

A ISENÇÃO DO IPVA PARA AS PESSOAS COM NECESSIDADES ESPECIAIS

Anelise Beatriz PINOTTI¹
Lucas Pires MACIEL²

RESUMO: O presente artigo tem como escopo tratar acerca da isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA para pessoas com necessidades especiais, especialmente com ênfase na legislação estadual paulista. Para explorar o tema fez-se um breve apanhado do conceito de Direito Tributário e de tributos e suas espécies, bem como o que é competência tributária. Buscou-se apresentar de maneira breve os principais princípios constitucionais tributários atinentes ao caso em tela, especialmente o princípio da legalidade, irretroatividade, isonomia e proporcionalidade. Ainda, realizou comentários acerca do Imposto em estudo, com suas características e especificidades. Posteriormente, iniciou-se um capítulo sobre a pessoa com necessidades especiais, conceituando e apresentando o princípio da dignidade da pessoa humana, bem como expondo o tratamento especial que a Constituição atribui para as pessoas nessa situação. Por fim, chegou-se ao capítulo do tema propriamente dito, em que se buscou interpretar a legislação estadual de São Paulo sobre a isenção do IPVA, em que apenas as pessoas com necessidades especiais que possam dirigir o próprio veículo é que tem o direito à isenção, sendo certo que essa legislação é uma forma discriminatória, haja vista que cria um tratamento discriminatório e diferenciado em relação às pessoas com necessidades especiais que não podem dirigir o próprio carro, ferindo morte o princípio da dignidade da pessoa humana e da isonomia. Ademais, explicitou-se sobre a necessidade de declarar essa lei paulista inconstitucional por tratar as pessoas em situação mais gravosa, afastando a isenção para quem não possa dirigir o próprio carro.

Palavras-chave: Pessoa com Necessidades Especiais. Direito Constitucional. Dignidade da Pessoa Humana. Isenção Tributária. Princípio da Isonomia.

1 DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 Conceito

¹ Discente do 2º ano do curso de Direito do Centro Universitário “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. a.ane-@hotmail.com.

² Docente dos cursos de Administração de Empresas e Gestão Financeira do Centro Universitário “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pelo Centro Universitário “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente e em Direito do Estado pela Universidade Estadual de Londrina. Lucas_maciel@toledoprudente.edu.br. Orientador do trabalho.

Direito é um ramo da ciência relacionado com diversas áreas do conhecimento, tais como, ciências sociais, história, economia, filosofia, sociologia, entre outras. Apesar dessa inter-relação, o Direito tem sua independência e sua própria linguagem.

Por isso, pelas inúmeras influências, o Direito, a partir dessas outras áreas, tem o escopo de resolver os impasses sociais e permitir a vida em sociedade.

Neste sentido, são relevantes as lições de Miguel Reale (REALE, 2002, p. 1):

(...) o Direito é lei e ordem, isto é, um conjunto de regras obrigatórias que garante a convivência social graças ao estabelecimento de limites à ação de cada um de seus membros. Assim sendo, quem age de conformidade com essas regras comporta-se direito; quem não o faz, age torto.

Prossegue o já citado autor (REALE, 2002, p. 59), criador da teoria tridimensional do Direito:

(...) não visa a ordenar as relações dos indivíduos entre si para satisfação apenas dos indivíduos, mas ao contrário, para realizar uma convivência ordenada, o que se traduz na expressão: 'bem comum'

Para Miguel Reale (REALE, 2002, p. 59), o bem comum citado corresponde ao que cada indivíduo pode fazer sem causar prejuízo ao "bem alheio".

Hans Kelsen (MOUSSALEN, 2006, p. 41), na mesma linha de pensamento, conceitua Direito da seguinte forma:

O Direito (sic) é uma ordem de conduta humana. Uma 'ordem' é um sistema de regras. O Direito (sic) não é, como às vezes se diz, uma regra. É um conjunto de regras que possui o tipo de unidade que entendemos por sistema. É impossível conhecermos a natureza do Direito (sic) se restringirmos nossa atenção a uma regra isolada³.

Analisado rapidamente o conceito de Direito, é de bom tom tratar sobre o Direito Tributário, que seguindo a divisão clássica do Direito Romano, está inserido dentro do ramo do Direito Público. Neste sentido ensina Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2009, p. 51):

³ Na mesma linha: Norberto Bobbio e Lourival Vilanova (MOUSSALEN, 2006, p. 41-42).

Embora se reconheça que a divisão do Direito em Público e Privado carece de fundamento científico, e que a fronteira entre um e outro nem sempre se pode estabelecer com segurança, é ela ainda largamente utilizada, e de grande valia pelo menos para fins didáticos. Relativamente ao Direito Tributário, não há dúvida. Trata-se de um ramo do Direito Público.

Assim pode-se concluir que o Direito Tributário “é o ramo do direito público que regula as normas relativas à imposição, fiscalização e arrecadação dos tributos e disciplina a relação entre fisco e contribuinte” (DENARI, 2008, p. 9).

Nas palavras de Alfredo Augusto Becker (BECKER, 1972, p. 234) “Direito Tributário é o sistema formado pelas regras jurídicas que disciplinam o nascimento, vida e extinção daquele dever”, ou melhor, dever jurídico em que uma pessoa assume a posição de devedor da relação jurídico-tributária.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2009, p. 15) apresenta excelente conceito:

Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.

Ademais, tem função precípua dentro da ordem jurídica, já que existe constitucionalmente para delimitar o poder de tributar, evitando-se, com isso, os abusos dos titulares desse direito, ao exercitarem-no (MACHADO, 2009, p. 51).

1.2 Competência tributária, Tributo e Suas Espécies

Luciano Amaro (AMARO, 2009, p. 93) conceitua competência tributária:

(...) a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos (...).

Cada pessoa jurídica de direito público, qual seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tem o exercício da competência sobre tributos. No entanto este poder de tributar não é absoluto.

Notoriamente a competência deve ser demarcada e distribuída entre os entes de forma a evitar o caos tributário, administrativo e jurídico no país, assim cada qual atua de forma taxativa, apesar de serem dependentes de restrições em todo o ordenamento jurídico não admite qualquer invasão de uns pelos outros.

É atribuição específica e exclusiva a cada um dos entes políticos, uma vez que constitui uma obrigação negativa para as outras entidades.

A limitação ao poder de tributar consiste em qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico, atado de princípios e normas, às entidades competentes.

No artigo 150 da Constituição Federal residem princípios constitucionais que guardam valores fundamentais limitando expressamente o mérito tributário.

Feita essa breve exposição, importante conceituar o que seja o tributo. Ruy Barbosa Nogueira (NOGUEIRA, 1995, p. 155) conceitua da seguinte forma:

São as receitas derivada que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu perfil fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, também apresenta conceito acerca do assunto:

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.

Note pelo conceito dado pela lei, as características do tributo, são facilmente perceptíveis: a) prestação pecuniária; b) caráter compulsório; c) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; d) não constitui sanção de ato ilícito; e) instituída em lei, e; f) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A função do tributo é, além de angariar recursos financeiros para o Estado, “o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia

privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens” (MACHADO, 2009, p. 67). Essa é função extrafiscal do tributo.

A Constituição Federal de 1988 prevê cinco espécies de tributo: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições (artigo 145, 148, 149 e 195 da Constituição Federal).

O imposto, previsto nos artigo 145, I, da Constituição Federal e 16 do Código Tributário Nacional, é um tributo que independe de atividade estatal específica, ou seja, não é vinculado, como nas palavras de Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2009, p. 64) “se diz que o imposto é uma exação não vinculada, o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal relativa ao contribuinte”.

A taxa, diferentemente do imposto, tem sua implicação totalmente vinculada à uma ação estatal, ou, em outras palavras, “o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado” (AMARO, 2009, p. 31), está positivada nos artigos 145, II, da Constituição Federal e 77 do Código Tributário Nacional, pode ser derivada de um exercício regular de poder de polícia (ou de fiscalização) ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou colocado à sua disposição.

A contribuição de melhoria (artigos 145, III, da Constituição Federal, 81 e 82 do Código Tributário Nacional) é um tributo que decorre da valorização de um bem imóvel valorizado com a realização de uma obra pública. Conforme leciona Zelmo Denari (DENARI, 2008, p. 105), “a noção de obra pública é mais ampla que a de serviço público, pois compreende não só a mão-de-obra (...) como também o material empregado na construção além dos custos administrativos”.

Empréstimo compulsório é um tributo de competência exclusiva da União. Está previsto no artigo 148 da Constituição Federal. Como elucida Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 2000, p. 182):

No empréstimo compulsório, não há acordo de vontades nem contrato de qualquer natureza. Unilateralmente, o Estado compele alguém, sob sua jurisdição, a entregar-lhe dinheiro, prometendo o reembolso sob certas condições ou dentro de certo prazo.

Por fim, as contribuições, previstas nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal, possuem destinação específica, haja vista que financiam uma atividade estatal ou paraestatal específica, que eventualmente poderá ou não aproveitar ao contribuinte (AMARO, 2009, p.84).

1.3 Princípios Constitucionais Tributários

1.3.1 Legalidade

Também chamado de princípio da reserva legal ou da estrita legalidade vem descrito na Constituição Federal, no artigo 5º, II, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Ao falar desse princípio, Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2009, p. 167) ensina:

Também explícito em nosso sistema – art.5º, II – essa máxima assume o papel de absoluta preponderância. Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Efunde sua influência por todas as províncias do direito brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos de deveres correlatos sem que a lei os estipule. Como o objetivo primordial do direito é normar a conduta, e ele o faz criando direitos e deveres correlativos, a relevância desse cânone transcende qualquer argumentação que pretenda enaltecê-lo. A diretriz da legalidade está naquela segunda acepção, isto é, a de norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos.

Esse princípio expressa a liberdade que os cidadãos tem para agir livremente. Esse princípio é uma trava constitucional para que não haja abuso do Estado em suas relações. Por isso, o cidadão tem o direito de fazer tudo que não seja proibido pela lei.

No Direito Tributário, o princípio da legalidade vem descrito no artigo 150, I, da Constituição Federal. Aduz que “não há tributo sem lei que o institua ou o majore”.

1.3.2 Irretroatividade

Não há tributo sem lei que o institua ou o majore. Com raízes históricas, tal princípio é escudado também pelos direitos e garantias fundamentais, firmando-se, assim, como cláusula pétrea (art. 60, § 4º, da Constituição Federal), já delimitou poderes reais, e impediu a criação de impostos que seriam cobrados drasticamente em um contratempo indigno.

Por este princípio fica vedado à cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou ao menos os aumentou.

Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2009, p. 279) trás a tona a importância da segurança no âmbito jurídica: “O inicio da vigência da lei não pode ser, em hipótese alguma, anterior a data da respectiva publicação. A não ser assim, a segurança jurídica estaria inteiramente destruída”.

Por conseguinte não há falar em criar ou extinguir tributo senão por intermédio de lei. Não mediante decreto, medida provisória, ou qualquer ato normativo que não seja lei, em sentido restrito, formal. Salvo exceções também previstas na própria Constituição.

1.3.3 Isonomia

O princípio da igualdade vem expresso no artigo 5º da Constituição Federal de 1988 e determina que:

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 igualdade, a segurança e a propriedade, (...).

Este princípio é dividir a igualdade em material e formal. A igualdade material se caracteriza pelo tratamento padronizado de todas as pessoas, permitindo as mesmas oportunidades.

Este princípio é dividir a igualdade em material e formal. A igualdade material se caracteriza pelo tratamento padronizado de todas as pessoas, permitindo as mesmas oportunidades.

A igualdade formal é aquela presente no artigo 5º da Constituição Federal, acima citada. É a igualdade perante a lei. É a igualdade de direitos e deveres dos indivíduos presentes nos textos legais.

O Princípio da Isonomia Tributária disposto no artigo 150, inciso II, da Magna Carta, assegura que é vedado que seja instituído “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.”

Como se pode notar, o Princípio da Isonomia Tributária é o contraponto fiscal, sob forma negativa, do Princípio da Igualdade proclamado genericamente, e de forma afirmativa, no caput, do artigo 5º, da Constituição Federal.

Assim, para que haja obediência ao princípio da igualdade, deve haver a sua busca na criação da lei e na sua aplicação, sempre com o objetivo de se aplicar tratamento desigual quando for necessário para o atingimento da verdadeira igualdade. Não há sequer dignidade da pessoa humana sem isonomia. A isonomia condiciona a efetiva dignidade da pessoa humana e vai além dela porque é aplicável às relações interestatais e as atividades interempresariais. O seu âmbito material de verdade, direito e princípio fundamental que é, mostra-se muito mais amplo do que qualquer outro princípio constitucional (moralidade da administração, artigo 37, caput, da Constituição Federal).

1.3.4 Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual se pode concretizar o controle dos excessos do legislador.

Para a concepção de Helenilson Cunha Pontes (PONTES, 2000, p. 57), “a proporcionalidade apresenta duas dimensões complementares entre si”. Esta

opera em primeira dimensão diante do estado de uma forma negativa ou de proteção: institui uma verdadeira norma de bloqueio contra as medidas arbitrárias, se sobressaindo a função de proteção.

Em uma segunda dimensão, a proporcionalidade desempenha uma função positiva: concretiza pretensões constitucionais que podem aparentemente ser discordantes.

Todavia, desempenhando função negativa ou positiva, o princípio da proporcionalidade, estabelece o limite e o fim da atuação estatal, sempre em ponderação ao interesse público, e o exercício de um bem jurídico protegido, o que este proporcionaria no caso concreto.

O Estado exerce suas tarefas limitadas à proporção. Mas não é uma proibição de arbítrio e sim imposição à adequação, e proporcionalidade em relação ao fim. Melhor dizendo: uma relação meio termo entre a medida do estado e a finalidade que é pretendida.

Mesmo em um imposto, o qual não é necessário à proporcionalidade em questão à capacidade contributiva do agente passivo, como o IPVA (que está delimitado no valor da alíquota), instiga-se o bom senso da proporcionalidade que consubstancia a proibição do excesso. Em uma legislação onde se concede a isenção para o indivíduo que dirige seu próprio veículo, com adaptações, e não se concede para o indivíduo que necessita de um terceiro para a condução há uma grande discordância de proporcionalidade.

Melhor compreensão será feita no capítulo 3.

1.4 IPVA

Imposto sobre a propriedade de veículo automotor surgiu com a Emenda 27/85, anteriormente alterada do art. 23 da Emenda 1/69 atribuiu aos estados e o distrito a competência.

Foi criado para suceder a taxa rodoviária única (TRU) de 1969, que esta proveu da taxa rodoviária federal em 1968, quando alguns municípios cobravam taxas para a manutenção de estradas: resultado da permissão da Constituição daquela época (1967).

A Lei Estadual de São Paulo sobre o IPVA é a 13.296 de 23 de dezembro de 2008.

Segundo a citada lei paulista, tem como fato gerador, ou seja, o momento em que nasce a obrigação do pagamento sobre a propriedade do veículo, as seguintes situações:

Artigo 2º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor.

Artigo 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto:

I - no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado;

II - na data de sua primeira aquisição pelo consumidor, em se tratando de veículo novo;

III - na data de seu desembaraço aduaneiro, em se tratando de veículo importado diretamente do exterior pelo consumidor;

IV - na data da incorporação do veículo novo ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou do importador;

V - na data em que deixar de ser preenchido requisito que tiver dado causa à imunidade, isenção ou dispensa de pagamento;

VI - na data da arrematação, em se tratando de veículo novo adquirido em leilão;

VII - na data em que estiver autorizada sua utilização, em se tratando de veículo não fabricado em série;

VIII - na data de saída constante da Nota Fiscal de venda da carroceria, quando já acoplada ao chassi do veículo objeto de encarroçamento;

IX - na data em que o proprietário ou o responsável pelo pagamento do imposto deveria ter fornecido os dados necessários à inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado, em se tratando de veículo procedente de outro Estado ou do Distrito Federal;

X - relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora:

a) no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado já inscrito no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado;

b) na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado;

c) na data de sua aquisição para integrar a frota destinada à locação neste Estado, em se tratando de veículo novo.

Parágrafo único - O disposto no inciso X deste artigo aplica-se às empresas locadoras de veículos qualquer que seja o seu domicílio, sem prejuízo da aplicação das disposições dos incisos II a IX, no que couber.

(...)

Artigo 5º - Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo.

O IPVA é despendido anualmente, e é considerado um imposto pessoal, não incidindo sobre o patrimônio do proprietário e sim exclusivamente sobre o bem, o automóvel.

1.4.1 Sujeito ativo e passivo

O sujeito ativo do imposto são os Estados e ao Distrito Federal, segundo o artigo 155 da Constituição Federal.

Estes também são incumbidos da aplicação de sanção no caso de não cumprimento do pagamento. O contribuinte inadimplente fica impossibilitado de renovar o licenciamento.

O contribuinte é o proprietário do automóvel, podendo ser o adquirente; titular do domínio e/ou possuidor, segundo a lei paulista.

1.4.2 Base de cálculo

No que toca à base de cálculo a lei paulista assim define:

Artigo 7º VI 1º - Para efeito do disposto no inciso I deste artigo, o Poder Executivo divulgará o valor de mercado por meio de tabela, considerando na sua elaboração a marca, o modelo, a espécie e o ano de fabricação.

§ 2º - A tabela a que se refere o § 1º deste artigo, deverá ser divulgada para vigorar no exercício seguinte, e na fixação dos valores serão observados os preços médios de mercado vigentes no mês de setembro.

O IPVA é um imposto estadual cujo valor varia de acordo com o Estado e de acordo com o veículo. O valor que deve ser pago é calculado baseado nos preços de mercado dos automóveis multiplicado pela sua alíquota, todo ano o valor é estabelecido pela tabela FIPE (Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas - um órgão de apoio institucional ao Departamento de Economia), esta contém o valor de mercado dos carros e apura a base de cálculo do imposto.

O Poder Executivo poderá adotar como base de cálculo, conforme a Lei de São Paulo:

1 - para o veículo com mais de 10 (dez) anos e até 20 (vinte) anos de fabricação, valor equivalente a 90% (noventa por cento) da base de cálculo correspondente à do veículo fabricado no ano imediatamente posterior;

- 2 - para o veículo com mais de 20 (vinte) anos de fabricação, a mesma base de cálculo do veículo com 20 anos de fabricação;
- 3 - para os veículos usados referidos nos incisos VII e VIII do artigo 3º desta lei, o valor de registro do veículo novo, depreciado à taxa de 10% (dez por cento) em relação à base de cálculo utilizada no ano imediatamente anterior.

No artigo 9º da lei 13.296/2008 define as alíquotas do imposto atribuídas ao veículo:

Artigo 9º - A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de: I - 1,5% (um inteiro e cinquenta centésimos por cento) para veículos de carga, tipo caminhão; II - 2% (dois por cento) para: a) ônibus e microônibus; b) caminhonetes cabine simples; c) motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos e quadriciclos; d) máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares; III - 3% (três por cento) para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si; IV - 4% (quatro por cento) para qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I a III deste artigo.

§ 1º - A alíquota dos veículos automotores a que se refere o inciso IV deste artigo, destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras, ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil, desde que registrados neste Estado, será reduzida em 50% (cinquenta por cento). § 2º - Considera-se empresa locadora de veículos, para os efeitos do § 1º, a pessoa jurídica cuja atividade de locação de veículos represente no mínimo 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta, mediante reconhecimento, segundo disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda. § 3º - Será aplicada, excepcionalmente, a alíquota de 3% (três por cento) para veículos fabricados até 31 de dezembro de 2008 que utilizarem motor especificado para funcionar exclusivamente a gasolina, quando adaptado, até a mesma data, para funcionar de maneira combinada com gás natural veicular, ficando convalidados os procedimentos anteriormente adotados.

Para veículos novos, será considerado o valor da nota fiscal. Veículo proveniente de outro país o valor do documento do desembaraço aduaneiro.

Os proprietários que efetuarem o pagamento do imposto em cota única no mês de janeiro, geralmente terão desconto. O IPVA também pode ser parcelado, sem desconto, observando as datas de vencimento dos meses subsequentes.

1.5 Isenção tributária

É a hipótese de não incidência legalmente qualificada: a dispensa, concedida por lei, do pagamento de determinado imposto.

Para Paulo Barros Carvalho (apud CARRAZZA, 2011, p. 947), isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma tributária, que impede que o tributo nasça.

A isenção impede a ocorrência do próprio fato gerador, em decorrência disso, não se cogita se quer seu nascimento.

Torna-se comum a confusão entre a Isenção e Imunidade, portanto, não se deve confundir: esta última é uma limitação constitucional ao poder de tributar; alcança só os impostos e imunidade que a Constituição Federal prevê expressamente.

Assim fica claro que as imunidades apresentam-se na Constituição Federal, ao passo que a Isenção esta na lei do próprio ente competente.

2 DIREITOS DA PESSOA COM NECESSIDADES ESPECIAIS

A expressão “Necessidades Especiais” abrange anomalias diversas, como físicas, psíquicas e fisiológicas, o que muitas vezes tem difícil caracterização, quando não é uma anomalia visível, aparente. Logo, o Brasil adotou uma “classificação”, na qual se remetem: à Classificação Internacional de Funcionalidades (CIF), onde a perícia mostra a deficiência exata do indivíduo seja esta qual for.

Essa disposição implica em um enorme número de pessoas que legalmente tem necessidades especiais, porém não tem conhecimento disso. A exemplo pode-se citar um indivíduo com insuficiência renal, esta de difícil designação.

A deficiência física, auditiva, visual, mental, múltipla, aparente ou não, são amparadas pela Constituição federal que estabelece atendimento e cuidado especial a esses indivíduos.

A Constituição Federal de 1988 prevê logo em seu 1ª artigo, o amparo ao povo, esse portador de todo o poder da democracia:

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:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

A dignidade da pessoa humana tem valor absoluto, sendo fundamental para a ordem jurídica. Como os direitos humanos é também a condição prévia para o reconhecimento de todos os demais direitos.

Dessa forma, conceitua o Professor Ingo Wolfgang Sarlet (SARLET, 2007, p. 62) a dignidade da pessoa humana:

Temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que asseguram a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos.

Sendo consolidado na Carta Magna, tornou-se uma condição para a validade do contrato social no respeito mútuo entre os seres humanos. Uma condição mínima para a existência social, sendo assim sempre ocupou um lugar de destaque no universo filosófico, político e jurídico, inclusive tendo sido positivado por inúmeras constituições. É de fato fundamento constitucional, estando assim além dos princípios, servindo de guia a todos os outros.

Com força de Emenda, a convenção sobre Direitos da pessoa com deficiência, ratificada em 2008, veio buscando defender e garantir condições de vida com dignidade a todas as pessoas que apresentam alguma deficiência. Em atuação com o governo e a sociedade civil alveja à inclusão social, à acessibilidade e ao reconhecimento dos direitos e garantia destes.

A inclusão na sociedade pelas políticas governamentais vem regida, assegurada e amparada desde a família, com base na assistência social. Esta alcança as escolas, a acessibilidade dos espaços físicos, a profissionalização dos educadores, e a igualdade: estudar em um colégio normal, ser incorporado e equiparado, mesmo que com suas limitações, ter dentro do possível, todos os direitos e deveres dos demais.

Mais tarde as universidades oferecem vagas específicas para a concorrência digna entre os portadores de deficiência, e não o bastante há o ambiente de trabalho que é enaltecido com uma porcentagem de cotas de empregos de determinadas empresas.

Inclui-se também para a convivência e facilidade no dia a dia, o rodízio de veículos na cidade de São Paulo e as vagas determinadas em todo estabelecimento pertencente ao estado. O transporte coletivo e a reserva para os portadores de necessidades especiais, equipados com a acessibilidade necessária.

Devido cumprimento ao Artigo 20, da Convenção de Direitos da pessoa com necessidade, previsto no Decreto nº 6.949, de 25 de agosto de 2009:

Mobilidade pessoal

Os Estados Partes tomarão medidas efetivas para assegurar às pessoas com deficiência sua mobilidade pessoal com a máxima independência possível:

- a) Facilitando a mobilidade pessoal das pessoas com deficiência, na forma e no momento em que elas quiserem, e a custo acessível;
- b) Facilitando às pessoas com deficiência o acesso a tecnologias assistivas, dispositivos e ajudas técnicas de qualidade, e formas de assistência humana ou animal e de mediadores, inclusive tornando-os disponíveis a custo acessível;

E com a visível falta de adaptação de veículos públicos e a assustadora realidade, o governo avançou os patamares de facilidade na mobilização e possibilitou também ajuda financeira a deficientes que usassem da aquisição de um veículo para realizar suas necessidades com mais aptidão e agilidade. Ajuda em forma de isenção, mais especificamente nos impostos, como o “IPI”, incidente sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, e “IOF” que incide sobre operações de crédito, de câmbio e seguro e operações relativas a títulos e valores mobiliários, além do IPVA.

3 ISENSÃO DO IPVA PARA PESSOAS COM NECESSIDADES ESPECIAIS

Este por ter competência estadual, o estado de São Paulo especificamente, se nega a conceder a isenção para a pessoa com necessidade

especial que não dirija o próprio veículo, com a justificativa de estar em estrito cumprimento do dever legal.

A legislação estadual paulista (Lei nº 13.296 de 23 de dezembro de 2008) assim dispõe:

Artigo 13 - É isenta do IPVA a propriedade:

I - de máquinas utilizadas essencialmente para fins agrícolas;

II - de veículo ferroviário;

III - de um único veículo adequado para ser conduzido por pessoa com deficiência física;

IV - de um único veículo utilizado no transporte público de passageiros na categoria aluguel (táxi), de propriedade de motorista profissional autônomo, por ele utilizado em sua atividade profissional;

V - de veículo de propriedade de Embaixada, Representação Consular, de Embaixador e de Representante Consular, bem como de funcionário de carreira diplomática ou de serviço consular, quando façam jus a tratamento diplomático, e desde que o respectivo país de origem conceda reciprocidade de tratamento;

VI - de ônibus ou microônibus empregados exclusivamente no transporte público de passageiros, urbano ou metropolitano, devidamente autorizados pelos órgãos competentes;

VII - de máquina de terraplanagem, empilhadeira, guindaste e demais máquinas utilizadas na construção civil ou por estabelecimentos industriais ou comerciais, para monte e desmonte de cargas;

VIII - de veículo com mais de 20 (vinte) anos de fabricação.

§ 1º - As isenções previstas neste artigo, quando não concedidas em caráter geral, serão efetivadas, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos para sua concessão.

§ 2º - As isenções previstas nos incisos III a VI deste artigo aplicam-se:

1 - somente aos veículos em situação regular, na data da ocorrência do fato gerador, quanto às obrigações relativas ao registro e licenciamento;

2 - às hipóteses de arrendamento mercantil.

§ 3º - No caso do inciso VI deste artigo, em se tratando de proprietário pessoa física, fica limitada a isenção a um único veículo, de propriedade de motorista autônomo regularmente registrado no órgão competente e habilitado para condução do veículo objeto do benefício.

A isenção do IPVA restringe-se apenas aos indivíduos que apresentam anomalia física em sua mobilidade, e que este necessariamente conduza o seu próprio veículo, não alcançando os indivíduos com deficiência que não o conduzem. Indaga-se então

O Princípio da Isonomia Tributária disposto no artigo 150, inciso II, da Magna Carta, assegura que é vedado que seja instituído:

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.

É importante aduzir que “o Princípio da Isonomia é vazio, pois recebe o conteúdo de outros valores, como a justiça, a utilidade e a liberdade” (TORRES, 2004, p. 76), ou seja, isso equivale a dizer que somente será proibida a desigualdade se a mesma não for fundamentada na justiça ou na utilidade social. Ricardo Lobo Torres vai além ao afirmar que:

As desigualdades só serão inconstitucionais se não conduzirem ao crescimento econômico do País e à redistribuição da renda nacional ou se discriminarem em razão de raça, de cor, religião, ocupação profissional, função, etc. entre pessoas com igual capacidade contributiva, tudo o que implicará em ofensa à igual liberdade de outrem.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, 2000, p. 17), ao comentar o Princípio da Igualdade:

As discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.

É importante aduzir que os Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva andam de mãos dadas, ou seja, para que realmente seja respeitado o Princípio da Igualdade Tributária, é necessário que aqueles que tenham igual capacidade contributiva sejam tratados de forma igual, enquanto aqueles que não têm igual capacidade contributiva devem ser tratados de forma desigual. Só assim o Princípio da Isonomia Tributária será realmente efetivo.

Com efeito, as normas que asseguram a proteção especial às pessoas deficientes têm a finalidade de incluí-las socialmente, garantindo-lhe a sua dignidade, cidadania e liberdade de ir e vir. Tais regras não podem infringir o princípio da isonomia, ou seja, não se podem efetuar distinções entre deficientes, ou seja, entre aqueles que dirigem e os que não o fazem (os que não podem conduzir são, a rigor, mais deficientes que os outros).

Sendo o propósito de a isenção compensar as despesas que em veículo automotor sofre para adaptações ao portador de deficiência em relação ao não deficiente, torna-se um objetivo desvalido em se tratando de igualdade. Embora

um deficiente não tenha necessariamente custos fruto de adaptações, esse depende de um terceiro para dirigir o veículo frequentemente remunerado.

A isenção apenas para acréscimo no valor adicional do bem não tem coerência, e nos permitem concluir que pessoas que precisam ser transportadas por outro motorista também fazem jus a tal isenção.

Para o Juiz Jayme Martins de Oliveira Neto, “não é possível fazer distinção entre os que dirigem e os que não dirigem, pois, desse modo, as deficiências menos gravosas seriam beneficiadas em detrimento das mais gravosas”⁴.

Tal interpretação não infringe o disposto no artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, que prescreve sejam interpretadas literalmente as normas tributárias que disponham sobre a outorga de isenção, pois não há diferença, quanto à natureza e necessidade de proteção especial, entre deficientes que podem dirigir o próprio veículo aqueles que precisam ser transportados por outra pessoa, como acima referido.

Este tema foi enfrentado com muita astúcia pelo Promotor de Justiça do Estado de São Paulo, Valdemir Ferreira Pavarina⁵, no parecer lançado em sede de Mandado de Segurança nº 440/06, da 1ª Vara Cível da Comarca de Presidente Prudente – SP. Ao discorrer sobre o tema, consignou:

(...) Por este ângulo, a isenção do pagamento do ICMS na aquisição de automóveis adaptados por parte de deficientes físicos, somente incidiria quando o adquirente não pudesse dirigir veículos comuns. Logo, na hipótese vertente, onde o impetrante é incapacitado para conduzir qualquer veículo, adaptado ou não, seria indevida a pretendida isenção tributária. Se não bastasse, também se tem entendido que embora não se possa ser indiferente à afirmação de que o tratamento concedido àquela pessoa com maior deficiência física acaba sendo mais gravoso do que aquele concedido à pessoa cuja deficiência alcança menor escala, não se deve desconsiderar que isto é questão de ordem política, refletindo a orientação do legislador, que não pode ser substituído pelo julgador, isto em respeito aos demais preceitos do ordenamento jurídico pátrio. A opção por esta tese, portanto, conduziria a denegação da segurança aqui pleiteada.

⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Acórdão da Liminar da 13ª vara da Fazenda Pública. Relator Jayme Martins de Oliveira Neto

⁵ FERREIRA, Luiz Antonio Miguel. PAVAN, Letícia Lourenço. ISENÇÃO DO ICMS NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES DESTINADOS ÀS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA. UMA ANÁLISE CRÍTICA QUANTO AOS DESTINATÁRIOS DA NORMA. Disponível em <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CB4QFjAAahUKEwiNs_8-M7HAhVCH5AKHai6Btk&url=http%3A%2F%2Fwww.pjpp.sp.gov.br%2Fwp-content%2Fuploads%2F2013%2F12%2F32.pdf&ei=Dv3hVY30M8K-wASo9ZrIDQ&usg=AFQjCNHtzscZXXN0KFazC-r_QdLr7soWwfg>. Acesso em ago/2015.

Ao nosso sentir, contudo, para a justa e correta solução da questão acima formulada e conseqüente desate da lide, a norma de isenção fiscal do ICMS deve ser examinada mediante emprego do método de interpretação lógico-sistemático, não bastando a simples e isolada interpretação filológica ou literal. Neste sentido, respeitado o entendimento antes exposto, quer nos parecer que bastará cotejar tal norma com a Constituição Federal para se perceber que a restrição consagrada pelo legislador paulista na isenção do ICMS afronta não só o princípio da isonomia tributária – conforme argumenta o impetrante -, mas, sobretudo, o princípio da proteção integral à dignidade da pessoa humana, ambos expressamente consagrados na Carta da República.

Cediço que a Constituição Federal, no artigo 150, II, ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional, veda aos entes públicos da Federação, a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou da função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio de que todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Assim, não é dado ao legislador, criar exceções ao tratamento igualitário, sob pena de mutilar a Carta Magna, a ponto de torná-la inócua e destorcida.

O princípio da isonomia pode ser conceituado como aquele que determina que todos devam receber o mesmo tratamento por parte da lei, sendo proibidas as discriminações carentes de bom senso e arbitrárias.

(...)

Aristóteles, citado por José Afonso da Silva, já consignava que “toda democracia se funda no direito de igualdade, e tanto mais pronunciada será a democracia quanto mais se avança na igualdade” (SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999, p. 133.).

Nesta esteira, podemos dizer que ocorre a inconstitucionalidade quando o legislador não atende aos limites formais e/ou materiais determinados pelo constituinte, sendo que as normas que ultrapassam tais limites são reputadas nulas, inaplicáveis, sem validade, inconsistentes com a ordem jurídica estabelecida, razão pela qual nos é permitido afirmar que aquilo que fere um princípio constitucional, como o da isonomia, é uma norma inválida. Como acima enfatizado, o poder de tributar não é absoluto. Se, por um lado, a Constituição Federal outorga competência tributária aos entes públicos da federação, por outro, estabelece também uma série de limitações ao poder de tributar, a exemplo do princípio da isonomia tributária.

Assim, no campo tributário, os entes tributantes devem tratar de forma igual os contribuintes que estejam em situação equivalente e tratar de forma desigual os desiguais, na medida das suas desigualdades. Não cabe, portanto, em matéria tributária, quaisquer diferenciações no tratamento entre aqueles que se encontram em situações idênticas.

Isso vale tanto para o elaborador da lei, que não pode estabelecer hipóteses de incidência privilegiando um outro segmento, como vale, também, para o aplicador da lei, pois este deverá aplicar a lei a todos que tenham praticado atos ou se encontrem na mesma situação descrita na hipótese relativa à incidência ou isenção de um dado tributo.

Celso Antônio Bandeira de Mello, dissertando sobre a abrangência do princípio da isonomia, fornece importante e translúcida lição:

(...)

O mestre lusitano, José Joaquim Gomes Canotilho, adverte que hoje o princípio da igualdade condensa uma grande riqueza de conteúdo, mas “a afirmação – ‘todos os cidadãos são iguais perante a lei’ – significava, tradicionalmente, a exigência de igualdade na aplicação do direito. Numa fórmula sintética, sistematicamente repetida, escrevia Anschütz: ‘as leis

devem ser executadas sem olhar às pessoas”. A verdadeira igualdade, porém, não é aquela obtida pela aplicação da lei igualmente entre os homens. Só há efetiva igualdade quando a própria lei observa, na escolha dos critérios de discrimen, elementos que encontrem fundamento em valores pertinentes ao objetivo da norma e compatíveis com aqueles acolhidos pela Constituição. Trata-se, assim, de haver uma igualdade na lei. “Ser igual perante a lei não significa apenas aplicação igual da lei. A lei, ela própria, deve tratar por igual todos os cidadãos. O princípio da igualdade dirige-se ao próprio legislador, vinculando-o à criação de um direito igual para todos os cidadãos.” (Canotilho, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional, 6. ed. Coimbra : Almedina, 1993, p. 563).

Com efeito, de que adianta a aplicação isonômica da lei, se é a própria lei que distingue onde não poderia?!

No Brasil, apesar de o art. 5º, caput, da Constituição iniciar por determinar uma igualdade perante a lei, o Constituinte inseriu esse valor isonômico em diversos outros dispositivos, em contextos que não deixam dúvidas quanto à obrigação de ser observado na formulação da lei. É assim que o preâmbulo registra ser o Estado brasileiro constituído sob o valor supremo da igualdade, ao lado da liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento e justiça.

É, ademais, objetivo da nossa República a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção de todos sem preconceitos ou discriminações (art. 3º, III e IV). O próprio caput do art. 5º, após determinar que “todos são iguais perante a lei”, garante aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à igualdade. Não se trata aqui de apenas ser tratado igualmente perante a norma, mas sim de um direito à igualdade que precede à norma.

José Afonso da Silva adverte que, no Brasil, ao contrário do estrangeiro, a doutrina e a jurisprudência já antes da Constituição de 1988 não distinguem a igualdade perante a lei da igualdade na lei: “Entre nós, essa distinção é desnecessária, porque a doutrina como a jurisprudência já firmaram, muito, a orientação de que a igualdade perante a lei tem sentido que, no estrangeiro, se dá à expressão igualdade na lei, ou seja: o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei.” (Silva, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 9. ed. São Paulo : Malheiros, 1994. p. 197).

O mestre paulista registra, ainda, na obra acima citada, com espeque em Francisco Campos, que: “o legislador é o destinatário principal do princípio, pois se ele pudesse criar normas distintas de pessoas, coisas ou fatos, que deveriam ser tratados com igualdade, o mandamento constitucional se tornaria inteiramente inútil, concluindo que, nos sistemas constitucionais do tipo do nosso não cabe dúvida quanto ao principal destinatário do princípio constitucional de igualdade perante a lei. O mandamento da Constituição se dirige particularmente ao legislador e, efetivamente, somente ele poderá ser destinatário útil de tal mandamento”.

Não há, pois, dúvidas sobre o alcance do princípio da isonomia no Brasil: ele abrange tanto o processo de criação e instituição das normas como o de aplicação. Ou, como prefere Celso Antônio Bandeira de Mello: “... o alcance do princípio não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, mas que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia”. (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3a. ed. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 9).

O próprio Supremo Tribunal Federal registra a existência de conteúdo material no princípio, que, inclusive, implica a inconstitucionalidade da norma infraconstitucional que o não observe:

“O princípio da isonomia, que se reveste de auto-aplicabilidade, não é – enquanto postulado fundamental de nossa ordem político-jurídica – suscetível de regulamentação ou de complementação normativa. Esse princípio – cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua precípua

função de obstar discriminações e de extinguir privilégios, sob duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório. A eventual inobservância desse postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade”. (Mandado de Injunção n. 58 0 DF, Rel. p/ acórdão Ministro Celso de Mello, RTJ 134:1025).

Nesse sentido, aliás, já era a advertência de Rui Barbosa:

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”. (Barbosa, Rui. Oração aos moços. 7. ed. Rio de Janeiro : Ediouro, p. 55).

Do que acima se expôs, portanto, constata-se que o princípio da igualdade impõe que, muitas vezes, se desigualmente para que se o observe, mas as situações substancialmente iguais obrigam a um mesmo tratamento isonômico direto.

Cabe ainda indagar: qual deve ser o critério para a distinção das situações e em que proporções devem ser desiguais os tratamentos? Em outras palavras: o que é que nos leva a afirmar que uma lei trata dois indivíduos de forma igualmente justa? Qual o critério de valoração para a relação de igualdade?

Para Canotilho, existe observância da igualdade quando indivíduos ou situações iguais não são arbitrariamente tratados como desiguais (proibição do arbítrio). Por outras palavras: “o princípio da igualdade é violado quando a desigualdade de tratamento surge como arbitrária. O arbítrio da desigualdade seria condição necessária e suficiente da violação do princípio da igualdade. Embora ainda hoje seja corrente a associação do princípio da igualdade com o princípio da proibição do arbítrio, este princípio, como simples princípio de limite, será também insuficiente se não se transportar já, no seu enunciado normativo-material, critérios possibilitadores da valoração das relações de igualdade ou desigualdade. Esta a justificação de o princípio da proibição do arbítrio andar sempre ligado a um critério material objetivo. Este costuma ser sintetizado da forma seguinte: existe uma violação arbitrária da igualdade jurídica quando a disciplina jurídica não se basear num: (I) fundamento sério; (II) não tiver um sentido legítimo; (III) estabelecer diferenciação jurídica sem fundamento razoável” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional, 6. ed. Coimbra : Almedina, 1993, p. 565).

(...)

Assim, o ponto central para o tratamento desigual fundado na isonomia é a adequada fundamentação do elemento de discrimen, de modo a que seja compatível com o sistema constitucional.

Impõe-se aí o manejo das desigualdades com atenção ao princípio da proporcionalidade, assim definido pelo Tribunal Constitucional alemão: “O meio empregado pelo legislador deve ser adequado e necessário para alcançar o objetivo procurado. O meio é adequado quando com seu auxílio se pode alcançar o resultado desejado; é necessário, quando o legislador não poderia ter escolhido um outro meio, igualmente eficaz, mas que não limitasse ou limitasse da maneira menos sensível o direito fundamental”. (BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, 6. ed. São Paulo : Malheiros, 1996, p. 372).

Finalmente, deve existir uma pertinência lógica entre o elemento de discrimen e o bem jurídico que se pretende aplicado igualmente aos destinatários da norma. Eis novamente as lições de Bandeira de Mello:

“Então, no que atina ao ponto central da matéria abordada procede afirmar é agredida a igualdade quando o fator diferencial adotado para qualificar os atingidos pela regra não guarda relação de pertinência lógica com a inclusão ou exclusão no benefício deferido ou com a inserção ou arredamento do gravame imposto.

Cabe, por isso mesmo, quanto a este aspecto, concluir: o critério especificador escolhido pela lei, a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica – a dizer: o fato de discriminação – pode ser qualquer elemento radicado neles; todavia, necessita, inarredavelmente, guardar relação de pertinência lógica com a diferenciação que dele resulta. Em outras palavras: a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. Impende que exista uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo. Segue-se que, se o fator diferencial não guardar conexão lógica com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados, a distinção estabelecida afronta o princípio da isonomia”. (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 38-39).

Pode-se concluir, portanto, que “a isonomia material é assegurada por meio de critérios de desigualação fixados na norma e que: (a) encontrem fundamento compatível com os valores postos no sistema constitucional; (b) guardem pertinência lógica entre as situações identificadas como desiguais e o bem jurídico que se pretende aplicado isonomicamente aos destinatários da norma; (c) sejam manejados razoável e proporcionalmente em face das situações que se pretende desigualar e do fim da desigualação. Ou seja, o tratamento atribuído às situações não pode, a pretexto de igualar, acabar por criar uma nova situação antiisonômica” (Marlon Alberto Weichert, Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 37 n. 145 jan./mar. 2000).

Ao nosso entender, portanto, não há dúvida de que a restrição da isenção fiscal do ICMS somente aos portadores de deficiência física que necessitem de veículos adaptados para dirigir, relegando ao esquecimento os portadores de outras deficiências ainda mais graves, a exemplo do que ocorre com o impetrante, está longe de ser um critério legítimo de diferenciação, mas, sim, uma arbitrária e odiosa forma de discriminação.

Assim, as barreiras legislativas impostas pelo legislador estadual em detrimento dos deficientes não condutores não podem ser mantidas, diante da política nacional de inclusão social dos portadores de necessidades especiais, amparada por lei federal e pelos princípios constitucionais já mencionados. Não se mostra válida, portanto, que a norma possa conceder benefício à pessoa deficiente que possui condição de dirigir e, ao mesmo tempo, negá-lo a quem apresenta deficiência, teoricamente, em maior grau, dependente de outrem para exercer atividades cotidianas⁶.

⁶ Trecho retirado da sentença do processo nº 047.01.2011.019082-6/000000-000 - nº ordem 1652/2011 - Mandado de Segurança – Impetrante: RENE FRANCISCO DA SILVA. Autoridade Coatora: CHEFE DO POSTO FISCAL DE MARILIA, disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/diarios/31755982/djsp-judicial-1a-instancia-interior-parte-i-25-10-2011-pg-442>, acessado em 25/08/2015, às 15 horas.

4 CONCLUSÃO

O presente trabalho abordou o tema referente à isenção tributária do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, previsto na lei estadual de São Paulo, para as pessoas com necessidades especiais.

Demonstrou-se que a Lei de São Paulo concede a isenção do referido imposto apenas para as pessoas com necessidades especiais que possam dirigir o próprio veículo, ou seja, àquela pessoa que tenha alguma necessidade especial, devidamente comprovada por laudo médico, e que possa dirigir o carro terá a isenção tributária.

Porém a pessoa que também tenha necessidade especial, mas que por algum motivo não possa guiar o próprio carro não terá estendida tal benesse da lei paulista.

Conclui, portanto, o presente trabalho, que esse tratamento desigual dado pela legislação estadual, fere de morte vários princípios constitucionais e tributários, em especial o princípio da dignidade da pessoa humana e da isonomia, seja na faceta da igualdade do artigo 5º, seja do artigo 150, II.

Além de ferir de morte os princípios acima expostos também vão contra o princípio da boa-fé que norteia a atividade administrativa, bem como o princípio da proporcionalidade, já que trata de forma totalmente desigual uma situação análoga, sem contar que tolhe o direito de uma pessoa que, em tese, está numa condição médica mais grave.

Isso, pois, a pessoa que consegue dirigir o próprio carro, na maioria das vezes tem mais condições e mais independência do que uma que tem necessidades especiais e não dirige o próprio carro.

Da forma como age a lei paulista causa uma grave quebra do equilíbrio constitucional.

Portanto, para finalizar é de grande valia pontuar que a lei paulista nº 13.296/2008 deve ser considerada inconstitucional, cabendo às pessoas que se sentirem lesadas procurar o Poder Judiciário para ver afastada tal aberração jurídica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed, São Paulo: Saraiva, 2009.

ARISTÓTELES. **The Nincomachean**. Oxford: Oxford University Press, 1980. Livro V.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed, atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed, São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Brasília, DF: Senado, 1962.

BRASIL. Decreto Nº 6.949, de 25 de agosto de 2009. Brasília, DF: Presidente da República, 2009.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Acórdão da Liminar da 13ª vara da Fazenda Publica. Relator Jayme Martins de Oliveira Neto

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed, São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011

CENTRO UNIVERSITÁRIO “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2007 – Presidente Prudente, 2007, 110p.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed, São Paulo: Atlas, 2008.

FERREIRA, Luiz Antonio Miguel. PAVAN, Letícia Lourenço. **Isenção do icms na aquisição de veículos automotores destinados às pessoas com deficiência. uma análise crítica quanto aos destinatários da norma**. Disponível em <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CB4QFjAAahUKEwiNs-_8-M7HAhVCH5AKHai6Btk&url=http%3A%2F%2Fwww.pjpp.sp.gov.br%2Fwp-content%2Fuploads%2F2013%2F12%2F32.pdf&ei=Dv3hVY30M8K-wASo9ZrIDQ&usg=AFQjCNHtzscZXN0KFazC-r_QdLr7soWwfg>. Acesso em ago/2015.

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

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed, São Paulo: Noeses, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed, São Paulo: Saraiva.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. 2000. ed, São Paulo: Dialética

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed, São Paulo: Saraiva, 2002.

SÃO PAULO. Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008. São Paulo, SP: Assembleia Legislativa, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2007. Porto Alegre: Livr. do Advogado.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.