

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA PARA PESSOA COM DEFICIÊNCIA FÍSICA NÃO CONDUTORA DE VEÍCULO AUTOMOTOR

TAX EXEMPTION FOR PEOPLE WITH PHYSICAL DISABILITIES NOT SELF- PROPELLED VEHICLE DRIVER

Cláudio José Amaral Bahia¹

Lívia Pelli Palumbo²

RESUMO

A dignidade da pessoa humana como bússola orientadora de todo o ordenamento jurídico serve para a solução dos conflitos em geral, inclusive em matéria tributária. A Corte Constitucional se preocupa com a existência digna como limitação ao poder de tributação, na busca do mínimo existencial e a valorização do ser humano em si mesmo. O sistema constitucional brasileiro apresenta normas jurídicas sobre a competência tributária, que decide acerca de sua cobrança, bem como de sua isenção. A isenção de tributo se dá para alcance da igualdade material entre os cidadãos, respeitada a capacidade contributiva do contribuinte, de modo que, a pessoa com deficiência física, em razão de suas necessidades, possui diferenciação em seu orçamento o que lhe permite, pelo ordenamento jurídico, a isenção de IPVA e ICMS na aquisição de veículo automotor. O que se discute no presente trabalho é a possibilidade de isenção de referidos impostos na aquisição de tal bem por pessoa com deficiência física que, em razão da gravidade de sua deficiência, não conduza seu próprio veículo, dependendo de outro condutor, o que não pode ser utilizado como fundamento para que esta pessoa não seja beneficiária de referida isenção tributária.

Palavras-chave: Dignidade Humana. Isenção Tributária. Pessoa com deficiência não condutora de veículo automotor.

¹ Graduado em Direito - Instituição Toledo de Ensino (1996) e Mestre em Direito Constitucional - Instituição Toledo de Ensino (2002). Atualmente é professor - Instituição Toledo de Ensino na graduação e na pós-graduação *stricto sensu*. Doutor em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Constitucional.

² Mestranda em Sistema Constitucional de Garantia de Direitos - Instituição Toledo de Ensino, Turma de 2011 (conclusão em 2013). Especialista em Direito Penal e Processual Penal pela Universidade Gama Filho em 2009. Graduada em Direito pela Instituição Toledo de Ensino em 2008. Diploma de Estudos em “American Law and Legal English” pela Universidade de Delaware, Estados Unidos. Diploma em Justiça Constitucional pela Universidade de Pisà, Itália. Advogada nas áreas Penal, Cível e tutela dos direitos das pessoas com deficiência. Professora no Instituto Municipal de Ensino Superior de Bebedouro no curso de Direito nas matérias de Prática Forense Penal e Direito Internacional.

ABSTRACT

The dignity of the human person as a guiding compass of the entire legal system serves for the solution of conflicts in general, including in tax matters. The Constitutional Court is concerned with the existence worthy as limiting the power of taxation, in search of existential minimum and valuing human life in itself. The Brazilian constitutional system presents legal rules on the taxing authority, which decides about its charging, as well as their exemption. The tax exemption is given for achievement of substantive equality between citizens, respecting the taxpayer's ability to pay, so that the person with disability, due to your needs, your budget has differentiation which allows, by national legal exemption from IPVA tax and ICMS tax on the purchase of automotive vehicle. What is discussed in this paper is the possibility of exemption from such taxes on the purchase of such property by physically disabled person who, by reason of the severity of their disability, do not drive your own vehicle, depending on another driver which can not be used as a basis for this person is not a beneficiary to tax exemption.

Key-words: Human Dignity. Tax Exemption. Disabled person not conductive automotive vehicle.

INTRODUÇÃO

A atual Carta Magna, consagra a dignidade da pessoa humana como bússola orientadora de todo o ordenamento jurídico, de modo que os conflitos devem ser solucionados com tal fundamento, inclusive os em matéria tributária, para se buscar a proteção do bem maior do Estado que é a proteção do indivíduo.

Desta forma, a Corte Constitucional se preocupa com a existência digna como limitação ao poder de tributação, na busca do mínimo existencial e a valorização do ser humano em si mesmo, constituindo-se esta limitação e servindo como norte às regras tributárias.

O sistema constitucional brasileiro apresenta normas jurídicas sobre a competência tributária, como característica do pacto federativo.

A competência para tributar possui a correlata competência para isentar o tributo, que se dá dentro da legalidade, uma vez que a cobrança de um tributo depende de lei, bem como sua dispensa assim também.

O princípio da igualdade possui como pressuposto a paridade entre os cidadãos, o que significa dizer que, para se chegar à efetiva igualdade, deve-se respeitar o direito à diferença entre eles, sendo possível a discriminação positiva.

A justiça tributária está relacionada à capacidade contributiva, ou seja, a capacidade econômica do contribuinte. Porém, a pessoa com deficiência física, dependendo do grau de sua deficiência, além de sua ausência desta capacidade, depende de tratamento especial por parte da lei, uma vez que necessita de condições especiais para enfrentar seu cotidiano, o que lhe causa uma diferenciação em seu orçamento.

Deste modo, a isenção de IPVA e ICMS para a aquisição de automóvel por pessoa com deficiência física, prevista na legislação brasileira. Mas e aquela pessoa com deficiência física tão gravosa que não é possível que seja condutora de seu próprio veículo, é aceitável que não possa adquirir este bem sem referidas isenções para que outra pessoa o conduza em seu proveito?!

1 DIGNIDADE HUMANA E ESTADO DE DIREITO

A República Federativa do Brasil, reconhecida pela atual Carta Magna, consagrou como um dos fundamentos do Estado de Direito, a dignidade da pessoa humana, que, além de ser um princípio norteador de todo o ordenamento jurídico, inclusive na resolução de conflitos em matéria tributária, exterioriza o atual cenário do direito internacional, que é a preocupação em proteger o indivíduo.

Esta preocupação com a pessoa se dá em todas as dimensões, quais sejam: intelectual, econômica, artística, política e religiosa, como se extrai do preâmbulo³, do artigo 1º, inciso III⁴ e parágrafo único⁵, todos do texto constitucional.

Nesse sentido, a dignidade do ser humano deve ser perseguida pelo Estado e ser por ele respeitada, na medida em que o homem deve ser concebido como fim em si mesmo e não como meio, valendo-se da máxima kantiana. No que concerne ao objeto desta investigação, a dignidade da pessoa humana impõe ao Estado o respeito ao ser humano enquanto sujeito dotado de razão, determinando que as relações havidas entre Estado e indivíduo sejam inteligíveis e racionalmente justificáveis. (PORTO, 2009, p. 54).

³ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”

⁴ 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; [...]

⁵ Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Para se alcançar este fundamento, a ordem jurídica deve guardar pertinência em relação às suas ações, de modo que os direitos e garantias fundamentais devem ser respeitados, em especial à igualdade (artigo 5º, *caput* e inciso I, da Constituição Federal) e a legalidade (artigo 5º, inciso II e artigo 37, da Constituição Federal):

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...]

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

I - os cargos, empregos e funções públicas são acessíveis aos brasileiros que preencham os requisitos estabelecidos em lei, assim como aos estrangeiros, na forma da lei; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Desta forma, as decisões judiciais devem ser baseadas, implícita ou expressamente, na aplicação na busca do sentido e do alcance da dignidade humana, uma vez que trata-se da bússola orientadora do ordenamento jurídico.

Tendo em vista que a racionalidade que anima a existência humana aspira verdades, exige pautas de como agir, a valorização da dignidade da pessoa humana rumo à obtenção do bem comum. Essas aspirações devem permear o discurso jurídico, servindo como linha mestra ou bússola, apontando para a direção do fim último perseguido pelo Estado. (PORTO, 2009, p. 54).

Em âmbito tributário, a dignidade humana não incide de forma direta na solução dos casos concretos, porém, seu sentido é compreendido, como se extrai da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que prestigia a vida digna e o mínimo existencial, vedando, assim, a utilização de tributo com efeito de confisco ou que cause riscos ao mínimo para uma vida digna ao contribuinte.

O dever de coerência exige que exista uma principal relação de tensão entre a competência do Poder Legislativo para instituir tributos e a dignidade humana e os direitos fundamentais de liberdade de os sujeitos passivos desenvolverem sua propriedade privada e sua iniciativa privada, em virtude da qual deve ser encontrada uma harmonia entre interesses privados e públicos na determinação da carga tributária. A preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerçam não apenas uma

pretensão de defesa contra restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas exigem do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo. (ÁVILA, 2004, p. 318).

Assim, percebe-se que a Corte Constitucional se preocupa com a existência digna como limitação ao poder de tributação, ou seja, a dignidade da pessoa humana como garantia do Estado Brasileiro, que busca o mínimo existencial e a valorização do ser humano em si mesmo, constituindo-se esta limitação e servindo como norte às regras tributárias.

Como tarefa (prestação) imposta ao Estado, a dignidade da pessoa reclama que este guie as suas ações tanto no sentido de preservar a dignidade existente, quanto objetivando a promoção da dignidade, especialmente criando condições que possibilitem o pleno exercício e fruição da dignidade, sendo, portanto dependente (a dignidade) da ordem comunitária, já que é de se perquirir até que ponto é possível ao indivíduo realizar, ele próprio, parcial ou totalmente, suas necessidades existenciais básicas ou se necessita, para tanto, do concurso do Estado ou da comunidade [...]. (SARLET, 2001, p. 47).

A proteção dos direitos fundamentais exige do Estado uma atuação efetiva e o papel em âmbito tributário é a proibição de tributar o cidadão sem que atinja suas condições para uma vida digna. Nesse sentido:

[...] a preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerçam não apenas uma pretensão de defesa contra restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas exigem do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo (ÁVILA, 2004, p. 393).

Desta forma, a dignidade humana constitui limite ao poder de tributar, aliado ao princípio do Estado de Direito que proíbe práticas atentatórias ao estado ideal, por meio das normas.

Essa limitação ao poder de tributação está associada à proteção do núcleo essencial dos bens jurídicos tutelados pela Carta Magna, de modo que o exercício da competência tributária não pode consubstanciar vulneração a direito fundamental.

A cláusula do Estado de Direito possui o fundamento do princípio da proporcionalidade, que possui sua raiz no artigo 1º do texto constitucional, sendo que a proporcionalidade se aplica nas situações de conflito de princípios, cuja solução se dá na escolha de qual deverá prevalecer, de modo que há verdadeira ponderação dos bens jurídicos tutelados pelo sistema constitucional.

O dever de ponderação refere-se às possibilidades fáticas de concretização dos princípios. A eficácia máxima somente pode ser atingida se o meio for adequado e necessário relativamente ao fim buscado. A proporcionalidade em sentido estrito decorre das possibilidades normativas: quando a escolha do meio produzir mais efeitos jurídicos negativos do que positivos (proporcionalidade em sentido estrito) ou implicar a aniquilação da eficácia mínima de outros princípios, sua escolha será vedada (proibição de excesso). (ÁVILA, 2004, p. 94).

Ailton Cocuruto (2008, p. 93) afirma:

O Estado é o meio para a efetiva inserção de todos na vida social digna, de modo que não é possível admitir que o sistema tributário, atualmente em vigor, pressione em excesso as classes de menor renda, ensejando a economia informal, sonegação, corrupção, desemprego e, principalmente, a exclusão de pessoas, que sem uma mínima condição de sobrevivência são discriminadas e marginalizadas pela própria sociedade em geral.

Caberá ao Estado o cumprimento do seu dever social constitucionalizado. Deverá ele, então, buscar métodos que tenham como finalidade efetiva redução de carga tributária, para que não exista qualquer fator de exclusão social.

Desta forma, busca-se o bem maior do Estado, que é a proteção do indivíduo, respeitando o princípio da redução de desigualdades sociais e, para isso, necessária a atuação na área tributária em relação à limitação do poder de tributar para se alcançar a efetiva inclusão na sociedade da pessoa com deficiência física.

2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Os artigos 145 a 156 do texto constitucional dispõem acerca do sistema constitucional brasileiro, de modo que se identifica um tipo de norma jurídica que apresenta verdadeira competência tributária, o que é uma característica do pacto federativo (artigos 153⁶, 155⁷, 156⁸, 148⁹, 149¹⁰, 154¹¹). As disposições constitucionais acerca das finalidades

⁶ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Regulamento)

§ 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1.º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

das espécies tributárias e normas principiológicas constantes no artigo 150 que norteiam a atividade tributária do Estado, ou seja, a limitação do poder de tributação protege o cidadão, por meio do Estatuto do Contribuinte (legalidade, igualdade, anterioridade, irretroatividade, não confisco).

Tem-se, desta forma, que o exercício do poder de tributar está relacionado à obediência aos princípios e normas constitucionais, uma vez que a Constituição Federal é a

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 6º O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

⁸ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

⁹ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

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

¹⁰ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

¹¹ 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;

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

Lei Maior do Estado e fonte primária do direito tributário e as normas constitucionais, normas primárias de discriminação de rendas.

Assim, os princípios constitucionais da tributação e as regras de discriminação de rendas são regidos pelo sistema tributário constitucional, que forma um ramo autônomo, qual seja, o direito tributário constitucional ou constitucional tributário (BORGES, 2001, p. 22-23).

Integra o direito constitucional tributário o conjunto de preceitos estabelecidos na Constituição, que distribuem a competência tributária entre as pessoas jurídicas de direito público interno e disciplinam o exercício do poder de tributar. A observância dessas normas constitucionais de discriminação de rendas é, então, obrigatória para as diversas entidades cuja competência é discriminada (CABRAL, 1966, p. 9, Apud BORGES, 2001, p. 23-24).

Ainda, constantes dispositivos sobre as imunidades tributárias e as isenções.

Importante o controle da legalidade na área tributária, confrontando-se os parâmetros principiológicos, de modo que:

confronta-se a regra impositiva com o catálogo do direitos e garantias do contribuinte e, verificada alguma ofensa, afasta-se a exigência (em cada caso concreto) ou o processo legal viciado (ação direta de inconstitucionalidade).
[...] torna-se necessário alcançar o estágio de justiça da tributação, decorrência direta e inafastável dos princípios imperativos nela explicitados.

Importante entender que o sistema constitucional tributário, uma vez que a isenção faz parte do sistema, está inserida nele.

3 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 175 a 181, estabelece bases normativas fundamentais para a implantação das isenções tributárias, de modo que o instituto das isenções é considerado como uma forma de exclusão do crédito tributário, a fim de se evitar que o crédito tributário seja constituído, sendo que as isenções ocorrem no âmbito das normas infraconstitucionais.

A competência para tributar possui a correlata competência para isentar o tributo, que se dá dentro da legalidade, uma vez que a cobrança de um tributo depende de lei, bem como sua dispensa também depende.

Em razão da supremacia da Constituição, a isenção tributária se baseia nas normas constitucionais que delimitam o exercício da competência do legislador ordinário, de modo que o poder de isentar está disposto em norma constitucional.

Para estudar as isenções, necessário entender os princípios que norteiam esse campo, quais sejam:

1. o princípio da legalidade ou da reserva de lei – artigos 5º, inciso II e artigo 150, inciso I;
2. o princípio de justiça – artigos 5º, *caput*, inciso I e 150, inciso II;
3. o princípio de segurança – artigo 5º, inciso XXXVI (BORGES, 2001, p. 32).

O princípio da legalidade é o princípio fundante dos demais, pois irradia carga valorativa de “calibragem, no modulado convívio Fisco *versus* contribuinte” e é acompanhado dos ideais de justiça e segurança jurídica. O artigo 5º, inciso II, do texto constitucional dispõe acerca do *nullum tributum sine lege*, o que significa que o tributo depende de lei para ser instituído e majorado. (SABBAG, 2010, p. 58-59).

O princípio da segurança jurídica constitui um subprincípio do princípio do Estado de Direito “e um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança (sobreprincípio porque dele derivam outros valores a serem promovidos na linha de desdobramento da sua concretização)” (PAULSEN, 2008, p. 74).

Em relação ao princípio de justiça, ou seja, a segurança jurídica efetiva-se pela previsão e atuação dos princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, dentre outros, uma vez que direitos e garantias individuais, previstos no texto constitucional, devem ser efetivados pelos órgãos com uma dimensão jurídica satisfatória.

3.1 Princípio da Igualdade Tributária

A igualdade tributária inscreve-se expressamente na Constituição e constitui um princípio constitucional tributário geral, uma vez que aplicável a todos os tributos, conforme inciso II do artigo 150, da Constituição Federal:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Decorre, sem dúvida do princípio isonômico inerente ao regime democrático à República (art. 5º, *caput* e inciso I), que possui como pressuposto a paridade entre seus

cidadãos, não se tolerando qualquer tipo de privilégio ou discriminação.

Essa igualdade tributária traduz-se em matéria de impostos, no chamado princípio da capacidade contributiva.

O legislador deve observar o disposto no inciso II, do artigo 150, da Constituição Federal, que disciplina o tratamento desigual entre os contribuintes, para não constituir ofensa aos seus direitos humanos.

Em âmbito tributário, os cidadãos com deficiência física merecem tratamento diferenciado na República Brasileira, em razão de que a igualdade tributária não se esgota no seu aspecto formal, deve ser verificada materialmente, na situação prática.

É por isso que se afirma categoricamente que a igualdade tributária contida no art. 150, II, da Constituição Federal se concretiza quando a lei tributária trata desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

[...]

Ora, as leis tributárias que imprimem tratamentos jurídicos diferenciados às pessoas com deficiência recusam a característica de generalidade e uniformidade. Em razão de sua condição, eles não devem configurar como contribuintes, concorrendo com os gastos públicos.

Elas são discriminatórias sem serem inconstitucionais!

É dizer: a desequiparação tributária desses cidadãos foi a forma encontrada pela Constituição para satisfazer a igualdade. (LEITE, 2012, p. 437).

Para que esta desigualdade tributária não ofenda o princípio da igualdade deve ser realizada baseada em quatro critérios, nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Mello (2004, p. 41), ou seja: a) a discriminação não pode atingir de modo atual e absoluto um só indivíduo; b) o fator de desigualação consiste num traço diferencial residente nas pessoas ou nas situações (não sendo alheio); c) deve haver nexó lógico entre o fator de discrimen e a discriminação legal estabelecida em sua razão; e d) este vínculo, no caso concreto, deve ser pertinente aos interesses protegidos constitucionalmente, de modo a se buscar o bem público.

Para suprir as lacunas da legislação tributária, portanto, haverá de ser considerado o disposto no artigo 108 do Código Tributário Nacional, cuja determinação implica ao intérprete o dever de se valer da analogia, da equidade, dos fins queridos pelo legislador, da jurisprudência, dos princípios gerais do Direito Público ou Privado, dos usos e costumes, dos acordos e tratados internacionais e das lições reconhecidas dos juristas (COELHO, 2003, p. 144).

Victor Uckmar (1999, p. 67) expõe:

A igualdade perante os gravames fiscais pode ser entendida em dois sentidos:

- a) em sentido jurídico como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes que se encontrem em idênticas situações sejam submetidos a idêntico tratamento fiscal,
- b) em sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, isto é, [...] em relação à capacidade contributiva dos indivíduos.

Importante destacar que todo princípio genérico, como o princípio da igualdade – apresenta grau de imaterialidade, o que deve ser disposto elementos para sua concretização, atribuindo-lhe caráter positivo e aplicável, de modo que dentro da área tributária, o caráter imaterial da igualdade depende de suporte para prevalecer de modo realizável. (TORRES, 1999, 149 e 163-164).

“Entre igualdade e justiça o relacionamento é íntimo e profundo. Mas não se confundem. A igualdade, como princípio vazio é medida de justiça; esta se torna impensável sem a igual repartição das cargas fiscais.” (TORRES, 1999, 333).

Ricardo Lobo Torres (1999, 335-336) afirma que a realização concreta da igualdade jurídica em relação à igualdade tributária é alcançada pela aplicação conjunta de outros princípios jurídico-tributários:

A igualdade alcança maior grau de concretude através dos subprincípios constitucionais vinculados à capacidade contributiva, a saber:

- a) *progressividade*. [...] significa que o tributo será graduado de forma a atingir por alíquotas maiores as bases tributárias mais elevadas [...]
- b) *proporcionalidade*. Sinaliza para imposição fiscal proporcional à riqueza, através das alíquotas uniformes para cada base de cálculo e se aplica de preferência aos impostos sobre patrimônio [...]
- c) *personalização*. Significa que os impostos devem, “sempre que possível”, incidir de acordo com a situação pessoal do contribuinte [...]
- d) *seletividade*. [...] O tributo deve incidir por alíquota mais elevadas na razão inversa da utilidade social do bem ou da sua necessidade para o consumo popular [...]
- e) *neutralidade*. [...] Recomenda que os impostos incidam igualmente sobre a mesma base jurídico-econômica e que não distorçam a formação dos preços. Dificílima, entretanto, sua aplicação.

Tem-se, portanto, que a isonomia tributária encontra materialidade no princípio da capacidade contributiva, conforme artigo 145, parágrafo 1º do texto constitucional:

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.

Além da tutela negativa deste princípio, tem-se a tutela positiva, como explica José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 160):

[...] o princípio da capacidade contributiva, além da *tutela negativa* [...] (de negar validade à lei que em tese o malfira ou suspender-lhe efeitos que o violentem no caso concreto) comporta também uma *tutela positiva*, consistente no *direito de exigir do Estado a produção de norma jurídica* que venha a garantir a efetividade da sua diretriz, *mediante a prolação de sentença* (norma concreta), pois não se admite que a omissão dos Poderes Políticos frustre as garantias constitucionais (*inconstitucionalidade por omissão*).

Em relação à isenção tributária do mínimo existencial, explica Ricardo Lobo Torres (2001, p. 59-60):

O problema do mínimo existencial se confunde com a própria questão da pobreza. Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de incidência fiscal e que ainda exige prestações estatais positivas. O mínimo existencial não tem conteúdo específico. Abrange qualquer direito, ainda que originalmente não-fundamental (direito à saúde, à alimentação, etc.), considerado em sua dimensão essencial e inalienável. Sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais de liberdade [...]. O mínimo existencial não tem dicção normativa específica, está compreendido em diversos princípios constitucionais [...]. O direito ao mínimo existencial está implícito também na proclamação do respeito à dignidade humana, na cláusula do Estado Social de Direito e em inúmeras outras classificações constitucionais ligadas aos direitos fundamentais.

Ainda, Klaus Tipke (1998, p. 65) afirma:

O princípio da capacidade contributiva atinge apenas a *renda disponível para o pagamento de impostos*. A base de cálculo deve ser reduzida também por aquilo que o cidadão forçosamente tem que pagar para fins privados. Nenhum imposto pode entrar no mínimo existencial. A capacidade contributiva *termina*, de todo modo, *onde começa o confisco* que leva à destruição da capacidade contributiva.

A discriminação tributária postulada pelo princípio da capacidade contributiva atende ao princípio da igualdade:

O fator de *discrímen* é, singelamente, a riqueza de cada potencial contribuinte, revelada pelo fato imponible. A discriminação é feita consoante diversas manifestações de capacidade econômica, de modo que é impossível que venha ela a atingir, de modo atual e absoluto, um único indivíduo (COSTA, 2012, p. 40).

O fator de desigualação, a riqueza, é concernente à pessoa e há correlação entre ela e a diferenciação estabelecida pela carga tributária, de modo que esta discriminação está relacionada aos interesses protegidos pelo texto constitucional, em busca do interesse coletivo da distribuição da riqueza e da justiça social.

Regina Helena Costa (2012, p. 42) expõe:

[...] a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.

Remarque-se que, desde sempre, extraímos a noção de capacidade contributiva do *princípio da isonomia em sua formulação geral* (art. 5º, *caput*, da CF) e não do princípio da igualdade tributária, que já constitui desdobramento daquele. Isso significa reconhecer que a diretriz da capacidade contributiva ostenta nível de relevância semelhante ao de outras concepções de igualdade aplicáveis ao campo tributário.

Desta forma, necessárias tais medidas, que não são consideradas discriminatórias, para se alcançar a efetiva igualdade material das pessoas com deficiência física.

3.2 Princípio da Capacidade Contributiva

A noção de “justiça tributária” está intimamente relacionada à capacidade contributiva, que tem sido considerada como “o atributo que deve qualificar alguém aos olhos do legislador para sujeito passivo da relação tributária” (BALEIRO, 1977, p. 295). Ou, “é a capacidade econômica do contribuinte [...], é a capacidade de pagar” (TORRES, 2001, p. 83). Ainda, “o princípio ou preceito da igualdade de posições dos cidadãos, diante do dever tributário de prover as necessidades da coletividade” (UCKMAR, 1999, p. 84).

Regina Helena Costa (2012, p. 43) afirma que:

[...] a solidariedade social, no contexto tributário, emana da própria diretriz da *função social da propriedade*, porquanto o dever de contribuir para a sustentação do Estado, na medida das possibilidades econômicas do sujeito, consubstancia um elemento constitutivo dessa função.

Defende-se a relação da isenção do mínimo vital e a capacidade contributiva, uma vez que “a capacidade contributiva só pode reputar-se existente quando se aferir alguma riqueza acima do ‘mínimo vital’. Este deve ser, pois, intocável” (COSTA, 2012, p. 71), que se fundamenta na ausência de capacidade contributiva, ou seja, motivo técnico-fiscal, que é o caso de certas deficiências físicas.

Além da ausência de capacidade contributiva, tem-se que a pessoa com deficiência física depende de necessidades especiais, diferentes e, na maioria das vezes, mais gravosas que as pessoas sem deficiência, o que lhe causa uma diferenciação em seu orçamento.

A fixação do “mínimo vital”, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de *necessidades básicas*. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputar “necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família”.

O conceito de “mínimo vital”, portanto, varia no tempo e no espaço. (COSTA, 2012, p. 74).

Nesse diapasão, José Souto Maior Borges (2001, p. 49):

Dentre as possibilidades de serem utilizadas isenções em consideração à capacidade contributiva dos indivíduos, inclui-se a de exoneração do mínimo vital (isenção, p. ex, das pequenas rendas). A isenção leva em conta, aí, peculiares circunstâncias denunciadoras de ausência de capacidade contributiva. Sustenta-se mesmo que a tributação termina onde começa o mínimo vital, inexistindo, nas hipóteses de rendas insignificantes, matéria a ser tributada.

Além da ausência de capacidade contributiva, tem-se que a pessoa com deficiência física depende de necessidades especiais, diferentes e, na maioria das vezes, mais gravosas que as pessoas sem deficiência, o que lhe causa uma diferenciação em seu orçamento.

4 PESSOA COM DEFICIÊNCIA E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Cidadã apresenta título próprio sobre os Direitos e Garantias Fundamentais, qual seja o Título II, que foi desdobrado em cinco Capítulos: dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos; dos Direitos Sociais; da Nacionalidade; dos Direitos Políticos e dos Partidos Políticos.

O princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, traz a igualdade formal, de modo que todos são iguais perante a lei, o que deve ser analisado pelo poder público medidas de efetivação da igualdade.

Assim, apresenta disposições acerca da efetivação desta igualdade, a fim de se alcançar a igualdade material, ou seja, equiparar as pessoas em situações de diferença em relação às demais, protegendo-as, à luz do direito da diferença, do princípio da igualdade e da dignidade humana.

Neste grupo de pessoas que necessitam de proteção diferenciada do ordenamento jurídico e, principalmente, do intérprete e aplicador do direito, encontram-se os direitos das pessoas com deficiência.

Boaventura de Sousa Santos (2003, p. 56) salienta:

[...] temos o direito a ser iguais quando a nossa diferença nos inferioriza; e temos o direito a ser diferentes quando a nossa igualdade nos descaracteriza. Daí a necessidade de uma igualdade que reconheça as diferenças e de uma diferença que não produza, alimente ou reproduza as desigualdades.

É a denominada discriminação lícita: “A discriminação é compatível com a igualdade se não for, ela também, fator de desigualdade injustificável racionalmente. E, mais

que isso, a discriminação é fator que pode contribuir para a produção da igualdade.” (GALUPPO, 2002, p. 216).

O direito à diferença permite e exige do Estado e da sociedade a realização de medidas positivas como forma de inclusão social, o que, se faz por meio da isenção de carga tributária daqueles que apresentam situação diferenciada, que é o caso do grupo vulnerável das pessoas com deficiência física.

5 PESSOA COM DEFICIÊNCIA FÍSICA E TRIBUTO

5.1 Isenção de IPVA e ICMS

O IPVA, resultado da antiga taxa rodoviária federal, criada pelo Decreto Lei nº 397 de 30/12/1968, recebeu críticas por estar mais próxima do conceito de imposto, uma vez que era devida por todo veículo motorizado que transitasse em território nacional, descrição esta que não se adaptava às noções gerais nem às noções de taxa de pedágio, uma vez que incluía veículos que sequer utilizavam as rodovias, motivo pelo qual o tributo era cobrado.

Assim, este tributo sofreu alterações no decorrer da evolução, tendo a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso III disposto sobre:

155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal: [...]
III. propriedade de veículos automotores

O IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - é um tributo estadual, o que significa dizer que é regulado e cobrado pelos Estados e incide sobre a propriedade de veículo automotor, cuja atribuição para legislar foi cometida aos Estados-Membros e ao Distrito Federal.

Os Estados brasileiros possuem normas *regulamentadoras da isenção do IPVA*, diferentemente do que ocorre com o ICMS, pois cada estado federativo estipula suas próprias isenções deste imposto, trata-se das isenções autônomas. Neste caso, as *isenções de IPVA especialmente adaptados às pessoas com deficiência*.

No Estado de São Paulo, a lei regulamentadora era a Lei nº 6.606, de 20 de dezembro de 1989, publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo em 21 de dezembro daquele ano, estabelecendo a isenção do IPVA para os automóveis especialmente adaptados para as pessoas com deficiência física (RULLI NETO, 2002, p. 207).

Atualmente, a lei paulista é a Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008, que instituiu

isenção para as pessoas com deficiência, em seu artigo 13, inciso III:

Art. 153. É isenta do IPVA a propriedade: [...]

III – de um único veículo adequado para ser conduzido por pessoa com deficiência.

Para conseguir a isenção, o proprietário do veículo deve apresentar, além da cópia da Carteira Nacional de Habilitação informando a aptidão para dirigir veículos adaptados, o requerimento com cópia do laudo com as adaptações necessárias à sua condição; fornecido pelo DETRAN, que especifica a deficiência e o tipo de veículo que a pessoa pode conduzir. Ainda, deve juntar cópia da nota fiscal referente às adaptações necessárias realizadas pela fábrica ou empresas especializadas credenciadas pelo INMETRO (Resolução nº 734, de 31 de julho de 1989 do Conselho Nacional de Trânsito); bem como cópia do Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo (CRLV), Certificado de Registro de Veículo, o Pedido de Reconhecimento de Imunidade, Isenção ou Dispensa do IPVA e a declaração de que já não é beneficiário desta isenção, uma vez que este benefício só é concedido para apenas um veículo de propriedade da pessoa com deficiência (RULLI NETO, 2002, p. 207).

O imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços – ICMS - disposto no artigo 155, inciso II, do texto constitucional, foi estendido como benefício às pessoas com deficiência pelo Decreto nº 45.644, de 26 de janeiro de 2001, aos veículos automotores novos, com até 127 HP de potência bruta (SAE), que possuem exclusiva destinação às pessoas com deficiência física (RULLI NETO, 2002, p. 207).

O ICMS obedece ao disposto no artigo 155, inciso XII, g, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Os convênios deste imposto são deliberados e aprovados pelo CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, que é o órgão responsável pelos convênios de isenção de ICMS nas saídas de veículos destinados às pessoas com deficiência física.

5.2 Pessoa com deficiência física não condutora de veículo

A isenção de IPVA e ICMS às pessoas com deficiência física para a aquisição de veículo adaptados às suas necessidades encontra-se permitida pela legislação brasileira. O que se discute no presente é a extensão de tal benefício àquelas pessoas com deficiência não

condutoras de automóveis, em razão da gravidade de sua deficiência.

A proteção que se faz necessária é a de aquisição de veículo automotor condizente com sua condição física, ou seja, suas condições clínicas, a fim de que a pessoa com deficiência física, mesmo não podendo conduzir seu veículo, ainda que de sua propriedade, possa ser transportada para os lugares que necessita para realizar seu respectivo tratamento e outros a fim de se buscar realizações de uma vida digna.

Inconcebível que o benefício seja tão somente para a pessoa com deficiência condutora de seu veículo, de modo que esta isenção não pode ser concedida tão somente à pessoa com deficiência física condutora do automóvel, pois é legal a isenção dos impostos referentes ao IPVA e ICMS para as pessoas com deficiência física não condutoras de seus veículos automotores adaptados às necessidades do adquirente, com o argumento de que a limitação física da pessoa não pode ser obstáculo à aquisição deste bem tão importante para o indivíduo, principalmente aquele que já apresenta uma dificuldade de inclusão na sociedade, o que se destaca aqui o uso do transporte público.

Por vezes, as adaptações em veículos podem não ser suficientes, como na situação de pessoas com deficiência física, em que esta deficiência é tão limitadora que nem com as adaptações essas pessoas conseguem dirigir seus veículos, porém, indiscutível a necessidade para elas deste meio de transporte.

Desta feita, não há lógica e, tampouco, é justa, utilizando-se os critérios de proporcionalidade e razoabilidade, a situação em que é concedida a isenção à pessoa com deficiência que precisa de um veículo adaptado, cuja deficiência não seja tão severa, permitindo-lhe, assim, a condução por *motu proprio* e negá-la a outro indivíduo que sequer pode se utilizar de adaptações especiais, pois que nem dirigir lhe é possível pela gravidade de sua condição física, muito embora não possa se utilizar de outro meio de locomoção.

Não se pode fazer tabula rasa de que o transporte público existente não apresenta condições adequadas para servir aos anseios e as necessidades diferenciadas da pessoa com deficiência, para sua efetiva inclusão e proteção de sua saúde, de modo que o Estado possui dever legal de alcançar as isenções que concede às pessoas com deficiência física condutoras de seus veículos àquelas não condutoras, de forma igual, por meio do tratamento diferenciado.

A pessoa com deficiência não condutora de seu veículo com isenção não o dirige, é conduzido por outra pessoa, porém, para seu uso próprio e para atender suas necessidades.

A isenção do IPVA e do ICMS à pessoa com deficiência física não condutora do veículo automotor se faz necessária uma vez que sua deficiência é tão grave a ponto de lhe impossibilitar a condução própria de veículo adaptado, não podendo implicar no afastamento

do benefício da isenção fiscal, mais precisamente, no caso de aquisição de veículo destinado exclusiva ou precipuamente ao transporte da pessoa com deficiência física, pois, a severidade de sua deficiência não significa que ela não tenha o direito de ser proprietária do mesmo e, principalmente, de que ela não necessita para o tratamento de sua situação corporal, uma vez que necessita de idas aos locais para tratamento, dentre outras atividades que lhe são indispensáveis à subsistência digna.

A isonomia constitucionalmente garantida às pessoas com deficiência, além da própria finalidade das normas tributárias que visam a inclusão social, restou decidido pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça: “[...] a peculiaridade de que o veículo seja conduzido por terceira pessoa, que não o portador de deficiência física, não constitui óbice razoável ao gozo da isenção preconizada pela Lei nº 8.989/95, e, logicamente, não foi o intuito da lei [...]”:

STJ - REsp 523971 / MG RECURSO ESPECIAL 2003/0008527-7
RECURSO ESPECIAL - ALÍNEA "A" - MANDADO DE SEGURANÇA - IPI - AQUISIÇÃO DE VEÍCULO POR PORTADORES DE DEFICIÊNCIA FÍSICA – ISENÇÃO - EXEGESE DO ARTIGO 1º, IV, DA LEI N. 8.989/95. A redação original do artigo 1º, IV, da Lei n. 8.989/95 estabelecia que estariam isentos do pagamento do IPI na aquisição de carros de passeio as "pessoas, que, em razão de serem portadoras de deficiência, não podem dirigir automóveis comuns". Com base nesse dispositivo, ao argumento de que deve ser feita a interpretação literal da lei tributária, conforme prevê o artigo 111 do CTN, não se conforma a Fazenda Nacional com a concessão do benefício ao recorrido, portador de atrofia muscular progressiva com diminuição acentuada de força nos membros inferiores e superiores, o que lhe torna incapacitado para a condução de veículo comum ou adaptado. A peculiaridade de que o veículo seja conduzido por terceira pessoa, que não o portador de deficiência física, não constitui óbice razoável ao gozo da isenção preconizada pela Lei n. n. 8.989/95, e, logicamente, não foi o intuito da lei. É de elementar inferência que a aprovação do mencionado ato normativo visa à inclusão social dos portadores de necessidades especiais, ou seja, facilitar-lhes a aquisição de veículo para sua locomoção. A fim de sanar qualquer dúvida quanto à feição humanitária do favor fiscal, foi editada a Lei nº 10.690, de 10 de junho de 2003, que deu nova redação ao artigo 1º, IV, da Lei n. 8.989/95: "ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional" (...) "adquiridos por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal". Recurso especial improvido. (STJ, REsp 523971 / MG RECURSO ESPECIAL 2003/0008527-7, Rel. Ministro FRANCIULLI NETO, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/10/2004, DJ 28.03.2005 p. 239 RSTJ vol. 190 p. 235).

O Superior Tribunal de Justiça demonstra que houve uma modificação na forma de interpretação legislativa, mormente quando se tratam de direitos fundamentais, cujo

paradigma de renovação se pauta pela busca de uma solução constitucionalmente adequada, sendo de relevo transcrever a lição proferida por Luciano Amaro (2006, p. 208-209):

[...] Dessa forma, a regra é justamente a submissão do direito tributário ao conjunto de métodos interpretativos fornecidos pela teoria da interpretação jurídica; por exceção, nas situações disciplinadas expressamente, o intérprete deve procurar (na medida em que isso seja possível) dar preferência aos critérios indicados pelo Código Tributário Nacional. Mesmo, porém, nas matérias sobre as quais o código estabelece comandos específicos veremos que o intérprete não deve esquecer as recomendações da hermenêutica jurídica. Assim, sendo, o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação literal ou gramatical); cumpre-lhe, todavia, buscar uma inteligência do texto que não descambe para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um sentido lógico (interpretação lógica), que harmonize com o sistema normativo em que ela se insere (interpretação sistemática), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação histórica), sem descuidar das finalidades a que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica) [...]

Negar à pessoa com deficiência física a política fiscal que consubstancia verdadeira *positive action* significa legitimar violenta afronta aos princípios da isonomia e da defesa da dignidade humana, o que deve ser evitado, pois um afronta às disposições constitucionais.

O princípio da proteção à pessoa com deficiência, ante os desfavores sociais de que são vítimas, tem-se que a problemática de que sua integração social deve ser examinada prioritariamente, máxime porque os interesses sociais mais relevantes devem prevalecer sobre os interesses econômicos menos significantes, de modo que os dispositivos legais usados como razão de decidir devem ser objeto de interpretação extensiva, em sintonia com a proteção constitucionalmente garantida às pessoas com deficiência. Analisa-se:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. ISENÇÃO NA COMPRA DE AUTOMÓVEL. DEFICIENTE FÍSICO. VEÍCULO DIRIGIDO POR TERCEIRO.

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE RECURSAL. MERA REPETIÇÃO DE RAZÕES. A mera repetição dos argumentos da contestação não atende o art. 514 do CPC.

Segundo o sistema recursal pátrio (art. 514 e 515 do CPC), é dever do apelante tratar em sua peça de irresignação de todas as questões sobre as quais deseje efetivo pronunciamento do órgão julgador, contrapondo-se especificamente aos pontos da sentença em relação aos quais controverte.

REEXAME NECESSÁRIO. ICMS. ISENÇÃO NA COMPRA DE AUTOMÓVEL. DEFICIENTE FÍSICO. VEÍCULO DIRIGIDO POR TERCEIRO.

INTERESSE PROCESSUAL. Tendo o réu resistido, no processo, à pretensão do autor, afasta-se a alegação de ausência de interesse processual.

ICMS. ISENÇÃO. PORTADOR DE DEFICIÊNCIA FÍSICA. São semelhantes o art. 1º da Lei nº 8.989/95 e o art. 9º do Decreto Estadual nº 37.699/97, podendo a interpretação de um servir para a do outro. Desta forma, a pessoa deficiente pode ser autorizada a adquirir um veículo automotor em seu nome, com o benefício fiscal, a ser utilizado para seu uso próprio, embora dirigido por terceiro.

Não se presta a via da ação declaratória para a obtenção de declaração genérica, a

qual possibilitaria a existência de decisão normativa. Caso de restrição dos efeitos da sentença aos documentos carreados aos autos.

HIPÓTESE DE NEGATIVA DE SEGUIMENTO DA APELAÇÃO DO ESTADO. SENTENÇA MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70022624480, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Rejane Maria Dias de Castro Bins, Julgado em 20/12/2007)

Ainda:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO PÚBLICO NÃO ESPECIFICADO. ICMS E IPVA INCIDENTES SOBRE VEÍCULO. DEFICIENTE FÍSICO. ISENÇÃO. ISENÇÃO DO ESTADO COM RELAÇÃO AO PAGAMENTO DAS CUSTAS PROCESSUAIS. DESCABIMENTO. IMPETRANTE QUE LITIGOU SEM O AMPARO DA GRATUIDADE JUCIÁRIA. NECESSIDADE DE RESSARCIMENTO. DESPESAS REMANESCENTES RELATIVAS AO SERVIÇO POSTAL. OFÍCIO-CIRCULAR N. 595/07 DA CORREGEDORIA-GERAL DE JUSTIÇA, ITEM 3.

I - É de ser reconhecida a isenção de ICMS e IPVA incidentes sobre veículo a ser adquirido por pessoa portadora de deficiência física, conforme se depreende da redação do art. 55, inciso I, alínea "c", da Lei nº 8.820/89 e do art. 9º, inciso XL, nota 02, do Decreto 37.699/97, no que tange à isenção do ICMS e art. 4º, inciso VI, do Decreto nº 32.144/85, no que concerne à isenção do IPVA.

II- O fato de o veículo ser conduzido por terceira pessoa não constitui impedimento para ser indeferida a isenção, pois não há restrição alguma prevista em lei e a intenção do legislador é justamente viabilizar a locomoção das pessoas portadoras de deficiência física.

III - O Estado do Rio Grande do Sul está isento do pagamento da taxa judiciária, a qual é devida ao próprio Estado. Isso porque o art. 2º da Lei Estadual nº 8.960/89 não contempla, no rol dos contribuintes, as pessoas jurídicas de direito público. Quanto às despesas processuais, a impetrante não litigou ao amparo da Justiça Gratuita, efetuando o pagamento das custas judiciais quando ingressou com o mandamus. Tendo sido vencedora na demanda, tem direito ao ressarcimento integral do valor despendido, sendo incabível a concessão de isenção das custas ao Estado. Inaplicável à Fazenda Pública, in casu, a benesse do art. 11, parágrafo único, da Lei Estadual nº 8.121/85. O saldo de custas pendentes no caso dos autos tem origem em serviço postal, o que não permite a isenção postulada, nos termos do item 3, do Ofício-circular nº 595/07-CGJ.

Por maioria, deram parcial provimento ao apelo, confirmando, no mais, a sentença em reexame necessário. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70027157437, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Francisco José Moesch, Julgado em 10/03/2010)

Em se tratando e não havendo legislação específica, uma vez que o legislador se fez precário em relação à matéria, de modo que o intérprete tem de suprir-lhe o labor, por esse motivo, não há que se falar em interpretação literal da regra, mediante os termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (1999, p. 88-89): “[...] o elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação [...]”.

Olney Queiroz Assis e Lafayette Pozzoli (2005, p. 143) expõem: “[...] vale anotar que as normas constitucionais são genéricas, muitas vezes não excepcionam, porque

pretendem contemplar ao gênero e não apenas a determinada espécie de deficiência [...]”, o que vale dizer que cabe ao intérprete estender o benefício das isenções tributárias de ICMS e IPVA, inicialmente concedidos às pessoas com deficiência condutoras de veículos automotores quando do ato de sua aquisição, àquelas cuja deficiência implica no prejuízo de conduzi-los, isso porque além de deparar-se com uma lacuna legal, deve, obrigatoriamente, equipará-las, para amenizar suas diferenças, uma vez que estas em nada influenciam os objetivos da norma isentiva.

Importante notar que a Constituição Federal, como declinado pelo Superior Tribunal de Justiça, é fruto da vontade política nacional, erigida mediante consulta das expectativas e das possibilidades do que se vai consagrar, por isso cogentes e eficazes suas promessas, sob pena de restarem vãs e frias enquanto letra morta no papel, sendo inconcebível que direitos consagrados em normas menores como Circulares, Portarias, Medidas Provisórias, Leis Ordinárias tenham eficácia imediata e os direitos consagrados constitucionalmente, inspirados nos mais altos valores éticos e morais da nação sejam relegados a segundo plano.

O fato de o veículo ser conduzido por terceira pessoa não constitui impedimento para que seja negada a isenção dos tributos em questão. Não há restrição alguma prevista em lei e a intenção do legislador é justamente viabilizar a locomoção das pessoas com deficiência física, desimportando se o veículo será conduzido pela própria pessoa com deficiência ou por outra por ela designada.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPVA. ISENÇÃO. DEFICIENTE FÍSICO. A peculiaridade de que o veículo seja conduzido por terceira pessoa, que não o portador de deficiência física, não constitui óbice razoável ao gozo da isenção. (Agravo de Instrumento nº 70015819261, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Liselena Schifino Robles Ribeiro, Julgado em 26/06/2006).

Se o Estado tem receio de que o benefício acabe sendo desvirtuado, ele que provenha os meios necessários à devida fiscalização e não opte pelo modo mais fácil, qual seja, solapar direito constitucionalmente pertence à pessoa com deficiência física, mesmo porque quem dá causa à ausência de efetivação de direito não pode utilizá-la em defesa, situação em que seria aplicado o brocardo latino *Nemo potest venire contr factum proprium*, o que significa que ao Estado não é dado se opor a fato que ele mesmo deu causa: é a chamada proibição de comportamento contraditório, cujo postulado está embasado no princípio e na necessidade de tutela da confiança.

A concretização dos direitos fundamentais, especialmente os de proteção à vida e à saúde, constituem um dever do Estado, na exata medida em que convertem em valioso e

indispensável instrumento de mitigação das desigualdades materiais apresentadas em nossa sociedade, emergindo, daí, que ele tem a inafastável e fundamental obrigação de prover o mínimo existencial do cidadão, não podendo para se eximir de tal mister, a impossibilidade de fiscalização, de modo que cabe ao Judiciário a total liberdade de corrigir referida distorção.

Em análise aos julgamentos exarados pelos tribunais superiores, percebe-se que, ao se fazer a ponderação dos valores envolvidos entre os princípios afetos a ordem tributária e aqueles consagrados aos direitos fundamentais dos cidadãos brasileiros com deficiência.

Nesse sentido, julgados do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. ICMS. ISENÇÃO NA COMPRA DE AUTOMÓVEL. DEFICIENTE FÍSICO. VEÍCULO DIRIGIDO POR TERCEIRO. São semelhantes o art. 1º da Lei nº 8.989/95 e o art. 9º do Decreto Estadual nº 37.699/97, podendo a interpretação de um servir para a do outro. Desta forma, a pessoa deficiente pode ser autorizada a adquirir um veículo automotor em seu nome, com o benefício fiscal, a ser utilizado para seu uso próprio, embora dirigido por terceiro. RECURSO PROVIDO. (TJRS, AI 70012803656, Vigésima Segunda Câmara Cível, rel. Des. Rejane Maria Dias de Castro Bins, julgado em 27/10/05, ACÓRDÃO NOS AUTOS).

Ainda:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL, AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. ISENÇÃO NA COMPRA DE AUTOMÓVEL. DEFICIENTE FÍSICO. VEÍCULO DIRIGIDO POR TERCEIRO.

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE RECURSAL. MERA REPETICAO DE RAZÕES. A mera repetição dos argumentos da contestação não atende o art. 514 do CPC.

Segundo o sistema recursal pátrio (art. 514 e 515 do CPC), é dever do apelante tratar em sua peça de irresignação de todas as questões sobre as quais deseje efetivo pronunciamento do órgão julgador, contrapondo-se especificamente aos pontos da sentença em relação aos quais controverte. REEXAME NECESSÁRIO. ICMS. ISENÇÃO NA COMPRA DE AUTOMÓVEL. DEFICIENTE FÍSICO. VEÍCULO DIRIGIDO POR TERCEIRO.

INTERESSE PROCESSUAL. Tendo o réu resistido, no processo, à pretensão do autor, afasta-se a alegação de ausência de interesse processual.

ICMS. ISENÇÃO. PORTADOR DE DEFICIÊNCIA FÍSICA. São semelhantes o art. 1º da Lei nº 8.989/95 e o art. 9º do Decreto Estadual nº 37.699/97, podendo a interpretação de um servir para a do outro. Desta forma, a pessoa deficiente pode ser autorizada a adquirir um veículo automotor em seu nome, com o benefício fiscal, a ser utilizado para seu uso próprio, embora dirigido por terceiro. Não se presta a via de ação declaratória para a obtenção de declaração genérica, a qual possibilitaria a existência de decisão normativa. Caso de restrição dos efeitos da sentença aos documentos carreados aos autos.

HIPÓTESE DE NEGATIVA DE SEGUIMENTO DA APELAÇÃO DO ESTADO. SENTENÇA MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO. (APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO Nº 70022624480, Vigésima Segunda Câmara Cível, TJRS, Relator: Rejane Maria Dias de Castro Bins, julgado em 20/12/2007, ACÓRDÃO NOS AUTOS).

No mesmo sentido:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISENÇÃO. IPVA E ICMS. DEFICIENTE FÍSICO.

Mesmo que a legislação estadual restrinja a isenção do ICMS e IPVA aos veículos automotores adaptados às necessidades do adquirente, em razão de deficiência física ou paraplegia (Decreto nº 37.699/97, art. 9º, XI, e Lei nº 8.115/85, art. 4º, VI), a proteção das pessoas portadoras de deficiências não se limita somente a esta hipótese. Hipóteses de extensão da isenção aos deficientes físicos que, não podendo utilizar transporte público, e nem dirigir seu próprio veículo, adquirirem o bem (veículo automotor) em nome e para uso próprios, mas para que conduzidos por terceira pessoa. Admissibilidade. RECURSO DESPROVIDO, POR MAIORIA. (APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO Nº 70024596173, Segunda Câmara Cível, TJSP, Relator: Arno Werlang, julgado em 26/11/2008, ACÓRDÃO NOS AUTOS).

Continua:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSÃO DE ISENÇÃO DE ICMS E DE IPVA A PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. AQUISIÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR A SER DIRIGIDO POR TERCEIRO. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA E AXIOLÓGICA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS QUE VERSAM SOBRE A ISENÇÃO EM SITUAÇÃO SIMILARES.

1- Afigura-se possível conceder isenção fiscal de ICMS e de IPVA na aquisição de veículo automotor destinado precipuamente ao transporte de pessoa portadora de deficiência física ou mental, ainda que venha a ser dirigido por terceiro.

2- Interpretação extensiva das normas da Lei n. 8.820/89, da Lei n. 8115/85, do Decreto n. 37.699/97 e do Decreto n. 32.144/85 que deve ser observada, em consonância com as normas constitucionais de proteção aos portadores de deficiência física ou mental.

APELAÇÃO DESPROVIDA. SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO. (REEXAME NECESSÁRIO Nº 70025656356, Segunda Câmara Cível, TJRS, Relator: Miguel Ângelo da Silva, julgado em 20/05/2009, ACÓRDÃO NOS AUTOS).

Respeitando as necessidades de cada indivíduo:

O princípio constitucional da solidariedade tem, pois, no sistema brasileiro, expressão inegável e efeitos definidos, a obrigar não apenas o Estado, mas toda a sociedade. Já não se pensa ou age segundo o ditame “a cada um o que é seu”, mas “a cada um segundo sua necessidade”. E a responsabilidade pela produção desses efeitos sociais não é exclusiva do Estado, senão de toda a sociedade. (ADIn 2.649/SP, Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha, DJ 17/10/2008).

Portanto, a preocupação atual é a inclusão social e a eliminação da discriminação atitudinal e baseada na interpretação sistemática da lei.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A isenção de IPVA e ICMS para a aquisição de automóvel por pessoa com deficiência física, prevista na legislação brasileira, deve ser estendida à pessoa com

deficiência física, cuja deficiência seja tão gravosa que não seja possível que ela seja condutora de seu próprio veículo. Desta forma, busca-se o bem maior do Estado, que é a proteção do indivíduo, neste caso, de um grupo de pessoas que se encontram em situação de vulnerabilidade.

A dignidade humana, como norteadora de todo o ordenamento jurídico, bem como a efetivação do princípio da igualdade formal em campo material, permite o tratamento desigual àqueles que assim necessitam.

De modo que o fator de desigualação em matéria tributária possibilita a diferenciação em relação à cobrança da capacidade contributiva, o que permite a isenção de referidos impostos para as pessoas com deficiência física que, tampouco, conseguem dirigir os veículos adaptados, em razão do grau de sua deficiência.

A inclusão social impõe ao Estado o dever de evitar as situações que reduzam as liberdades fundamentais, o que denomina-se medidas de discriminação positiva, sendo que o direito de ir e vir é uma liberdade fundamental do indivíduo, de modo que a pessoa com deficiência física já sofre em razão das dificuldades de interação com o meio social, não podendo o Estado se omitir na busca do mínimo existencial desta pessoa.

Por vezes, as adaptações em veículos podem não ser suficientes, como na situação de pessoas com deficiência física, em que esta deficiência é tão limitadora que nem com as adaptações elas conseguem dirigir seus veículos, sendo que a limitação física da pessoa não pode ser obstáculo à aquisição deste bem tão importante para o indivíduo, principalmente aquele que já apresenta uma dificuldade de inclusão social, necessária para o alcance à uma vida digna.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osorio de. **Interpretação conforme a Constituição e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

ALTOÉ, Marcelo Martins. **Direito versus Dever Tributário: Colisão de direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

AMARO, LUCIANO. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, Saraiva, 2008.

ASSIS, Olney Queiroz; POZZOLI, Lafayette. **Pessoa Portadora de Deficiência: direitos e garantias**. 2. ed. São Paulo: Damásio de Jesus, 2005.

Ataliba, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARROSO, Luís Roberto. **A dignidade da pessoa humana no Direito Constitucional Contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à Luz da Jurisprudência Mundial**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BRITO, Carlos Ayres. **O humanismo como categoria constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

CAMPOS, Marcelo. **Direito Processual Tributário: a dinâmica da interpretação – Estudos em Homenagem ao Professor Dejalma de Campos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. fc

COCURUTTO, Ailton. **Os princípios da Dignidade da Pessoa Humana e da Inclusão Social**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

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

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

FÁVERO, Eugênia Augusta Gonzaga. **Direitos das Pessoas com Deficiência**. Rio de Janeiro: WVA, 2004.

FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo:

Dialética, 2004.

GALUPPO, Marcelo Campos. Os princípios jurídicos no Estado Democrático de Direito: ensaio sobre o modo de sua aplicação. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 36, n. 143, jul./set. 1999.

GUGEL, Maria Aparecida. **Pessoas com Deficiência e o Direito ao Concurso Público**: reserva de cargos e empregos públicos – Administração Pública Direta e Indireta. Goiânia: Editora da UCG, 2006.

LEITE, Geilson Salomão. **O direito tributário e a pessoa com deficiência**. In FERRAZ, Carolina Valença; LEITE, George Salomão; LEITE, Glauber Salomão; LEITE, Glauco Salomão. Manual dos Direitos da Pessoa com Deficiência. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito**: Fisco X Contribuinte na arena jurídica ataque e defesa. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário**: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

PORTO, Éderson Garcia. **Estado de Direito e Direito Tributário**: norma limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

RULLI NETO, Antonio. **Direitos do Portador de Necessidades Especiais**: guia para o portador de deficiência e para o profissional do Direito. São Paulo: Fiuza Editores, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANDEL, Michael. **Justiça**: o que é fazer a coisa certa. 4. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SILVA, Fernanda Duarte Lopes Lucas da. **Princípio Constitucional da Igualdade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. **O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana**. São Paulo: Saraiva, 2010.

TIPKE, Klaus. **Sobre a unidade da ordem tributária**. Trad. Luis Eduardo Schouri. In *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação**. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

UCKMAR, Vitor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.