

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO  
ITAJAÍ – UNIDAVI**

**ADRIANA CRISTINA FELIZARDO**

**A ISENÇÃO DE IMPOSTOS NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR POR  
PESSOA COM DEFICIÊNCIA DIANTE DO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE**

**Rio do Sul  
2022**

**ADRIANA CRISTINA FELIZARDO**

**A ISENÇÃO DE IMPOSTOS NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR POR  
PESSOA COM DEFICIÊNCIA DIANTE DO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE**

Monografia apresentada como requisito parcial  
para obtenção do título de Bacharel em Direito, pelo  
Centro Universitário para o Desenvolvimento do  
Alto Vale do Itajaí - UNIDAVI

Orientador: Professor Doutor Joacir Sevegnani

**Rio do Sul**

**2022**

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO  
ITAJAÍ – UNIDAVI**

A monografia intitulada **“A ISENÇÃO DE IMPOSTOS NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR POR PESSOA COM DEFICIÊNCIA DIANTE DO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE”**, elaborada pela acadêmica ADRIANA CRISTINA FELIZARDO, foi considerada

APROVADA

REPROVADA

por todos os membros da banca examinadora para a obtenção do título de BACHAREL EM DIREITO, merecendo nota \_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

---

Prof<sup>a</sup>. Vanessa Cristina Bauer  
Coordenadora do Curso de Direito

Apresentação realizada na presença dos seguintes membros da banca:

Presidente: \_\_\_\_\_

Membro: \_\_\_\_\_

Membro: \_\_\_\_\_

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando o Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Rio do Sul, 04 de Novembro de 2022.

**Adriana Cristina Felizardo**  
**Acadêmica**

Minha sincera e enorme gratidão ao meu marido e companheiro Jean Carlo Canestraro, por sua abnegação, persistência, generosidade e orientação, que acreditou e possibilitou que eu chegasse e se realiza mais essa etapa.

À minha mãe Marli Felizardo, que ainda de longe esteve sempre ao meu lado nesta trajetória, com palavras encorajadoras.

Aos meus familiares, às minhas tias Daniela Claudiano e Marineuza Felizardo, e ao meu irmão Marcelo Felizardo, por todo o carinho durante essa trajetória.

“A vontade, se não quer, não cede, é como a chama ardente, que se eleva com mais força quanto mais se tenta abafá-la.”

Dante Alighieri, A Divina Comédia

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, na sua bondade eterna, pela vida, fonte de toda a minha fé.

Ao Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí - Unidavi e seus colaboradores, que prestaram auxílio com responsabilidade e respeito em suas atividades sempre que precisei.

Ao meu Orientador Professor Doutor Joacir Sevegnani, por ter-me apresentado esse tema e pelo qual estou tendo a oportunidade de escrever, e pela sua dedicação e competência técnica, meus sinceros agradecimentos.

Aos professores, certamente sem os quais nada disso teria sido possível, foram eles que abriram este caminho para o saber/conhecimento.

Agradeço, ainda, à minha amiga Luzia Freitas do Ensino Médio, e à minha professora Ângela do Ensino Fundamental, as quais foram gentis comigo nos anos iniciais de minha formação, sempre com palavras de incentivo.

E, por fim, para o Merlin, que está sempre aos meus pés, nas horas de estudos.

Obrigada a todos vocês!

## RESUMO

A partir do Estatuto da Pessoa com Deficiência, vários direitos foram disponibilizados a esta parcela da população que, até então, por muitas vezes, sofria de descasos e até privação de sua dignidade. Por conseguinte, dentre vários, o direito de isenção de impostos quando da aquisição de veículos para a sua locomoção proporciona relevante conquista e melhoria de vida a uma grande fração destes indivíduos que não possuem plena capacidade econômica. No entanto, como a legislação apenas trata de regulamentar quanto ao pretense adquirente possuir as condições de manter o veículo, mas não quanto a possuir capacidade econômica tão superior que denote não haver necessidade do benefício, eventual concessão amparada por força de lei pode representar acúmulo de renda indevida pelo solicitante e perda de fundos pelo Estado para custear tantos outros projetos. A partir deste cenário, tem-se como objetivo geral deste trabalho avaliar a possibilidade da aplicação do princípio da subsidiariedade como método regulamentador, quando da isenção tributária sobre três dos impostos incidentes na aquisição de veículos: o IPI, o IOF e o ICMS. Para permitir melhor entendimento do tema, abordou-se o Sistema Tributário Nacional e sua regulamentação, juntamente aos enunciados dos Princípios Tributários elencados na Constituição Federal, e os tipos de tributos que abordam. Prossegue-se ao estudo dos princípios jurídicos e a sua importância para a conquista de uma sociedade mais justa e igualitária, adentrando aos conceitos que fundamentam o princípio da subsidiariedade. Fez-se necessária a apresentação do conceito de pessoa com deficiência e suas abordagens para melhor compreensão destes indivíduos e seus direitos dentro da ótica da igualdade material, para assim abordar o tema proposto com ênfase. Com a apresentação das normas jurídicas que regem as devidas isenções tratadas e suas cláusulas, permitiu-se a exemplificação e simulação resultante de sua concessão, deveras significativa a um cidadão em condições econômicas modestas. Fundamentado nas doutrinas e códigos aqui tratados, foi possível observar a importância, às vezes ignorada, do sistema tributário para a manutenção do Estado, instrumento essencial à nação, bem como o caráter fundamental dos princípios no meio jurídico, proporcionando a todo cidadão equidade de direitos. A aplicação da subsidiariedade, não apenas nas políticas de benefícios sociais e isenções, mas também na melhor distribuição de recursos para projetos comunitários e afins, permitiria a toda comunidade envolvida um grande desenvolvimento social. Na elaboração desse trabalho, o método de abordagem utilizado foi o indutivo, e o método de procedimento foi o monográfico. O levantamento de dados deu-se pela pesquisa bibliográfica, e o ramo de estudo foi na área do Direito Tributário. As considerações finais abordaram, em síntese, o conteúdo apresentado, de modo a verificar a possibilidade de comprovação ou não da hipótese elencada.

**Palavras-chave:** Impostos. Isenção. Pessoa com deficiência. Subsidiariedade.

## ABSTRACT

From the Statute of Persons with Disabilities, several rights were made available to this part of the population that, until then, often suffered from neglect and even deprivation of their dignity. Therefore, among many, the right to tax exemption when purchasing vehicles for their locomotion provides a relevant achievement and improvement of life for a large fraction of these individuals who do not have full economic capacity to do so. However, as the legislation only deals with regulating the alleged purchaser having the conditions to keep the vehicle, but not having an economic capacity so superior as to indicate that there is no need for the benefit, any concession supported by law may represent an accumulation of undue income by the applicant and loss of funds by the State to fund so many other projects. From this scenario, the general objective of this work is to evaluate the possibility of applying the principle of subsidiarity as a regulatory method, when tax exemption on three of the taxes levied on the acquisition of vehicles: IPI, IOF and ICMS. To allow a better understanding of the subject, the National Tax System and its regulation were approached, together with the statements of the Tax Principles listed in the Federal Constitution, and the types of taxes they address. It continues with the study of legal principles and their importance for the achievement of a more just and egalitarian society, entering the concepts that underlie the principle of subsidiarity. It was necessary to present the concept of person with disability and its approaches for a better understanding of these individuals and their rights within the perspective of material equality, in order to approach the proposed theme with emphasis. With the presentation of the legal norms that govern the appropriate exemptions and their clauses, it was allowed the exemplification and simulation resulting from their concession, very significant to a citizen in modest financial conditions. Based on the doctrines and codes dealt with here, it was possible to observe the importance, sometimes ignored, of the tax system for the maintenance of the State, an essential instrument for the nation, as well as the fundamental character of the principles in the legal environment, providing every citizen with equality of rights. . The application of subsidiarity, not only in the policies of social benefits and exemptions, but also in the better distribution of resources for community projects and the like, would allow the whole community involved a great social development. In the elaboration of this work, the method of approach used was the inductive one, and the method of procedure was the monographic one. Data collection was carried out through bibliographic research, and the branch of study was in the area of Tax Law. The final considerations addressed, in summary, the content presented, in order to verify the possibility of proving or not the hypothesis listed.

**Key-words:** Disabled person. Exemption. Subsidiarity. Taxes.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>\$</b>	Valor em moeda
<b>%</b>	Percentual
<b>§</b>	Parágrafo
<b>§§</b>	Parágrafos
<b>Art.</b>	Artigo
<b>Arts.</b>	Artigos
<b>CRFB/1988</b>	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>ICMS</b>	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
<b>IOF</b>	Imposto sobre Operações Financeiras ou Sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro, ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários
<b>IPI</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>Nº</b>	Número
<b>R\$</b>	Real
<b>RICMS-SC</b>	Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado de Santa Catarina
<b>RIPI</b>	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>Sisen</b>	Sistema de Concessão Eletrônica de Isenção de IPI/IOF
<b>TIPI</b>	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>CAPÍTULO 1 - OS IMPOSTOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>	<b>14</b>
1.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	14
1.2 NOÇÕES GERAIS SOBRE OS IMPOSTOS: IPI, IOF E ICMS .....	22
<b>CAPÍTULO 2 - O PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE NO CONTEXTO DA TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>31</b>
2.1 A CONCEPÇÃO DE PRINCÍPIO NO SISTEMA JURÍDICO NACIONAL .....	32
2.2 O PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE.....	39
<b>CAPÍTULO 3 - ISENÇÃO DE IMPOSTOS NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA DEFICIENTE SOB A ÓTICA DA SUBSIDIARIEDADE .....</b>	<b>47</b>
3.1 ISENÇÃO DE IMPOSTOS NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA COM DEFICIÊNCIA.....	48
3.2 A SUBSIDIARIEDADE COMO DELIMITADOR DA ISENÇÃO PARA AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS POR PESSOAS DEFICIENTES.....	58
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>63</b>
<b>REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS.....</b>	<b>66</b>

## INTRODUÇÃO

O objeto do presente Trabalho de Curso é o estudo da isenção de impostos na aquisição de veículo automotor por pessoa com deficiência diante do princípio da subsidiariedade.

O seu objetivo institucional é a produção do Trabalho de Curso como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito pelo Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – UNIDAVI.

O objetivo geral deste trabalho é avaliar a possibilidade de aplicação do princípio da subsidiariedade quando da concessão de isenção de impostos para a aquisição de veículo automotor por pessoa com deficiência.

Os objetivos específicos são: a) conhecer a aplicabilidade legislativa em torno da isenção de tributos; b) compreender o mecanismo de concessão para isenção de impostos aos portadores de deficiência; c) compreender como pode se aplicar o princípio da subsidiariedade para a isenção.

Na delimitação do tema levanta-se o seguinte problema: é aplicável, sob a ótica da subsidiariedade, a isenção de impostos incidentes na compra de veículo automotor por portador de deficiência, no caso de o próprio possuir plenas condições econômicas para arcar com esta tributação?

Para o equacionamento do problema levanta-se a seguinte hipótese: guiado pelo princípio da subsidiariedade, o benefício da isenção de impostos na situação hipotética elencada deverá ser concedido aos membros da sociedade que comprovem a real necessidade de receber este benefício, enquanto os demais que tenham melhores condições econômicas contribuam com estes tributos, já que os próprios têm a premissa de serem revertidos para o custeio da máquina pública e à sociedade de formas diversas.

O método a ser utilizado para elaboração desse trabalho de curso será o método indutivo, o procedimento será o monográfico e o levantamento de dados será por meio da técnica de pesquisa bibliográfica.

Justifica-se a escolha do tema pela complexidade do ordenamento jurídico brasileiro, em especial diante da tributação.

No intuito de amparar os membros de uma sociedade que estejam em óbice, o conceito aplicado ao princípio da subsidiariedade pode ser empregado como instrumento de equiparação, permitindo a concessão de benefícios aos mais

necessitados, em contrapartida, aplicar a regulação de eventuais benefícios ou mesmo recusar, quando identificado que o beneficiário possuir condições plenas, ou que sua meta pretendida extrapole limites do que se entende por suficiente.

Para melhor compreensão do tema deste trabalho, inicia-se o primeiro capítulo apresentando a fundamentação de tópicos acerca do Sistema Tributário Nacional, a sua origem e regulamentos, a importância da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 como marco regulatório, a importância dos tributos financeiros e classes aplicadas, além dos princípios tributários que agem como reguladores da aplicação tributária. Por conseguinte, introduz-se mais detalhadamente a definição de imposto, os tipos previstos na Constituição Federal de 1988 e a competência dos entes federados quanto a sua aplicação, além de detalhar mais profundamente os impostos que serão abordados neste trabalho, o IPI, o IOF e o ICMS, apresentando a sua regulamentação, características, hipótese de incidência e base de cálculo.

O capítulo seguinte abordará com ênfase o conceito de princípios, a sua origem num passado não tão distante e a sua importância atualmente em nosso sistema jurídico. Também será abordado, para melhor compreensão, a diferenciação de princípio e regra, além dos métodos de aplicação dos mesmos. Assim sendo, prossegue-se ao princípio da subsidiariedade e a sua concepção que remonta desde a antiguidade, até a formulação eclesiástica que serve de base a sua noção atual, além de seus vínculos a outros princípios de grande importância, e os fundamentos que o apresentam como instrumento para a construção de um Estado igualitário.

Por fim, o último capítulo inicia-se com uma abordagem sobre a pessoa com deficiência no Brasil, o conceito atual para caracterizar o indivíduo nesta situação, bem como a história da implantação de institutos de apoio em território nacional. Prossegue-se com os principais textos norteadores dos direitos garantidos aos deficientes, adentrando-se ao tema deste trabalho quanto à isenção de impostos sobre a aquisição de veículos, e aborda-se a legislação e regras quanto ao IPI, IOF e ICMS envolvidos. Desta forma, baseado nos conceitos apresentados até então, pretende-se obter resposta à hipótese levantada anteriormente.

O encerramento deste trabalho dá-se com as considerações finais, no qual pretende-se apresentar a resposta obtida ao questionamento, bem como elencar os principais pontos referentes a esta pesquisa.

## **CAPÍTULO 1**

### **OS IMPOSTOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O primeiro capítulo inicia-se com breves considerações acerca dos tributos no Brasil, aplicados pelo conceito de sistema, e regulados pela Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional, além de legislação própria distinta. Procurou-se apresentar a fundamentação teórica sobre o tema, conceitos de doutrinadores e a estrutura básica aplicada aos tributos.

A partir do conceito de tributos, apresenta-se a diversidade e sua aplicabilidade ao cotidiano do cidadão, além da competência tributária entre os entes federados. Em seguida, para fundamentar a aplicabilidade dos tributos diante do texto legislativo, apresentam-se os princípios constitucionais tributários, que norteiam a instituição e regulação dos tributos.

Continuando, o próximo tópico trata especificamente do imposto, tido como o mais abrangente dos tributos. Busca-se apresentar, de forma objetiva e didática, por meio de fundamentação teórica e legislativa, o conceito, características, aplicabilidade e competência distinta a essa categoria. Diversos impostos estão elencados no sistema tributário, de modo que alguns até podem ser despercebidos ao contribuinte menos atento.

Com foco no objetivo deste trabalho, detalha-se em seguida três dos impostos que, comumente, incidem sobre aquisições de bens de valor significativo, o imposto sobre produtos industrializados – IPI, o imposto sobre operações financeiras – IOF, e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS. Por meio a apresentação de sua fundamentação legal, características específicas, hipóteses de incidência, base de cálculo, regulamentações e legislação específica, busca-se conhecer mais profundamente a necessidade da aplicação destes tributos específicos.

#### **1.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O funcionamento do Estado e de sua estrutura depende de várias partes ou mecanismos que operam interligados. Um órgão trata da análise e elaboração de

projetos de melhorias ou inovações a serem desenvolvidas, já outro é o responsável por sua execução ou entrega à sociedade, e assim por diante, desta forma representando um tipo de sistema.

A aplicação do termo sistema possui vários significados conforme sua destinação. Para Carrazza, citado por Regina Helena Costa, é “a reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras”. Nessa linha, ressalta que “as que dão razão às outras chamam-se *princípios*, e o sistema é tanto mais perfeito quanto em menor número existam”.<sup>1</sup>

Para que os órgãos públicos possam realizar a sua manutenção e custear os serviços públicos, tem-se a necessidade de um sistema de arrecadação financeiro. Mediante o artigo 5º, alínea “b”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1946<sup>2</sup>, instituiu-se a competência da União para legislar sobre as normas gerais de Direito Financeiro, servindo de fundamento para o Sistema Tributário Nacional, instituído pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966).<sup>3</sup> Posteriormente, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 veio a constituir a principal fonte do Direito Tributário nacional, como disciplinado no Capítulo I do Título VI, artigos 145 a 162.<sup>4</sup>

Claudio Carneiro conceitua o Sistema Tributário Nacional:

[...] como um conjunto harmônico, interdependente, lógico e coerente de normas tributárias, destinadas a implementar uniformemente no âmbito do território brasileiro a tributação, respeitando o pacto federativo, de modo a dotar de receita todos os entes que compõem a nossa República Federativa.<sup>5</sup>

Em suma, têm-se o Sistema Tributário Nacional como um conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais, com função de regular a matéria da tributação no Brasil. Regina Helena Costa detalha como três planos normativos distintos normatizando o assunto: o texto constitucional, instrumento maior de regulação

---

<sup>1</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 61.

<sup>2</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>. Acesso em: 23 jul. 2022.

<sup>3</sup> 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. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 23 jul. 2022.

<sup>4</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2022.

<sup>5</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 06 ago. 2022. p. 353.

permissiva ou não para aplicação de tributos; a lei complementar (CTN), responsável pela veiculação de normas gerais; e a lei ordinária, que institui os tributos.<sup>6</sup>

No que concerne à Constituição Federal, como cita Regina Helena Costa, são tratados quatro tópicos fundamentais: a previsão das regras-matrizes de incidência; a classificação dos tributos; a repartição da competência tributária; e as limitações quanto ao poder de tributar.<sup>7</sup>

O texto constitucional não trata da totalidade dos tópicos elencados, apenas delimitando as suas normas gerais. Desta forma, fica a cargo das leis complementares dispor sobre a sua aplicabilidade. Tratando-se do Direito Tributário brasileiro, cabe ao CTN desempenhar esta função. A CRFB/1988 alinha, no seu artigo 146, os temas que são objeto de regulação pelo CTN:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
  - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
  - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
  - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
  - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.<sup>8</sup>

Como observa-se no inciso III, alínea “a” do artigo 146, a definição dos tributos ficou a cargo do CTN que, no seu artigo 3º, dispõe que “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”.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 61.

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 61-62.

<sup>8</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2022.

<sup>9</sup> 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. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 23 jul. 2022.

Eduardo Sabbag apresenta um conceito sobre tributo, esclarecendo em síntese que “o tributo é prestação pecuniária, exigido de maneira compulsória, instituído por lei e cobrado mediante lançamento”.<sup>10</sup>

Para melhor entendimento, o autor ainda detalha este conceito da seguinte forma: a) Prestação pecuniária: a obrigação de prestar dinheiro ao Estado; b) Compulsório: não contratual, não voluntária e/ou não facultativa; c) Instituído por meio de lei: deve estar previsto em lei, e seu surgimento dá-se a partir da realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista, independente da vontade das partes; d) Não é multa: a multa é a reação do direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado, assim sendo uma penalidade cobrada sobre o descumprimento de uma obrigação tributária, em caráter punitivo ou de sanção; e) Cobrado mediante lançamento: é o procedimento de exigibilidade do tributo, sendo este uma atividade administrativa.<sup>11</sup>

Os tributos possuem várias espécies, com características distintas entre si, mas com um regime jurídico em comum, o regime jurídico dos tributos. As espécies de tributos, em contexto geral, segundo Eduardo Sabbag, são: a) Imposto: é tributo cuja obrigação possui como fato gerador situação independente de toda atividade estatal específica, vinculada à vida do contribuinte, suas atividades ou patrimônio; b) Taxa: tributo vinculado à uma ação estatal, referente à atividade pública. Será exigido pelas entidades impositoras (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), sendo de dois tipos: a taxa de polícia e a taxa de serviço; c) Contribuição de melhoria: tributo referente a eventual valorização que um imóvel ou semelhante venha a receber por conta de obras realizadas pelo Poder Público, desta forma servindo de freio ao enriquecimento involuntário pelos proprietários destes imóveis, e assim retornando ao Estado em forma de indenização para que possam usufruir deste incremento; d) Empréstimo compulsório: arrecadação adicional em forma de tributo, com promessa de restituição ao contribuinte, em casos de calamidades públicas, guerra externa ou sua iminência, ou ainda de investimento público de caráter de urgência; e)

---

<sup>10</sup> SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 13 ago. 2022. p. 99.

<sup>11</sup> SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 13 ago. 2022. p. 99.

Contribuições: tributos cuja destinação é o financiamento de gastos específicos, em contexto de intervenção do Estado nos campos social e econômico.<sup>12</sup>

No que concerne à instituição dos tributos, optou-se por conferir a cada uma das entidades da Federação a faculdade de instituí-los, chamando-se esta faculdade de competência tributária. Esta capacidade permite que a aplicação de tributo por um ente seja independente de autorização de outra parte, já que a legislação delimita a sua criação e seus limites.

Para a aplicação ou manutenção dos tributos, os entes federados devem observar normas constitucionais e legais. A CRFB/1988, como instrumento maior do Direito Tributário nacional, institui normas que servem de fundamentos ao CTN e demais normas legislativas; a estas prerrogativas dá-se o nome de princípios. Em sua doutrina, Luís Roberto Barroso leciona que:

Os princípios – notadamente os princípios constitucionais – são a porta pela qual os valores passam do plano ético para o mundo jurídico. Em sua trajetória ascendente, os princípios deixaram de ser fonte secundária e subsidiária do Direito para serem alçados ao centro do sistema jurídico. De lá, irradiam-se por todo o ordenamento, influenciando a interpretação e aplicação das normas jurídicas em geral e permitindo a leitura moral do Direito.<sup>13</sup>

Nos artigos 150 a 152 da CRFB/1988 encontram-se os chamados princípios constitucionais tributários, os quais limitam o poder de tributar às entidades dotadas deste poder, em observância ao interesse do cidadão ou mesmo no interesse do relacionamento entre as entidades impositoras.<sup>14</sup>

Como pontua Claudio Borba, tem-se o primeiro grande princípio no referido artigo 150, em seu inciso I, chamado de *Princípio da Legalidade*, pois proíbe a qualquer área tributante que exija ou majore tributo por qualquer outro instrumento que não seja a lei. Neste ponto, a expressão “lei” refere-se à lei ordinária, no sentido estrito da palavra. Este princípio impede a criação de novos tributos, no entanto as

---

<sup>12</sup> SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 13 ago. 2022. p. 124-148.

<sup>13</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 205-206.

<sup>14</sup> 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. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 23 jul. 2022.

alíquotas aplicadas sobre alguns tipos de produtos podem sofrer alterações por força de lei.<sup>15</sup>

No inciso II do próprio artigo, têm-se o *Princípio da Isonomia ou Igualdade*, o qual garante o tratamento igualitário juridicamente entre os indivíduos, de modo que se aplique os tributos conforme faixas sociais e condições econômicas distintas.<sup>16</sup>

O *Princípio da Irretroatividade da Lei*, disposto no inciso III, alínea “a”, do artigo 150, estabelece que os tributos não incidam sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência de sua lei criadora, conseqüentemente oferecendo aos cidadãos tempo hábil para tomar conhecimento da lei e organizar-se para a nova tributação.<sup>17</sup>

Na alínea “b” do próprio inciso, o *Princípio da Anterioridade* proíbe que tributos sejam cobrados no mesmo exercício financeiro no qual seja publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Desta forma, o tributo apenas pode ser efetivamente cobrado a partir do próximo exercício financeiro, no caso o ano seguinte.<sup>18</sup>

Observando-se a alínea “c”, identifica-se o *Princípio da Noventena*, adicionando outra regra para a vigência ou majoração de um tributo, a qual apenas poderá ser aplicada após noventa dias da sua publicação, além de observar o próximo exercício fiscal. Portanto, se a lei for publicada próxima ao final do ano, não poderá ter sua vigência imediatamente com o início do próximo ano, mas sim respeitar o prazo de 90 dias, postergando o início da cobrança do tributo.<sup>19</sup>

O inciso IV do artigo 150 apresenta o *Princípio da Não Utilização de Confisco*, pois entende-se que o confisco é uma ação punitiva ao cidadão que tenha cometido ação infratora, ato que é totalmente diferente do tributo, o qual não deve infringir risco ao exercício do direito a uma existência digna, ao exercício de atividade profissional lícita, ou ainda regular as necessidades vitais básicas.<sup>20</sup>

Outro direito básico do cidadão é tratado pelo *Princípio da Não Limitação do Tráfego*, observado no inciso V do respectivo artigo. Aqui tem-se a proibição de

---

<sup>15</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 105-106.

<sup>16</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 106-107.

<sup>17</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 107-108.

<sup>18</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 109-112.

<sup>19</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 113-115.

<sup>20</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 115-118.

tributos referentes ao trânsito de bens e pessoas entre os entes federados, permitindo o livre trânsito entre eles. A única exceção, como previsto no próprio inciso, é a cobrança de pedágios pela utilização de vias públicas, como modo de obtenção de valores para a sua manutenção.<sup>21</sup>

O artigo 151, inciso I, trata do *Princípio da Uniformidade*, que proíbe à União a aplicação distinta de tributos entre os entes federados, de modo a ser utilizado como método protecionista de determinada região. Em contrapartida, é permitida a concessão de incentivos fiscais como método de promoção para o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do Brasil, como a redução de impostos na Zona Franca de Manaus.<sup>22</sup>

O *Princípio da Não Concessão de Privilégios a Títulos Federais*, disposto no inciso II do respectivo artigo, tem por objetivo a proibição à União de tributar os rendimentos que sejam obtidos por indivíduo que aplicou em títulos da dívida pública dos Estados, Distrito Federal ou Municípios acima dos níveis àquele em que tributar os rendimentos obtidos por outro que tenha aplicado em títulos da dívida pública da própria União.<sup>23</sup>

A manutenção de tributos pelos Estados e Municípios é garantida no inciso III do artigo 151, pelo *Princípio de Não Concessão de Isenção*, o qual proíbe a União de interferir em tais tributos, como na concessão de isenção em tributos por meio de leis federais.<sup>24</sup>

Por fim, o artigo 152 apresenta o *Princípio da Não Diferenciação*, que proíbe que Estados, Municípios e o Distrito Federal apliquem tributos ou alíquotas diferenciadas para bens ou serviços, por conta de sua procedência ou destino.<sup>25</sup>

Além destes, outros princípios estão distribuídos pelo texto constitucional. O *Princípio Federativo*, disposto no artigo 18, dita que os entes federados não podem interferir nas competências tributárias de outrem.<sup>26</sup>

---

<sup>21</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 120-121.

<sup>22</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 121-122.

<sup>23</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 122-123.

<sup>24</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 123-125.

<sup>25</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 125.

<sup>26</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 126.

Distribuído em outros artigos da CRFB/1988, o *Princípio da Não Cumulatividade* permite que os participantes de uma estrutura de comércio se utilizem de crédito na venda sobre tributo pago pela aquisição de bens ou matéria prima na qual tenha pago o tributo.<sup>27</sup>

Art. 153, § 3º O imposto previsto no inciso IV (IPI):

[...]

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 155, § 2º O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Art. 154. A União poderá instituir:

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

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

Art. 195, § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput* (cobradas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a receita ou o faturamento e cobradas do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar) serão não cumulativas.

Art. 195, § 13. Aplica-se o disposto no § 12, inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

Outro princípio disperso é o *Princípio da Seletividade*, no qual o imposto pode ter suas alíquotas diminuídas devido à essencialidade da mercadoria, produto, ou serviço prestado, ou majoradas quando de sua superfluidade. Como citado por Claudio Borba, o artigo 153, § 3º da CRFB/1988 indica que o IPI será seletivo em relação à essencialidade do produto, já o artigo 155, § 2º do respectivo texto aponta que o ICMS poderá ser seletivo frente à essencialidade.<sup>28</sup>

Desta forma, os princípios constitucionais tributários, nas palavras do Ministro Celso de Mello, citado por Vittorio Cassone, “constituem expressão fundamental dos

<sup>27</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 126-127.

<sup>28</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 128.

direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal”, servindo de limitadores ao poder de tributar pelo Estado.<sup>29</sup>

Neste trabalho, os princípios receberão abordagem específica no capítulo 3. No próximo tópico, serão abordadas brevemente as noções gerais dos impostos, e os que possuem incidência na aquisição de veículo automotor, sendo esses o IPI, o IOF e o ICMS.

## 1.2 NOÇÕES GERAIS SOBRE OS IMPOSTOS: IPI, IOF E ICMS

Dentre o rol de tributos elencados na CRFB/1988, o mais abrangente é a categoria dos impostos. Este compreende diversas áreas e aspectos do cotidiano, e já se encontra incorporado ao dia a dia de modo que, por muitas vezes, abstrai-se deles. A sua principal distinção em relação a outros tributos é que sua origem se dá na atuação do próprio contribuinte que, ao realizar uma ação que indique hipótese de incidência do imposto, servirá de autorização ao Poder Público a exigir este tributo.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 16, apresenta a definição de imposto nos seguintes termos: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.<sup>30</sup>

A principal característica dos impostos, segundo citado por Vittorio Cassone, é “A inexistência de contraprestação, por parte do Estado (União – Estados – Distrito Federal - Municípios), em favor da pessoa obrigada ao pagamento do imposto, é o aspecto que distingue o imposto das outras espécies tributárias”.<sup>31</sup>

Os impostos possuem características próprias que os distinguem dos demais tipos de tributos. Como observa Luciano Amaro, são instituídos mediante previsão legal de fatos típicos; não se relacionam a nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo; e não se afetam a determinado aparelhamento estatal ou

---

<sup>29</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 81.

<sup>30</sup> 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. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 23 jul. 2022.

<sup>31</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 54.

paraestatal, muito menos a entidades privadas que persigam fins reputados de interesse público.<sup>32</sup>

A sua previsão legal consta no artigo 145, inciso I, da CRFB/1988:

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

I – impostos;

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

Claudio Borba explana que, como indicado no dispositivo, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão calculados conforme a capacidade econômica do contribuinte, semelhante aplicação pode ser observada no imposto de renda. Mas a grande maioria dos impostos não seguem esta normativa, e são calculados com base na capacidade de contribuição do contribuinte, como observa-se no IPI ou ICMS que são calculados com base no valor do bem e são repassados igualmente aos cidadãos, independentemente de sua capacidade econômica.<sup>33</sup>

A sua aplicação ficou a cargo dos entes federados, como mencionado anteriormente, mas a previsão e competência está prevista na CRFB/1988, determinando quais impostos cada parte pode regular. No caso da União, o artigo 153 determina a competência para os seguintes impostos: impostos de importação e exportação – II e IE (incisos I e II, respectivamente); imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR (inciso III); imposto sobre produtos industrializados – IPI (inciso IV); imposto sobre operações financeiras ou sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários – IOF (inciso V); imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR (inciso VI); imposto sobre grandes fortunas – IGF (inciso VII, mas que nunca foi cobrado). Além destes, o artigo. 154 prevê a instituição de outros impostos não previstos anteriormente, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados, e ainda o imposto de guerra, no caso de iminência ou entrada em conflito.<sup>34</sup>

<sup>32</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 103.

<sup>33</sup> BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022. p. 50.

<sup>34</sup> COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 290-347.

Quanto ao âmbito dos Estados, o artigo 155 determina a competência para os seguintes tributos: imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos – ITCMD (inciso I); imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS (inciso II); imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA (inciso III).

Por fim, é de competência dos Municípios os seguintes tributos, conforme o artigo 156 da CRFB/1988: imposto predial e territorial urbano – IPTU (inciso I); imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos por ato entre vivos – ITBI (inciso II); imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN ou simplesmente ISS (inciso III).

O Distrito Federal possui particularidades referentes aos impostos. Ele é enquadrado na competência dos Estados pelo artigo 155, mas o artigo 147 também o concede competência quanto aos impostos municipais, portanto cumulativamente.

Dentre os impostos elencados anteriormente, alguns possuem maior relevância atualmente, como o **imposto que incide sobre os produtos industrializados – IPI**. Como o próprio nome diz, ele incide sobre produtos que tenham origem na indústria, excluindo da incidência os insumos que não sejam submetidos a processo de industrialização.<sup>35</sup> Para melhor tratar a especificação de “produto industrializado”, o próprio CTN apresenta sua definição no artigo 46, parágrafo único:

Art. 46. [...]

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.<sup>36</sup>

O texto que regulamenta o IPI atualmente é o Decreto nº 7.212/2010 (RIPI), o qual apresenta no seu artigo 4º as características necessárias para a incidência da tributação:

Art. 4º - Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

<sup>35</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 291.

<sup>36</sup> 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. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 23 jul. 2022.

- I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);
  - II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
  - III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);
  - IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou
  - V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).
- Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.<sup>37</sup>

Desta incidência, o artigo 5º permite que alguns produtos não sejam atingidos, como a confecção ou preparo de produto de artesanato, a manipulação de produtos em farmácia para venda direta ao consumidor mediante receita médica, e a moagem de café torrado realizada em estabelecimento comercial desde que como atividade acessória.<sup>38</sup>

O Código Tributário Nacional regula também o fato gerador, como indicado no artigo 46:

- Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
  - II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
  - III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
- Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.<sup>39</sup>

Já a base de cálculo a ser aplicada, está disposta no artigo 47, como segue:

<sup>37</sup> BRASIL. **Decreto Nº 7.212, de 15 de Junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>38</sup> BRASIL. **Decreto Nº 7.212, de 15 de Junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>39</sup> 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. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 23 jul. 2022.

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

- a) do imposto sobre a importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.<sup>40</sup>

Para regular e padronizar as incidências ou não, além de indicar as alíquotas aplicadas, o Decreto nº 11.158/2022 aprovou a Tabela de Incidência do IPI (TIPI), que apresenta as definições para as categorias de produtos e seus indicadores.<sup>41</sup> Como menciona Vittorio Cassone, a TIPI observa, na definição de suas alíquotas, a técnica de seletividade e essencialidade do produto, a qual aplica alíquotas menores a produtos tidos como essenciais, aumentando gradativamente quando a essencialidade diminui, e mais elevadas para produtos tidos como supérfluos. Como exemplo, tem-se o leite integral com alíquota de 0%, alimentos para cães e gatos em 6,5% e cigarros que contenham tabaco em 330%.<sup>42</sup>

Em relação às práticas cambiais e financeiras, estas tornando-se mais comuns atualmente e, principalmente, a prática de empréstimos e financiamentos, o **imposto sobre operações financeiras – IOF** tem recebido muita atenção. Regina Helena Costa avalia este imposto como um eficiente instrumento a serviço da União, para moldar a conduta de investidores do mercado financeiro, por meio de estímulos para aplicação de recursos pela concessão de isenção ou instituição de alíquotas baixas, ou mesmo elevação destas como meio de inibição em investimentos em demasia. Por possuir esta finalidade, observa-se o caráter extrafiscal deste imposto, como método regulador do mercado financeiro.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> 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. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 23 jul. 2022.

<sup>41</sup> BRASIL. **Decreto Nº 11.158, de 29 de Julho de 2022**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm)>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>42</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 296.

<sup>43</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 381.

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 63, regula quase que todas as incidências de aplicação do IOF, com exceção do ouro-financeiro, aplicado posteriormente pela CRFB/1988. A primeira hipótese trata da *operação de crédito*, que ocorre quando um indivíduo disponibiliza um valor a outro, como no empréstimo bancário. A segunda é a *operação de câmbio*, ocorre quando da simples troca de moeda nacional por estrangeira ou vice-versa, como na compra de dólares. A *operação de seguro* ocorre quando da realização de contrato com intuito de proteger determinado bem contra certo risco, a exemplo do seguro de vida. A última hipótese regulada pelo artigo 63, as *operações relativas a títulos e valores mobiliários* é aplicada aos negócios jurídicos de tais títulos, como as letras de câmbio e ações.<sup>44</sup>

Quanto às operações de *ouro-financeiro* mencionadas na Lei nº 7.766/1989, é aplicável apenas quando sua movimentação é qualificada como ativo financeiro ou instrumento cambial, incidindo apenas o IOF. Se esta movimentação tiver qualificação mercantil, gera a incidência de outra tributação, o ICMS.<sup>45</sup>

Sobre a aplicação e arrecadação do IOF, Regina Helena Costa avalia a minuciosidade que a CRFB/1988 teve, aplicando na operação de origem como devedora do tributo, com alíquota mínima de 1%, e a transferência do montante arrecadado da seguinte forma: 30% para o Estado, Distrito Federal ou Território, conforme a origem; 70% para o Município de origem. A sua base de cálculo, como dispõe o artigo 64 do CTN, é o próprio valor da operação, incluindo o principal e eventuais juros aplicados. Quanto às alíquotas, estas possuem grande variação por conta de materialidades e alterações aplicadas pelo Poder Executivo, possuindo oscilações entre 0,38% e 25%, conforme o tipo de operação que estiver sendo realizada.<sup>46</sup>

Outra tributação de grande relevância, o **imposto que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS** que, como lembra Regina Helena Costa, é o responsável pela maior parte da arrecadação

---

<sup>44</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 380-381.

<sup>45</sup> BRASIL. **Lei Nº 7.766, de 11 de Maio de 1989**. Dispõe sobre o ouro, ativo financeiro, e sobre seu tratamento tributário. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/17766.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17766.htm)>. Acesso em: 09 ago. 2022.

<sup>46</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 382.

tributária dos Estados.<sup>47</sup> Como citado por Vittorio Cassone, este é um imposto de competência estadual, no entanto possui características nacionais. Assim divergências entre sua aplicação são resolvidas em comum acordo entre os Estados e Distrito Federal, em alguns casos pela Lei Complementar nº 87/96 que regula o tributo, ou ainda por Resolução do Senado Federal para fixação de alíquotas.<sup>48</sup>

A sua aplicação incide sobre objetos que atendam a característica nuclear de mercadoria, como expresso no artigo 155, inciso II da CRFB/1988. Desta forma, se um bem foi produzido, mas não será comercializado, ou destina-se a outra unidade da mesma empresa, não representa fato gerador para o tributo. Quando venha a ser comercializado, totalmente ou fracionado, para outro comerciante ou consumidor final, o fato gerador apresenta-se para a incidência do tributo.<sup>49</sup>

Como exemplo de situações em que não há a aplicação do ICMS, Vittorio Cassone indica o comodato de bens, pois a transferência de propriedade do mesmo não é realizada para outro, mas apenas a posse temporária, conforme expresso na Súmula nº 573 do STF.<sup>50</sup> Outro caso em que não há incidência é a transferência de bens de uso ou consumo entre unidades da mesma empresa sem finalidade comercial, já que não apresenta transferência comercial ou mesmo de propriedade a outro titular, como o envio de materiais de propaganda ou escritório.<sup>51</sup>

O ICMS é um tributo multifásico, pois incidirá em todos os pontos da cadeia comercial, no qual o valor do imposto é embutido no preço da mercadoria ou serviço. Também se enquadra como imposto indireto, recaindo o seu ônus sobre o consumidor final.<sup>52</sup>

---

<sup>47</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 393.

<sup>48</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 342.

<sup>49</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2022.

<sup>50</sup> “Não constitui fato gerador de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n 573**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=233>>. Acesso em: 25 out. 2022.)

<sup>51</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 342.

<sup>52</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 394.

Para que ocorra a incidência do ICMS, o autor aponta a regra-matriz constitucional no inciso II do artigo 155.<sup>53</sup> Primeiro, as operações relativas à circulação de mercadorias, que implique em movimentação física (transporte), ficta (posse) ou econômica. Em segundo, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal de bens ou pessoas, desde que o ponto de saída e o de chegada não sejam no respectivo município. Por último, os serviços de comunicação e *internet*, que compreendem os serviços de comunicações em sentido estrito, telecomunicações, e radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção, desde que sejam onerosas ao consumidor, conforme cita a Lei Complementar nº 87/96 em seu artigo 2º, inciso III.<sup>54</sup> Todas as três hipóteses também ensejam a incidência do ICMS, mesmo que a operação em questão inicie-se no exterior, que será aplicado a partir do momento em que adentre o território nacional, como quando da liberação de mercadoria recebida no porto pelo setor aduaneiro.<sup>55</sup>

A Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso IV, estabelece a competência do Senado Federal para regular as alíquotas do ICMS frente às operações interestaduais ou de exportação, que foram estabelecidas na Resolução nº 22/89 da seguinte forma: 12% para operações interestaduais, salvo quando forem prestadas a partir das regiões Sul e Sudeste e destinadas às demais regiões, além do Estado do Espírito Santo, fixadas em 7%, e as operações de exportação em 13%.<sup>56</sup> Além desse, a Resolução nº 95/96 fixou a alíquota em 4% para a prestação de serviços de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.<sup>57</sup>

Os limites para a fixação das alíquotas pelos Estados e Distrito Federal estão dispostos no artigo 155, § 2º, inciso VI, da CRFB/1988, indicando que, para as alíquotas internas, não podem ser inferiores às previstas para as operações

---

<sup>53</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2022.

<sup>54</sup> BRASIL. **Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 13 ago. 2022.

<sup>55</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 348-351.

<sup>56</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2022.

<sup>57</sup> BRASIL. **Resolução Nº 95, de 1996**. Fixa alíquota para cobrança do ICMS. Planalto: Senado Federal. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/564024/publicacao/15758402>>. Acesso em: 13 ago. 2022.

interestaduais. Referente a tributação interestadual, o artigo 155, § 2º, inciso VII, indica a aplicação da alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte, e a alíquota interna quando não for contribuinte. Para a primeira hipótese do destinatário contribuinte, caberá ao Estado destinatário da mercadoria o imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.<sup>58</sup>

A base de cálculo aplicada adota a incorporação do imposto ao valor da mercadoria, o que alguns doutrinadores chamam de ICMS “por dentro”. Como exemplificado por Vittorio Cassone, se o comerciante irá vender um produto por \$ 200,00, com alíquota de 17%, deverá utilizar o coeficiente de 1,20481 (resultado de  $100 / 83$ ) para majorar o produto, chegando a \$ 240,96 como valor final. Portanto, ao recolher a tributação de 17% sobre o produto vendido, obterá o lucro de \$ 200,00 original e reterá ao Estado \$ 40,96 de ICMS sobre a movimentação realizada.<sup>59</sup>

Além destes impostos que foram detalhados, há vários outros que abrangem o cotidiano de todo cidadão, dependendo de suas atividades pessoais, profissionais e econômicas, como elencados no início deste subtópico. Analisando as suas premissas e fundamentação constitucional e legal, pode-se observar que os impostos têm a propriedade de revelar ou presumir a capacidade econômica do cidadão contribuinte, assim servindo de avaliativo de patrimônio.<sup>60</sup>

Diante das teorias e conceitos apresentados até o momento, o próximo capítulo abordará o Princípio da Subsidiariedade, a sua fundamentação jurídica e a sua contextualização no sistema jurídico nacional.

---

<sup>58</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2022.

<sup>59</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 360-361.

<sup>60</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed., rev., ampl. e atual. / até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 631.

## CAPÍTULO 2

### O PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE NO CONTEXTO DA TRIBUTAÇÃO

Neste capítulo retoma-se o tema dos princípios, com enfoque no Sistema Jurídico Nacional. Por meio de contextualização histórica e fundamentação doutrinária, busca-se uma melhor compreensão do tema, importante instrumento para a constituição de uma nação dentro dos conceitos democráticos. Apesar de tratar-se de elemento recente no direito internacional, a sua relevância atingiu elevado patamar dentro, inclusive, de diversos textos constitucionais.

Prossegue-se apresentando os conceitos que foram adotados no decorrer dos tempos como base da ideia de princípios, por personalidades de diversas áreas e épocas. Ao adentrar em tempos recentes no qual seu conceito já está fundado, busca-se apresentar a concepção atualmente empregada ao tema por diversos doutrinadores, bem como as divergências e colocações envolvidas. Neste item, destaca-se a identificação dos conceitos de princípio e regra, tópico que gera controvérsias de aplicabilidade. Conclui-se o estudo com a fundamentação de dois importantes doutrinadores, que avaliam os critérios de aplicação dos princípios em duas vertentes.

Na sequência, o próximo tópico discorre sobre o Princípio da Subsidiariedade, a distinta etimologia aplicada e seus conceitos que advém de importantes filósofos da história. Trata-se de um tema tão importante a esta época, que a própria Igreja Católica institui a subsidiariedade como forma de promover o desenvolvimento social com base em uma sociedade equilibrada.

Continuando, disserta-se sobre a adoção do princípio dentro do direito público, como método para definição de competências entre as entidades que compõe a Nação (Estado e entes federados, organismos intermediários, sociedade civil e o cidadão). Diversos outros princípios interligam-se à subsidiariedade, em caráter complementar às suas ações ou reforço para sua aplicação, como a dignidade da pessoa humana e o pluralismo social.

Apesar de diversas doutrinas tratando-o como princípio, há muitas controvérsias sobre sua função e aplicação. Conclui-se o tópico apresentando a dualidade de entendimentos sobre o assunto, a flexibilidade de que dispõe quando de sua possibilidade de utilização e a sua incidência dentro da Constituição Federal.

## 2.1 A CONCEPÇÃO DE PRINCÍPIO NO SISTEMA JURÍDICO NACIONAL

Como apresentado anteriormente, os princípios servem como normas disciplinadoras quanto à interpretação e aplicação de procedimentos jurídicos heterogêneos.

Para Luís Roberto Barroso, as normas jurídicas apresentam-se como o objeto do Direito, podendo ser na forma de prescrições, mandamentos e determinações que se propõem a aplicar a ordem e a justiça na vida social. Isso porque, suas principais características são a imperatividade (caráter obrigatório da norma e seu dever jurídico, imposto a seus destinatários, ao se submeterem a ela) e a garantia (a existência de mecanismos tanto institucionais como jurídicos com finalidade de assegurar o seu cumprimento ou mesmo impor consequências ao seu descumprimento).<sup>61</sup>

A força assegurada às normas constitucionais é um marco recente pois, até meados do século XX, o modelo europeu era o mais difundido, em que a Constituição era vista como um documento essencialmente político, com a centralização da lei e supremacia de Parlamentos. Após a Segunda Grande Guerra, o modelo americano de constituição passou a ser difundido, o qual tem sua fundação na força normativa da Constituição. Tem-se então, a partir de seu caráter jurídico, algumas consequências relevantes, como: a) aplicação direta e imediata quanto às situações que contempla, especialmente frente à proteção e promoção dos direitos fundamentais; b) funciona como parâmetro de validade às demais normas jurídicas, as quais não devem ser aplicadas quando forem incompatíveis frente à Constituição; c) servir de guia quanto a aplicação de valores e fins aos intérpretes e aplicadores do Direito, quando de determinar o sentido e alcance de todas as normas jurídicas infraconstitucionais.<sup>62</sup>

Etimologicamente, o termo “princípio” tem origem do latim *principium*, *principii*, cujo significado é começo, origem, base. Diversas áreas das ciências adotaram o termo, sendo que o primeiro teria sido aplicado na Filosofia por Aristóteles como fundamento em um raciocínio.

---

<sup>61</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 194.

<sup>62</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 200.

Para ele, o que se entende atualmente por princípio foi nomeado de *arkhê*, a qual poderia ser desdobrada em sete interpretações:

- a) ponto de partida do movimento de algo;
- b) ponto de partida de uma ciência;
- c) o primeiro elemento na construção de algo ou no desenvolvimento de um organismo vivo;
- d) aquilo que se origina de algo;
- e) os chefes ou príncipes nas cidades e os diferentes regimes políticos;
- f) artes ou técnicas que se sobrepõem às outras (como a arquitetura);
- g) ponto de partida do conhecimento de algo (premissa ou hipóteses para a conclusão de um raciocínio).<sup>63</sup>

A partir deste entendimento, Aristóteles remete a noção de princípio como a parte do todo, sendo que o princípio não necessitaria seguir outra coisa, mas que algo está a decorrer do “princípio”.

Em meados do século XVIII, a preponderância da noção de princípio como fundamento do conhecimento foi incutido por Montesquieu, por meio de sua obra “O espírito das leis”, publicado em 1747. Na obra, apresentando suas reflexões políticas, destacou que a natureza de um governo (o seu modo de ser) não se confunde com os “princípios” por ele seguidos (a vontade dos agentes que fazem o governo agir). Com esta percepção, o vocábulo *princípio* assume a conotação de busca por alguma finalidade.<sup>64</sup>

Por meio dos pensamentos de Leibniz e Wolff o termo princípio passa a ser entendido por norma superior, da qual decorrem leis particulares. Na sua obra, Kant ainda incute característica de norma deontica, como proposições gerais de “dever ser”, assim as normas que compõem os princípios passam a expressar determinada vontade, decorrendo leis específicas.<sup>65</sup>

Bobbio leciona que:

[...] A construção da teoria geral do direito tem como preliminares os estudos de lógica jurídica (1954), onde diferencia as distintas categorias deonticas (proibição, obrigação e permissão) e analisa as relações de oposição lógica

<sup>63</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 17 ago. 2022. p. 44.

<sup>64</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 17 ago. 2022. p. 44.

<sup>65</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 17 ago. 2022. p. 44.

entre as proposições normativas, base dos estudos de teoria geral do direito sobre, respectivamente, a imperatividade e permissividade das normas jurídicas e sobre as antinomias e lacunas do ordenamento jurídico.<sup>66</sup>

Por sua vez, nos dizeres do autor, os princípios constituem-se em normas fundamentais ou comuns de um ordenamento jurídico, o qual tem por finalidade regular situações ou casos típicos, se houver a existência de lacunas.<sup>67</sup>

Desta forma, tem-se o princípio como o alicerce sobre o qual constrói-se todo um sistema, assim concluindo-se que uma ofensa a um princípio também é uma agressão ao próprio sistema.<sup>68</sup>

Sob este prisma, define Celso Antônio Bandeira de Mello, citado por Costa, quanto ao conceito de princípio:

Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e sentido e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tónica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.<sup>69</sup>

Nesse linear, conceituam-se os princípios, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, como “enunciados genéricos que concretizam valores morais e conduzem à elaboração, interpretação e aplicação das regras jurídicas”.<sup>70</sup>

Neste momento acredita-se ser necessária uma análise distinta sobre os termos *princípio* e *regra*, item que pode gerar controvérsias. Pode-se ter um comparativo entre os componentes a partir do enunciado de Cleucio Santos Nunes:

Os “princípios” são normas jurídicas que prescindem de um enunciado explícito e descritivo de determinados fatos. As “regras”, por sua vez, descrevem situações hipotéticas ou se referem a conceitos, instituições ou competências, visando, neste último caso, não exatamente regular condutas,

<sup>66</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 2. ed. São Paulo: Editora Edipro, 2003. *E-book*. Disponível em: <<https://pergamum-biblioteca.pucpr.br/>>. Acesso em: 20 ago. 2022. p. 9.

<sup>67</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 2. ed. São Paulo: Editora Edipro, 2003. *E-book*. Disponível em: <<https://pergamum-biblioteca.pucpr.br/>>. Acesso em: 20 ago. 2022. p. 9.

<sup>68</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 80.

<sup>69</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 80.

<sup>70</sup> LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 275.

mas definir formas de linguagem para permitir a aplicação sistêmica do direito.<sup>71</sup>

Com base no que se expôs, os princípios possuem a finalidade de veiculação de ideais e valores, sua existência não é sem finalidade, possui uma razão, como toda norma jurídica. No caso dos princípios, o conteúdo de mais relevância é a finalidade pretendida. Por outro lado, pode haver regras jurídicas elaboradas de modo a atingir outras finalidades. Este fato caracteriza a violação dos princípios pelas regras, já que tais regras, sob pretexto de alcançar o seu objetivo, não cumprem as finalidades dos princípios que lhes dariam sustentação legítima.<sup>72</sup>

Apesar das regras centrarem-se na finalidade que lhes concede o suporte, o seu conteúdo imediato trata da descrição normativa, o qual deverá corresponder a um fato. Já o princípio possui na sua materialidade a referência imediata a uma finalidade.

Neste sentido, para exemplificar a comparação, caso a autoridade administrativa venha a efetuar o lançamento tributário sem a notificação ou informar ao cidadão da obrigação tributária que lhe foi atribuída, gerará conflito quanto a situação desejada pelo Princípio do Contraditório.<sup>73</sup>

Observam-se assim os princípios como fontes de ideais, e as regras como descritivo prévio de fatos, os quais devem ser observados e seguidos para a efetivação de suas normas.

Em sua doutrina, Barroso menciona a grande variedade de critérios utilizados para aplicar a distinção entre princípio e regra, dos quais destaca, de modo simplificado, a partir de critérios: o conteúdo, a estrutura normativa e o modo de aplicação.<sup>74</sup>

A respeito do *conteúdo*, o doutrinador aponta os princípios como as normas que expressam decisões políticas fundamentais, valores éticos ou de fins públicos. Já as regras, expressam apenas normas jurídicas de permissão ou proibição.

---

<sup>71</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 21 ago. 2022. p. 47.

<sup>72</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 21 ago. 2022. p. 47.

<sup>73</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 21 ago. 2022. p. 47-48.

<sup>74</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 207.

Desse modo, conforme destaca Luís Roberto Barroso:

No tocante ao *conteúdo*, o vocábulo “princípio” identifica as normas que expressam *decisões políticas fundamentais* – República, Estado democrático de direito, Federação –, *valores* a serem observados em razão de sua dimensão ética – dignidade humana, segurança jurídica, razoabilidade – ou fins públicos a serem realizados – desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza, busca do pleno emprego. Como consequência de tais conteúdos, os princípios podem referir-se tanto a direitos individuais como a interesses coletivos. De outras vezes, no entanto, o termo é utilizado, um tanto atecnicamente, para realçar a importância de determinadas prescrições que não são em rigor princípios, como ocorre nas referências a princípio do concurso público e da licitação (ambos decorrências específicas de princípios como os da moralidade, da impessoalidade, da isonomia) ou da irredutibilidade de vencimentos. As regras jurídicas, ao revés, são comandos objetivos, prescrições que expressam diretamente um preceito, uma proibição ou uma permissão. Elas não remetem a valores ou fins públicos porque são a concretização destes, de acordo com a vontade do constituinte ou do legislador, que não transferiram ao intérprete – como no caso dos princípios – a avaliação das condutas aptas a realizá-los.<sup>75</sup>

Quanto à estrutura normativa, os princípios seriam indicadores para atingir estados ideais, mas sem apontar explicitamente a conduta a ser seguida para alcançá-los. Este papel ficaria a cargo das regras, como normas descritivas de comportamentos.

E arremata o autor que:

Com relação à *estrutura normativa*, princípios normalmente apontam para estados ideais a serem buscados, sem que o relato da norma descreva de maneira objetiva a conduta a ser seguida. Há muitas formas de respeitar ou fomentar o respeito à dignidade humana, de exercer com razoabilidade o poder discricionário ou de promover o direito à saúde. Aliás, é nota de singularidade dos princípios a indeterminação de sentido a partir de certo ponto, assim como a existência de diferentes meios para sua realização. Tal abertura faz com que os princípios funcionem como uma *instância reflexiva*, permitindo que os diferentes argumentos e pontos de vista existentes na sociedade, acerca dos valores básicos subjacentes à Constituição, ingressem na ordem jurídica e sejam processados segundo a lógica do Direito. Já com as regras se passa de modo diferente: são elas normas descritivas de comportamentos, havendo menor grau de ingerência do intérprete na atribuição de sentidos aos seus termos e na identificação de suas hipóteses de aplicação. Em suma: princípios são normas predominantemente finalísticas, e regras são normas predominantemente descritivas.<sup>76</sup>

<sup>75</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 207.

<sup>76</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 207-208.

Quanto ao modo de aplicação, Barroso leciona como sendo este o principal meio de distinção entre a regra e o princípio. No caso da regra, ela é aplicada imediatamente com a realização do fato que esteja descrito em seu relato, caso contrário não é aplicada, sendo esta modalidade chamada por doutrinadores como *tudo ou nada*:

É, todavia, no *modo de aplicação* que reside a principal distinção entre regra e princípio. A regra se aplica na modalidade *tudo-ou-nada*: ocorrendo o fato descrito em seu relato ela deverá incidir, produzindo o efeito previsto. Exemplos: implementada a idade de 70 anos (ou 75, nos termos da EC n. 88/2018), o servidor público passa para a inatividade; adquirido o bem imóvel, o imposto de transmissão é devido. Se não for aplicada à sua hipótese de incidência, a norma estará sendo violada. Não há maior margem para elaboração teórica ou valoração por parte do intérprete, ao qual caberá aplicar a regra mediante *subsunção*: enquadra-se o fato na norma e deduz-se uma conclusão objetiva. Por isso se diz que as regras são *mandatos ou comandos definitivos*: uma regra somente deixará de ser aplicada se outra regra a excepcionar ou se for inválida. Como consequência, os direitos nela fundados também serão definitivos.<sup>77</sup>

Em contrapartida, os princípios são vetores a um objetivo ou estado a ser alcançado; no entanto, alguns deles podem ser contrários a outros em determinadas situações, em que se aplica uma *dimensão de pesos* entre os princípios para determinar a prevalência de um em relação a outro.

Nessa toada, colhe-se de Barroso a seguinte explanação:

Já os princípios indicam uma direção, um valor, um fim. Ocorre que, em uma ordem jurídica pluralista, a Constituição abriga princípios que apontam em direções diversas, gerando tensões e eventuais colisões entre eles. Alguns exemplos: a livre iniciativa por vezes se choca com a proteção do consumidor; o desenvolvimento nacional nem sempre se harmoniza com a preservação do meio ambiente; a liberdade de expressão frequentemente interfere com o direito de privacidade. Como todos esses princípios têm o mesmo valor jurídico, o mesmo *status* hierárquico, a prevalência de um sobre outro não pode ser determinada em abstrato; somente à luz dos elementos do caso concreto será possível atribuir maior importância a um do que a outro. Ao contrário das regras, portanto, princípios não são aplicados na modalidade *tudo ou nada*, mas de acordo com a *dimensão de peso* que assumem na situação específica. Caberá ao intérprete proceder à *ponderação* dos princípios e fatos relevantes, e não a uma *subsunção* do fato a uma regra determinada. Por isso se diz que princípios são *mandatos de otimização*: devem ser realizados na maior intensidade possível à vista dos demais elementos jurídicos e fáticos presentes na hipótese. Daí decorre que os direitos neles fundados são direitos *prima facie* – isto é, poderão ser exercidos em princípio e na medida do possível.<sup>78</sup>

<sup>77</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 208.

<sup>78</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 209.

Neste contexto, diferentes doutrinadores apresentam teorias quanto aos princípios, dentre os quais a decisiva contribuição parte de Ronald Dworkin. Partindo de um ataque geral ao Positivismo, sobretudo ao que se refere ao modo aberto de argumentação permitido pela aplicação do que veio a definir como *princípios*. Em sua tese, as regras jurídicas são aplicadas em sistema de *tudo ou nada* na qual, em hipótese de incidência, uma regra deve ser preenchida, ou esta é considerada válida e sua consequência normativa aceita, ou não é considerada válida. Quando identificada a colisão de regras, uma deve ser descartada.<sup>79</sup>

Ainda para Dworkin, a função dos princípios não seria a tomada de decisão, mas conter os fundamentos que, juntamente a outros provenientes de outros princípios, apresentariam uma dimensão de peso, principalmente em hipóteses de colisão, no qual o princípio com peso maior sobreporia os demais, sem que estes percam sua validade. Já para Robert Alexy, “os princípios consistem apenas em uma espécie de norma jurídica, da qual estabelecem-se deveres de otimização aplicáveis em diversos graus”, conforme as possibilidades normativas e fáticas. Utilizando-se da hipótese de colisão, de acordo com Alexy, quanto a ponderação entre os princípios colidentes, a simples indicação de prevalência de um princípio em relação a outro não seria correta, mas sim estabelecer a partir deste, no qual um deles, em determinadas circunstâncias concretas, receberia a prevalência.<sup>80</sup>

Nesta perspectiva, os princípios apresentam somente uma dimensão de peso, além de não determinarem as consequências normativas de forma direta, diferente das regras.

Nota-se que os princípios apresentam grande importância no processo de justificação jurídica, dentro das argumentações, no qual apresentam função de enorme relevância na teoria do Direito. Não são apenas parâmetros explicativos (referindo-se à capacidade destas em sintetizar os traços centrais do ordenamento, assim dotando-o de sentido e coerência), mas também pautas de justificação do discurso jurídico e da decisão judicial. Esta aplicação, principalmente nos assim chamados casos difíceis, “deve ser baseada em determinados métodos de

---

<sup>79</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2010, p. 36-37.

<sup>80</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 11. ed. – São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2010, p. 37-38.

interpretação, como o critério de universalização, considerações consequencialistas e interpretação sistemática”.<sup>81</sup>

Após esta breve explanação sobre os princípios e suas características básicas, será abordado na sequência o Princípio da Subsidiariedade, sua importância na sociedade e a relevância conjunta a outros princípios fundamentais.

## 2.2 O PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE

A fundamentação dos princípios jurídicos, em quase sua totalidade, está pautada na jurisprudência, como textos legislativos, conceitos, regras ou mesmo outros princípios, mas a subsidiariedade foge desta diretriz. Inclusive, como questiona Jean-Marie Pontier, citado por José Alfredo de Oliveira Baracho, se poderia o conceito ser considerado uma noção jurídica, já que ela própria não possui um sentido jurídico exato que possa ser aplicado por um ente.<sup>82</sup>

A origem do termo subsidiariedade advém do latim, a partir do termo *subsidium*, que é derivado de *subsidiarius*. O primeiro possui o significado de reforço, reserva, auxílio ou socorro, enquanto o segundo designa o que é da reserva, vem na retaguarda, o que é de reforço. Ambos possuíam acepção militar, já que se referiam aos reforços encaminhados às tropas militares na linha de frente. A concepção atual para a palavra subsidiariedade parte do termo subsidiário, o qual possui sentido de secundário, complementar ou supletivo.<sup>83</sup>

Ao longo da história, vários pensadores apresentaram contribuições que vieram a ser aplicadas à noção de subsidiariedade, destes os mais lembrados são Aristóteles, São Tomás de Aquino e Johan Althusius. Esta noção pode ser decomposta em quatro parâmetros, baseados nas doutrinas filosóficas:

1º) a organização social compõe-se de coletividades que se expandem progressivamente, em uma formação que tem na base o ser humano, desenvolve-se por sociedades intermédias e chega ao Estado;

<sup>81</sup> GRADOS, Guido Cesar Aguila; CAZZARO, Kleber; STAFFEN, Márcio Ricardo (orgs.). **Constitucionalismo em mutação**: Reflexões sobre as influências do neoconstitucionalismo e da globalização jurídica. Blumenau: Nova Letra, 2013, p. 67.

<sup>82</sup> BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **O princípio de subsidiariedade**: conceito e evolução. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 23.

<sup>83</sup> MOHN E SOUZA, Paulo Fernando. **A subsidiariedade como princípio de organização do Estado e sua aplicação no federalismo**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010, p. 33.

- 2º) deve haver uma primazia da pessoa e das coletividades menores em relação às coletividades maiores;
- 3º) deve-se respeitar a autonomia da menor unidade (pessoa ou coletividade), que merece dispor da liberdade de atuar até o limite de sua capacidade;
- 4º) a intervenção da unidade maior justifica-se em face das incapacidades da menor unidade em proveito do bem comum.<sup>84</sup>

No entanto, a sua concepção definitiva apenas tomou forma nos últimos dois séculos, principalmente no século XX pela Igreja Católica, que erigiu a subsidiariedade como um de seus princípios solenes na doutrina social.

Atribui-se à Igreja Católica o conceito atual para o princípio, a partir da Encíclica *Quadragesimo Anno* do Papa Pio XI (1931), com intenção de proteger tanto o indivíduo como a sociedade de abusos, por parte de ações tanto públicas como privadas.

Silvia Faber Torres observa a intenção da Igreja ao promover a subsidiariedade como um princípio de organização social, destinado a promover o desenvolvimento da pessoa humana em um meio de equilíbrio na relação entre os cidadãos, a família, os corpos intermediários e o Estado, atentos à diversidade e ao pluralismo de poder em meio a estrutura social.<sup>85</sup>

A referida encíclica, em seu nº 79, traz o seguinte enunciado:

Verdade é, e a história o demonstra abundantemente, que, devido à mudança de condições, só as grandes sociedades podem hoje levar a efeito o que antes podiam até mesmo as pequenas; permanece contudo imutável aquele solene princípio da filosofia social: assim como é injusto subtrair aos indivíduos o que eles podem efectuar com a própria iniciativa e indústria, para o confiar à colectividade, do mesmo modo passar para uma sociedade maior e mais elevada o que sociedades menores e inferiores podiam conseguir, é uma injustiça, um grave dano e perturbação da boa ordem social. O fim natural da sociedade e da sua acção é coadjuvar os seus membros, não destruí-los nem absorvê-los.<sup>86</sup>

Anos mais tarde, na Encíclica *Centesimus Annus*, do Papa João Paulo II, emprega formalmente a expressão “princípio da subsidiariedade” como forma de apoio pelo Estado aos menos favorecidos, em conjunto ao princípio da solidariedade.

<sup>84</sup> MOHN E SOUZA, Paulo Fernando. **A subsidiariedade como princípio de organização do Estado e sua aplicação no federalismo**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010, p. 34-35.

<sup>85</sup> TORRES, Silvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 7-8.

<sup>86</sup> La Santa Sede. **Carta Encíclica *Quadragesimo Anno* de sua Santidade Papa Pio XI: Sobre a restauração e aperfeiçoamento da ordem social em conformidade com a Lei Evangélica no XL aniversário da Encíclica de Leão XIII**. Disponível em: <<https://www.vatican.va/>>. Acesso em: 07 set. 2022.

Conforme estabelecido nas encíclicas de João Paulo II:

Para a realização destes objectivos, o Estado deve concorrer tanto directa como indirectamente. Indirectamente e segundo o *princípio de subsidiariedade*, criando as condições favoráveis ao livre exercício da actividade económica, que leve a uma oferta abundante de postos de trabalho e de fontes de riqueza. Directamente e segundo o *princípio de solidariedade*, pondo, em defesa do mais débil, algumas limitações à autonomia das partes, que decidem as condições de trabalho, e assegurando em todo o caso um mínimo de condições de vida ao desempregado.<sup>87</sup>

Na mesma encíclica, o Pontífice faz uma ponderação quanto às ações de intervenção do Estado em prol das classes menos favorecidas, realçando a necessidade de observar o princípio da subsidiariedade como enunciado pelo seu já referido antecessor.

Nesta senda, o Pontífice destaca:

Assistiu-se, nos últimos anos, a um vasto alargamento dessa esfera de intervenção, o que levou a constituir, de algum modo, um novo tipo de estado, o «Estado do bem-estar». Esta alteração deu-se em alguns Países, para responder de modo mais adequado a muitas necessidades e carências, dando remédio a formas de pobreza e privação indignas da pessoa humana. Não faltaram, porém, excessos e abusos que provocaram, especialmente nos anos mais recentes, fortes críticas ao Estado do bem-estar, qualificado como «Estado assistencial». As anomalias e defeitos, no Estado assistencial, derivam de uma inadequada compreensão das suas próprias tarefas. Também neste âmbito, se deve respeitar o *princípio de subsidiariedade*: uma sociedade de ordem superior não deve interferir na vida interna de uma sociedade de ordem inferior, privando-a das suas competências, mas deve antes apoiá-la em caso de necessidade e ajudá-la a coordenar a sua acção com a das outras componentes sociais, tendo em vista o bem comum.<sup>88</sup>

A partir da análise destas duas encíclicas, Silvia Faber Torres indica o paradoxo aplicável ao princípio da subsidiariedade: simultaneamente a imposição de limites quanto às ações do Estado, torna-se indispensável o auxílio e estímulo por este no momento que observado ser impossível pela comunidade menor de realizar as suas próprias necessidades, ou mesmo se o for de modo ineficaz ou insuficiente.<sup>89</sup>

O princípio da subsidiariedade foi acolhido posteriormente pelo Direito Público, como princípio norteador de competências entre as comunidades maiores e menores.

<sup>87</sup> La Santa Sede. **Carta Encíclica Centesimus Annus do Sumo Pontífice João Paulo**. Disponível em: <<https://www.vatican.va/>>. Acesso em: 07 set. 2022.

<sup>88</sup> La Santa Sede. **Carta Encíclica Centesimus Annus do Sumo Pontífice João Paulo**. Disponível em: <<https://www.vatican.va/>>. Acesso em: 07 set. 2022.

<sup>89</sup> TORRES, Silvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 9.

Apesar de aplicável a toda espécie de autoridade, terá o princípio maior relevância no domínio político, na relação entre o Estado e a sociedade civil.

A conceituação atual para o princípio de subsidiariedade, como explanado por Sílvia Faber Torres:

O princípio da subsidiariedade, em sua formulação contemporânea, vem fundamentar o papel subsidiário do Estado em relação à sociedade, e, de um ponto de vista jurídico, indicar parâmetros para uma distribuição de competências e de poderes entre autoridades de distintos níveis, públicas ou não, cabendo-lhe nortear, ainda, dentro de sua dupla perspectiva – negativa e positiva –, o âmbito de atuação estatal. Ele vem, em suma, na esteira do processo de redimensionamento do Estado, conferir primazia à sociedade civil, que recupera, a cada dia, maior capacidade de iniciativa, liberdade, responsabilidade e confiança recíproca entre seus membros.<sup>90</sup>

A fundamentação da subsidiariedade, como pode-se observar em todas as áreas que a adotem, independente das doutrinas sociais católicas ou de concepções teológicas ou ideológicas, parte antes da ideia do homem como valor supremo. Este conceito é herança da chamada filosofia da pessoa, a qual tem fundamento direto na natureza humana. Com base no reconhecimento da dignidade humana, o poder estatal é sobreposto, assim sendo vinculado e impedido de se sobressair ante o cidadão.<sup>91</sup>

Desta forma, o Estado tem o papel de ente subsidiário, com poderes sobre o que exceder a capacidade social do indivíduo. A partir deste fundamento de limites, observa-se que o indivíduo possui tanto o direito como a obrigação de ser o primeiro responsável pela sua própria manutenção e de seus entes familiares, assim não lhe subtraindo, tanto por grupos sociais ou pelo Estado, competências que lhe estejam ao alcance.

Além deste conceito, a subsidiariedade possui vínculo com outros princípios, alguns inclusive também oriundos da doutrina social católica. O *princípio do bem comum* está tão ligado a subsidiariedade que pode ser entendido como um só, isso devido as suas exigências idênticas. Tem-se o bem comum “como ajuda para que os homens ou as comunidades menores realizem suas finalidades vitais sob sua própria responsabilidade”, ao mesmo tempo que a subsidiariedade indica a competência a

---

<sup>90</sup> TORRES, Sílvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 37.

<sup>91</sup> TORRES, Sílvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 66.

estes entes de fazerem com suas próprias forças. Aplica-se então ao bem comum a característica de mediador, auxiliando aos homens ou grupos a realização de seus fins.<sup>92</sup>

O *princípio da dignidade da pessoa humana* também possui estreita ligação com a subsidiariedade. Da mesma forma oriundo da doutrina católica, primeiramente afirmado na Constituição alemã de 1949, que irradiou para diversos outros ordenamentos, dentre os quais o brasileiro, que o dispõe, inclusive, em seu artigo inicial, inciso III.<sup>93</sup>

Partindo do âmbito teológico, o qual indica o homem como fundamento, causa e fim de todas as instituições sociais, e seguindo ao âmbito jurídico, tendo-se a dignidade humana com significativo peso por sua alocação nas normas jurídicas, o que favorece ao homem quando de colisões frente seu relacionamento com o Estado. Tais conceitos regem o direito ao ser humano de desenvolver-se conforme sua própria natureza, além da responsabilidade moral quanto a realização de seus encargos vitais.<sup>94</sup>

A diversidade entre os indivíduos nas várias esferas de uma sociedade deve ter seus direitos e competências resguardados, como o devido reconhecimento de sua autonomia e autossuficiência, como indicado no *princípio do pluralismo social*. Reconhecendo a natureza social do homem, o qual tende a reunir-se em menores associações com diversas finalidades, como família, comunidades vizinhas e grupos profissionais. Esta diversidade de núcleos sociais tornam o homem, além de indivíduo, parte de uma cultura articulada de várias formas sociais. Cabe então à subsidiariedade o papel de ordenação da estrutura social, definindo a relação dos grupos com o poder e a ordem política do Estado. Além disso, verifica-se a necessidade do pluralismo como mantenedor da própria subsidiariedade, uma vez que não se sustenta apenas em favor de indivíduos isolados.<sup>95</sup>

---

<sup>92</sup> TORRES, Sílvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 79-80.

<sup>93</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] III - a dignidade da pessoa humana;” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 13 set. 2022.

<sup>94</sup> TORRES, Sílvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 80-83.

<sup>95</sup> TORRES, Sílvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 83-88.

Por fim, o *princípio da solidariedade* surge para aperfeiçoar e complementar a subsidiariedade, no qual o indivíduo e grupos intermediários cooperam mutuamente e com o Estado em prol, sobretudo, do interesse público. À primeira vista seriam contraditórios, já que subsidiariedade se baseia na liberdade individual em busca de recursos para satisfação de necessidades humanas, enquanto a solidariedade, vinculada ao conceito de igualdade entre os homens, utiliza o Estado social como detentor de bens e atividades econômicas, além de prestação de serviços. No entanto, no elemento comum da mútua cooperação e da mútua responsabilidade, os princípios se completam.<sup>96</sup>

Apesar de toda conceituação e referências aplicáveis à subsidiariedade, podem incidir controvérsias quanto a sua aplicação, como apontado por Paulo Fernando Mohn e Souza. A primeira diz respeito à *juridicidade* do princípio, na qual um grupo defende que não seria este um princípio jurídico aplicável, mas sim um princípio político. Ademais, defendem ser a subsidiariedade de difícil tradução no direito positivo, por conta de sua pluralidade de ramificações com outros princípios.<sup>97</sup>

Para o grupo oposto, é evidenciada sua juridicidade no direito natural e positivo, no qual sua pluralidade de concretizações não impede sua identificação como princípio jurídico. Como citado por Messner (apud Paulo Fernando Mohn e Souza):

[...] o princípio da subsidiariedade regula competências baseadas em esferas de responsabilidade. É, assim, um *princípio jurídico*. Com efeito, competências baseadas em responsabilidades próprias são direitos; a ordem jurídica é ordem de competências; o poder ordenador da sociedade é uma entre várias espécies de competência: exatamente aquela que se fundamenta num fim social; e a ordem da subsidiariedade é afinal a ordem das competências ou direitos que se baseiam nos fins sociais. Daí que o princípio da subsidiariedade seja um princípio jurídico-natural fundamental da ordem jurídica.<sup>98</sup>

Outro item de controvérsia diz respeito aos critérios determinantes de prevalência entre os entes, chamada de *ambiguidade*. Uma corrente entende que a sua flexibilização perante cada situação, defendendo a autonomia do indivíduo ou

---

<sup>96</sup> TORRES, Sílvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 88-92.

<sup>97</sup> MOHN E SOUZA, Paulo Fernando. **A subsidiariedade como princípio de organização do Estado e sua aplicação no federalismo**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010, p. 60-61.

<sup>98</sup> MOHN E SOUZA, Paulo Fernando. **A subsidiariedade como princípio de organização do Estado e sua aplicação no federalismo**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010, p. 61-62.

justificando a intervenção de uma autoridade, torna difícil a sua positivação como norma. Para a outra corrente, essa flexibilização é uma virtude, uma característica moderna que a distingue dos demais princípios.<sup>99</sup>

A flexibilidade da subsidiariedade acarreta diversas formas de relações, excedendo à forma básica identificada na etimologia do termo. Têm-se, conforme sugere Paulo Fernando Mohn e Souza, quatro tipos de relações, que são: a) secundário: o que é acessório ou em segundo lugar quando relacionado ao principal, comumente utilizado na linguagem corrente; b) complementar: quando vem em auxílio, assistência ou reforço de outro, que não foi suficiente para alcançar o objetivo por si só; c) supletivo: vem substituir o elemento em sua função quando o mesmo não é capaz de realizá-la ou por ser mais eficiente, sem necessariamente suprimi-lo; d) coordenado: as partes dividem funções e responsabilidades em prol de alcançar o objetivo de uma destas, em uma noção semelhante a parceria.<sup>100</sup>

A subsidiariedade encontra força na Constituição brasileira. Quando de sua elaboração, a CRFB/1988 teve muita influência dos fundamentos deste princípio, iniciando o caminho para um Estado menos centralizador, e mais coordenado com as ações e necessidades da sociedade. Em busca de criar uma relação harmônica entre a sociedade e os setores público e privado, diversos artigos indicam a subsidiariedade como método de alcançar os objetivos, a exemplo da saúde (arts. 197 e 198, inciso III), da assistência social (art. 204, inciso I), da educação (arts. 205 e 206, inciso IV), da cultura (art. 216, § 1º), do meio ambiente (art. 225), e da criança e do adolescente (art. 227, § 1º).<sup>101</sup>

De acordo com o discorrido pelo doutrinador, entende-se que é necessário para o alcance de uma sociedade livre, justa e solidária, medidas e políticas públicas eficazes, cabendo-se, respectivamente ao legislador e ao julgador, criá-las e interpretá-las, como observado no artigo 3º da CRFB/1988. Assim, tem-se a adoção do princípio da solidariedade.<sup>102</sup>

---

<sup>99</sup> MOHN E SOUZA, Paulo Fernando. **A subsidiariedade como princípio de organização do Estado e sua aplicação no federalismo**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010, p. 62-63.

<sup>100</sup> MOHN E SOUZA, Paulo Fernando. **A subsidiariedade como princípio de organização do Estado e sua aplicação no federalismo**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010, p. 63-65.

<sup>101</sup> TORRES, Sílvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 148-149.

<sup>102</sup> SEVEGNANI, Joacir; BODNAR, Zenildo. **O princípio da subsidiariedade como delimitador das políticas públicas no Brasil**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/>>. Acesso em: 15 set. 2022.

No próximo capítulo, irá abordar-se a pessoa com deficiência, como são definidas pelos órgãos e entidades, e as normas jurídicas que pretendem conceder proteção de direitos e benefícios para sua qualidade de vida e igualdade social. Tratar-se-á também do tema foco deste trabalho, a isenção de imposto na aquisição de veículo automotor por este indivíduo, com análise de seus pormenores e a possibilidade de utilização da subsidiariedade no processo.

## CAPÍTULO 3

### ISENÇÃO DE IMPOSTOS NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA DEFICIENTE SOB A ÓTICA DA SUBSIDIARIEDADE

Para melhor compreensão do assunto a ser abordado neste capítulo, inicia-se contextualizando os conceitos da pessoa com deficiência e como sua abordagem médica volta-se ao meio social e à promoção da justiça social. Por meio da análise dos termos que comumente aplicam-se para definir socialmente a pessoa com deficiência, pode-se obter um melhor entendimento da importância e relevância social deste assunto, tanto que, historicamente, são diversas as entidades constituídas para apoiar e atender esta parcela da sociedade.

Prossegue-se a apresentação de alguns dos mais relevantes documentos instituídos em prol dos portadores de deficiência, como a Constituição Federal de 1988, a Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência da ONU e o Estatuto da Pessoa com Deficiência. Sua relevância pode ser observada ao consultar dados estatísticos, que demonstram como a população que possui algum tipo e grau de deficiência incide sobre a população nacional.

Dando continuidade, adentra-se ao contexto da isenção de impostos, apresentando a sua definição doutrinária, fundamentação e normativas de aplicação. Prosseguindo com o foco no tema, contextualiza-se na eventual aquisição de veículo automotor, a responsabilidade pela concessão de isenção sobre os impostos e sua previsão legal, bem como suas regras para liberação. Para permitir um melhor entendimento, inclui-se ao final simulações de isenção para veículos de diferentes valores, a fim de exemplificar como o benefício pode permitir o alcance ao cidadão de seu objetivo.

Baseado no contexto teórico apresentado neste trabalho, pretende-se abordar ao final deste capítulo, a possibilidade de responder a hipótese elencada quanto ao uso do princípio da subsidiariedade como delimitador para a concessão de isenção fiscal para as aquisições de veículo automotor por portador de deficiência, conforme a capacidade econômica do pretense adquirente.

### 3.1 ISENÇÃO DE IMPOSTOS NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA COM DEFICIÊNCIA

O conceito aplicado sobre o termo deficiência, nas últimas décadas, teve mudanças significativas. Inicialmente abordado pela perspectiva médica, identificado como um atributo individual infringido por doença, trauma ou afins, e que demandava de intervenção profissional para amenizar o problema. No decorrer dos anos, passou a incidir a perspectiva das ciências sociais, sendo observado como componente da diversidade humana, o que faz incidir-se nas diversas esferas o tratamento de suas demandas para a promoção da justiça social.<sup>103</sup>

A deficiência pode ser distinguida, nas palavras de Maria Lucia Toledo Amarilian, citada por Eduardo T. Filho, como:

[...] perda ou anormalidade de estrutura ou função psicológica, fisiológica ou anatômica, temporária ou permanente. Incluem-se nessas a ocorrência de uma anomalia, defeito ou perda de um membro, órgão, tecido ou qualquer outra estrutura do corpo, inclusive das funções mentais. Representa a exteriorização de um estado patológico, refletindo um distúrbio orgânico, uma perturbação no órgão.

Ainda, apresenta a incapacidade, sendo a:

[...] restrição, resultante de uma deficiência, da habilidade para desempenhar uma atividade considerada normal para o ser humano. Surge como consequência direta ou é resposta do indivíduo a uma deficiência psicológica, física, sensorial ou outra. Representa a objetivação da deficiência e reflete os distúrbios da própria pessoa, nas atividades e comportamentos essenciais à vida diária.

Por fim, discorre sobre a definição de desvantagem frente a esses indivíduos:

[...] prejuízo para o indivíduo, resultante de uma deficiência ou uma incapacidade, que limita ou impede o desempenho de papéis de acordo com a idade, sexo, fatores sociais e culturais. Caracteriza-se por uma discordância entre a capacidade individual de realização e as expectativas do indivíduo ou do seu social. Representa a socialização da deficiência e relaciona-se às dificuldades nas habilidades de sobrevivência.<sup>104</sup>

---

<sup>103</sup> FILHO, Eduardo T. **Os Direitos Civis da Pessoa com Deficiência**. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2021. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 03 out. 2022. p. 39.

<sup>104</sup> FILHO, Eduardo T. **Os Direitos Civis da Pessoa com Deficiência**. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2021. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 03 out. 2022. p. 55.

Historicamente no Brasil, a preocupação com a parcela da sociedade composta por pessoas com deficiências vem de longa data. Em 1841, Dom Pedro II criou o Hospício Dom Pedro II, marco do apoio estatal à pessoa com deficiência. Alguns anos após, em 1854, foi criado o Instituto dos Meninos Cegos, em que o Estado passou a cuidar das crianças com deficiência visual que viviam nas ruas. Já em 1857, criou-se o Instituto Imperial dos Surdos-Mudos que, cem anos após, passa a ser o Instituto Nacional de Educação de Surdos. No ano de 1874, o Hospital Psiquiátrico da Bahia inicia os tratamentos para pacientes com deficiência intelectual, hoje o local denomina-se Hospital Juliano Moreira.<sup>105</sup>

Para atender outras necessidades que o Estado não apresentou apoio na época, a sociedade civil organizou-se para a prestação de serviços sociais e de apoio, criando entidades como as Sociedades Pestalozzi, as Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE), a Associação de Assistência à Criança Defeituosa (atual Associação de Assistência à Criança Deficiente (AACD) e a Associação Brasileira Beneficente de Reabilitação.<sup>106</sup>

A Constituição Federal de 1988 é um grande marco a toda população brasileira, instituindo diversas cláusulas que vieram a fortalecer os direitos dos portadores de deficiências, como o artigo 3º, inciso IV, que regula a igualdade de tratamento sem discriminação; o artigo 5º, *caput*, que assegura o tratamento igualitário perante a lei; o artigo 7º, inciso XXXI, que proíbe discriminação salarial ou em critérios de admissão para o portador de deficiência; o artigo 37, inciso VIII, que garante percentual de vagas nos cargos e empregos públicos para deficientes físicos. Além disso, no inciso XIV do artigo 24, indica a competência “à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre [...] proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência”.<sup>107</sup>

Em 13 de dezembro de 2006, aprovou-se em sessão solene na sede da Organização das Nações Unidas – ONU, o texto do tratado da *Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência*, firmado por 86 nações incluindo o Brasil, em

---

<sup>105</sup> FILHO, Eduardo T. **Os Direitos Civis da Pessoa com Deficiência**. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2021. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 03 out. 2022. p. 42.

<sup>106</sup> FILHO, Eduardo T. **Os Direitos Civis da Pessoa com Deficiência**. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2021. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 03 out. 2022. p. 40-41.

<sup>107</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2022.

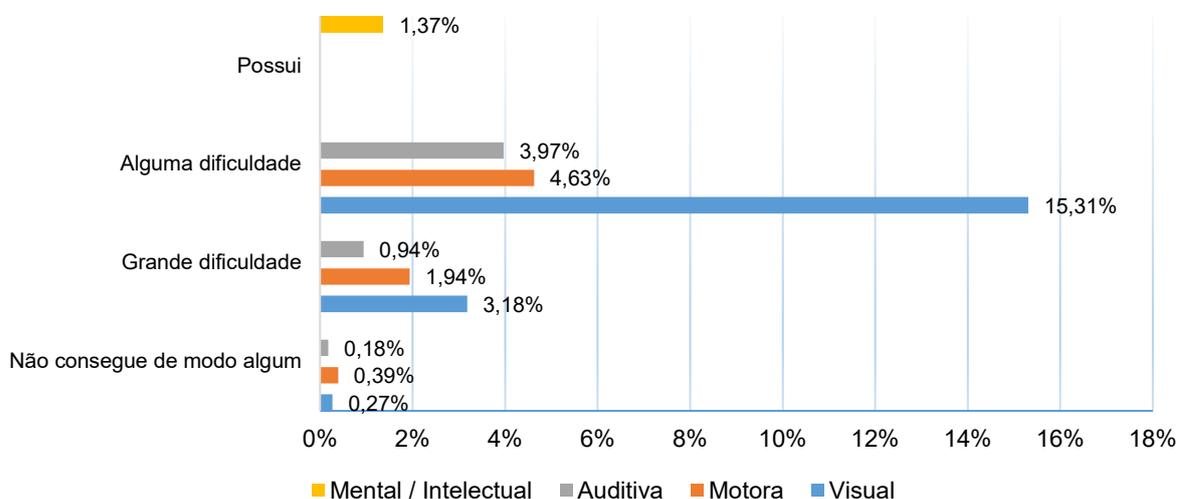
30 de março de 2007. Sua promulgação em território nacional foi realizada por meio do Decreto nº 6.949 de 2009, sendo aplicado o texto na íntegra como estabelecido em seu artigo 1º.

O *Estatuto da Pessoa com Deficiência* foi instituído pela Lei nº 13.146 de 2015, representando um grande avanço nos direitos dos portadores de deficiências ou necessidades especiais. Em seu artigo 2º, aplica a definição adotada para o portador de deficiência:

Art. 2º - Considera-se 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.<sup>108</sup>

A critério estatístico, segundo o censo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) realizado em 2010, identificou-se quase 46 milhões de pessoas com algum tipo de deficiência. Desta forma, 24% da população brasileira apresenta ao menos um tipo de deficiência, conforme o gráfico a seguir.<sup>109</sup>

**Gráfico 1 – Porcentagem da população, por tipo e grau de dificuldade e deficiência**



Fonte: Adaptada do IBGE Educa.

<sup>108</sup> 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). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm)>. Acesso em: 13 set. 2022.

<sup>109</sup> IBGE Educa. **Conheça o Brasil – População: Pessoas com deficiência**. Disponível em: <<https://educa.ibge.gov.br/jovens>>. Acesso em: 17 set. 2022.

Neste demonstrativo, não foram considerados os dados declarados de perturbações, doenças ou transtornos mentais (como autismo, neurose, esquizofrenia e psicose).

Como já mencionado, a Constituição Federal de 1988, é um marco para todo o cidadão, o qual trouxe diversos direitos fundamentais, como o da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III) e da liberdade de locomoção (art. 5º, inciso XV). No entanto, para uma pessoa com deficiência, a conquista destes direitos não é facilmente alcançada, por esta razão o Estatuto da Pessoa com Deficiência foi criado, para facilitar o acesso aos direitos e complementar pontos que a Constituição Federal e outras leis não mencionavam.<sup>110</sup>

No caso do referido direito da liberdade de locomoção, ganha ênfase o artigo 46 do Estatuto, o qual garante “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”.<sup>111</sup>

De modo a permitir a facilidade de aquisição de veículo para atender aos portadores de deficiência, o artigo 51, § 2º, dispõe que “o poder público é autorizado a instituir incentivos fiscais com vistas a possibilitar a acessibilidade dos veículos”, à vista disso, podem ser oferecidos benefícios fiscais, como a isenção de impostos.<sup>112</sup>

A incidência de tributos dá-se na ocorrência do fato gerador, como citado anteriormente. Em determinados casos, tais tributos podem ser excluídos do crédito tributário mediante práticas previstas em legislação, como a isenção. Para esta possibilidade, Kiyoshi Harada leciona:

Tanto a imunidade como a isenção são representadas por normas jurídicas específicas, porque são casos excepcionais de não tributação. Em não havendo limitação constitucional ou legal todas as pessoas, bem como, todos os bens, serviços e patrimônios estarão sujeitos a tributos, por força dos princípios da generalidade e da universalidade da tributação.<sup>113</sup>

---

<sup>110</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2022.

<sup>111</sup> 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). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm)>. Acesso em: 13 set. 2022.

<sup>112</sup> 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). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm)>. Acesso em: 13 set. 2022.

<sup>113</sup> HARADA, Kiyoshi. **Imunidade, não incidência e isenção**: Doutrina e prática. Indaiatuba: Editora Foco, 2020. *E-book*. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/>>. Acesso em: 04 out. 2022. p. 11.

Por conta das competências tributárias, de modo a regular a matéria, o artigo 150, § 6º da CRFB/1988, indica que somente por meio de lei específica (ou na mesma lei, se previsto no texto) pode ser instituída a isenção tributária, dentre outras formas de benefício fiscal. O instituto é também denominado *princípio da especialidade*:

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

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.<sup>114</sup>

O Código Tributário Nacional indica a previsão para a isenção de impostos, como indicado em seu artigo 175, inciso I: “Excluem o crédito tributário: I – a isenção;”.<sup>115</sup>

O entendimento aplicado é foco de divergências entre os doutrinadores. Alguns defendem a simples desconsideração da hipótese de incidência caso atenda o requisito, assim o tributo não chegaria a existir. Para Kiyoshi Harada, é “inegável, entretanto, que, na doutrina moderna, prevalece o entendimento de que a isenção é hipótese de não incidência legalmente qualificada, o que implica a exclusão do fato gerador”. Isto posto, a isenção atua como exceção quanto à norma jurídica de tributação, atuando para a não formalização do tributo pelo lançamento tributário.<sup>116</sup>

Já outros defendem que, como existe a previsão legal para a incidência e aplicação do tributo, da mesma forma existe a previsão para sua isenção, conseqüentemente apenas pode ser isento mediante a aplicação tributária. Nos dizeres de Luís Eduardo Schoueri, a isenção não deve ser confundida com a não incidência, mas sim com presunção de incidência, justificado por tratar-se de hipótese de exclusão do crédito tributário. Para o doutrinador, quando tratado de isenção, faz-

<sup>114</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2022.

<sup>115</sup> 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. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 23 jul. 2022.

<sup>116</sup> HARADA, Kiyoshi. **Imunidade, não incidência e isenção**: Doutrina e prática. Indaiatuba: Editora Foco, 2020. *E-book*. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/>>. Acesso em: 04 out. 2022. p. 11.

se necessária a incidência do tributo a ser dispensado; a não incidência apenas surge quando do legislador omitir-se da situação.<sup>117</sup>

A Lei nº 8.989 de 1995 foi instituída para a aplicação de isenção do IPI sobre os automóveis destinados a transporte de portadores de deficiência, concedendo o benefício aos profissionais autônomos, cooperativas de trabalho, e como aos próprios portadores de deficiência, bem como seus representantes legais. No entanto, esta isenção não é indistinta para toda sorte de veículos, há limitações para sua aplicação, como:

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 elétricos, quando adquiridos por:

[...]

§ 7º Na hipótese prevista no inciso IV do caput deste artigo, a aquisição com isenção somente se aplica a veículo novo cujo preço de venda ao consumidor, incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais).

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

Parágrafo único. Na hipótese prevista no inciso IV do **caput** do art. 1º desta Lei, o prazo de que trata o **caput** deste artigo fica ampliado para 3 (três) anos.

Art. 5º O imposto incidirá normalmente sobre quaisquer acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo adquirido.<sup>118</sup>

Caso o solicitante atenda aos critérios para receber o benefício da isenção (art. 1º, § 1º da Lei 8.989/1995), terá a redução do valor do imposto conforme índice verificado na Tabela do Imposto sobre Produto Industrializado – TIPI. Os requisitos para realizar a solicitação, como descrito no portal do Sistema de Concessão Eletrônica de Isenção de IPI/IOF – SISEN, são: a) possuir recursos financeiros ou patrimoniais compatíveis com o valor do veículo a ser comprado, a não ser que seja realizada por financiamento bancário; b) não possuir impedimentos legais para a obtenção deste benefício (incisos I, II e III do artigo 12 da Lei nº 8.429/1992; inciso II do artigo 6º da Lei nº 10.522/2002; e artigo 10 da Lei nº 9.605/1998); c) não possuir

<sup>117</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 04 out. 2022. p. 238.

<sup>118</sup> BRASIL. **Lei Nº 8.989, de 24 de Fevereiro de 1995**. Dispõe sobre a isenção do imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas com deficiência. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8989.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8989.htm)>. Acesso em: 13 set. 2022.

dívidas previdenciárias, no caso de ser contribuinte individual no Regime Geral de Previdência Social; d) apresentar os seguintes documentos: identificação oficial do beneficiário; identificação oficial do representante legal, se for o caso; comprovante da condição de representante legal; laudo médico que comprove a condição; certidão de nascimento atualizada do beneficiário, que conste o responsável legal, no caso de requerimento transmitido por tutor ou curador.<sup>119</sup>

Outro tributo de competência da União e com possibilidade de isenção, o IOF possui previsão mediante a Lei nº 8.383 de 1991, a qual, em seu artigo 72, indica a concessão de isenção para “aquisição de automóveis de passageiros fabricados no território nacional de até 127 HP (cento e vinte e sete horse-power) de potência bruta, [...], e os veículos híbridos e elétricos”. Algumas restrições a este benefício estão dispostas na mencionada lei, como a restrição de que o beneficiário apenas poderá utilizá-lo uma única vez, e a alienação do veículo apenas poderá ser realizada após 03 (três) anos contados da aquisição, sob pena de obrigação ao pagamento do imposto e encargos legais.<sup>120</sup>

Para a solicitação desta isenção, pode ser realizada pelos mesmos procedimentos para a isenção do IPI, por meio do SISEN, destacando-se a obrigação de apresentar o laudo de perícia médica que especifique a deficiência e a total incapacidade do solicitante de dirigir um veículo convencional, e a habilitação do requerente para dirigir veículo com adaptações especiais, também descritas no laudo.

A isenção sobre o ICMS foi instituída pelo Convênio ICMS nº 38/2012, o qual permite a concessão apenas ao adquirente portador de deficiência ou ao seu representante legal. Neste documento expressam-se as seguintes cláusulas a serem destacadas:

**Cláusula primeira** Ficam isentas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo quando adquirido por pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, síndrome de Down ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal.

[...]

§ 2º O benefício previsto nesta cláusula somente se aplica a veículo automotor novo cujo preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante,

<sup>119</sup> BRASIL. **Obter isenção de impostos para comprar carro (SISEN)**. Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/servicos/obter-isencao-de-impostos-para-comprar-carro>>. Acesso em: 26 set. 2022.

<sup>120</sup> BRASIL. **Lei Nº 8.383, de 30 de Dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm)>. Acesso em: 26 set. 2022.

incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 70.000,00 (setenta mil reais).

§ 3º O benefício previsto nesta cláusula somente se aplica se o adquirente não tiver débitos para com a Fazenda Pública Estadual ou Distrital.

§ 4º o veículo automotor deverá ser adquirido e registrado no Departamento de Trânsito do Estado - DETRAN em nome do deficiente.

[...]

§ 6º O benefício previsto nesta cláusula somente se aplica a operação de saída amparada por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nos termos da legislação federal vigente.

[...]

§ 9º Ao veículo automotor novo, cujo preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante for superior ao valor de que trata o § 2º desta cláusula, desde que este preço sugerido não ultrapasse a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), incluídos os tributos incidentes, poderá ser aplicada a isenção parcial do ICMS, limitada à parcela da operação no valor de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais).

§ 10 O veículo automotor ofertado às pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, síndrome de Down ou autistas deve ser passível de aquisição pelo público em geral, sem o benefício previsto nesta cláusula.<sup>121</sup>

Por tratar-se do ICMS um tributo de competência Estadual, ainda cabe aos Entes federados aplicar a sua regulamentação e demais normas regionais. Para o Estado de Santa Catarina, o Regulamento do ICMS (RICMS-SC), em seu anexo 2, regula as normas de benefícios fiscais. Dentre as cláusulas aplicadas, além das advindas do Convênio 38/2012, destacam-se:

**Art. 38.** Ficam isentas do ICMS, enquanto vigorar o Convênio ICMS 38/12, as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo quando adquirido por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal, observado o seguinte:

[...]

II – aplica-se a veículo automotor novo cujo preço de venda ao consumidor geral sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, bem como acessórios, pintura e equipamentos, ainda que constantes de outros documentos fiscais, não seja superior a R\$ 70.000,00 (setenta mil reais);

[...]

VI – o veículo adquirido será de uso exclusivo do deficiente ou de até 2 (dois) condutores autorizados quando o beneficiário não possuir Carteira Nacional de Habilitação (CNH), caso em que o veículo deverá ser utilizado apenas para transporte de seu titular;

VII – o adquirente não poderá ser proprietário de outro veículo alcançado pela isenção durante a vigência do benefício;

VIII – o benefício não poderá ser utilizado cumulativamente com nenhum outro benefício previsto na legislação do ICMS;

**Art. 39.** O estabelecimento que efetuar a operação isenta deverá fazer constar no documento fiscal de venda do veículo:

[...]

<sup>121</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS Nº 38, de 30 de Março de 2012**. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/CV038\\_12](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/CV038_12)>. Acesso em: 26 set. 2022.

b) nos primeiros 4 (quatro) anos, contados da data da aquisição, o veículo não poderá ser alienado sem autorização do Fisco (Convênio ICMS 50/18).<sup>122</sup>

Para realizar a solicitação de isenção do ICMS, o interessado deve realizá-la junto à Secretaria Estadual da Fazenda, e apresentar os seguintes documentos, como consta no artigo 38 do RICMS-SC:

§ 6º Para fruição do benefício, o interessado deverá solicitar o reconhecimento prévio da isenção na página oficial da SEF na internet, por intermédio de aplicativo disponível no SAT, instruindo o formulário eletrônico, sem prejuízo de outros documentos que possam ser solicitados posteriormente pela autoridade fazendária, com:

I – o laudo previsto no § 2º deste artigo;

II – Declaração do Imposto de Renda do último exercício financeiro com respectivo recibo de entrega, extratos bancários e comprovantes de renda dos últimos 3 (três) meses, a fim de comprovar a disponibilidade financeira 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 de seu representante legal, suficiente para suportar gastos com a aquisição e a manutenção do veículo a ser adquirido;

III – cópia do documento de identificação do beneficiário e condutores autorizados de que trata o § 5º deste artigo;

IV – comprovante de residência neste Estado do beneficiário e dos condutores autorizados;

V – documento que comprove a representação legal a que se refere o *caput* deste artigo, quando for o caso; e

VI – Documento de Identificação do Modelo Veículo, conforme modelo definido em portaria do Secretário de Estado da Fazenda.<sup>123</sup>

Para critério de simulação, com base nas possíveis isenções elencadas, um veículo com valor final de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais), que é o teto de isenção do ICMS, poderia ser calculado da seguinte forma (não considerando taxas e acréscimos bancários):

**Tabela 1 – Simulação de isenção sobre veículo de R\$ 70.000,00**

Valor sugerido ao consumidor	70.000,00
IPI sobre preço total – 5,27%	3.504,32
ICMS – 12%	7.500,00
<b>Valor total com redução</b>	<b>58.995,68</b>
IOF sobre financiamento – 0,38%	224,18
IOF sobre parcelamento em 36x – 0,0082% ao dia	5.297,22
<b>Total de isenção tributária</b>	<b>16.525,73</b>
<b>Percentual de redução sobre valor total</b>	<b>23,61%</b>

Fonte: Acervo da autora

<sup>122</sup> SANTA CATARINA. **Regulamento do ICMS (RICMS-SC)**. Disponível em: <<https://legislacao.sef.sc.gov.br/>>. Acesso em: 26 set. 2022.

<sup>123</sup> SANTA CATARINA. **Regulamento do ICMS (RICMS-SC)**. Disponível em: <<https://legislacao.sef.sc.gov.br/>>. Acesso em: 26 set. 2022.

Como pode-se observar, ao adquirir um veículo automotor pelo valor do teto de isenção do ICMS, haveria uma redução significativa, o valor do veículo sofreria uma redução de 15,72% apenas com a isenção de IPI e ICMS. Na eventualidade da aquisição por meio de financiamento bancário com parcelamento em 36 vezes, o IOF total a ser isento alcançaria R\$ 5.521,40. Ao somar as isenções concedidas, obtém-se o valor total de R\$ 16.525,73 em tributos, o que representaria 23,61% sobre o valor sugerido do modelo ao consumidor.

No entanto, pode o veículo alcançar valores superiores, considerando que poderão ser necessários adicionais ou mesmo alterações no veículo, para atender a necessidade do portador de deficiência. Estes itens costumam gerar acréscimos ao valor do veículo, que irão refletir diretamente nas alíquotas de tributos incidentes. A seguir, demonstra-se uma simulação para um veículo com valor de R\$ 100.000,00 sugerido ao consumidor.

**Tabela 2** – Simulação de isenção sobre veículo de R\$ 100.000,00

Valor sugerido ao consumidor	100.000,00
IPI sobre preço total – 5,27%	5.006,17
ICMS sobre o teto de R\$ 70.000,00 – 12%	7.500,00
ICMS sobre o excedente de R\$ 30.000,00 – 12%	3.214,29
<b>Valor total com redução</b>	<b>87.493,83</b>
IOF sobre financiamento – 0,38%	332,48
IOF sobre parcelamento em 36x – 0,0082% ao dia	7.856,07
<b>Total de isenção tributária</b>	<b>20.694,72</b>
<b>Percentual de redução sobre valor total</b>	<b>20,69%</b>

Fonte: Acervo da autora

Destaca-se aqui o tratamento aplicado ao ICMS, como indicado na cláusula primeira, § 9º do Convênio ICMS, empregando-se a isenção parcial ao valor de R\$ 70.000,00 e cobra-se o imposto sobre o valor excedente. Desta forma, o adquirente terá de isenção o valor de R\$ 12.506,17 sobre o valor total de R\$ 100.000,00, e deverá recolher R\$ 3.214,29 de ICMS residual. Para a eventualidade de financiar a aquisição na mesma modalidade em 36 parcelas, o IOF a ser isento alcançaria o valor de R\$ 8.188,55 totais. Assim sendo, o total de tributos isentos alcançaria o valor de R\$ 20.694,72, representando 20,69% frente ao valor sugerido do modelo.

Verifica-se assim como a isenção destes tributos pode atingir valores significativos ao pretense adquirente. Todavia, a necessidade de aplicar métodos de avaliação e eventuais restrições podem ser necessários para conter solicitações que

possam não atender ao conceito do benefício. Deste modo, o princípio da subsidiariedade pode ser utilizado como meio de delimitação para avaliação e concessão das isenções, o que será abordado no próximo tópico.

### **3.2 A SUBSIDIARIEDADE COMO DELIMITADOR DA ISENÇÃO PARA AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS POR PESSOAS DEFICIENTES**

Nesta perspectiva, observa-se a ideia de igualdade nas palavras de Ruy Barbosa, seguindo as clássicas lições de Aristóteles, “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem”.<sup>124</sup>

Este conceito é encontrado em diversos pontos do ordenamento jurídico brasileiro, como na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º no qual dita que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.<sup>125</sup>

Entretanto, o tratamento igualitário previsto pode não ser aplicado em determinados contextos, por mais organizado que seja o sistema envolvido. Como mencionado anteriormente, os impostos representam a maior variedade de tributos incidentes na vida do cidadão contribuinte.

O contraponto neste caso apresenta-se no já mencionado artigo 145, inciso I, § 1º da CRFB/1988, em que poucos impostos atendem ao caráter pessoal do referido contribuinte, de modo a serem calculados com base em sua capacidade econômica, caso identificado no Imposto de Renda.<sup>126</sup>

Ao realizar uma ação que acarrete um fato gerador, o tributo devido eventualmente é calculado diretamente em relação ao bem ou serviço envolvido, seu valor e finalidade, sem distinção quanto ao destinatário, sua condição social e

---

<sup>124</sup> BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/>>. Acesso em: 16 out. 2022. p. 36.

<sup>125</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2022.

<sup>126</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2022.

financeira. Indistintamente, as alíquotas incidentes sobre um mesmo bem adquirido por um cidadão de baixa, média ou alta capacidade econômica, serão as mesmas.

Como observado no tópico anterior, a incidência de apenas dois tributos, o IPI e o ICMS, podem representar aproximadamente 15% sobre um veículo automotor. A tributação incidente eleva consideravelmente o valor final do bem, inviabilizando ao pretense adquirente a realização da aquisição.

A alternativa para este cidadão, neste caso, muitas vezes, será o financiamento bancário, o qual acarretará mais impostos ao contribuinte, de modo que o valor final do bem, adicionado, além dos tributos já elencados aqui, as taxas de serviços e adicionais, pode quase dobrar.

O problema aqui identificado está na aplicação direta do entendimento de igualdade formal, o qual diz que todos são iguais, sem distinção. Faz-se necessária a aplicação do conceito de igualdade material, que apresenta a igualdade entre as pessoas também a partir de suas desigualdades, que permite maior equilíbrio ao avaliar múltiplos aspectos envolvidos simultaneamente, como o social e econômico.

Fernanda Tartuce leciona que:

“[...] a igualdade perante a lei era formal por não equalizar materialmente, devendo haver a igualdade perante a lei feita e a igualdade na lei para fazer-se, porque não só a incidência e a aplicação devem ser iguais. A concepção, portanto, estava fadada a não prevalecer porque a realidade social demonstrava a insuficiência da consagração meramente formal da igualdade, de forma que o contexto social de suas situações de extremas disparidades passaram a exigir novos olhares.<sup>127</sup>”

A doutrinadora ainda pondera em sua obra sobre a inépcia do Estado, donde deve apoiar-se de direitos fundamentais quando normas ou princípios, de modo a assegurar às classes minoritárias seu direito de tratamento diferenciado, assim lhes proporcionando a igualdade material.<sup>128</sup>

Outro item que não recebeu o devido tratamento está diretamente ligado à legislação que concede a isenção dos tributos elencados. Como observa-se nos referidos textos, não há menção sobre restrição quanto a capacidade econômica do indivíduo, apenas quanto a ter os recursos para aquisição e manutenção do veículo

---

<sup>127</sup> TARTUCE, Fernanda. **Igualdade e vulnerabilidade no processo civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 61.

<sup>128</sup> TARTUCE, Fernanda. **Igualdade e vulnerabilidade no processo civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 64.

(art. 1º, § 1º da Lei 8.989/1995)<sup>129</sup>, mas não referencia sobre restringir a concessão do benefício caso o interessado possua plena capacidade econômica.

Para melhor compreensão, pode-se ilustrar por meio do seguinte exemplo frente às simulações de tributação sobre veículo apresentadas anteriormente: tem-se dois pretensos adquirentes com situação financeira distinta, enquanto o primeiro possui a renda mensal de R\$ 5.000,00 e patrimônio de R\$ 200.000,00, o outro possui renda mensal de R\$ 40.000,00 e patrimônio de R\$ 50.000.000,00, e ambos são portadores de deficiência, conseqüentemente elegíveis para a concessão de isenção de tributos.

Avaliando tais condições hipotéticas, é perceptível o peso da tributação ao primeiro indivíduo, no qual a isenção estimada de R\$ 16.525,73 sobre o veículo com valor de R\$ 70.000,00 representa considerável benefício. Já para o segundo adquirente, a demonstração de plena capacidade econômica reitera como a concessão não atenderia a sua finalidade social de igualdade e redistribuição de renda, mas sim dando continuidade à sua concentração.

Denota-se que a aplicação do princípio da subsidiariedade como método de limitação quanto a concessão de isenção atenderia ao preceito de igualdade material, avaliando se a concessão do benefício solicitado atenderia realmente a sua função social. Valendo-se do seu conceito juntamente aos princípios vinculados, principalmente a dignidade humana e a solidariedade, faz jus a consideração da condição socioeconômica do indivíduo quando da solicitação da isenção.

Em sua doutrina, Ricardo Lobo Torres argumenta sobre a importância da moral entre os contribuintes quando da isenção tributária:

Sendo o dever fundamental de pagar imposto fundado no princípio da solidariedade, segue-se que existe a necessidade de se observar a moralidade entre os contribuintes. A sonegação fiscal e a síndrome da evasão transferem para os outros contribuintes o encargo financeiro da obrigação de pagar o tributo sonegado ou evadido. Da mesma forma os privilégios odiosos.<sup>130</sup>

---

<sup>129</sup> BRASIL. **Lei Nº 8.989, de 24 de Fevereiro de 1995**. Dispõe sobre a isenção do imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas com deficiência. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8989.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8989.htm)>. Acesso em: 13 set. 2022.

<sup>130</sup> LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 31.

Sob esta ótica, faz-se necessário reforçar a finalidade dos tributos. O Estado necessita de financiamento para realizar suas atividades, sua manutenção e para custear a realização dos mais diversos serviços ao cidadão e à sociedade. Isso porque, quando se concede a isenção do tributo, está o Estado deixando de arrecadar o valor, podendo-se entender que o indivíduo solicitante está sendo beneficiado em detrimento da coletividade, dos cofres públicos.

Não havendo previsão de restrição à concessão desta isenção, cabe ao Estado utilizar-se dos princípios para a avaliação da solicitação, assim fundando ao Estado a possibilidade de negação ao pedido. Silvia Faber Torres pondera a aplicação da subsidiariedade para a função, mas apenas quando não houver outro meio de sanar este caso:

Cumprir destacar, porém, que o sentido ético que geralmente se confere ao princípio da subsidiariedade tem, em última instância, a função de apartar a delimitação do papel do Estado de razões ideológicas e econômicas, razões estas que inegavelmente interferem nas atribuições de poderes e distribuições de competências, em especial quando se trata de impor limites à intervenção estatal na esfera de atuação dos indivíduos e da sociedade.<sup>131</sup>

Apesar de poder entender-se como direito a todo cidadão portador de deficiência o acesso à isenção, independente de situação social ou capacidade econômica, a partir da interpretação direta de princípios fundamentais, a própria Constituição pode oferecer limites externos a estes direitos, como pondera Luís Roberto Barroso, “as restrições a direitos fundamentais, quando não estejam expressas na Constituição, não de estar nela implícitas e estão sujeitas à reserva legal”.<sup>132</sup>

Ademais, para aplicar esta restrição, cabe ao legislador o uso de técnicas avaliativas que exigem sutileza no processo, em que o doutrinador aponta a *ponderação*, além da *razoabilidade* e a *proporcionalidade*.<sup>133</sup>

De modo a sanar a questão, a adequação das leis reguladoras para aplicação de tetos para a concessão ou critérios mais específicos para a limitação poderiam atender e adequar o benefício ao caráter de subsidiariedade. No caso, a aplicação de

---

<sup>131</sup> TORRES, Silvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 104-105.

<sup>132</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 508.

<sup>133</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 510-512.

decreto para a alteração ou complementação das referidas leis de isenção do IPI e do IOF, e a alteração do convênio do ICMS, nos quais a previsão de aplicação dos conceitos vinculados ao princípio da subsidiariedade atenderiam esta premissa.

Outros projetos do Governo Federal, por exemplo, já atendem este pressuposto, utilizando-se de critérios avaliadores de capacidade de renda tanto mínima como máxima, além de verificar a condição de pagamento do beneficiado, e para quantificar e nivelar as eventuais faixas de isenção, ou mesmo inviabilizar a concessão caso o solicitante possua situação financeira e/ou econômica acima dos critérios estabelecidos.

No entanto, até que eventualmente ocorra esta revisão da literatura, a utilização de outros métodos delineadores faz-se necessário.

Para que os órgãos possam realizar a aferição econômica do solicitante, podem-se utilizar documentos comprobatórios da situação, como a Declaração de Imposto de Renda (item já incluso nos documentos para solicitação de isenção), a Certidão de Negativa de Propriedade de Automóvel do Departamento de Trânsito – DETRAN e a Certidão Negativa de Propriedade de Imóveis ou a Certidão de Matrícula do Imóvel.

Finalizando, ao observar a fundamentação que aplica-se à subsidiariedade, desde um conceito eclesial até como um princípio com estreitos vínculos a direitos fundamentais, pode-se ponderar como este sendo um método de grande relevância na construção de uma sociedade igualitária não apenas no sentido restrito da palavra, mas igualitária ao proporcionar aos “desiguais”, que realmente precisam de assistência para atender tanto suas necessidades quanto aos seus anseios, a igualdade a que tanto almejam.

Por fim, a seguir serão explicitadas as Considerações Finais a respeito da aquisição de veículo automotor diante da isenção pelo benefício aos portadores de necessidades especiais na presença da subsidiariedade.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A organização do Estado como ente gestor e prestador de serviços para toda a sociedade é dependente de diversos sistemas, sem os quais a realização de suas atividades, ou mesmo concretizar seu fim, não seriam possíveis. Destes, o sistema tributário representa um alicerce fundamental, pois trata-se tanto de um mecanismo de arrecadação financeira com o qual os entes federados dependem para custear a máquina pública e realizar os projetos e trabalhos para a sociedade, bem como representa um método de controle patrimonial ao cidadão ou pessoa jurídica.

Como apresentado neste trabalho, o sistema tributário nacional é um mecanismo complexo, composto por inúmeras normas jurídicas, além da própria Constituição Federal, que regulam todas as espécies de tributos que podem incidir, direta ou indiretamente, sobre todo o eventual contribuinte. Pode até o cidadão entender tratar-se de mera arrecadação, para alimentar o ente fiscalizador em questão, mas a necessidade vai muito além, uma vez que sem ele não haveria como o Estado realizar tantas atividades sociais como construção e manutenção de escolas públicas, atendimentos médicos e diversos outros projetos sociais, além das obras tão necessárias.

Para que haja uma certa regulamentação aos eventuais termos que serão aplicados aos tributos, o legislador criou os princípios tributários, regulamentações que servem de orientações para a moderação, controle e limitação quanto a criação ou alteração de suas normas. Sem este componente regulatório, o sistema tributário poderia ser severamente comprometido.

Referente às classes de tributos, o mais abrangente é o imposto, que incide sobre quase toda espécie de movimentação e tem sua geração quando de determinada ação ou movimentação de bens, serviços ou mesmo transferência patrimonial. Sua previsão consta na Constituição Federal, a qual define as devidas competências entre os Entes que compõem a Federação, e estes então regulam, por meio de leis específicas, os devidos mecanismos operacionais de cada imposto. Destes, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Operações Financeiras e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, foram abordados mais profundamente, justamente pela sua incidência quanto ao tema aplicado.

Para permitir melhor entendimento quando da abordagem da subsidiariedade, adentrou-se inicialmente ao conceito dos princípios jurídicos, item relativamente novo na maioria dos sistemas internacionais, mas que alcançou grande relevância em um mundo pós-Segunda Grande Guerra. São diversos os doutrinadores que contribuíram à sua concepção e formulação, que permite hoje o devido equilíbrio entre as normas jurídicas em prol de igualdade e justiça a todos.

Os princípios já se encontram fundamentados a partir da Constituição, designando conceitos e valores para todos os ramos jurídicos. Sua especialidade permite melhor orientação sobre procedimentos a serem adotados, por conta dos valores que carregam, como a dignidade humana e a razoabilidade. Também podem servir para a mensuração em situações como a determinação de penalidades judiciais a serem aplicadas, por meio do sistema de pesos de Robert Alexy.

Ao tratar do princípio da subsidiariedade, observa-se como seu conceito de origem eclesiástica foi mantido ao ser acolhido pela doutrina jurídica. A origem etimológica do termo remonta o apoio de recursos, este conceito pode ainda ser observado na sua aplicação atual, ao se reconhecer um Estado subsidiário como aquele que concede suporte a uma comunidade na realização de projetos de melhoria, por exemplo. A ramificação deste princípio é profunda, recebendo suporte de outros princípios fundamentais para uma sociedade que trabalha para o bem de todos os seus membros indistintamente.

São várias classes da sociedade que demandam atenção em diversos níveis, e as pessoas com deficiência passaram a ter grande representatividade com a mudança de paradigmas recentes, graças à intervenção de entidades como a própria ONU. Trata-se não de uma conquista, mas do reconhecimento de seus direitos, que por muitas vezes eram ignorados. A partir de então, com a promulgação da Lei nº 13.146/2015, passam a vigorar direitos e obrigações em prol de melhores condições de vida, igualdade social e a garantia de direitos aos deficientes, em igualdade com todo cidadão.

Dentre os muitos direitos, a possibilidade de benefícios fiscais na aquisição de veículos permite a conquista não só de um bem, mas de uma melhoria de vida tão desejada. Para muitos, a locomoção é difícil, principalmente em grandes centros que podem não contar ainda com a devida adequação para atendê-los. Possuir um veículo adaptado às suas necessidades facilita ao seu dia a dia, permitindo seu deslocamento para suas atividades diárias com mais dignidade.

Como apresentado neste trabalho, os três impostos detalhados não tratam, em sua regulamentação, de critérios máximos para a concessão da isenção tributária, o que pode acarretar benesses indevidas, para indivíduos que não necessitam por já terem uma capacidade econômica elevada. Por conseguinte, como trata na isenção tributária o fato de o Ente concedente estar dispensando o pagamento, este recurso desfalcará os cofres públicos que custeiam tantos outros projetos sociais, obras públicas e a própria máquina estatal, o que afeta toda a sociedade.

Sendo assim, com aporte nos conceitos aqui apresentados, pode-se avaliar como possível de responder à hipótese elencada inicialmente. A subsidiariedade pode conceder ao Estado os devidos meios de aplicar a isenção tributária frente a situação apresentada, evitando assim a perda de recursos necessários.

A concessão de benefícios fiscais precisa ser regulada devidamente, por meio da edição de lei específica, tanto os requisitos mínimos como os tetos para a sua concessão, assim garantindo a quem realmente necessita o seu acesso, e não causando danos fiscais à sociedade. Desta forma, com fundamento no princípio da subsidiariedade, estaria o Estado apto a regulamentar devidamente a isenção para a aquisição de veículo automotor por pessoa com deficiência, de modo que somente fariam *jus* ao benefício as pessoas com menor capacidade econômica, o que estaria inclusive em conformidade com o princípio da igualdade e da dignidade da pessoa humana.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2010.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **O princípio de subsidiariedade**: conceito e evolução. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2019. *E-book*. Disponível em: <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/564558/Oracao\\_aos\\_mocos\\_Rui\\_Barbosa.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/564558/Oracao_aos_mocos_Rui_Barbosa.pdf)>. Acesso em: 16 out. 2022.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 2. ed. São Paulo: Editora Edipro, 2003. *E-book*. Disponível em: <<https://pergamum-biblioteca.pucpr.br/>>. Acesso em: 20 ago. 2022.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS Nº 38, de 30 de Março de 2012**. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/CV038\\_12](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2012/CV038_12)>. Acesso em: 26 set. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 ago. 2022.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>. Acesso em: 23 jul. 2022.

BRASIL. **Decreto Nº 11.158, de 29 de Julho de 2022**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm)>. Acesso em: 09 ago. 2022.

BRASIL. **Decreto Nº 6.949, de 25 de Agosto de 2009**. Promulga a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo, assinados em Nova York, em 30 de março de 2007. Disponível em:

<<https://legis.senado.leg.br/norma/564024/publicacao/15758402>>. Acesso em: 13 set. 2022.

BRASIL. **Decreto Nº 7.212, de 15 de Junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>. Acesso em: 09 ago. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 13 ago. 2022.

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). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm)>. Acesso em: 13 set. 2022.

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. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 23 jul. 2022.

BRASIL. **Lei Nº 7.766, de 11 de Maio de 1989**. Dispõe sobre o ouro, ativo financeiro, e sobre seu tratamento tributário. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l7766.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7766.htm)>. Acesso em: 09 ago. 2022.

BRASIL. **Lei Nº 8.383, de 30 de Dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm)>. Acesso em: 26 set. 2022.

BRASIL. **Lei Nº 8.989, de 24 de Fevereiro de 1995**. Dispõe sobre a isenção do imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas com deficiência. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8989.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8989.htm)>. Acesso em: 13 set. 2022.

BRASIL. **Resolução Nº 22, de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Planalto: Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm)>. Acesso em: 13 ago. 2022.

BRASIL. **Resolução Nº 95, de 1996**. Fixa alíquota para cobrança do ICMS. Planalto: Senado Federal. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/564024/publicacao/15758402>>. Acesso em: 13 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n 573**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=233>>. Acesso em: 25 out. 2022.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 06 ago. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed., rev., ampl. e atual. / até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FILHO, Eduardo T. **Os Direitos Civis da Pessoa com Deficiência**. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2021. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 03 out. 2022.

GRADOS, Guido Cesar Aguila; CAZZARO, Kleber; STAFFEN, Márcio Ricardo (orgs.). **Constitucionalismo em mutação – Reflexões sobre as influências do neoconstitucionalismo e da globalização jurídica**. – Blumenau: Nova Letra, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Imunidade, não incidência e isenção: Doutrina e prática**. Indaiatuba: Editora Foco, 2020. *E-book*. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/>>. Acesso em: 04 out. 2022.

La Santa Sede. **Carta Encíclica Centesimus Annus do Sumo Pontífice João Paulo**. Disponível em: <<https://www.vatican.va/>>. Acesso em: 07 set. 2022.

La Santa Sede. **Carta Encíclica Quadragesimo Anno de sua Santidade Papa Pio XI: Sobre a restauração e aperfeiçoamento da ordem social em conformidade com a Lei Evangélica no XL aniversário da Encíclica de Leão XIII**. Disponível em: <<https://www.vatican.va/>>. Acesso em: 07 set. 2022.

LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

MOHN E SOUZA, Paulo Fernando. **A subsidiariedade como princípio de organização do Estado e sua aplicação no federalismo**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 17 ago. 2022.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 13 ago. 2022.

SANTA CATARINA. **Regulamento do ICMS (RICMS-SC)**. Disponível em: <<https://legislacao.sef.sc.gov.br/>>. Acesso em: 26 set. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/>>. Acesso em: 04 out. 2022.

SEVEGNANI, Joacir; BODNAR, Zenildo. **O princípio da subsidiariedade como delimitador das políticas públicas no Brasil**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/>>. Acesso em: 15 set. 2022.

TARTUCE, Fernanda. **Igualdade e vulnerabilidade no processo civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

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