

Iisenção do ICMS na Aquisição de Veículos Automotores Destinados às Pessoas com Deficiência.

Uma Análise Crítica quanto aos Destinatários da Norma.

Luiz Antonio Miguel Ferreira ^[1]

Letícia Lourenço Pavani ^[2]

1. Introdução

A Constituição Federal de 1988 garantiu à pessoa com deficiência, além dos direitos expressos a todo e qualquer cidadão, uma gama de direitos específicos como a reserva de vaga no mercado de trabalho (Art. 7º, XXXI), assistência social (art. 203, IV e V), educação (art. 208, III), a garantia de transporte e eliminação de barreiras arquitetônicas (art.227, §1º, inciso II e §2º e art. 244), com o reconhecimento de sua cidadania e tendo como objetivo a sua inclusão social. A Constituição Federal a garantir tais direito, tratou da pessoa com deficiência de uma maneira geral, sem especificar uma ou outra modalidade de deficiência.

Visando dar efetividade a estes direitos foram editadas várias normas, tanto no âmbito federal como no estadual, como a Lei 7.853 de 24 de outubro de 1989 que institui a Coordenadoria Nacional para Integração da Pessoa Portadora de Deficiência - CORDE; a Lei 10.048 de 08 de novembro de 2000 que dá prioridade de atendimento às pessoas portadoras de deficiência; a Lei 10.098 de 19 de dezembro de 2000, que estabelece sobre a acessibilidade das pessoas portadoras de deficiência, entre outras.

Também foram editadas leis específicas que buscam garantir a inclusão social do portador, conforme estabelecido pela Constituição. Dentre estas várias leis, merece análise a que estabeleceu a isenção de impostos na aquisição de veículos automotores, com destaque para a que dispõe sobre a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. - Lei 8.989, de 24 de fevereiro de 1995 modificada pela Lei Federal n. 10.690 de 16 de junho de 2003 (alterou a redação do inciso IV do artigo 1º) e no âmbito estadual, a legislação que dispõe sobre a isenção do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, prevista no artigo 19 do anexo I do Regulamento do ICMS/2000 e pelos convênios 35/99, de 23 de julho de 1999 e 03/2007 de 19 de janeiro de 2007, celebrado do âmbito do CONFAZ, em face das disposições da Lei Complementar nº 24/75.

Pelos citados convênios e regulamentos, a isenção do ICMS, somente pode ser obtida pela pessoa com deficiência física capaz de dirigir veículo automotor adaptado. Esta é a questão a ser analisada neste trabalho, que busca refletir a respeito dos seguintes pontos:

- A legislação do ICMS é coerente com a proteção constitucional destinada à pessoa com deficiência?
- Qual a real finalidade do benefício fiscal? A inclusão da pessoa com deficiência ou a isenção do imposto, visando compensar eventual ônus na aquisição e adaptação do veículo adquirido?
- Diante de toda esta situação como ficaria a inclusão social da pessoa com deficiência? Apenas necessita de tal inclusão o deficiente que pode conduzir um veículo adaptado?

"A concessão do favor fiscal destinado a portadores de deficiência física e à pessoa que pode conduzir veículo está adequada e em harmonia com sistema legal que garante os direitos às pessoas com deficiência?"

Uma breve reflexão a respeito destes temas poderá proporcionar uma análise mais adequada do benefício fiscal de isenção do ICMS para a aquisição de veículos por pessoas com deficiência. A indagação principal que se pretende responder é a seguinte: A concessão do favor fiscal destinado apenas e tão somente a um dos tipos de deficiência, ou seja, a deficiência física, e à pessoa que pode conduzir veículo está adequada e em harmonia com sistema legal que garante os direitos às pessoas com deficiência?

2. Definição de Pessoa com Deficiência:

A legislação que regulamentou a isenção do ICMS refere-se apenas a pessoa portadora de deficiência física. Contudo, o conceito de pessoa com deficiência é mais amplo. A definição inicial da pessoa com deficiência foi dada pelo Decreto nº 3.298, de 20 de dezembro de 1999 (artigo 4º) que sofreu alterações pelo Decreto 5.296, de 02 de dezembro de 2004 passando a pessoa com deficiência ser definida nos seguintes termos:

Art 5º (...)
§1º (...):

a) **deficiência física:** alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, hemiplegia, hemiparesia, ostomia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, nanismo, membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho das funções;

b) **deficiência auditiva:** perda bilateral, parcial ou total, de quarenta e um decibéis (dB) ou mais, aferida por audiograma nas frequências de 500Hz, 1.000Hz, 2.000Hz e 3.000Hz;

c) **deficiência visual:** cegueira, na qual a acuidade visual é igual ou menor que 0,05 no melhor olho, com a melhor correção óptica; a baixa visão, que significa acuidade visual entre 0,3 e 0,05 no melhor olho, com a melhor correção óptica; os casos nos quais a somatória da medida do campo visual em ambos os olhos for igual ou menor que 60°, ou a ocorrência simultânea de quaisquer das condições anteriores;

d) **deficiência mental:** funcionamento intelectual significamente inferior à média, com manifestação antes dos dezoito anos e limitações associadas a duas ou mais áreas de habilidades adaptativas, tais como:

1. comunicação;
2. cuidado pessoal;
3. habilidades sociais;
4. utilização dos recursos da comunidade;
5. saúde e segurança;

6. habilidades acadêmicas;
 7. lazer; e
 8. trabalho;
- e) **deficiência múltipla** - associação de duas ou mais deficiências; (...)

Através da legislação verifica-se que não há somente a deficiência física, mas visual, auditiva, mental, bem como há aquelas pessoas que sofrem com múltiplas deficiências.

No ordenamento jurídico destinado às pessoas com deficiência há especificidades em relação à determinada deficiência, como, por exemplo, a que trata do cão-guia para o deficiente visual³, ou a que dispõe sobre a Língua Brasileira de Sinais (LIBRAS) ao deficiente auditivo⁴. Porém, não se vislumbra discriminação na concessão de benefícios que visam à inclusão social do deficiente. Tal afirmativa é evidenciada quando se analisa a lei que trata da reserva de vagas para o trabalho⁵, ou da isenção no transporte público⁶ ou da acessibilidade⁷. Estas leis abrangem todas as deficiências e não apenas uma categoria.

Diante deste quadro como analisar a legislação do ICMS que concede isenção fiscal a apenas uma parcela das pessoas com deficiência, ou seja, àqueles deficientes físicos que podem dirigir veículo automotor adaptado?

3. Da legislação do ICMS.

Conforme já asseverado, a isenção do ICMS à pessoa com deficiência, está prevista no artigo 19 do anexo I do Regulamento do ICMS/2000 e nos convênios 35/99 e 03/2007, celebrado do âmbito do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, em face das disposições da Lei Complementar nº 24/75. Destacam-se os principais pontos de cada norma:

Anexo I do Regulamento do ICMS/2000:
Artigo 19 - (DEFICIENTE FÍSICO - VEÍCULO AUTOMOTOR) - Saída interna ou interestadual de veículo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que a respectiva isenção seja amparada por isenção sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nos termos da legislação federal vigente (Convênio ICMS - 03/07).

Tal redação é reproduzida pelo convênio 03/07. Quanto ao convênio 35/99, a redação é a seguinte:

Cláusula primeira. Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com até 127 HP de potencia bruta (SAE) que se destinar a uso exclusivo do adquirente, **paraplégico ou portador de deficiência física**, impossibilitado de utilizar o modelo comum, nos termos estabelecidos na legislação estadual.

Por esta legislação, constata-se que a isenção do ICMS para aquisição de veículo:

- a) é um benefício dirigido à pessoa com deficiência física ou paraplégico (como se o paraplégico não fosse um deficiente físico);
- b) Que esta pessoa esteja impossibilitada de dirigir

veículo de modelo comum;
c) O veículo deve ser de uso exclusivo do adquirente, vedando-se desta forma, que o veículo seja dirigido por terceira pessoa, mesmo que em benefício do deficiente. Não se contempla qualquer outra deficiência, a não ser a física.

Constata-se do Regulamento do ICMS que há referência a isenção do veículo do IPI. Assim, para melhor análise da questão, mister se faz analisar a legislação que trata da isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Inicialmente o benefício fiscal também se destinava apenas aos portadores de deficiência física que não pudessem dirigir modelo comum. Atualmente, a redação foi alterada para contemplar outras deficiências. A redação anterior da Lei Federal n. 8.989 de 24 de fevereiro de 1995 era a seguinte:

Art. 1º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) os automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), de no mínimo quatro portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável, quando adquiridos por: (Redação dada pela Lei nº 10.182, de 12.2.2001)
IV - pessoas que, em razão de serem portadoras de deficiência física, não possam dirigir automóveis comuns.

Porém, a Lei 10.690, de 16 de junho de 2003, modificou tal sistemática, aniquilando com a discriminação que havia, não restringindo o benefício apenas aos portadores de deficiência física, mas a toda pessoa com deficiência, inclusive os autistas. Atualmente, assim estabelece a Lei:

Art. 1o Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos à combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão, quando adquiridos por: [\(Redação dada pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003\)](#)
IV - pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal; [\(Redação dada pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003\)](#)
§ 1o Para a concessão do benefício previsto no art. 1o é considerada também pessoa portadora de deficiência física aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, triplegia, triparesia, hemiplegia, hemiparesia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho de funções. [\(Incluído pela Lei nº 10.690, de](#)

[16.6.2003\)](#)

§ 2o Para a concessão do benefício previsto no art. 1o é considerada pessoa portadora de deficiência visual aquela que apresenta acuidade visual igual ou menor que 20/200 (tabela de Snellen) no melhor olho, após a melhor correção, ou campo visual inferior a 20°, ou ocorrência simultânea de ambas as situações. [\(Incluído pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003\)](#)

§ 3o Na hipótese do inciso IV, os automóveis de passageiros a que se refere o caput serão adquiridos diretamente pelas pessoas que tenham plena capacidade jurídica e, no caso dos interditos, pelos curadores. [\(Incluído pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003\)](#)

§ 4o A Secretaria Especial dos Direitos Humanos da Presidência da República, nos termos da legislação em vigor e o Ministério da Saúde definirão em ato conjunto os conceitos de pessoas portadoras de deficiência mental severa ou profunda, ou autistas, e estabelecerão as normas e requisitos para emissão dos laudos de avaliação delas. [\(Incluído pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003\)](#)

§ 5o Os curadores respondem solidariamente quanto ao imposto que deixar de ser pago, em razão da isenção de que trata este artigo. [\(Incluído pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003\)](#)

§ 6o A exigência para aquisição de automóveis equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão não se aplica aos portadores de deficiência de que trata o inciso IV do caput deste artigo. [\(Redação dada pela Lei nº 10.754, de 31.10.2003\)](#)

Constata-se pela análise da legislação do ICMS e do IPI que anteriormente a 2003 ocorria uma igualdade dos beneficiários da isenção, posto que destinava o benefício apenas a pessoa com deficiência física que pudesse dirigir veículo, olvidando-se a norma daquelas pessoas que de igual modo, necessitavam de veículo automotor para seu uso, mas que portavam outra deficiência que não a física. A partir de junho de 2003 a legislação federal relativa ao IPI sofreu alteração substancial para contemplar outros tipos de deficiência (**peças portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal**), nos termos da Legislação Federal que definiu a pessoa com deficiência, fato que não ocorreu com a legislação do ICMS que continuou a favorecer apenas o deficiente físico.

Tal situação mostra-se incoerente e discriminatória. Não há que se restringir o benefício ao tipo de deficiência, no caso, goza da isenção apenas o deficiente físico. A argumentação que a isenção tem por escopo a compensação de despesas a serem suportadas em razão da adaptação do veículo não se mostra suficiente, posto que há determinadas adaptações, como é o caso de direção hidráulica e câmbio automático, que já estão incluídos, em alguns modelos como equipamentos de série.

Neste sentido, merecem destaque as considerações de Roberto Bolonhini Júnior, na oportunidade em que analisou a isenção do ICMS, no estado de São Paulo, para aquisição de veículos automotores:

Conforme já mencionado, os portadores de deficiência física que não podem dirigir seus

automóveis, não necessitando, portanto, de adaptação no veículo, bem como os portadores de deficiência visual não podem se beneficiar da isenção tributária do ICMS nas operações que envolvam veículos automotores. é de se lamentar tal situação, na medida em que esses portadores de deficiência gozam também da isenção do IPI e, por uma questão de critério legislativo, deveriam, também, usufruir do benefício da isenção do ICMS; a não isenção torna o tratamento fiscal discrepante e discriminatório. (BOLONHINI JUNIOR, Roberto. Portadores de Necessidades Especiais: as principais prerrogativas e a legislação brasileira. - São Paulo: Arx, 2004. p. 117).

Diante desta situação, como justificar tratamento desigual às pessoas com deficiências, frente à legislação federal e principalmente em razão dos princípios constitucionais? A isenção do ICMS é discriminatória e dificulta a inclusão da pessoa com deficiência? Esta isenção pode ser questionada judicialmente?

Para a resposta a tais indagações, vale analisar a natureza jurídica da isenção tributária e os princípios constitucionais aplicáveis às pessoas com deficiência.

4. Natureza e Interpretação da Isenção - Isonomia Tributária - Princípio da igualdade.

Este tema foi enfrentado com muita propriedade pelo Promotor de Justiça do Estado de São Paulo, Valdemir Ferreira Pavarina, 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:

A identificação da natureza jurídica da isenção tributária é assunto não estreme de dúvidas e discussões, pois existem várias teorias que procuram explicar esse fenômeno jurídico do direito tributário. Para a doutrina tradicional, a isenção tributária é a *dispensa legal do pagamento do tributo devido*, ou que normalmente seria devido. A isenção situa-se no campo da incidência, mas ali, contudo, o contribuinte encontra-se *legalmente* dispensado do pagamento do tributo. Portanto, o fato em si é tributável, mas a lei, e somente ela, dispensa o pagamento do tributo, excluindo-o do campo de incidência. Dessa forma, o fato gerador ocorre normalmente, e a lei dispensa o pagamento. Para essa corrente, a isenção situa-se no campo da incidência. Assim, na isenção ocorre o fato impositivo (fato gerador *in concreto*), e a conseqüente obrigação tributária; apenas, o pagamento do tributo é dispensado pela lei (CARRAZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed., Editora Malheiros, São Paulo, 2001, p. 704). Insurgindo-se contra a corrente tradicional, outros doutrinadores entendem que a isenção seria uma *hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada*. Para tal corrente, na

isenção não há incidência da norma jurídica tributária e, portanto, não ocorre o nascimento do tributo. Assim, a lei tributária que concede uma isenção é, logicamente, anterior à ocorrência do fato que, se ela não existisse, aí sim, seria imponible.

Ao nosso sentir, a melhor compreensão que se deve dar ao tema da isenção é a de que a lei isentiva confere uma nova roupagem à norma jurídica tributária, que, assim, deixa de alcançar certos fatos. O tributo não mais recairá sobre a situação a que se refere tal lei. Trata-se de uma autêntica *limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária*, impedindo que o tributo nasça ou fazendo que ele surja de modo mitigado. Neste sentido, confira-se uma vez mais o magistério de ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, para quem "a lei isentiva, sendo uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, convive *harmonicamente* com a lei *tributante*, formando uma única norma jurídica tributária. A lei isentiva não mutila a norma tributante, apenas lhe empresta novas funções" (CARRAZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed., Editora Malheiros, São Paulo, 2001, p. 704).

Ultrapassada esta fase, a seguinte refere-se à interpretação da norma isentiva para abrangência de situações não consignadas no texto legal. Em outros termos, a lei que isenta o ICMS à pessoa com deficiência física pode ser aplicada à pessoa com deficiência múltipla, mental, auditiva ou visual. E mais, pode abarcar pessoa que não irá dirigir diretamente o veículo, como no caso do menor deficiente, que gozaria do incentivo por intermédio de terceira pessoa. Para a resposta a estas situações, a análise do tema passa pela forma de interpretação da isenção e do princípio da isonomia tributária.

Prossegue, nesta análise citado Promotor de Justiça em seu parecer:

A questão está longe de ser pacífica. Para muitos, a norma que outorga isenção fiscal não comporta interpretação ampliativa, nem tampouco integração por equidade, haja vista que, por instituir um privilégio, a isenção deve ser interpretada em sentido estrito. Neste sentido, aliás, confira-se o disposto no artigo 111, II, do Código Tributário Nacional. 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.

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.

Com muita propriedade, o renomado tributarista Hugo de Brito Machado assim ensina: "a isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de justiça. Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o justo (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 23 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003, p. 252.).

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:

"... a critério especificador escolhido pela lei a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica - a dizer: o fator 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" (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3a. ed. São Paulo : Malheiros, 1993.).

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 distinguiam 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 distintivas de pessoas, coisas ou fatos, que devessem 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 O 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 desigualam. 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 desiguale 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 desiguados 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).

Celso Antônio Bandeira de Melo, por sua vez, preleciona: "O último elemento encarece a circunstância de que não é qualquer diferença, conquanto real e logicamente explicável, que possui suficiência para discriminações legais. Não basta, pois, poder-se estabelecer racionalmente um nexó entre a diferença e um conseqüente diferenciado. Requer-se, demais disso, que o vínculo demonstrável seja constitucionalmente pertinente. é dizer: as vantagens calçadas em alguma peculiaridade distintiva não de ser conferidas prestigiando situações conotadas positivamente ou, quando menos, compatíveis com os interesses acolhidos no sistema constitucional. Reversamente, não podem ser colocadas em desvantagens pela lei situações a que o sistema constitucional empresta conotação positiva. Deveras, a lei não pode atribuir efeitos valorativos, ou depreciativos, a critério especificador, em desconformidade ou contradição com os valores transfundidos no sistema constitucional ou nos padrões ético-sociais acolhidos neste ordenamento. Neste sentido se há de entender a precitada lição de Pimenta Bueno segundo a qual 'qualquer especialidade ou prerrogativa que não for fundada só e unicamente em uma razão muito valiosa do bem público será uma injustiça e poderá ser uma tirania'."(BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3.ed. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 42).

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.

A conclusão lançada no citado parecer, sem dúvida alguma, tem inteira procedência. O legislador garantindo o benefício fiscal apenas a pessoa com deficiência física, ofendeu o princípio da igualdade tributária ao relegar para outro plano, pessoas com outras deficiências que mereceriam, ainda mais, tal isenção. Um portador de LER se beneficia da isenção que é negada a uma pessoa com paralisia cerebral que também necessitaria de um veículo, mas dirigido por outra pessoa. A solução para este problema implica na extensão do benefício às demais pessoas com deficiência.

Conclui-se em relação a este tópico que:

- a) O artigo 111, II do Código Tributário Nacional não pode ser interpretado de forma filológica ou literal, mas de maneira lógico-sistemática em face dos princípios constitucionais tributários;
- b) Implica esta interpretação em garantir a isonomia das pessoas com deficiência ao benefício fiscal, não se limitando a pessoa com deficiência física;
- c) O princípio da igualdade das pessoas com deficiências deve ocorrer não somente perante a lei, mas na própria lei. As pessoas com deficiências devem gozar dos mesmos benefícios fiscais.

Portanto, a análise da questão tributária contempla a pessoa com deficiência, qualquer que seja ela, ao benefício da isenção do ICMS para aquisição de veículos, nos moldes do estabelecido para o IPI.

5. Da dignidade da pessoa humana e da legalidade.

Não obstante estes fundamentos, deve ser analisada em relação ao tema, a questão dos princípios da dignidade da pessoa humana e da legalidade. Estabelece a Constituição Federal que um dos fundamentos da República Federativa do Brasil é a dignidade da pessoa humana (art. 1º). Este fundamento, amparado na Declaração Universal dos Direitos do Homem, apresenta-se como o "rumo interpretativo de todo o sistema normativo constitucional ou infraconstitucional" (Bolonhini Júnior, 2004: 42). O valor principal a ser analisado e considerado no ordenamento jurídico é o homem, garantindo-lhe uma dignidade que se pode traduzir numa existência digna.

Eliana Franco Neme, analisa a dignidade como corolário ao direito à vida, como valor essencial para um Estado Democrático de Direito:

É o homem o senhor e destinatário de todos os experimentos jurídicos. Direito e justiça existem e foram criados pelo homem e para o homem, e a idéia de generalização da espécie, apesar de ter sido um constante na história da humanidade, é hoje uma realidade que deve ser buscada por todos os Estados que se posicionam como Estados Democráticos de Direito. Se for assim, a dignidade da pessoa humana é nesse Estado Democrático valor fundamental a ser respeitado.

A idéia de dignidade do homem é um daqueles pensamentos que, herdados dos movimentos religiosos cristãos sobre a fraternidade e igualdade, dissociaram-se de suas origens para consagrar uma idéia independente. A qualificação anteriormente apresentada pelo termo, que em uma evolução histórica acrescenta direitos humanos aos que não o tinham, deixa de ter importância quando a dignidade passa a ser encarada como uma qualidade essencial à vida humana. Não há vida sem dignidade (...)" (in: Araújo, Luiz Alberto David. 2006: 135/136).

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.

O referido benefício fiscal poderia ser questionado se este princípio da dignidade fosse efetivamente garantido em todos os setores da vida social. Uma sociedade sem barreiras arquitetônicas e discriminatórias, com um sistema de saúde funcionando adequadamente e com transporte acessível e de qualidade para todos, não comportaria tratamento individualizado ou especializado para determinado segmento populacional, como a isenção de imposto para aquisição de veículo pela pessoa com deficiência. No entanto, a realidade mostra que tal solução é que garante este princípio da dignidade e da liberdade de ir e vir. é que garante a sua inclusão social, mesmo que para poucos, pois a grande maioria sequer tem recursos financeiros para a aquisição de veículos.

Em relação ao princípio da legalidade, que estaria sendo desrespeitado em face do estabelecido no artigo 150, II do C. Tributário Nacional na eventualidade de se estender a isenção fiscal para outras modalidades de deficiência, vale registrar que eventual concessão do benefício deverá ser analisada em cada caso concreto. O Poder Judiciário, chamado a apreciar esta questão, poderá declarar de forma incidental a inconstitucionalidade da norma, para adequá-la aos princípios constitucionais que regem a matéria. Com esta atuação não se vislumbra qualquer ofensa ao princípio da legalidade ou mesmo de intromissão do Poder Judiciário em ato discricionário de outro poder estatal. Na verdade, referido Poder estaria apenas exercendo uma de suas atribuições fundamentais que é o controle da constitucionalidade das normas, dando efetividade que estabelece a Constituição Federal.

6. Análise jurisprudencial.

A questão em análise já foi objeto de julgamento em nossos tribunais. As que apontam para a negativa da isenção do ICMS às demais pessoas com deficiência, baseia-se numa interpretação literal do Código Tributário Nacional e na finalidade da lei que seria a de compensar parcialmente o deficiente físico do dispêndio extra com a aquisição de veículo dotado de equipamento especial que lhe permita dirigi-lo.

Nesse sentido, aponta a decisão proferida pelo M.M. Juízo da 1ª Vara Cível de Presidente Prudente no Mandado de Segurança nº 440/2006 que arrola algumas decisões dos Tribunais, a seguir descrita:

A) Decisão negando o benefício fiscal.

..... A segurança deve ser denegada. (...) A lei tributária que rege o imposto de circulação de mercadorias e serviços também se direcionou nesse sentido, ao editar a norma que prevê a isenção do imposto sobre veículos automotores, com cilindrada limitada, adaptada ao uso do deficiente físico. Tenho contudo que a lei - entenda-se o legislador para a utilização da não-cobrança do imposto, embora fosse operação normalmente tributável: deficiente físico, uso próprio e veículo com cilindrada limitada. Se foi aquém do desejável, há que se entender, também, que buscava uma limitação na isenção, por interesses orçamentários, visando direcionar a norma ao deficiente físico que pudesse utilizar um veículo, desde que adaptado. Não vislumbrou a lei, assim, somente o entendimento de qualquer deficiente físico. O escopo claro da lei é de compensar parcialmente o deficiente físico do dispêndio extra com a aquisição de veículo dotado de equipamento especial que lhe permita dirigi-lo. E ponto final. Quiçá a matéria tenha sido limitada porque quis o legislador evitar justamente casos como o dos autos onde o veículo que se pretende adquirir serve não só ao deficiente, mas a qualquer um que dele queira fazer uso, por não ser adaptado. Não foi intenção do legislador alcançar todos os deficientes - por total falta de controle do posterior uso do veículo - mas somente aqueles que pudessem dirigir um veículo, desde que adaptado. (...) Tenho pois que a questão do alcance da norma não pode ser dada por interpretação extensiva, por ofensa a princípio básico em matéria tributária. Nesse sentido, aliás a jurisprudência, senão vejamos: "AGRAVO DE INSTRUMENTO. LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA QUE CONCEDEU ISENÇÃO DE ICMS E

IPVA. AQUISIÇÃO DE VEÍCULO A SER ADAPTADO PARA TRANSPORTE DE DEFICIENTE FÍSICO. PESSOA ABSOLUTAMENTE INCAPAZ E SEM HABILITAÇÃO PARA DIRIGIR. VEÍCULO QUE SERÁ CONDUZIDO POR SEUS FAMILIARES QUE NÃO POSSUEM QUALQUER TIPO DE DEFICIÊNCIA FÍSICA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. AMPLIAÇÃO DO ALCANCE DA NORMA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECURSO PROVIDO. Se a Legislação Estadual não prevê a isenção do ICMS e do IPVA para veículo adquirido por deficiente físico para que outrem o dirija, ainda que para transportá-lo, não há como conceder medida liminar em mandado de segurança por ausência de um dos pressupostos do art. 7º, inciso II, da Lei 1.533/51, que é a fumaça do bom direito. Em matéria de isenção tributária não cabe interpretação extensiva da lei nem a adoção analógica de lei federal para isentar o contribuinte do pagamento de imposto estadual. Há declaração de voto." (Agravo de Instrumento n.2005.012351-6, 2ª câmara de Direito Público, TJSC, Florianópolis, Rel. Des. Jaime Ramos, unânime, DJ de 26.10.2005). "AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. PORTADORA DE NECESSIDADES ESPECIAIS. ARTIGO 38, CAPUT C/C I, DO REGULAMENTO DO ICMS. USO EXCLUSIVO DO AUTOMÓVEL PELA IMPETRANTE. ADAPTAÇÕES NO VEÍCULO. REQUISITO NÃO OBSERVADO. RECURSO PROVIDO. A isenção do ICMS incidente sobre a saída de veículo destinado a portador de necessidades especiais reclama, dentre outros requisitos, a existência de adaptações técnicas que lhe permitam utilizá-lo pessoalmente, porquanto a legislação pertinente objetiva que o veículo seja conduzido exclusivamente pelo deficiente físico." (Agravo de Instrumento n.º 2005.017.198-8, 3ª Câmara de Direito Público, TJSC, Florianópolis, Rel. Des. Pedro Manoel Abreu, unânime, DJ de 15.12.2005). Em que pese, assim, entender e lamentar a situação aflitiva do paciente, não vislumbro como se dar elastério a interpretação extensiva da norma tributária, por expressa vedação legal do Código Tributário Nacional (art. 111, II), fato que esse que me faz refutar a acenada inconstitucionalidade da norma limitadora da extensão do benefício da isenção fiscal e por consequência, denegar a segurança. 3. Posto isso, JULGO IMPROCEDENTE o mandado de segurança impetrado em benefício de M.P.A, representado por seu representante legal contra ato praticado..."

B) Decisões favoráveis

As decisões a seguir citadas referem-se à extensão do IPI e da possibilidade de aquisição do veículo para ser conduzido por terceira pessoa. Vale a citação, posto que seus fundamentos também tem pertinência em relação a isenção do ICMS, destacando o fim social da norma.

B.1.) O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 567873/MG, de que foi relator o eminente Ministro Luiz Fux, assim enfrentou a questão:

1. A *ratio legis* do benefício fiscal conferido aos deficientes físicos indicia que indeferir requerimento formulado com o fim de adquirir um veículo para que outrem o dirija, à míngua de condições de adaptá-lo, afronta ao fim colimado pelo legislador ao aprovar a norma visando facilitar a locomoção de pessoa portadora de deficiência física, possibilitando-lhe a aquisição de veículo para seu uso, independentemente do pagamento do IPI. Conseqüentemente, revela-se inaceitável privar a Recorrente de um benefício legal que coadjuva às suas razões finais a motivos humanitários, posto de sabeiça que os deficientes físicos enfrentam inúmeras dificuldades, tais como o preconceito, a discriminação, a comisseração exagerada, acesso ao mercado de trabalho, os obstáculos físicos, constatações que conduziram à consagração das denominadas ações afirmativas, como esta que se pretende empreender.

2. Conseqüência de um país que ostenta uma Carta Constitucional cujo preâmbulo promete a disseminação das desigualdades e a proteção à dignidade humana, promessas alçadas ao mesmo patamar da defesa da Federação e da República, é o de que não se pode admitir sejam os direitos individuais e sociais das pessoas portadoras de deficiência, relegadas a um plano diverso daquele que o coloca na eminência das mais belas garantias constitucionais.

3. Essa investida legislativa no âmbito das desigualdades físicas corporifica uma das mais expressivas técnicas consubstanciadoras das denominadas "ações afirmativas".

4. Como de sabeiça, as ações afirmativas, fundadas em princípios legitimadores dos interesses humanos reabre o diálogo pós-positivista entre o direito e a ética, tornando efetivos os princípios constitucionais da isonomia e da proteção da dignidade da pessoa humana, cânones que remontam

às mais antigas declarações Universais dos Direitos do Homem. Enfim, é a proteção da própria humanidade, centro que hoje ilumina o universo jurídico, após a tão decantada e aplaudida mudança de paradigmas do sistema jurídico, que abandonando a igualização dos direitos optou, axiologicamente, pela busca da justiça e pela pessoalização das situações consagradas na ordem jurídica.

5. Deveras, negar à pessoa portadora de deficiência física a política fiscal que consubstancia verdadeira *positive action* significa legitimar violenta afronta aos princípios da isonomia e da defesa da dignidade da pessoa humana.

6. O Estado soberano assegura por si ou por seus delegatários cumprir o postulado do acesso adequado às pessoas portadoras de deficiência.

7. Incumbe à legislação ordinária propiciar meios que atenuem a natural carência de oportunidades dos deficientes físicos.

8. *In casu*, prepondera o princípio da proteção aos deficientes, ante os desfavores sociais de que tais pessoas são vítimas. A fortiori, a problemática da integração social dos deficientes deve ser examinada prioritariamente, máxime porque os interesses sociais mais relevantes devem prevalecer sobre os interesses econômicos menos significantes.

9. Imperioso destacar que a Lei nº 8.989/95, com a nova redação dada pela Lei nº 10.754/2003, é mais abrangente e beneficia aquelas pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal, vedando-se, conferir-lhes na solução de seus pleitos, interpretação deveras literal que conflite com as normas gerais, obstando a salutar retroatividade da lei mais benéfica. (Lex Mitior)".

B.2.) RECURSO ESPECIAL Nº 523.971 - MG (2003/0008527-7) RECURSO ESPECIAL - ALÍNEA "A" - MANDADO DE SEGURANÇA - IPI - AQUISIÇÃO DE VEÍCULO POR PORTADORES DE DEFICIÊNCIA FÍSICA - ISENÇÃO - EXEGESE DO ARTIGO 1º, IV, DA LEI N. 8.989/95.

A redação original do artigo 1º, IV, da Lei n. 8.989/95 estabelecia que estariam isentos do pagamento do IPI na aquisição de carros de passeio as "*pessoas, que, em razão de serem portadoras de deficiência, não podem dirigir automóveis comuns*".

Com base nesse dispositivo, ao argumento de que deve ser feita a interpretação literal da lei tributária, conforme prevê o artigo 111 do CTN, não se conforma a Fazenda Nacional com a concessão do benefício ao recorrido, portador de atrofia muscular progressiva com diminuição acentuada de força nos membros inferiores e superiores, o que lhe torna incapacitado para a condução de veículo comum ou adaptado.

A peculiaridade de que o veículo seja conduzido por terceira pessoa, que não o portador de deficiência física, não constitui óbice razoável ao gozo da isenção preconizada pela Lei n. 8.989/95, e, logicamente, não foi o intuito da lei. é de elementar inferência que a aprovação do mencionado ato normativo visa à inclusão social dos portadores de necessidades especiais, ou seja, facilitar-lhes a aquisição de veículo para sua locomoção.

A fim de sanar qualquer dúvida quanto à feição humanitária do favor fiscal, foi editada a Lei nº 10.690, de 10 de junho de 2003, que deu nova redação ao artigo 1º, IV, da Lei n. 8.989/95: "*ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional*" (...) "*adquiridos por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal*". Recurso especial improvido.

VOTO DO MINISTRO FRANCIULLI NETTO (RELATOR):

Do acurado exame da legislação que rege a espécie, verifica-se que a redação original do artigo 1º, IV, da Lei n. 8.989/95 estabelecia que estariam isentos do pagamento do IPI na aquisição

de carros de passeio as "*peçoas, que, em razão de serem portadoras de deficiência, não podem dirigir automóveis comuns*".

Com base nesse dispositivo, ao argumento de que deve ser feita a interpretação literal da lei tributária, conforme prevê o artigo 111 do CTN, não se conforma a Fazenda Nacional com a concessão do benefício ao recorrido, portador de atrofia muscular progressiva, com diminuição acentuada de força nos membros inferiores e superiores (cf. fl. 13), o que lhe incapacita para a condução até mesmo de veículo adaptado.

Diante dessas circunstâncias, concluiu a Corte de origem que, caso seja vedada a concessão da isenção ao recorrido, "*a pessoa portadora de deficiência física mais grave, e, portanto, mais merecedora da atenção estatal, estará alijada do favor fiscal, ao passo que será por ele contemplado o portador de menor deficiência física, o que, com a devida vênia, conduz à perplexidade, bem como não corresponde à mens legis, pois a lei isentou da incidência do IPI os veículos adquiridos pelos portadores de deficiência física, não para que eles pudessem dirigir veículo adaptado, mas sim para facilitar sua aquisição, independentemente do fato de que o veículo viesse a ser conduzido pelo deficiente físico ou não*" (fl. 66).

Com efeito, a peculiaridade de que o veículo seja conduzido por terceira pessoa que não o portador de deficiência física não constitui óbice razoável ao gozo da isenção preconizada pela Lei n. 8.989/95, e, logicamente, não foi o intuito da lei.

Assim, é de elementar inferência que a aprovação do mencionado ato normativo visa à inclusão social dos portadores de necessidades especiais, ou seja, facilitar-lhes a aquisição de veículo para sua locomoção, ainda que conduzido por outra pessoa.

A fim de sanar qualquer dúvida quanto à feição humanitária do favor fiscal, foi editada a Lei nº 10.690, de 10 de junho de 2003, que deu nova redação ao artigo 1º, IV, da Lei n. 8.989/95. Confira-se:

*"Art. 1o Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão, quando adquiridos por:
(...)
IV - pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal."*

Forçoso concluir, dessarte, que não merece reparo o entendimento esposado no v. acórdão recorrido, razão pela qual nega-se provimento ao recurso especial. (REsp 523971 / MG ; RECURSO ESPECIAL 2003/0008527-7. Rel. Ministro Franciulli Netto. órgão Julgador - Segunda Turma. D. julg. 26/10/2004. Data da Publicação. DJ 28.03.2005 p. 239 RSTJ vol. 190 p. 235).

7. Considerações finais.

Diante de todo o exposto verifica-se que a questão é bastante interessante e deve ser analisada de forma especial para não se cometer injustiça na interpretação do benefício fiscal. Como análise final do tema, pode-se afirmar que:

- a) A legislação do ICMS contraria a Constituição Federal ao limitar a isenção do imposto à pessoa

com deficiência física, ignorando as demais deficiências devidamente especificadas na legislação.

b) A finalidade do benefício fiscal é a inclusão da pessoa com deficiência, garantindo-lhe a sua dignidade, cidadania e liberdade de ir e vir. A isenção do imposto não visa compensar eventual ônus na adaptação do veículo adquirido.

c) O artigo 111, II do Código Tributário Nacional não pode ser interpretado de forma filológica ou literal, mas de maneira lógico-sistemática em face dos princípios constitucionais tributários;

d) Implica esta interpretação em garantir a isonomia das pessoas com deficiência ao benefício fiscal, não se limitando a pessoa com deficiência física;

e) O princípio da igualdade das pessoas com deficiências deve ocorrer não somente perante a lei, mas na própria lei. As pessoas com deficiências devem gozar dos mesmos benefícios fiscais.

f) Não há ofensa ao princípio da legalidade na extensão da isenção para as outras categorias de deficiência (assim definidas na lei) ou na condução do veículo por terceira pessoa, sendo que cada situação deve ser analisada em concreto, em processo judicial. Poder Judiciário deve ser chamado a apreciar esta questão, declarando de forma incidental a inconstitucionalidade da norma, para adequá-la aos princípios constitucionais que regem a matéria.

Em face destas considerações, espera-se que os Juizes e Tribunais analisem este tema com a atenção que merece, pois o desfecho destes processos implica na inclusão social da pessoa com deficiência, garantindo-lhe a cidadania e dignidade preconizadas na Constituição Federal.

Bibliografia:

ARAÚJO, Luiz Alberto David. Defesa dos Direitos das pessoas portadoras de deficiência/ Luiz Alberto David Araújo coordenador. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

ARAÚJO, Marcelo José. Veículos adaptados para "deficientes". Revista Juristas, João Pessoa, a. III, n. 92, 19/09/2006. Disponível em: http://www.juristas.com.br/mod_revistas.asp?ic=2910. Acesso em: 15/8/2007.

BOLONHINI JUNIOR, Roberto. Portadores de Necessidades Especiais: as principais prerrogativas e a legislação brasileira. - São Paulo: Arx, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. - 16ª ed. rev, amp. e atual. - São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____. ICMS. - 9ª ed. rev. e amp., de acordo com a Lei complementar 87/1996 e suas
ulteriores modificações 2ª tiragem. - São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. - 3. ed. rev.
e ampl. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. 6ª tiragem.
São Paulo: Malheiros, 1999. 48 p.

Notas:

1. Promotor de Justiça da Infância e da Juventude e da Pessoa com Deficiência do Ministério Público
do Estado de São Paulo. Especialista em direito difuso e coletivo pela ESMP- Mestre em Educação
pela UNESP. Home Page: www.pjpp.sp.gov.br

2. Estudante do 4º Ano do Curso de Direito das Faculdades Integradas "Antonio Eufrásio de Toledo".
Estagiária do Ministério Público - agosto/2008.

3. Lei n. 11.126/05 regulamentada pelo Decreto n. 5.904/06.

4. Lei n. 10.436/02.

5. Decreto n. 3.298/99.

6. Lei n. 8.899/94.

7. Lei n.10.098/00.