos casos em que os destinatários não consigam arcá-los com seus próprios recursos, afrontando-lhes a dignidade.

Aplicando-se esse princípio à aquisição de veículo automotor por pessoa com deficiência, conclui-se que somente caberia ao Estado conceder a isenção de IPI às pessoas que necessitassem de apoio do poder público, vez que a norma isentiva implicaria na redução do seu preço final, facilitando a sua aquisição. Se implementada essa restrição, para vedar o direito à isenção às pessoas dotadas de plena capacidade econômica ou financeira para adquiri-lo, por um lado, o Estado não arcaria com o ônus de perda de receita para atender outras demandas sociais prioritárias e, por outro, a pessoa com deficiência não teria ofendida a sua dignidade.

Tome-se, a título de exemplo, duas pessoas com deficiência que pleiteiam a isenção de IPI para a aquisição de veículo automotor, em que a primeira possui um patrimônio de R\$ 300.000,00 e uma renda mensal de R\$ 5.000,00, enquanto a segunda é detentora de um patrimônio de R\$ 3.000.000,00 e recebe uma remuneração mensal de R\$ 30.000,00. Nessa conjuntura, em linhas gerais, é possível vislumbrar que a primeira pessoa necessitaria do amparo do Estado, ao passo que a segunda teria condições financeiras para arcar, por si própria, com os seus custos sem dificuldade.

Conforme disciplinado no § 2º do artigo 10 da Instrução Normativa RFB nº 1769, de 18 de dezembro de 2017, a isenção do IPI na venda do veículo à pessoa com deficiência deve resultar na redução do seu preço, equivalente à desoneração do imposto. Assim sendo, se uma pessoa com deficiência adquire um automóvel no valor de R\$ 70.000,00, sujeito à alíquota de IPI de 13%, em que a União concede a isenção, a redução de R\$ 9.100,00 (R\$ 70.000,00 x 13%) será repassada ao adquirente, diminuindo o preço a ser pago para R\$ 60.900,00.

Assim, quando a União concede o benefício a quaisquer indivíduos, mesmo àqueles com elevada capacidade econômica ou financeira, como ocorre no atual paradigma, está abstendo-se de arrecadar o imposto necessário ao atendimento das demandas públicas aptas a

auxiliar pessoas que precisariam ser amparadas. É essa dissociação da realidade fática com o ordenamento jurídico que se entende contrariar o princípio da subsidiariedade.

Ao tratar do dever fundamental de pagar impostos, Nabais (2000, p. 678) fundamenta a referida ação no princípio da subsidiariedade. Nesse sentido, a tributação apresenta-se como um dever fundamental necessário para a consecução de políticas públicas e direitos fundamentais, os quais exigem determinados custos para o Estado. Conforme sustenta o autor:

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretensão) direito fundamental a não pagar impostos.

Como decorrência da noção de deveres fundamentais, há ainda a constatação de que todos os direitos possuem custos inerentes à sua implementação e efetivação. Não se pode olvidar que o tributo não existe como um fim em si mesmo. Existe para servir, em última instância, aos interesses da sociedade, em especial, aqueles que se encontram em visível situação de debilidade, merecendo o apoio do Estado (VIANA, 2006, p. 248).

Do que se expôs, é possível extrair que o Estado não deve instituir isenções fiscais livremente e sem atender a determinados requisitos estabelecidos em lei, especialmente em relação à capacidade econômica e financeira de seus destinatários. Isso porque é necessária a comprovação de que os benefícios públicos são maiores do que se fosse procedida a cobrança do tributo e posterior aplicação dos recursos arrecadados em favor da sociedade. Essa sistemática está em conformidade com a razão de existência dos tributos, como financiadores do Estado, responsável pela tutela dos interesses públicos.<sup>1</sup>

Este entendimento foi esclarecido por Holmes e Sustain (2011, p. 38-40) ao demonstrarem que todos os direitos têm custos, devendo ser quantificadas para fins de consideração do resultado positivo dos seus efeitos sob a ótica do interesse público. Essa linha de entendimento foi ratificada no Brasil por Galdino (2005, p. 336-339), ao observar que mesmo os direitos considerados pela doutrina tradicional como gratuitos, geram custos positivos que impactam diretamente no orçamento público.

---

<sup>1</sup> Essa abordagem está em conformidade com o disposto no 2º do Estatuto dos Benefícios Fiscais de Portugal, que define: “Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.” (PORTUGAL. AT – Autoridade Tributária e Aduaneira. **Estatuto dos Benefícios Fiscais**. Disponível em: <[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/bf\\_rep/Pages/estatuto-dos-beneficios-fiscais-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/Pages/estatuto-dos-beneficios-fiscais-indice.aspx)>. Acesso em 10 abr. 2020).

Portanto, denota-se que, do ponto de vista da subsidiariedade, a concessão de uma isenção fiscal deve estar embasada objetivamente em critérios econômicos e financeiros apresentados por seus destinatários, a fim de que os benefícios públicos sejam superiores à eventual cobrança do tributo.

Essa nova conformação não ofenderia o princípio da igualdade, como pode aparentar num primeiro momento. Analisando-se sob a ótica da igualdade material, conferir tratamento desigual a pessoas que demandam idêntico amparo do Estado não viola o referido princípio. Isso porque o princípio da igualdade material proíbe o tratamento igual entre indivíduos ou situações desiguais, e, do mesmo modo, o tratamento desigual a indivíduos ou situações iguais.

A ideia da igualdade formal, veiculada pelo artigo 5º da Constituição Federal, apenas veda a utilização de diferenciações entre indivíduos em uma mesma situação, devendo receber o mesmo reconhecimento pela lei. Já à igualdade material cumpre o papel de proibir a utilização de critérios injustos e que contrariam a dignidade da pessoa humana, buscando a redução de desigualdades no âmbito substancial, o que justificaria a concessão da referida isenção apenas à pessoa com renda menor.

Neste sentido, entende-se que, no exemplo trazido acima, caso a lei contivesse limitação, vedando a aquisição do veículo com isenção de IPI à segunda pessoa, por ser portadora de capacidade financeira para arcar com o ônus da sua aquisição, sem atentar contra a sua dignidade, isso não implicaria em ofensa ao princípio da igualdade, pois há evidente desigualdade na comparação com a primeira pessoa.

Não basta considerar a igualdade sob um viés meramente formal, de modo a conferir perante a lei um reconhecimento equânime a todas as pessoas, o que é realizado pelo atual modelo. Não se pode considerar a igualdade apenas como uma simples aplicação ou interpretação de normas jurídicas de forma igualitária a todos indistintamente, mas analisar, sobretudo, as desigualdades existentes na sociedade. De acordo com Cappelletti (1974, p. 67), “está bem claro hoje que tratar ‘como igual’ a sujeitos que econômica e socialmente estão em desvantagem, não é outra coisa senão uma ulterior forma de desigualdade e de injustiça”.

Portanto, conceder um tratamento diferenciado, mediante critérios econômicos ou financeiros definidos objetivamente em lei, não contraria o princípio da igualdade, mas, ao contrário, o consolida em seu âmbito substancial na realidade brasileira. Entende-se que a não concessão de isenção de IPI às pessoas portadoras de capacidade econômica ou financeira para arcar com o ônus da sua aquisição não implica em ofensa ao princípio da igualdade, pois há evidente desigualdade material na comparação com os indivíduos hipossuficientes.

Ademais, a adoção desta sistemática não atentaria contra o princípio da dignidade da pessoa humana. Ao contrário, é justamente com a sua implementação que será possível conferir dignidade a pessoas que não recebem o adequado atendimento do Estado em razão da falta de recursos públicos suficientes para atender às amplas demandas sociais a toda a população.

A Constituição Federal de 1988 conferiu demasiada importância à dignidade da pessoa humana a ponto de atribuir a esta densidade normativa, vez que determina critérios para a interpretação e integração das demais normas do sistema e é utilizada como fundamento normativo para as demais atividades estatais. O princípio reflete uma qualidade intrínseca e distintiva que faz com que cada ser humano seja merecedor de respeito e consideração por parte do Estado e da sociedade, de modo a garantir que não sofra qualquer ato de cunho degradante e desumano, bem como seja portador de condições existenciais mínimas para uma vida saudável.

Por conseguinte, se, por um lado, aquele que passa a sofrer diante da impossibilidade de adquirir um veículo automotor para locomover-se ou ser transportado merece a atenção do Estado, sob pena de ser colocado numa situação de indignidade, por outro, o mesmo não ocorre com quem consegue arcar plenamente com o seu custo por conta própria, sem prejuízo do seu sustento ou de sua família. Logo, demonstra-se que a introdução de critérios de diferenciação da capacidade econômica ou financeira não contraria o princípio da dignidade da pessoa humana, mas permite que o Estado possa direcionar seus recursos às pessoas que necessitam do seu amparo.

Portanto, evidencia-se a necessidade de implementação de um modelo em que, segundo a graduação da capacidade econômica ou financeira, não houvesse uma isenção ampla a todas as pessoas com deficiência, mas somente àquelas que carecem do apoio estatal.

A partir dos temas abordados, cabe ressaltar que a adoção de uma nova forma de implementar a isenção de IPI na aquisição de veículos por pessoas com deficiência exigiria uma análise acerca dos mecanismos comprobatórios da capacidade econômica e da capacidade financeira, adequando-se ao princípio da subsidiariedade. Neste aspecto, apesar de não ser o propósito deste estudo adentrar nestas nuances, denota-se que há indicativos suficientes para aferir estes critérios, a exemplo da declaração de Imposto de Renda da pessoa física, da folha de pagamento e do *pro labore*, dentre outros.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das concepções abordadas, torna-se necessário destacar que o estudo circunscreveu-se à isenção de IPI, por um questão didática e para estabelecer um recorte adequado do tema, embora as considerações aqui trazidas possam ser aplicadas em maior ou menor grau a outros impostos, como o ICMS, o Imposto sobre Operações Financeiras - IOF e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA.

Iniciou-se o estudo acentuando que o Estado só existe porque financiado por tributos. Desse modo, quando são concedidas isenções fiscais, há uma redução das receitas tributárias, o que, por conseguinte, repercute sobre a capacidade orçamentária necessária para atender as demandas públicas. Disto decorre que a concessão de isenções fiscais a grupos, pessoas, fatos ou coisas afetam os cidadãos, como verdadeiros destinatários das políticas públicas.

A partir de um novo paradigma estabelecido pela Constituição Federal de 1988, os princípios são elevados à condição de fundamentos das regras e dotados de eficácia jurídica, Como decorrência, a subsidiariedade é transformada em princípio dotado de força normativa, com sede implícita na Constituição Federal, uma vez que suas diretrizes vinculam-se à base do Estado Democrático de Direito, além de ser norma dotada de generalidade e abstração que ampara e dá sustentação às demais regras constitucionais.

É nesse contexto que o princípio da subsidiariedade pode contribuir para uma melhoria qualitativa do benefício fiscal da isenção de IPI na aquisição de veículo por pessoa com deficiência, evitando o risco de se converter em favor ou privilégio, desconectado, portanto, do interesse público.

A adoção desse paradigma não confrontará com a igualdade, ao contrário, estimulará a redução das desigualdades. Além disso, não atentará contra a dignidade humana das pessoas com deficiência que possuem capacidade econômica ou financeira suficiente para adquirir um veículo automotor sem o benefício da isenção do IPI. Por último, estimulará o fortalecimento da solidariedade social, que é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito brasileiro.

Portanto, é fundamental que os benefícios fiscais concedidos a pessoas físicas, como ocorre com a isenção de IPI na aquisição de veículos automotores por pessoas portadoras de deficiência, considere a capacidade econômica ou financeira dos seus pretensos destinatários, para que o Estado possa atender e amparar com maior eficiência as demandas sociais.

Finaliza-se acentuando que, do ponto de vista jurídico, a eficácia do avanço proposto demandaria a inclusão na Lei nº 8.989/1995, que instituiu o IPI, de limites definidores da

capacidade econômica e financeira das pessoas para que possam enquadrar-se entre os beneficiários da isenção. Outrossim, do ponto de vista prático, seria necessário que a norma regulamentadora da Lei definisse os mecanismos de aferição das referidas capacidades.

Com base nos argumentos abordados neste estudo, responde-se ao problema formulado de que as diretrizes do princípio da subsidiariedade deveriam ser observadas para a alteração da Lei nº 8.989/1995, com o objetivo de considerar como beneficiários da isenção de IPI na aquisição de veículos automotores apenas as pessoas cuja reduzida capacidade econômica ou financeira exija o apoio do Estado, haja vista que esse tratamento conforma-se ao princípio da subsidiariedade e evita que este benefício se converta, por vezes, em privilégio.

## REFERÊNCIAS

AGESTA, Luiz Sanchez. **El principio de la función subsidiaria**. Revista de Estudios Políticos, Madri, n. 121, jan./fev. 1962, p. 5-22.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ALTHUSIUS, Johannes. **Política**. Rio de Janeiro: Liberty Fund; Topbooks, 2003.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **O princípio da subsidiariedade: conceito e revolução**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 200, abr. 1995, p. 21-54.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). *In*: \_\_\_\_\_ (org.). **A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

\_\_\_\_\_. **O novo Direito Constitucional brasileiro**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2014.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora Unb, 1995.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

CAPPELLETTI, Mauro. **Proceso, Ideologías, Sociedad**. Buenos Aires: Editora Jurídicas Europa-América, 1974.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

- DI LORENZO, Wambert Gomes. **Teoria do Estado de Solidariedade**: da dignidade da pessoa humana aos seus princípios corolários. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- DUARTE, Francisco Carlos; NACLE, Isabella Cristina. **Subsidiariedade**: a evolução do princípio constitucional limitador da interferência estatal. Revista Sequência, Florianópolis, n. 68, jun. 2014, p. 91-108.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ENCÍCLICAS DOS SUMOS PONTÍFICES: Rerum Novarum, Quadragesimo anno, Mater et Magistra. São Paulo: Edições e publicações Brasil Editora, [196-].
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- GALDINO, Flavio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos**: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass Robert. **El costo de los derechos**: por qué la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário II**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- MESSNER, Johannes. **La Cuestión Social**. Madrid: Ediciones Rialp, 1960.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.
- PICAZO, Luís-Diez. **Los principios generales del Derecho en el pensamiento de F. de Castro**. Anuario de Derecho Civil, Madri, n. 4, 1983, p. 1267-1268.
- PORTUGAL. AT – Autoridade Tributária e Aduaneira. **Estatuto dos Benefícios Fiscais**. Disponível em:  
<[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/bf\\_rep/Pages/e-statuto-dos-beneficios-fiscais-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/Pages/e-statuto-dos-beneficios-fiscais-indice.aspx)>. Acesso em 30 abr. 2020.
- QUADROS, Fausto de. **O Princípio da Subsidiariedade no Direito Comunitário**. Coimbra: Almedina, 1995.
- ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p.21.
- SERRANO, Miryam Rodríguez-Izquierdo. **Posibilidades Constitucionales del Principio de la Subsidiariedade**. Granada: Editorial Universidad de Granada, 2008.
- SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti(Orgs.). **Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, 2000, p. 360-361.



\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário:** valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II.

TORRES, Silvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo.** Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

VIANA, Valdeblan Siqueira Galindo. **Ética e Administração Tributária.** Recife: Sefaz – PE, 2006.