

8

Da escorreita aplicação dos princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana e da igualdade quando da isenção dos impostos estaduais (São Paulo) – ICMS e IPVA às pessoas com deficiência na aquisição de veículos automotores – uma incongruência legal

The correct application of the constitutional principles of human dignity and equality when of the state's tax exemption (São Paulo) - ICMS and IPVA to persons with disabilities in the acquisition of motor vehicles – a legal incongruity

CLAUDIO JOSÉ AMARAL BAHIA

Doutor em Direito do Estado, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP; mestre em Direito Constitucional, pelo Centro de Pós-Graduação da Instituição Toledo de Ensino – ITE/Bauru; professor do Programa *Stricto Sensu* em Direito (Mestrado), mantido pelo Centro de Pós-Graduação da Instituição Toledo de Ensino, em Bauru, São Paulo; bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, pela Faculdade de Direito de Bauru/ITE; professor de Direito Civil da Faculdade de Direito de Bauru/ITE; professor convidado da Pós-Graduação do Centro Universitário Toledo – Unitoledo, em Araçatuba, São Paulo; professor convidado da Pós-Graduação do Centro Universitário de Araraquara – Uniara, em Araraquara, São Paulo; advogado.

PLÍNIO ANTONIO CABRINI JÚNIOR

Mestre em Direito Constitucional, pelo Centro de Pós-Graduação da Instituição Toledo de Ensino – ITE/Bauru; especialista em Direito Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP; bacharel em Ciências Sociais e Jurídicas, pela Faculdade de Direito de Bauru, mantida pela Instituição Toledo de Ensino; advogado

ANA CAROLINA PEDUTI ABUJAMRA

Mestranda em Direito Constitucional, pela Instituição Toledo de Ensino – ITE/Bauru; especialista em Direito Empresarial, pelo Centro de Pós-Graduação mantido pela Instituição Toledo de Ensino, em Bauru; bacharela em Ciências Jurídicas e Sociais, pelo Centro Universitário Toledo, em Araçatuba; professora de Processo Civil I da Faculdade de Direito da Organização Aparecido Pimentel de Educação e . Cultura – Oapec – Santa Cruz do Rio Pardo, São Paulo; advogada. *E-mail* para correspondência: anacarolabujamra@yahoo.com.br

RENATA DE LIMA TALLÃO

Bacharelanda em Ciências Sociais e Jurídicas, pela Fac. de Direito de Bauru, mantida pela Instituição Toledo de Ensino.

1. INTRODUÇÃO

Vive-se em uma sociedade marcada por profundas e intensas desigualdades entre as pessoas. Pessoas estas que, por vários motivos, são impedidas de se autodeterminar. São as chamadas minorias, indivíduos vulneráveis que se encontram em situação desprivilegiada na sociedade. As pessoas com deficiência sofrem discriminações de todas as formas no seu dia a dia, e, diante disso, o Estado brasileiro, tem editado normas protetivas desde a Constituição Federal para diminuir tais fatos ou, quiçá, eliminá-los, concedendo direitos aos “diferentes”.

Na busca da atribuição de efetividade a tais direitos, foram publicadas várias normas, tanto no âmbito federal como no estadual, inclusive leis específicas que buscam garantir a inclusão social da pessoa com deficiência. Para o presente artigo, importa destacar as legislações pertinentes aos impostos, no âmbito estadual, denominados IPVA e ICMS. Todavia, indaga-se: (1) As legislações acima expostas são coerentes com a proteção constitucional destinada à pessoa com deficiência? (2) Qual a real finalidade do benefício fiscal? A inclusão da pessoa com deficiência ou a isenção do imposto, visando a compensar eventual ônus na aquisição e adaptação do veículo adquirido? (3) Como fica a inclusão do deficiente? Apenas necessita de inclusão o deficiente que pode conduzir um veículo adaptado?

O principal questionamento a que se pretende responder é o seguinte: a concessão do favor fiscal, destinado apenas e tão-somente a um dos tipos de deficiência, ou seja, à deficiência física, e à pessoa que pode conduzir veículo está adequada e em harmonia com o sistema legal, que garante os direitos às pessoas com deficiência?

2. DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA – CONCEITO E GARANTIA CONSTITUCIONAL

Primeiramente, como conceituar pessoas com deficiência? Não é uma tarefa simples, pois muitos associam o termo, sem maiores digressões a respeito, a incapacidade ou perda, quando deveriam relacioná-lo à ideia de adaptação e/ou ao atendimento de suas peculiaridades especiais, ou seja, com a necessidade de inclusão social.

A questão da deficiência na Constituição Federal de 1988 foi tratada com grande preocupação pelo legislador constituinte em vários artigos e capítulos, adotando para essa classe a seguinte definição: **pessoa portadora de deficiência**, isso porque o termo **pessoa** sobrepõe-se, antes mesmo, à **deficiência**. Em 09/12/1975, outra definição foi dada pela Assembleia Geral da ONU, por meio da Resolução n. 3.447, estabelecendo como deficiente:

[...] qualquer pessoa incapaz de assegurar por si mesma, total ou parcialmente, as necessidades de uma vida individual ou social normal, em decorrência de uma deficiência, congênita ou não, em suas capacidades físicas ou mentais [...].

A Convenção de Guatemala estabeleceu, em seu artigo 1º, que:

[...] O termo deficiência significa uma restrição física, mental ou sensorial, de natureza permanente ou transitória, que limita a capacidade de exercer uma ou mais atividades essenciais da vida diária, causada ou agravada pelo ambiente econômico e social [...].

Já a Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo, assinada em 30/03/2007, na cidade de Nova Iorque, e ratificada pelo Brasil por intermédio do Decreto Legislativo n. 186/2008, em 10/07/2008, definiu, em seu artigo 1º (propósito), que:

[...] Pessoas com deficiência são aquelas que têm impedimentos de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, os quais, em interação com diversas barreiras, podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdades de condições com as demais pessoas [...].

Sob um conceito médico, a deficiência pode ser de ordem física, de ordem sensorial, auditiva ou visual, e mental ou pode haver presença de deficiências múltiplas. Tais deficiências podem acarretar perdas ou anormalidades na estrutura ou função psicológica, fisiológica ou anatômica, gerando incapacidade para o desempenho das atividades dentro do padrão considerado normal para o ser humano. No sentido sociológico, e considerando a integração do portador de deficiência na vida em sociedade, é possível dizer que a deficiência não se basta pelos aspectos físicos, mentais, sensoriais ou motores, que indicam uma falta ou falha, mas, sim, pela dificuldade do relacionamento social¹.

Já a OMS – Organização Mundial de Saúde, no contexto da experiência em matéria de saúde, distingue deficiência², incapacidade³ e invalidez⁴. As pessoas com

¹ Neste sentido: ARAUJO, Luiz Alberto David. *A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência*. 2. ed. Brasília: Coordenadoria Nacional para Integração da Pessoa Portadora de Deficiência, 1997. p. 20.

² **Deficiência** é toda perda ou anomalia de uma estrutura ou função psicológica, fisiológica ou anatômica.

³ **Incapacidade** é toda restrição ou ausência (devido a uma deficiência) para realizar uma atividade de forma ou dentro dos parâmetros considerados normais para um ser humano.

⁴ **Invalidez** corresponde a uma situação desvantajosa para um determinado indivíduo, em consequência de uma deficiência ou de uma incapacidade que limita ou impede o desempenho de uma função normal no seu caso (levando-se em conta a idade, o sexo e fatores sociais e culturais).

deficiência não constituem um grupo homogêneo, vez que, por exemplo, os indivíduos com enfermidades ou deficiências mentais, visuais, auditivas ou de fala, os que têm mobilidade restrita ou as chamadas “deficiências orgânicas”, todos eles enfrentam barreiras diferentes, de natureza diferente e que devem ser superadas de modos também diferentes.

Ainda, o texto constitucional de 1988 ampliou a maneira como devem ser interpretadas as normas concernentes aos direitos constitucionais, fazendo destacar, portanto, o livre exercício e a fruição das liberdades asseguradas, tal como o princípio da igualdade, que, na forma de seu artigo 3º, inciso IV, garante às pessoas com deficiência direito a tratamento igualitário sem quaisquer tipos de preconceitos⁵.

Pode-se dizer que uma das grandes preocupações em relação à necessidade de efetivação da dignidade da pessoa humana e, conseqüentemente, da concretização do princípio da igualdade no seio social diz respeito às minorias, as quais, seja em razão de apresentarem comportamento diferenciado daquele normalmente experimentado por uma determinada comunidade, seja em razão de não ostentarem as mesmas características físicas e psíquicas verificadas na maioria dos indivíduos, sofrem os mais diversos tipos de discriminação e de exclusão, sendo, inclusive, expungidas, injustamente, do benefício resultante do exercício de direitos que, em tese, se mostram pertencentes a qualquer cidadão.

Nesse quadro, inegavelmente, estão inseridas as pessoas com deficiência que, diante de suas características peculiares, estavam e estão a merecer precípua atenção protetiva e observadora das entidades estatais, a fim de que, realmente, seja concretizado o já mencionado princípio da igualdade, princípio este que, infelizmente, não foi observado pelo ente federado que ora figura no polo passivo desta *actio*, daí, repita-se, a necessidade de se invocar a tutela jurisdicional constitucionalmente garantida a todo cidadão brasileiro.

A atividade protetiva outrora almejada encontrou sábia positivação e manso recanto na Constituição Federal de 1988, pois, tendo a problemática adquirido *status* basilar, toda a normatização infraconstitucional deve-lhe irrestrita e inafastável obediência.

Vale deixar consignado que já se entremostra bastante sedimentada a assertiva de que toda e qualquer norma constitucional é dotada de eficácia, pois não seria lógico, do ponto de vista jurídico, que a lei suprema de uma sociedade politicamente organizada contivesse regramentos e princípios não dotados de juridicidade e

⁵ ARAUJO, Luiz Alberto David & RAGAZZI, José Luiz. A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência. *Revista do Advogado*, ano XXVII, dezembro de 2007, n. 95, p. 42-50.

efetividade, circunstância esta que leva à conclusão de que até mesmo as chamadas normas constitucionais programáticas, não obstante na maioria das vezes apenas indicarem um esquema de atuação para os órgãos públicos existentes, possuem caráter preceptivo como quaisquer outras.

E, como já salientado, se for feito um giro pela Carta de 1988, restará claro que esta trouxe significativo avanço no tocante ao princípio da igualdade, principalmente na busca da efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana, visando à redução das desigualdades de fato, por intermédio do tratamento diferenciado àqueles que se encontram em circunstâncias de desigualdade, e procurando integrar à sociedade a pessoa portadora de deficiência.

Desse modo é que a Constituição Federal garantiu à pessoa com deficiência, de uma maneira geral, sem especificar uma ou outra modalidade de deficiência, além dos direitos expressos a todo e qualquer cidadão, uma gama de direitos específicos, como reserva de vaga no mercado de trabalho, assistência social, educação, garantia a transporte e eliminação de barreiras arquitetônicas, com o recebimento de sua cidadania tendo como objetivo a sua inclusão social.

3. DO PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

A dignidade não é só um valor intrínseco do ser humano e, muito menos, exclusivo do ordenamento constitucional brasileiro. Atualmente, a dignidade da pessoa humana constitui requisito essencial e inafastável da ordem jurídico-constitucional de qualquer Estado que se pregue democrático de direito e, por óbvio, que as pessoas portadoras de deficiência, quiçá principalmente elas, devem tê-lo reconhecido e exercido.

Portanto, sem qualquer distinção, todos os homens têm direito à vida digna, livre e em igualdade de condições que o dignifiquem mais e mais, e esse direito à existência digna abrange o direito de viver com dignidade, de ter todas as condições para uma vida que se possa experimentar segundo os próprios ideais e vocação, de não ter a vida atingida ou desrespeitada por comportamentos públicos ou privados, de fazer as opções na vida que melhor assegurem à pessoa a sua realização plena.

O princípio da dignidade da pessoa humana não pode, em hipótese alguma, ser descartado em qualquer ato de interpretação, aplicação ou criação de normas jurídicas, tendo em vista que a própria Constituição Federal, por meio de inúmeros artigos, reforçou a implementação da dignidade humana no meio social⁶. Na mesma

⁶ NUNES, Rizzatto. A dignidade da pessoa humana e o papel do julgador. *Revista do Advogado*, 2007, ano XXVII, n. 95, p. 132.

linha do constitucionalismo contemporâneo, a Constituição Federal de 1988, ao incorporar expressamente ao seu texto o princípio da dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III) – como seu valor supremo –, definiu-o como fundamento da República, do Estado democrático de direito e dos direitos fundamentais.

Importa ressaltar que a pessoa não pode e não deve ser tratada como um reflexo da ordem jurídica, e sim constituir o objetivo supremo. Tratando-se de uma relação em que, de um lado, tem-se o indivíduo e, de outro, o Estado, há uma presunção a favor do ser humano e da sua personalidade, vez que o Estado existe para o homem, e não o homem para o Estado. A abordagem do referido valor positivado como princípio traduz a ideia de ponderação, isto é, ele deverá ser aplicado na medida do possível; agora, se esse valor for aplicado como regra, esta deverá ser tratada diante da conhecida expressão afeta ao jogo do tudo ou nada.

Do respeito à dignidade da pessoa humana resultam quatro importantes consequências:

- a) a igualdade de direitos entre todos os indivíduos (artigo 5º, inciso I, da CF);
- b) a garantia da independência e autonomia do ser humano, não podendo ser utilizado como instrumento ou objeto;
- c) a observância e proteção dos direitos inalienáveis do homem;
- d) a não admissibilidade da negativa dos meios fundamentais para o desenvolvimento de alguém como pessoa ou a imposição de condições subumanas de vida (garantia de um patamar existencial mínimo).

Portanto, se da observação do princípio da dignidade da pessoa humana resultam consequências dentro do próprio sistema constitucional, dispensável é reafirmar a importância desse valor como fonte integradora e hermenêutica de todo o ordenamento jurídico brasileiro e latino-americano, e não apenas dos direitos e garantias fundamentais.

Mesmo sendo impossível atribuir-lhe um conceito fixo e imutável, não há dúvidas de que a sua aplicação, em casos concretos, é inafastável, principalmente quando noticiados desrespeitos à vida e à integridade física e psíquica, falta de oferecimento de condições mínimas que garantam uma existência digna, limitação da liberdade ou promoção da desigualdade e, pior, nos casos em que direitos fundamentais estejam flagrantemente sendo afrontados ou desconsiderados. A correta interpretação desse princípio leva à concretização de valores superiores, direitos e garantias fundamentais, inalienáveis e irrenunciáveis por qualquer ser humano. “A dignidade humana é um valor preenchido *a priori*, isto é, todo ser humano tem dignidade só pelo fato já de ser pessoa”⁷.

⁷ NUNES, Rizzatto. A dignidade da pessoa humana e o papel do julgador. *Revista do Advogado*, 2007, ano XXVII, n. 95, p. 132.

Com isso, pode-se dizer que, em se tratando de princípio ético, cuja inafastabilidade é inquestionável, estarão a ele vinculados os poderes estatais e/ou qualquer norma constitucional ou infraconstitucional, e esta norma padecerá de inegável ilegitimidade, devendo ser de afastada de plano do ordenamento jurídico. Deve-se ressaltar, também, que, por força de sua dimensão intersubjetiva, o princípio da dignidade da pessoa humana cria um dever geral de respeito de todos os seres humanos com relação a seus semelhantes, isolada ou coletivamente, afetando a todos indistintamente, intérpretes jurídicos ou não do sistema constitucional, indiferentemente de estar expresso ou não no ordenamento jurídico, exercendo sua força soberana.

Quando se analisa este fundamento em relação à pessoa com deficiência, o que se almeja é a garantia de uma vida digna, de cidadania, de algumas prerrogativas para que se garanta a sua inclusão social. A efetivação do princípio da dignidade passa pela extensão do benefício fiscal a todas as modalidades de deficiência.

4. DIREITO À IGUALDADE

O princípio da igualdade não se restringe apenas em nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, mas, sim, em afirmar que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia, isso porque se trata de norma voltada quer para o aplicador da lei, quer para o próprio legislador. Ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado, sendo certo que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes.

A proteção ao grupo de pessoas com deficiência decorre do respeito ao princípio da igualdade, dado que é preciso considerar as limitações e diferenças destas para que elas possam ser incluídas na sociedade, e isto requer uma atenção especial por parte do legislador. Por essa razão, entende-se que, atualmente, faz-se necessário destinar maior atenção ao princípio da igualdade, sob o argumento de ser ele o norteador de um dos fundamentos constitucionais mais importantes, o Estado democrático de direito – portanto, mesmo que no passado o referido princípio tenha sido alvo de muitas discussões.

A igualdade vista apenas sob seu aspecto formal, isto é, tendo o reconhecimento deste princípio somente em virtude do estagnado na lei, não era e continua não sendo suficiente para eliminar as desigualdades no plano real, tampouco para efetivar os direitos de todos os homens. Consequentemente, importa dizer que não basta ter uma sociedade justa, livre e igualitária, e sim ter em mente o princípio da igualdade para que, buscando a sua real concretização, essa luta atinja todos os cidadãos, de sorte que, desse modo, tornem-se, tanto formal como materialmente, realmente iguais.

O princípio da igualdade é de suma importância, pois, além de conferir aos cidadãos o direito de terem os mesmos direitos e, efetivamente, serem iguais, torna-os aptos a participar das decisões sociais, que nada mais é do que um imperativo da democracia, bem como dos direitos humanos. Tal princípio, portanto, tem como destinatário o legislador, dado que é obrigação dele legislar de acordo com a isonomia, o que permite a configuração da discriminação positiva, isto é, a igualdade aplicada também deverá ser reproduzida pelo legislador infraconstitucional.

A discriminação positiva consiste em conferir um tratamento diferenciado às minorias, por meio de medidas de compensação, para concretizar, ao menos em parte, uma igualdade de oportunidades com os demais indivíduos, que não sofreram as mesmas restrições, buscando equilibrar tais diferenças. Portanto, o legislador deve verificar os elementos que causam discriminações na sociedade e criar norma voltada para igualar as pessoas afetadas pela situação tida como discriminatória.

Em relação ao fator de discriminação, este deve residir na pessoa, na coisa ou na situação a ser discriminada, não devendo singularizar o indivíduo destinatário da norma, para que, no futuro, o reconhecimento desses benefícios também atinja outras pessoas, evitando a reprodução da norma.

No caso da correlação lógica existente entre o fator discriminatório e a desequiparação procedida, uma vez estabelecido o fator discriminante, é preciso saber se há uma pertinência lógica, se existe uma justificativa racional para o tratamento diferenciado, a fim de que não haja maltrato da isonomia. Para a consonância da discriminação com os interesses protegidos na Constituição, é essencial que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo; que as pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si; que exista (em abstrato) uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico estabelecida pela norma; e que o vínculo de correlação *supra* referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos.

No ordenamento constitucional pátrio, o princípio da igualdade encontra-se consagrado tanto formalmente quanto materialmente, informando que o sistema deve buscar meios e ações que promovam a igualdade para combater todo e qualquer tipo de discriminação.

A igualdade sob o prisma formal não está completa, posto que apenas e tão-somente ela não é suficiente nem capaz de proporcionar a igualdade no plano fático, o que, por consequência, torna impossível alcançar a igualdade e a justiça social. Sendo assim, é totalmente relevante a igualdade tida como material, aquela cujo escopo é a superação das desigualdades sociais, ou melhor, que ocorre via

tratamento igualitário a todas as pessoas, de modo que elas possam usufruir dos bens da vida, sem qualquer tipo de discriminação.

Entretanto, isso só é possível por meio da implementação de medidas estatais com vistas a minorar os desníveis sociais, implicando a realização de uma avaliação de desigualdades para averiguar aquelas que existem de forma concreta na sociedade, de modo que, após identificadas estas desigualdades, bem como seus sujeitos, essas situações desiguais sejam tratadas adequadamente para solucionar o problema e proporcionar, enfim, a tão almejada igualdade de oportunidades.

Contudo, é de se notar que a concretização do princípio da igualdade é uma tarefa do Poder Público, e este deverá realizá-la sob duas vertentes: proibindo a discriminação – ao Estado é proibido discriminar, assim como ele é o garantidor da repressão à discriminação no âmbito social – e adotando medidas concretas para combater as desigualdades.

5. DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

5.1. Natureza e interpretação

A isenção é sempre decorrente de lei, pois se encontra incluída na área da denominada reserva legal, sendo a lei, em sentido estrito, o único instrumento hábil para sua instituição. Todavia, asseverou Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006) que grande parte da doutrina encara a isenção como mera dispensa legal de pagamento de tributo vencido, isto é, dá-se a obrigação, e nasce o crédito, mas o credor dispensa o pagamento. Para ocorrer a isenção, necessariamente, deve haver a incidência⁸. Segundo Amílcar de Araújo Falcão:

[...] Ela (refere-se à isenção) – há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais determina a inexigibilidade do débito tributário [...] ⁹.

Não se pode descartar, ainda, o posicionamento de outra corrente, cujo defensor é José Souto Maior Borges (1969)¹⁰, o qual entendeu ser a isenção juridicamente uma não incidência legalmente qualificada:

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense: 2006. p. 177-178.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 189-190.

[...] A norma que isenta é assim, uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da incidência [...].

Pois bem. Diante de várias denominações e independentemente da posição adotada, resta dizer que, para efetuar a interpretação de determinada norma tributária, é necessário verificar todos aqueles envolvidos em seu programa, compreendê-la e surpreender o seu conteúdo. Por essa razão, a isenção tributária deverá ser vista e compreendida tal como o Direito Tributário, ou seja, como inserido no campo da responsabilidade que todas as entidades jurídicas têm, que é a de cumprir as destinações contidas na Carta Magna e na vontade popular, especialmente as de respeitar a dignidade humana e os valores da cidadania. Com propriedade, José Augusto Delgado (2003) esclareceu:

(...) é essa realidade social contemporânea que não pode ser afastada pelo intérprete quando é chamado para analisar e desvendar o sentido de qualquer tipo de norma tributária¹¹ (grifou-se).

Desse modo,

[...] o tributo há de ser, conseqüentemente, afastado quando a sua exigência, mesmo prevista em lei, busque diminuir o direito ao gozo pleno da vida privada, da intimidade completa, da honra integral e de uma imagem sem mácula, sem se falar de outros componentes diretos e indiretos da cidadania e da dignidade humana [...]¹².

Assim, quando a Administração Pública se deparar com o pedido de uma pessoa com deficiência, independentemente de sua deficiência, deverá o benefício fiscal – isenção de ICMS e IPVA – ser concedido. Importa dizer que, em se tratando de normas tributárias e não havendo legislação específica, já que com relação à matéria em questão o legislador se fez precário, o intérprete haverá de suprir-lhe o labor. Por esse motivo, não há que se falar na interpretação literal da regra, mediante os termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional, isso porque, como lecionou Hugo de Brito Machado (1999):

¹¹ DELGADO, José Augusto. O fenômeno evolutivo da interpretação do Direito Tributário. In: BRITO, Edvaldo & ROSAS, Roberto (Coord.). *Dimensão jurídica do tributo*: homenagem ao Professor Dejalma de Campos. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 393-427.

¹² *Ibidem*, p. 399.

[...] 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 [...]”¹³.

Também é dever do legislador observar o disposto no artigo 150, I, da Constituição Federal, que exige deste: “(...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção (...)”, para não constituir gritante ofensa aos seus direitos humanos.

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.

Desta forma, repita-se, quando requisitado, caberá ao intérprete estender o benefício das isenções tributárias de ICMS e IPVA, inicialmente concedidas às pessoas com deficiência condutoras de veículos automotores quando do ato de sua aquisição, àquelas cuja deficiência implica o 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.

Além disso, o artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal preconiza que os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos **tratados internacionais** em que a República Federativa do Brasil seja parte. Com base no artigo acima, importa destacar-se o artigo 3º da já mencionada Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, cujo tratamento preconiza indispensável observância aos seguintes princípios gerais:

- a) o respeito pela dignidade inerente, a autonomia individual, inclusive a liberdade de fazer as próprias escolhas, e a independência das pessoas;**
- b) a não-discriminação;**
- c) a plena e efetiva participação e inclusão na sociedade;**
- (...)

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 15.ed. Malheiros: São Paulo, 1999. p. 88-89.

e) a igualdade de oportunidades;

(...) [destacou-se].

Evidente é, portanto, que o intérprete, no momento de seu julgamento, não poderá perder de vista os fundamentos elencados, devendo efetuar sua interpretação de modo a preservar o cumprimento de todos os instrumentos de proteção destinados às pessoas com deficiência, porque o próprio ordenamento jurídico assim o preconiza, seja por intermédio dos princípios gerais, seja por meio da concessão de benefícios. Devem ser sempre preservados os anseios constitucionais, principalmente a promoção da dignidade da pessoa humana e o respeito a ela.

5.2. Princípio da isonomia tributária

O princípio da isonomia tributária, por derivar-se do princípio geral da igualdade, traduz o mesmo sentido: todos são iguais perante a lei. Sabe-se que a isonomia, além de ser uma cláusula pétrea, é o princípio-base de todo o ordenamento jurídico, pois sustenta o fundamento do Estado democrático de direito, isto é, sem ela não há que se falar em “república”, “federação”, “democracia” e, muito menos, em “justiça”. Desta forma, não será possível “construir uma sociedade livre, justa e solidária” se a prática dos atos necessários para alcançar tal escopo não estiver inspirada pelo pressuposto da igualdade.

Com isso, vale dizer que o entendimento do intérprete deverá estar inspirado no princípio da isonomia, na igualdade perante a lei como da igualdade na lei, para depois aplicar todos os demais princípios. Em sua obra *A justiça e o direito natural*, Kelsen explicou que a igualdade perante a lei significa a aplicação legal, mesmo que esta não prescreva um tratamento igualitário, isto é, a conformidade com a norma, o que, sendo uma correspondência lógica, nada tem a ver com a justiça da igualdade. Já a igualdade na lei se verifica quando a própria lei traz a igualdade prescrita, podendo existir a igualdade perante a lei mesmo se não houver igualdade na lei.

No Direito Tributário, o referido princípio traduz a ideia de garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como exemplo, destaca-se o disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal. O referido artigo enseja não só a igualdade perante a lei, como também a igualdade na lei. Primeiro, porque resta clara a proibição, destinada ao legislador e/ou ao intérprete, de instituir tratamento diferenciado entre os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes.

Segundo, porque essa equivalência deve ser analisada não só nos termos da lei, mas em questões práticas, cuja valoração diante das hipóteses normativas não

pode ser diferente. Isto é, no âmbito tributário, todos também terão tratamento igual. No Direito Tributário, o princípio da isonomia é aplicado com um critério de justiça já definido, a capacidade contributiva.

Todavia, os entes tributantes devem tratar de forma desigual os desiguais, na medida de suas desigualdades, não cabendo, portanto, em matéria tributária, quaisquer diferenciações no tratamento entre aqueles que se encontram em situações idênticas.

Esta é a razão de não serem admissíveis hipóteses discriminatórias cujo critério não mantenha um nexos plausível com a finalidade da norma, como exigir que pessoas com deficiência sejam as reais condutoras dos veículos que adquirirem com o benefício da isenção de impostos (ICMS e IPVA), por exemplo, quando tais veículos se destinam, apenas e tão-somente, à sua própria locomoção.

Já que este benefício foi criado para favorecer uma determinada classe de pessoas, tendo por fundamento valores constitucionais, o referido benefício tributário deverá ser estendido a toda a classe, qual seja, às pessoas com deficiência condutoras, assim como aquelas com deficiência que, devido a algumas limitações sofridas por conta da sua deficiência, não sejam condutoras, até porque esse fato em nada prejudica o objetivo da norma isentiva.

Quanto à regra da isenção, esta não conflita com o princípio da isonomia porque envolve a valoração dos fins pretendidos pela norma isentiva, e essa valoração é que vai preencher o vazio da postura puramente normativista. Desse modo, tudo terminará sendo uma questão de justiça, ou de injustiça da isenção.

6. DO ICMS E IPVA

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nos termos do artigo 155, II, da Constituição Federal, envolve negócios jurídicos mercantis, e não apenas simples mercadorias, mas também quaisquer outras espécies de circulação.

Todavia, a questão aqui levantada diz respeito à polêmica situada em torno da concessão do benefício fiscal, conhecido como isenção do ICMS, quando uma pessoa com deficiência, impossibilitada de conduzir veículo automotor devido à sua própria anomalia, deseja adquirir veículo com o referido benefício para terceiro transportá-la, principalmente para os lugares em que efetua seus tratamentos, como forma, até mesmo, de inclusão social.

Entende-se que, ao mencionar determinada classe, qual seja, pessoa com deficiência, a lei isentiva buscou minimizar suas desigualdades, tal como exige a *Lex*

Mater, mantendo, dessa forma, estrita observância a valores constitucionais e sociais do Estado democrático de direito, valores estes que, em hipótese alguma, poderão ser descartados.

Sendo assim, não seria conveniente preencher a lacuna deixada pelo legislador tributário, mediante a ampliação ou a aplicação desse benefício à mesma classe de pessoas, englobando, além daquelas condutoras de veículos, também aquelas cuja deficiência as impede de conduzir esses veículos, mesmo com adaptações?

Reforça-se o entendimento de que as pessoas com deficiência não condutoras de veículos apenas gozarão do benefício concedido por intermédio de terceira pessoa, e isso não altera em nada o caráter ou o objetivo da norma isentiva, apenas amplia o alcance da norma para evitar quaisquer discriminações, até que a lacuna deixada pelo legislador seja suprida.

Por isso, não seria justo beneficiar aquela pessoa com deficiência que, buscando preencher os requisitos legais, ainda facilita ou minimiza as obrigações do Estado para com ela, cujo dever é garantir-lhe e propiciar-lhe condições e recursos mínimos para que viva dignamente em sociedade? Diante da negativa, tornar-se evidente que o papel assumido pelo Estado é justamente o oposto, deixando de cumprir o dever de buscar e implementar a inclusão social de referidas pessoas.

Esse posicionamento corresponde a uma nova tendência que está sendo adotada pelos tribunais brasileiros. O Direito não é inerte; muito pelo contrário, ele está em constante evolução, e essa medida traduz o acompanhamento da evolução social¹⁴.

Acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), o mesmo problema tem sido enfrentado. Por tratar-se de imposto estadual, cujo caráter é, exclusivamente, fiscal, todo indivíduo que for proprietário de veículo automotor deverá dele ser contribuinte, nos termos da lei. Todavia, no que tange à pessoa com deficiência, tem-se a considerar o artigo 19 do Regulamento do ICMS e o artigo 3º, inciso VII, da Portaria CAT n. 56/96.

¹⁴ MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO – AQUISIÇÃO DE VEÍCULO – PORTADOR DE DEFICIÊNCIA FÍSICA – CONDUÇÃO DO AUTOMÓVEL POR TERCEIRA PESSOA – ICMS – ISENÇÃO – POSSIBILIDADE.

1 – O benefício fiscal conferido aos deficientes físicos demonstra que indeferir requerimento formulado com o fim de adquirir um veículo para que outrem o dirija, levando-se em conta a ausência de condições do impetrante para conduzi-lo, afronta o fim colimado pelo legislador ao aprovar a norma visando a facilitar a locomoção de pessoa portadora de necessidades especiais.

2 – Sopesando os Princípios da Ordem Tributária e os consagrados constitucionalmente, incontestável o direito líquido e certo do impetrante para aquisição de veículo com isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Segurança concedida. (TJGO – 4ª T. Julgadora da 3ª Câm. Cível; MS n. 200800371830-GO; Rel. Des. Nelma Branco Ferreira Perilo; j. 06/05/2008.)

É de se notar que, tanto para a concessão do benefício de isenção do ICMS como para a isenção de IPVA, deve ser realizada uma interpretação extensiva da lei em comento, pois aqui o legislador também se descuidou no momento em que elaborou a redação dos citados artigos, deixando de fora a classe genérica “pessoas com deficiência”, ao expressar “pessoas com deficiência condutoras de veículos automotores”; considerá-la, portanto, seria, no mínimo, violação aos princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana e da igualdade, conforme já se mencionou anteriormente. Cabe lembrar que, no caso, deve-se, quando diante de lacuna visível, aplicar a norma constante do artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, cuja determinação opera, apenas e tão-somente, a outorga de isenção.

A não concessão dos impostos ora apresentados nesse artigo é a desconsideração de normas de peso maior, isto é, dos princípios constitucionais estatuídos na Carta Magna e, conseqüentemente, um ato discriminatório e preconceituoso, em face de uma norma infraconstitucional, o Código Tributário Nacional.

Desta forma, quando questionada a Administração Pública, não se poderá falar na negativa de isenção de ICMS e IPVA para as pessoas com deficiência que, devido à sua anomalia e diante das limitações que esta lhe causa, não possa ou não seja apta a conduzir um veículo automotor. Nas palavras de Luciano Amaro (2005):

[...] Toda e qualquer pessoa que se enquadra na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Ao aplicador da lei não cabe a discriminação das pessoas mediante as suas diferenças, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, todos são iguais perante a lei. E, diante da lei, também é defeso ao aplicador da lei fazer discriminações, devendo, sim, ter como base o princípio da garantia ao indivíduo, evitando, desse modo, perseguições e favoritismos [...]”¹⁵.

Inclusive, esse é o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Veja-se:

(...) Há casos – e este é um deles – em que a letra da lei parece conflitar com seu espírito. A sentença de origem, prestigiando a importância substantiva da norma, superou com razoabilidade o entrave administrativo que, no fim e ao cabo, sob o espartilho da restrição hermenêutica – própria

¹⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 135.

às isenções tributárias –, implicaria uma ablação do fim social a que se destinam, nesse ponto, a Constituição Brasileira e a normativa local (Apelação Cível n. 779.646-5-2-00, 11ª Câmara de Direito Público, Relator Ricardo Dip, julgado em 23/06/2008).

É inaceitável privar uma pessoa com deficiência de tal benefício legal, posto que os princípios constitucionais e os valores sociais devem servir como vetores à interpretação infraconstitucional, ao legislador e à jurisdição, sendo necessário interpretar as normas postas visando a atingir os objetivos constitucionais – no caso em tela, o princípio da igualdade e da dignidade da pessoa humana (artigos 1º e 5º da CF).

7. CONCLUSÕES

Primeiramente, repita-se, pessoas com deficiência são aquelas que têm impedimentos de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, os quais, em interação com diversas barreiras, podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdade de condições com as demais pessoas.

O tratamento muitas vezes despendido a elas afronta totalmente os princípios basilares constitucionais da dignidade da pessoa humana, e os da igualdade, como se pondera no presente estudo, no campo dos benefícios fiscais, impedindo a inclusão da pessoa na sociedade, o que fere, por vezes, o exercício de direitos que, ao menos em tese, se mostram pertencentes a qualquer cidadão.

Fora isso, sabe-se que as pessoas com deficiência enfrentam inúmeras dificuldades, tais como o preconceito, a discriminação, a comisseração exagerada, impropriedades no acesso ao mercado de trabalho, obstáculos físicos, enfim, constatações que conduziram à consagração das denominadas ações afirmativas, e a concessão de benefício fiscal a fim de que terceiro possa ser o condutor de veículo automotor para um deficiente impossibilitado de o ser é uma dessas formas.

Assim, a concessão da isenção fiscal no que se refere ao ICMS e ao IPVA, quando da aquisição de veículo automotor por pessoa com deficiência para que terceiro o dirija, além de estar se promovendo o esperado pela Constituição Federal, é a forma correta de interpretação extensiva da lei, buscando-se, com isso, amenizar as diferenças. Assim, lembrando que, neste caso, estender a interpretação em nada influenciará os objetivos das normas isentivas, estar-se-á preservando a dignidade da pessoa humana e fazendo-se justiça.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARAUJO, Luiz Alberto David. *A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência*. 2. ed. Brasília: Coordenadoria Nacional para Integração da Pessoa Portadora de Deficiência, 1997.

ARAUJO, Luiz Alberto David & RAGAZZI, José Luiz. A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência. *Revista do Advogado*, ano XXVII, dezembro de 2007, n. 95, p. 42-50.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

BORGES, José Souto Maior. *Isonções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

BUENO, Francisco da Silva. *Grande dicionário etimológico prosódico da Língua Portuguesa*. Vol. II. São Paulo: Saraiva, 1968.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DELGADO, José Augusto. O fenômeno evolutivo da interpretação do Direito Tributário. In: BRITO, Edvaldo & ROSAS, Roberto (Coord.). *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao Professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

GOMES, Joaquim B. Barbosa. O poder de polícia e o princípio da dignidade da pessoa humana na jurisprudência francesa. *Boletim Jurídico Travelnet*, página principal do dia 20/06/1996. Disponível em: <<http://www.travelnet.com.br/jurídica>>.

_____. *Ação afirmativa e princípio constitucional da igualdade: o Direito como instrumento de transformação social – a experiência dos Estados Unidos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

HÄBERLE, Peter. *A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997.

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

NUNES, Luiz Antônio Rizzatto. A dignidade da pessoa humana e o papel do julgador. *Revista do Advogado*, 2007, ano XXVII, n. 95, p. 132.

_____. *O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana*. São Paulo: Saraiva, 2002.

RAGAZZI, Ivana Aparecida Grizzo & SEGALLA, Juliana Izar Soares da Fonseca. *Assistência integral à saúde das pessoas com deficiência: meios de efetivação do dever estatal*. Bauru: Edite, 2007.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *O direito à vida* (vida digna: Direito, Ética e Ciência – os novos domínios científicos e seus reflexos jurídicos). Belo Horizonte: Fórum, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica – uma nova crítica do Direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.