



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**BÁRBARA XIMENES VITORIANO**

**A ISENÇÃO DE ICMS E IPVA NO CEARÁ PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA  
QUE ADQUIREM VEÍCULOS AUTOMOTORES A SEREM CONDUZIDOS POR  
OUTREM EM SEU FAVOR SOB A ÓTICA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

**FORTALEZA**

**2013**

**BÁRBARA XIMENES VITORIANO**

**A ISENÇÃO DE ICMS E IPVA NO CEARÁ PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA  
QUE ADQUIREM VEÍCULOS AUTOMOTORES A SEREM CONDUZIDOS POR  
OUTREM EM SEU FAVOR SOB A ÓTICA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

**Monografia submetida à Faculdade de  
Direito da Universidade Federal do Ceará,  
como requisito parcial para a obtenção do  
grau de Bacharel em Direito.**

**Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Denise Lucena  
Cavalcante**

**FORTALEZA**

**2013**

BÁRBARA XIMENES VITORIANO

**A ISENÇÃO DE ICMS E IPVA NO CEARÁ PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA  
QUE ADQUIREM VEÍCULOS AUTOMOTORES A SEREM CONDUZIDOS POR  
OUTREM EM SEU FAVOR SOB A ÓTICA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Monografia submetida à Faculdade de  
Direito da Universidade Federal do Ceará,  
como requisito parcial para a obtenção do  
grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Denise Lucena  
Cavalcante

APROVADA EM: 04 de 12 / 2013

**BANCA EXAMINADORA**



Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)

Universidade Federal do Ceará – UFC



Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho

Universidade Federal do Ceará – UFC



Mestranda Janaina Sena Taleires

Universidade Federal do Ceará – UFC

**A Deus.**

**Aos meus pais, por me presentear  
com a vida.**

**Aos demais, por conferirem a ela cada  
dia mais sentido e beleza.**

## AGRADECIMENTOS

A Deus que, independente de religião, credo ou crença, reconhece no homem a boa conduta e a virtude que o torna digno de ser um vencedor, pela graça que é viver e, especialmente, pela oportunidade de viver entre os melhores.

A minha família com todo o amor quanto é possível conceber.

Aos amigos por todo o apoio durante a jornada da vida.

Aos amigos e colegas de faculdade que, ao longo desses cinco anos, fizeram cada segundo de aprendizado valer a pena.

Ao Sr. Jothe Frota, por nos acolher todas as noites no interior de sua livraria, propiciando o crescimento de grandes amizades, e por oferecer formas de pagamento e descontos amigáveis.

À Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Denise Lucena Cavalcante, minha orientadora, pela dedicação e pelo incentivo aos estudos acadêmicos.

A ilustríssima banca examinadora, por me darem a honra de participar deste trabalho, pela disponibilidade e pela paciência dispensada à leitura.

Àqueles com quem tive a honra de aprender o ofício jurídico, durante meu período de estágio.

Ao Daniel pelo estímulo e por tranquilizar-me, meus mais sinceros agradecimentos.

Aos poetas e músicos que aliviaram minha mente em momentos de extremo cansaço e ao café que me permitiu passar noites em claro.

“Eu não troco a justiça pela soberba.  
Eu não deixo o direito pela força.  
Eu não esqueço a fraternidade pela tolerância.  
Eu não substituo a fé pela superstição, a  
realidade pelo ídolo.”

Rui Barbosa

## RESUMO

Pretende-se defender o direito à isenção de ICMS e IPVA, na aquisição de veículos automotores, para pessoas que, em virtude de autismo, deficiência física, visual ou mental, não tenham condição de dirigir mesmo em caso de veículos adaptados. Propõe-se a análise e a discussão acerca da recente mudança legislativa que ampliou o benefício na hipótese de terceiro que conduza veículo em favor de pessoa com deficiência, sob a ótica dos princípios constitucionais, no âmbito do estado do Ceará. Para tanto, faz-se necessário um estudo preliminar sobre as espécies tributárias e, especificamente, os impostos, examinando, posteriormente, o ICMS e o IPVA, através da Regra-matriz de Incidência Tributária. Procede-se, então, à análise da nova legislação pertinente à isenção do ICMS (Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012), que passou a vigorar em janeiro de 2013, e do IPVA (Decreto estadual do Ceará nº 30.822, de 30 de janeiro de 2012), que entrou em vigor em 31 de Janeiro de 2012. O presente trabalho tem o propósito de justificar o atual posicionamento do legislador e, embasando-se nos direitos fundamentais com enfoque nos princípios da dignidade da pessoa humana e da isonomia, objetiva promover a redução das dificuldades enfrentadas pelas pessoas com deficiência, atenuar a carência de oportunidades e possibilitar que estes possam competir e produzir em condição de igualdade com os demais cidadãos.

**Palavras-chave:** Isenção tributária. Veículo automotor. Pessoas com deficiência. Princípios constitucionais. Inclusão social.

## ABSTRACT

This research project seeks to defend the right to ICMS and IPVA exemption in the purchase of vehicles by individuals that, due to autism or other factors such as physical, visual or mental disabilities, are unable to drive even specially adapted cars. The project will analyze and discuss the recent legislative change that has extended the benefit to cases where a third party drives the vehicle for a person with disabilities, under constitutional principles, under the jurisdiction of the state of Ceará. In order to reach that goal, it is first necessary to complete a preliminary study about tributary issues, specifically, taxes, followed by an examination of ICMS and IPVA via the “Regra-matriz de Incidência Tributária.” Finally, the project will analyze new legislation pertaining to the exemption of ICMS (ICMS Accord number 38, March 30, 2012), which came into effect in January of 2013, and of IPVA (Ceará State Decree number 30,822, January 30, 2012), which was implemented on January 31, 2012. The objective of this project is to justify the stance of current legislators in relation to the constitutional principles of human dignity, equality, proportionality, and reasonability, with the additional goal of reducing difficulties faced by people with disabilities, attenuating their lack of opportunities, and allowing them to compete equally and be productive in relation to other citizens.

**Key words:** Tributary Exemption. Motor Vehicle. People with disabilities. Constitutional Principles. Social integration.

## SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	10
2.	DOS IMPOSTOS.....	12
2.1	Da Regra-matriz de Incidência Tributária.....	15
2.1.1	<i>O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) sob a ótica da Regra-matriz de Incidência Tributária .....</i>	18
2.1.2	<i>O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sob a ótica da Regra-matriz de Incidência Tributária.....</i>	26
3.	DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA – CONCEITO E DIFERENÇAS ENTRE NÃO INCIDÊNCIA E IMUNIDADE.....	31
3.1	A isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas com deficiência....	35
3.2	A isenção do IPVA para veículos destinados a pessoas com deficiência.....	39
4.	DIREITOS FUNDAMENTAIS E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA.....	42
4.1	O PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA.....	44
4.2	O PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	46
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	50
	REFERÊNCIAS.....	53

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar e discutir a isenção do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para pessoas com deficiência que adquirem veículo automotor para que terceira pessoa o conduza em seu favor, em virtude da falta de aptidão para fazê-lo, mesmo quando se tratar de veículo adaptado.

Inicialmente, faz-se necessário revisar as espécies tributárias, distinguindo e conceituando os impostos, para, posteriormente, analisar o ICMS e o IPVA, sob a ótica da Regra-matriz de Incidência Tributária e identificar as hipóteses de isenção dos referidos impostos para veículos automotores destinados àquelas pessoas, cuja condição as inabilita a conduzi-los mesmo quando adaptados, necessitando que outrem o faça em seu favor.

O Convênio nº 03, 19 de janeiro de 2007, celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, concedia a isenção do ICMS apenas às saídas de veículos automotores especialmente adaptados para serem dirigidos por motoristas com deficiência física; porém, a partir de janeiro de 2013, através do Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012, o benefício foi estendido também àqueles que, em virtude de deficiência física, visual, mental ou autista, encontram-se inaptos para conduzir veículos mesmo que adaptados, necessitando de terceira pessoa que o faça.

A Lei estadual do Ceará Nº 12.023, de 20 de novembro de 1992, que dispõe acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), previa a isenção do tributo somente aos veículos adaptados especialmente para paraplégicos; no entanto, o Decreto estadual do Ceará nº 30.822, de 30 de janeiro de 2012, publicado no Diário Oficial do Estado, de 31 de Janeiro de 2012, concedeu a isenção do IPVA também aos veículos automotores, novos ou usados, adquiridos por pessoas autistas, com deficiência física, visual, mental, severa ou profunda, ou ainda, no caso do interdito, por seu curador.

Justificar-se-á a recente mudança legislativa, com fundamento nos direitos fundamentais, enfocando os princípios da dignidade da pessoa humana e da isonomia, trazidos no cerne da Constituição Federal 1988, cujo objetivo principal é a redução das desigualdades e a proteção à integridade humana.

É consenso que as pessoas com deficiência enfrentam inúmeros obstáculos, de

preconceito a dificuldade de locomoção, o presente trabalho, busca, nesse ínterim, fundamentar os benefícios ora concedidos diante desses desfavores sociais, atenuando a carência de oportunidades e possibilitando que estes possam competir e produzir igualmente, como todos os outros cidadãos.

Vale ressaltar que todas as menções serão feitas a pessoas com deficiência, e não, deficientes, visto que, para os próprios e para especialistas no assunto, o vocábulo é um adjetivo pejorativo, no qual a pessoa seria qualificada; de igual modo, deve-se evitar a utilização do termo portador de deficiência, apesar da legislação fazê-lo, pois este é tecnicamente equivocado por se referir àquilo que também se pode deixar de portar, o que não é o caso da deficiência, qualidade que não se pode, temporariamente, passar a não tê-la.

## 2 DOS IMPOSTOS

Sabe-se que os impostos são espécies do gênero tributo, por essa razão, antes de defini-los, é de grande importância discutir o que são tributos, cujo conceito se encontra no art. 3º, do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”<sup>1</sup>

Como bem asseverou o Professor Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 56), o supracitado artigo “Ao explicitar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina clareza, que haverá de surgir de um evento lícito [...]”<sup>2</sup>, o autor completa, ainda, que este traz em seu texto “[...] os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática.”<sup>3</sup>

Desta feita, pode-se concluir que a prestação do tributo independe da vontade do sujeito passivo, qual seja o cidadão contribuinte, que, ao concretizar o fato previsto na norma jurídica, fica a ela adstrito; infere-se, também, da leitura do supracitado dispositivo legal que tal prestação será devida em pecúnia, demonstrando que nossa legislação desconhece os tributos *in natura* (expresso em bens diversos do dinheiro) e *in labore* (expresso em unidade de serviços); ao fixar o caráter lícito do evento gerador da obrigação tributária, o legislador diferencia a relação jurídica resultante do tributo, daquela resultante de penalidades previstas em lei; a expressão “instituída em lei” decorre do princípio da legalidade, reiterando e ratificando o mandamento trazido pelo art. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, o qual prevê que “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>4</sup>.

O art. 5º, do Código Tributário Nacional, e o art. 145, da Constituição Federal de 1988, prelecionam:

Art. 5º - Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicada no DOU de 27/10/1966 e retificada no DOU de 31/10/1966. Brasília, 1966.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 56.

<sup>3</sup> *Ibid.*, p. 56.

<sup>4</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Publicada no DOU de 05 de outubro de 1988. P. 1, (Anexo). Atualizada até a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011.

<sup>5</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. <sup>6</sup>

Percebe-se da leitura de ambos os dispositivos legais, que os tributos se subdividem, além dos impostos, em outras duas espécies, são elas as taxas e as contribuições de melhoria. O presente trabalho tem como objetivo a abordagem dos impostos, este se concentrará na definição e análise dessa espécie tributária, para tal, faz-se mister conceituá-lo e diferenciá-lo dos demais tributos.

A definição de imposto encontra-se prevista no art. 16, do Código Tributário Nacional, segundo o qual “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” <sup>7</sup>, depreende-se, então, que “É da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuação atinente ao administrado.” <sup>8</sup>.

Nessa acepção, o imposto caracteriza-se como um tributo não vinculado, significando dizer que “[...] o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte.” <sup>9</sup>, em outras palavras, os impostos não são devidos em decorrência de uma prestação estatal em favor do contribuinte e é irrelevante a proclamação do destino do produto arrecadado, estando sua hipótese de incidência alheia a qualquer atuação do Poder Público.

Assim, o fato gerador do imposto é uma situação fática que não supõe nem se vincula à atividade estatal dirigida especificamente ao contribuinte, por exemplo, quando alguém se torna proprietário de veículo automotor, deve pagar ao Estado o valor relativo ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), sem que o Poder Público lhe conceda qualquer contraprestação.

Conceituado o imposto, é importante, ainda, diferenciá-lo das demais espécies tributárias, desta feita, de acordo com o que preleciona o art. 77, do Código Tributário:

Art. 77 - As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos

---

Publicada no DOU de 27/10/1966 e retificada no DOU de 31/10/1966. Brasília, 1966.

<sup>6</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Publicada no DOU de 05 de outubro de 1988. P. 1, (Anexo). Atualizada até a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011.

<sup>7</sup> BRASIL, *op. cit.*

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 68.

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 64.

Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.<sup>10</sup>

As taxas se tratam de uma espécie de tributo vinculado, isto é, devido em decorrência de uma prestação estatal (exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível) em favor do contribuinte.

A contribuição de melhoria, por sua vez, “É o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública.”<sup>11</sup>, distinguindo-se do imposto por estar vinculada à atividade estatal, vez que depende da realização de obra pública que resulte na valorização imobiliária do contribuinte. Diferencia-se, ainda, da taxa, porque esta está ligada ao exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, dependendo, pois, de atividade estatal diversa.

Importante, outrossim, destacar a função dos tributos, cujo objetivo principal, mas não o único, é a arrecadação de recursos financeiros para os cofres públicos, servindo de “instrumento de transferência de recursos financeiros do setor privado para o Estado”<sup>12</sup>. Além de sua função fiscal, os tributos também podem ser utilizados para interferir na economia privada com vistas a intervir no mercado, regulando a disponibilidade e os preços de bens e interferindo na exportação ou importação de produtos. Trata-se, pois, da função extrafiscal dos tributos.

É entendimento doutrinário prevalente a existência de uma terceira função dos tributos, a esse respeito, Hugo de Brito Machado (2011, p. 68), afirma:

[...] também o tributo é utilizado como fonte de recursos destinados ao custeio de atividades que, em princípio, não são próprias do Estado, mas este as desenvolve, por intermédio de entidades específicas, no mais das vezes com a forma de autarquia. É o caso, por exemplo, da previdência social, do sistema financeiro de habitação, da organização sindical, do programa de integração social, dentre outros.<sup>13</sup>

Assim, a parafiscalidade de um tributo seria como uma delegação da capacidade tributária ativa a um ente com gestão própria, em benefício de suas próprias finalidades.

Finda a conceituação e análise de tributos e impostos de forma generalizada, convém proceder ao estudo dos impostos a serem abordados neste trabalho: O Imposto Sobre

---

<sup>10</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicada no DOU de 27/10/1966 e retificada no DOU de 31/10/1966. Brasília, 1966.

<sup>11</sup> MACHADO, *op. cit.*, p. 65.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 68.

<sup>13</sup> MACHADO, *loc. cit.*

Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), para tal utilizar-se-á a Regra-matriz de Incidência Tributária conforme abordada na obra do Professor Paulo de Barros Carvalho.

## 2.1 Da Regra-matriz de Incidência Tributária

O objeto sobre o qual converge o interesse da Regra-matriz de Incidência desenvolvida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 314) é a relação entre a hipótese tributária, aqui entendida como a descrição normativa geral e abstrata de um evento que, concretizado, fará surgir uma obrigação tributária, e o fato jurídico, qual seja, a projeção do evento previsto na norma tributária que tem o condão de gerar efeitos de direito, cuja eficácia se condiciona à instituição prévia do tributo.

Nesse contexto, para o supracitado doutrinador, “[...] o certo é falarmos em subsunção do fato à norma [...]”<sup>14</sup>, o que, segundo ele, ocorrerá “[...] quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária).”<sup>15</sup>

Pode-se, então, afirmar, em esclarecimento, que, quando o fato previsto na norma tributária ganha concretude e se enquadra completamente à hipótese normativa, nasce automática e fatalmente o liame jurídico através do qual o sujeito ativo (Estado) se torna titular de uma prestação, renunciada no direito positivo e exigida do sujeito passivo (contribuinte), que ficará condicionado a cumpri-la.

Em conclusão, a Regra-matriz de Incidência Tributária nada mais é que uma norma jurídica tributária em sentido estrito, conforme definiu o supracitado art. 3º, do Código Tributário Nacional.

Seu objetivo é essencialmente a definição de uma norma geral, abstrata e genérica capaz de identificar qualquer norma de natureza tributária, através da análise dos elementos mínimos de um tributo. Ao enumerar e identificar seus critérios material, temporal, espacial, subjetivo ou pessoal e quantitativo, compõe-se uma regra de conduta tributária a ser inserida no ordenamento e a ser aplicada no dia-a-dia, definindo a conduta tributária a ser observada pelo Fisco e pelo contribuinte.

Informa-se, desta feita, em razão do quê, quando e onde um dado sujeito passivo deve prestar a determinado sujeito ativo uma respectiva quantia a ser apurada, mediante a

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 315.

<sup>15</sup> *Ibid.*, p. 316.

delimitação de uma base de cálculo e de uma alíquota a serem adotadas, ou seja, o *quantum* da obrigação tributária.

Antes de analisar isoladamente os impostos em estudo neste trabalho, é essencial conhecer cada critério de identificação utilizado na Regra-matriz.

O critério material define o antecedente da norma-padrão do tributo, portanto designa ação ou comportamento de pessoas físicas e jurídicas, por exemplo, vender mercadoria, ser proprietário de bem imóvel, auferir renda, industrializar produtos *etc.*

O critério espacial assinala o lugar preciso onde ocorre a ação identificada no critério anterior. O Professor Paulo de Barros Carvalho, ao analisar os elementos indicadores da condição de espaço, separa-os em três formas compositivas e exemplifica:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipóteses de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

A título ilustrativo, poderíamos dizer que os tributos que gravam o comércio exterior, como os Impostos de Importação e Exportação, enquadram-se no primeiro item. Já os que incidem sobre bens imóveis – ITR e IPTU – incluem-se no segundo tópico. Todos os demais estariam sob o abrigo da terceira espécie.<sup>16</sup>

O critério temporal é identificado através do momento no qual acontece o fato descrito e se instaura o liame abstrato entre os sujeitos ativo e passivo, surgindo os direitos e as obrigações decorrentes dele, sendo de importância substancial “[...] que a norma tributária revele o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações.”<sup>17</sup>

O critério pessoal designa em função de quem a relação jurídica existe, demonstrando os sujeitos do vínculo obrigacional, isto é, indica quem (sujeito ativo) poderá exigir uma prestação a outrem (sujeito passivo).

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação, conforme a redação do art. 119, do Código Tributário Nacional, preleciona: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”<sup>18</sup>

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 329.

<sup>17</sup> *Ibid.*, p. 331.

<sup>18</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicada no DOU de 27/10/1966 e retificada no DOU de 31/10/1966. Brasília, 1966.

Em se tratando de critério pessoal, cumpre analisar, ainda, o sujeito passivo da relação tributária como sendo pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que ficará na contingência de cumprir a obrigação tributária exigida pelo sujeito ativo, nesse ínterim, regulam os arts. 121 e 122 ambos do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122 - Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.<sup>19</sup>

É importante analisar o critério quantitativo, através do qual é possível precisar a quantia, a título tributário, que será devida pelo sujeito passivo ao ativo, tal elemento estará explícito por meio de duas entidades, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota.

Paulo de Barros Carvalho define base de cálculo como:

[...] a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: *a)* medir as proporções reais do fato [função mensuradora]; *b)* compor a específica determinação da dívida [função objetiva]; e *c)* confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma [função comparativa].<sup>20</sup>

Finda a conceituação da base de cálculo, necessária se faz a análise de outro elemento que compõe o critério quantitativo da Regra-matriz, a alíquota, que, por grande parte da doutrina, é definida como parte do valor expresso através da base de cálculo. Ocorre que, conforme sugere Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 411), a alíquota, embora na maioria das vezes se apresente em forma de percentagem, pode ser concebida em termos monetários.

A respeito de alíquota, o Professor destaca:

É por mantê-la constante, sob a forma de fração, ou fazê-la progredir, continuamente, ou por degraus, que o legislador busca realizar e assegurar o princípio da igualdade tributária. É também por contê-la dentro de certos limites que

<sup>19</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicada no DOU de 27/10/1966 e retificada no DOU de 31/10/1966. Brasília, 1966.

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 400.

a autoridade legislativa evita que a tributação ganhe ares de confisco. Ao manipular os sistemas de alíquotas, implementa o político suas intenções extrafiscais e, por reduzi-la a zero (alíquota zero), realiza uma das modalidades de isenção.<sup>21</sup>

Portanto, a alíquota, juntamente com a base de cálculo, compõe o critério quantitativo, ou seja, o *quantum debeat* do tributo a ser analisado.

Para análise e estudo do ICMS e do IPVA, serão utilizados seus elementos mínimos de identificação, conforme previsto pela Regra-matriz de Incidência Tributária. Far-se-á uso dos critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo para identificação, dentre outros fatores, hipótese de incidência, sujeitos passivo e ativo, base de cálculo e alíquota.

### ***2.1.1 O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) sob a ótica da Regra-matriz de Incidência Tributária***

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, inciso II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência privativa para instituir o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), *ipsis litteris*:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;<sup>22</sup>

Ao atribuir aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto, a Constituição Federal, em seu art. 155, *caput*, aponta o critério subjetivo do ICMS, determinando que esses entes federativos sejam o sujeito ativo do tributo em análise, isto é, o titular do direito subjetivo de exigir a prestação tributária.

No inciso II do art. 155, a Constituição define, ainda, o critério material do ICMS, vez que define, de forma generalizada, em razão de que o imposto será instituído, disciplinando que sua aplicação se subordina a operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Importante destacar que, quando se fala em circulação de mercadorias, significa dizer

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 412-413.

<sup>22</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Publicada no DOU de 05 de outubro de 1988. P. 1, (Anexo). Atualizada até a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011.

que ocorre “[...] a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica.”<sup>23</sup>. Necessário também frisar que mercadorias são bens resultantes da atividade profissional do produtor, industrial ou comerciante, que são comercializados habitualmente com distribuição para consumo e fim de obter lucro. O §2º do mesmo artigo, prevê ainda que:

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

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

V - é facultado ao Senado Federal:

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

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

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

[...]

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

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

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

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

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

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

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.<sup>24</sup>

<sup>23</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 220.

<sup>24</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Publicada no DOU de 05 de outubro de 1988. P. 1, (Anexo). Atualizada até a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011.

Infere-se da leitura do dispositivo legal supracitado que este define as diretrizes gerais do tributo em análise, atribuindo à Lei Complementar a responsabilidade de dispor sobre os critérios subjetivo, espacial e quantitativo, à medida que estabelece que a esta caberá, respectivamente, definir seus contribuintes, designar o local das operações para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável para tal e fixar a base de cálculo do imposto.

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu art. 2º, determina o critério material do ICMS:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.<sup>25</sup>

Percebe-se que o artigo explicita em razão de que o imposto será devido, enumerando as ações que ensejam sua instituição, portanto, suas hipóteses de incidência tributária. Tem-se, desta feita, que o supracitado dispositivo demonstra o critério material do ICMS, precisando-o de forma específica, em consonância com o que fora determinado na Constituição.

Como analisam Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, “O imposto [ICMS] incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação.”<sup>26</sup>

<sup>25</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996** (LEI KANDIR). Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Publicada no D.O.U. de 16 de setembro de 1996.

<sup>26</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 215.

O art. 12, da Lei Complementar nº 87/96, define o momento no qual acontece a hipótese de incidência descrita na norma e se instaura o liame obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo, declarando o critério temporal do ICMS, senão vejamos:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto.<sup>27</sup>

Demonstrados os critérios material e temporal, faz-se mister esclarecer qual o critério espacial do ICMS, isto é, indicar, na Lei Complementar 87/96, a definição do território onde ele incidirá e será cobrado, do mesmo modo que os demais requisitos, o espacial encontra-se bem definido no texto legal:

<sup>27</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LEI KANDIR). Dispõe sobre o imposto os Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Publicada no D.O.U. de 16 de setembro de 1996.

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;
- h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

- a) onde tenha início a prestação;
- b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

- a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;
- b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;
- c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;
- c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite;
- d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário. [...] <sup>28</sup>

Note-se que o art. 11, da Lei Complementar 87/96, prevê, em seus incisos, um local relativo à operação ou à prestação para cada hipótese de incidência, por exemplo, em se tratando de mercadoria ou bem, o enunciado legal enumera nove critérios espaciais diferentes a depender da situação.

Apesar de a Constituição Federal determinar quem serão as pessoas políticas competentes para instituir o imposto (sujeito ativo), coube à Lei Complementar nº 87/96 definir quem seriam as pessoas obrigadas ao pagamento do tributo (sujeito passivo), conforme prevê o art. 4º da referida Lei Complementar:

<sup>28</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996** (LEI KANDIR). Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Publicada no D.O.U. de 16 de setembro de 1996.

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.<sup>29</sup>

Necessária, ainda, a identificação do *quantum* a ser cobrado pelos Estados e pelo Distrito Federal aos contribuintes, critério que engloba a base de cálculo utilizada e a alíquota, percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo, para que seja determinado o valor devido pelo sujeito passivo ao ativo.

A Lei Complementar nº 87 traz, em obediência ao que determinou o art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição, a base de cálculo a ser aplicada ao imposto em estudo:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12:

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

<sup>29</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996** (LEI KANDIR). Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Publicada no D.O.U. de 16 de setembro de 1996.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.<sup>30</sup>

Os artigos 15 e 16, da Lei Complementar 87/96, complementam o que fora previsto no supracitado dispositivo legal, em caso de não existirem valores referentes à saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, à transmissão de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado a terceiro e à transmissão de propriedade de mercadoria, ou título que a represente, quando esta não tiver transitado pelo estabelecimento do transmitente; ou, ainda, naquelas prestações sem preço determinado. Tais dispositivos determinam qual será a base de cálculo em alguma dessas hipóteses:

Art. 15. Na falta do valor a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III do *caput*, adotar-se-á sucessivamente:

I - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

<sup>30</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996** (LEI KANDIR). Dispõe sobre o imposto os Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Publicada no D.O.U. de 16 de setembro de 1996.

II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput, se o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais ou, em qualquer caso, se não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a setenta e cinco por cento do preço de venda corrente no varejo.

Art. 16. Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.<sup>31</sup>

Através do critério quantitativo, é possível precisar a quantia, a título tributário, que será devida pelo sujeito passivo ao ativo, no entanto, tal elemento se manifesta por meio de duas entidades, quais sejam a base de cálculo, já demonstrada, e a alíquota, a qual será explicitada a seguir.

A Constituição Federal designou ao Senado Federal a função de fixar as alíquotas aplicáveis, devendo, ainda, estabelecer seu patamar mínimo e máximo, direcionando os Estados e o Distrito Federal a prestarem obediência ao que fora por ele determinado, o que assinala a presença do critério quantitativo do ICMS.

O Senado Federal aprovou, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso IV, da Constituição, a Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989, na qual estabelece as alíquotas do ICMS nas operações e prestações interestaduais, *in verbis*:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.<sup>32</sup>

A respeito do ICMS é importante abordar, ainda, o regime de substituição tributária, que está autorizado pelo art. 150, §7º, da Constituição, segundo o qual:

<sup>31</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996** (LEI KANDIR). Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Publicada no D.O.U. de 16 de setembro de 1996.

<sup>32</sup> SENADO FEDERAL. **Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=132875>>. Acesso em: 04 de dezembro 2012, acesso às 20h e 40min.

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.<sup>33</sup>

Forçoso, também, destacar a forma como é efetuado o lançamento do respectivo tributo a qual se dará através do lançamento por homologação, cuja determinação se encontra prevista no art. 150, do Código Tributário, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.<sup>34</sup>

Desta feita, nos casos de lançamento de ICMS, os próprios contribuintes devem registrar suas operações, calcular o montante devido e recolher a quantia respectiva em cada mês, sem que a autoridade administrativa examine seus registros. Porém, pode “[...] como acontece com qualquer tributo, ser lançado de ofício, se o contribuinte não tomar a iniciativa do respectivo recolhimento na época própria.”<sup>35</sup>

### ***2.1.2 O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sob a ótica da Regra-matriz de Incidência Tributária***

Em seu artigo 155, III e §6º, a Constituição Federal prevê que a instituição do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) será de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, atribuindo ao Senado Federal a responsabilidade de fixar suas alíquotas, que

<sup>33</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Publicada no DOU de 05 de outubro de 1988. P. 1, (Anexo). Atualizada até a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011.

<sup>34</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicada no DOU de 27/10/1966 e retificada no DOU de 31/10/1966. Brasília, 1966.

<sup>35</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 388.

poderão ser diferenciadas a depender do tipo e da utilização do veículo, *in verbis*:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
 [...]
   
 III - propriedade de veículos automotores;  
 [...]
   
 § 6º O imposto previsto no inciso III:  
 I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;  
 II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.<sup>36</sup>

Como bem afirmam Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2011, p.277):

A inexistência de normas gerais relativas ao imposto implicou a legitimidade dos Estados para ditar as normas indispensáveis à sua instituição, o que veio a ser cumprido no exercício da competência legislativa plena (§ 3º, art. 24, CF, c/c § 3º, art. 34 do Ato das Disposições Transitórias) [...] <sup>37</sup>

A Lei estadual do Ceará nº 12.023, de 20 de novembro de 1992, dita as normas indispensáveis à instituição do IPVA no estado, determinando seu critério material, ou seja, em função do que o imposto será devido, no seu art. 1º, *caput*, e, nos parágrafos subsequentes, o critério temporal, portanto, define a periodicidade em que o tributo será cobrado, *in verbis*:

Art. 1º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor.  
 §1º - Ocorre o fato gerador do Imposto em 1º (primeiro) de janeiro de cada exercício.  
 § 2º - Em se tratando de veículo novo, ocorre o fato gerador na data de sua aquisição por consumidor final ou quando da incorporação ao ativo permanente.  
 §3º - Em se tratando de veículo usado não registrado e não licenciado neste Estado, ocorre o fato gerador na data da aquisição, quando não houver comprovação do pagamento do IPVA em outra unidade da Federação.  
 §4º - Em se tratando de veículo de procedência estrangeira, novo ou usado, para efeito da primeira tributação, ocorre o fato gerador:  
 I - na data do desembaraço aduaneiro, quando importado por consumidor final;  
 II - na data da aquisição por consumidor final, quando importado por empresa revendedora;  
 III - no momento da incorporação ao ativo permanente da empresa importadora.  
 §5º - Ocorre também o fato gerador no momento da perda da condição que fundamentava a isenção ou a não incidência.<sup>38</sup>

Diante do exposto, o critério material do IPVA é a propriedade do veículo automotor, que não deve se confundir com “A simples posse do veículo (a título precário ou mera

<sup>36</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Publicada no DOU de 05 de outubro de 1988. P. 1, (Anexo). Atualizada até a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011.

<sup>37</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 277.

<sup>38</sup> CEARÁ. **Lei estadual do Ceará nº 12.023, DE 20 de novembro de 92**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Publicada no D.O.E. de 20 de novembro de 1992

detenção), [uma vez que] por si só, não representa o fato imponible do imposto [...]”<sup>39</sup>, a respeito, Hugo de Brito Machado acrescenta:

A não ser assim as fábricas, as empresas revendedoras, seriam obrigadas a pagar o imposto na condição de proprietárias de veículos automotores. [por essa razão] Para consubstanciar o fato gerador do IPVA é necessário que na propriedade esteja incluído o direito de uso regular do veículo, isto é, o direito de uso deste na finalidade para a qual foi produzido.<sup>40</sup>

Demonstra-se, ainda, do dispositivo legal supracitado a presença do critério temporal, vez que atribui ao IPVA periodicidade anual; no entanto, em se tratando de veículo novo ou usado, porém não registrado e não licenciado neste Estado, quando não houver comprovação do pagamento do imposto em outra unidade da Federação, o fato gerador ocorre na data da aquisição por consumidor final ou da incorporação ao ativo permanente.

A lei explicita, também, o que ocorrerá no caso de veículo, novo ou usado, cuja procedência seja estrangeira para efeito da primeira tributação, prevendo que ocorrerá o fato gerador na data do desembarço aduaneiro, quando importado por consumidor final; na data da aquisição por consumidor final, quando importado por empresa revendedora; ou no momento da incorporação ao ativo permanente da empresa importadora.

O critério espacial, previsto no art. 2º, da Lei estadual do Ceará nº 12.023/92, define o território onde incidirá e será cobrado o tributo em análise, como sendo o “local do domicílio do proprietário do veículo.”<sup>41</sup>.

Como o IPVA é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, a obrigação tributária se prestará em seu favor, o que os torna sujeitos ativos do referido tributo, elemento essencial do critério subjetivo.

Por sua vez, o sujeito passivo do IPVA (contribuinte), que deverá adimplir com a quantia referente ao imposto em análise, “[...] é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal a pessoa em cujo nome o veículo esteja licenciado pela repartição competente.”<sup>42</sup>. De igual modo, a supracitada Lei estadual do Ceará prevê, no Art. 9º, que o “contribuinte do imposto é o proprietário do veículo automotor.”<sup>43</sup>, demonstrado, pois, o critério subjetivo do IPVA.

O critério quantitativo, aquele que tem por objetivo a identificação do *quantum* a ser cobrado pelo sujeito ativo aos contribuintes, engloba a base de cálculo utilizada e a alíquota,

<sup>39</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *op. cit.*, p.277.

<sup>40</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 392-393.

<sup>41</sup> CEARÁ. **Lei estadual do Ceará nº 12.023, DE 20 de novembro de 92**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Publicada no D.O.E. de 20 de novembro de 1992

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 394.

<sup>43</sup> CEARÁ. **Lei estadual do Ceará nº 12.023, DE 20 de novembro de 1992**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Publicada no D.O.E. de 20 de novembro de 1992

percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo, está previsto nos seguintes artigos da Lei estadual do Ceará nº 12.023/92:

Art. 6º - Aos veículos abaixo discriminados aplicar-se-ão as seguintes alíquotas:

I - ônibus, microônibus, caminhões e cavalos mecânicos: 1,0% (um por cento);

II - aeronaves: 1,5% (um vírgula cinco por cento);

III - motocicletas, motonetas, ciclomotores e triciclos: 2,0% (dois por cento);

IV - automóveis, camionetas, caminhonetes, utilitários e embarcações: 2,5% (dois vírgula cinco por cento);

V - demais veículos automotores não especificados nos incisos I a IV do *caput* deste artigo: 2,5% (dois vírgula cinco por cento).

§ 1º. Na hipótese de desincorporação de veículo automotor de propriedade de estabelecimentos exclusivamente locadores após a quitação do IPVA no exercício considerado, caberá a estes o recolhimento da diferença entre a alíquota prevista no inciso VI e a prevista nos incisos III, IV e V do *caput* deste artigo, proporcionalmente ao período que faltar para completar 12 (doze) meses.

§ 2º. Para os efeitos do inciso I do *caput* deste artigo, entende-se por caminhão o veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 Kg

§ 3º. Os veículos automotores de propriedade de estabelecimentos exclusivamente locadores, desde que utilizados na atividade de locação, aplicar-se-á a alíquota equivalente a 1% (um por cento).

§ 4º. Aos veículos de até 125cc, de que trata o inciso III do *caput* deste artigo, aplicar-se-á uma redução de 50% (cinquenta por cento) da alíquota correspondente, para o exercício de 2010.

§ 5º O disposto no § 4º aplica-se a partir do ano de 2011, desde que não constatado junto ao DETRAN-CE, qualquer infração registrada no cadastro do veículo, nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao exercício do benefício, conforme disposto em ato do Secretário da Fazenda.

§ 6º Na hipótese de desincorporação de veículo automotor de propriedade de estabelecimento exclusivamente locadores, após quitação do IPVA do exercício considerado, caberá a estes o recolhimento da diferença entre a alíquota prevista no § 3º deste artigo e a alíquota prevista nos incisos III, IV e V do *caput* deste artigo, conforme o caso, proporcionalmente ao período que faltar para completar 12 (doze) meses.

Art. 7º - A base de cálculo do imposto é o valor corrente do veículo automotor, levando-se em conta os preços praticados no mercado e os divulgados em publicações especializadas.

§ 1º - No caso de veículo novo a base de cálculo será o valor venal constante da nota fiscal ou do documento que represente a transmissão da propriedade, não podendo o valor ser inferior ao preço de mercado e os divulgados em publicações especializadas;

§ 2º - Em se tratando de veículo de procedência estrangeira, a base de cálculo, para efeito do primeiro lançamento, será:

I - nas importações realizadas por usuário final, o valor constante do documento relativo ao desembaraço aduaneiro, acrescido dos tributos e demais gravames devidos pela importação, ainda que não recolhidos pelo importador;

II - nos demais casos, o preço final de venda efetuado pelo importador.

§ 3º - A Secretaria da Fazenda divulgará tabela em valor constante do imposto a ser recolhido, levando em conta a marca, modelo, espécie e ano de fabricação, bem como a forma e os prazos de recolhimento.

§ 4º - O registro inicial de veículos automotores, quando, feito a partir do mês de fevereiro, inclusive, determinará uma relação correspondente a tanto doze avos do valor do imposto, quantos forem os meses vincendos.<sup>44</sup>

Da leitura dos dispositivos supra, pode-se identificar a previsão das alíquotas referentes aos veículos discriminados, bem como da base de cálculo a ser utilizada para

<sup>44</sup> CEARÁ. Lei estadual do Ceará nº 12.023, DE 20 de novembro de 92. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Publicada no D.O.E. de 20 de novembro de 1992.

aferição do valor do tributo.

Destaca-se, também, da Lei em análise, a forma como será efetuado o lançamento do IPVA, conforme determinação prevista no art. 11, da Lei estadual do Ceará nº 12.023/92, de acordo com o qual “O lançamento do imposto será efetuado mediante emissão de documento de arrecadação pela Secretaria da Fazenda, podendo ser expedido conjuntamente com o licenciamento, registro, inscrição ou matrícula nos órgãos competentes.”<sup>45</sup>

Finda a análise de cada imposto individualmente, através da Regra-matriz de Incidência, é mister conceituar isenção tributária, bem como diferenciá-la de imunidade e não incidência tributária, passando, empós, ao estudo da isenção em cada imposto aqui examinado.

---

<sup>45</sup> CEARÁ. **Lei estadual do Ceará nº 12.023, DE 20 de novembro de 92.** Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Publicada no D.O.E. de 20 de novembro de 1992.

### 3 DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA – CONCEITO E DIFERENÇAS ENTRE NÃO INCIDÊNCIA E IMUNIDADE

Demonstrou-se, no capítulo anterior, que a lei descreve uma hipótese de incidência, a qual, concretizada através do fato gerador, faz surgir uma obrigação tributária, ou seja, “[...] o vínculo jurídico por força do qual o particular se sujeita a ter contra ele feito um lançamento tributário.”<sup>46</sup>, em virtude desta obrigação, poderá o Estado fazer um lançamento, constituindo o crédito tributário e podendo, então, exigir o pagamento da prestação devida.

Segundo Hugo de Brito Machado, crédito tributário é “[...] o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).”<sup>47</sup>

A respeito da obrigação tributária, o Professor acrescenta:

A obrigação tributária, vale dizer, o poder jurídico de criar o crédito tributário, não é afetada por qualquer circunstância capaz de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou excluir sua exigibilidade (CTN, art. 140). O crédito tributário como realidade formal pode ser afetado sem que o seja a sua substância.<sup>48</sup>

No caso de haver isenção, ocorrerá a exclusão do crédito tributário, consoante o disposto no art. 175, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.<sup>49</sup>

O termo isenção vem definido no dicionário como “Derivado do latim *exemptio* (ação de tirar), do verbo *eximere* (eximir, livrar, salvar de), entende-se, na linguagem jurídica, a *dispensa* [...] Deve sempre ser fundada em ato inequívoco ou em princípio ou regra legal. [...]”<sup>50</sup>, mais especificamente, De Plácido e Silva conceitua a isenção de impostos:

<sup>46</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 172-173.

<sup>47</sup> *Ibid.*, p. 173.

<sup>48</sup> *Ibid.*, p. 173.

<sup>49</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicada no DOU de 27/10/1966 e retificada no DOU de 31/10/1966. Brasília, 1966.

<sup>50</sup> SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**/atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense. 2008, p. 782.

É a *dispensa* de imposto. Revela a liberdade atribuída à pessoa ou ao estabelecimento, para que se livre do encargo fiscal. A isenção de impostos pode vir instituída na lei fiscal, em caráter geral para certa e determinada espécie de atos. Ou pode ser outorgada ou concedida, individualmente, para certas pessoas ou certos casos. Em qualquer das hipóteses, evidencia a *isenção*, que seja relativa ao *ato*, à *coisa* ou à *pessoa*, *esquivam-se* todos do pagamento da tributação ou do encargo fiscal.<sup>51</sup>

Doutrinariamente, define-se o instituto jurídico da isenção como a dispensa legal do tributo, o que, segundo Hugo de Brito Machado (2011, p. 229), pressupõe a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, no entanto, a norma isentiva retira parte da hipótese de incidência da lei de tributação, portanto, “A isenção seria, assim, a dispensa de tributo que não chega a existir no plano da concreção jurídica”<sup>52</sup>.

Infere-se, do supracitado, que a lei de isenção irá suprimir determinadas situações do campo da tributação, sendo, pois, a retirada de parte da hipótese de incidência de determinado tributo, tornando isentas certas classes de pessoas, coisas ou situações do pagamento de determinado tributo.

Importante salientar que a Constituição Federal de 1988 veda a instituição de isenção pela União a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, conforme seu art. 151, III, *in verbis*:

Art. 151. É vedado à União:  
[...]  
III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.<sup>53</sup>

Desta feita, cada ente federativo, dotado de competência constitucional para instituir seus tributos, tem a faculdade de conceder o benefício por meio de lei específica que regule exclusivamente a matéria, determinando as condições e os requisitos necessários à sua concessão, nos termos do artigo 150, § 6º, da Constituição:

Art. 150. [...]  
§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.<sup>54</sup>

<sup>51</sup> SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**/atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense. 2008, p. 782.

<sup>52</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 229.

<sup>53</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Publicada no DOU de 05 de outubro de 1988. P. 1, (Anexo). Atualizada até a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011.

<sup>54</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Publicada no DOU de 05 de outubro de 1988. P. 1, (Anexo). Atualizada até a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011.

Porém, antes de adentrar no estudo do instituto da isenção, é necessário, conhecê-lo melhor, para tal, será de grande importância distingui-lo das categorias jurídicas da não incidência e da imunidade.

Primeiramente, vale distinguir a isenção da não incidência. Como dito anteriormente, a isenção seria a retirada, legalmente qualificada, de parte da hipótese de incidência prevista na norma tributária; diversamente, a não incidência abrange os fatos não compreendidos na hipótese de incidência do tributo.

Configura-se, pois, a não incidência como os fatos não atingidos pela própria definição legal que a norma tributária prevê, não estando, desta forma, inseridos na hipótese de incidência tributária, estariam excluídos do critério material do tributo em análise.

Assim, a isenção dar-se-á por expressa determinação legal, no entanto, “[...] não configura uma dispensa legal de tributo devido, mas uma exceção à regra jurídica de tributação.”<sup>55</sup>, já a não incidência “Resulta da própria regra jurídica de tributação que, definindo a hipótese de incidência em que o tributo é devido, por exclusão define aquelas em que não o é.”<sup>56</sup>.

Como bem doutrina Hugo de Brito Machado: “Basta a existência de regra jurídica definindo a hipótese de incidência, isto é, a hipótese que, se e quando concretizada, será devido o tributo, e tudo que como tal não esteja definido será, obviamente, hipótese de não incidência.”<sup>57</sup>

Tem-se imunidade quando, por dispositivo constitucional, a lei ordinária tributária esteja impedida de incidir sobre determinados fatos, surgindo, pois, este instituto de regra jurídica presente na Constituição.

A diferença essencial entre isenção e imunidade reside no fato de que esta se encontra em posição hierárquica superior, conforme proposto por Hans Kelsen, na obra *Teoria Pura do Direito*<sup>58</sup>, que enfoca a hierarquização e subordinação das leis, através da figura geométrica da pirâmide. Nesse ínterim, Paulo de Barros Carvalho, preleciona:

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo [...].”<sup>59</sup>

<sup>55</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 230.

<sup>56</sup> *Ibid.*, p. 230.

<sup>57</sup> *Ibid.*, p. 230

<sup>58</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1962, trad. de João Baptista Machado.

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 239.

Ultimada a distinção entre isenção, não incidência e imunidade, pode-se perceber que a isenção sempre será decorrente de lei e, conforme o art. 97, inciso VI, está ela incluída no rol taxativo de reserva legal, senão vejamos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:  
[...]  
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.<sup>60</sup>

O que significa dizer que a lei que preveja uma isenção deverá especificar as condições e os requisitos para sua concessão, bem como a quais tributos ela se aplica e, se for o caso, o período no qual será aplicada, conforme o que reza o art. 176, do Código Tributário:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. (Grifo nosso)  
Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.<sup>61</sup>

Assim como surge em decorrência de lei, a isenção desaparecerá com a revogação da lei da qual resultou e, quando concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, só cessará com o término do prazo ou o desaparecimento destas, não podendo ser revogada, por estar incorporada ao patrimônio do contribuinte.

Vale destacar, ainda, que a isenção não se aplica, em princípio, às taxas e contribuições de melhoria, aplicando-se a tais espécies tributárias somente se a lei determinar expressamente o contrário, consoante o que preleciona o art. 177, Código Tributário Nacional:

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:  
I - às taxas e às contribuições de melhoria;  
II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.<sup>62</sup>

Da mesma forma, conforme consta do supracitado dispositivo legal, a lei isentiva não se aplica aos tributos criados após sua concessão, assim a isenção não abrange os tributos novos, entendidos apenas como aqueles efetivamente novos, isto é, tributos criados posteriormente, de acordo com o que explicita Hugo de Brito Machado: “Se ocorre aumento do tributo, ou criação de adicional, ou tributo com outro nome, mas com o mesmo fato

<sup>60</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicada no DOU de 27/10/1966 e retificada no DOU de 31/10/1966. Brasília, 1966.

<sup>61</sup> *Ibid.*

<sup>62</sup> *Ibid.*

gerador, a isenção alcança o aumento, o adicional, ou o tributo que, sendo antigo na essência, tenha recebido nova denominação, ou nova estrutura formal.”<sup>63</sup>

Resulta do fato de a isenção ser decorrente de lei que a preveja, o disposto no art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, nos termos do qual “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre [...] outorga de isenção [...]”<sup>64</sup>, segundo o qual as regras de isenção não comportariam interpretações amplificativas, embora devam ser interpretadas utilizando-se dos métodos da Hermenêutica.

Tem-se, outrossim, que a isenção pode ser concedida em caráter geral, decorrendo diretamente de lei, ou específico, efetivando-se através de despacho de autoridade administrativa mediante requerimento do interessado, devendo, em caso de concessão por período determinado, ser renovado a pedido do interessado, em conformidade com o previsto no art. 179, Código Tributário, abaixo transcrito:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.<sup>65</sup>

Após ilustrados os elementos essenciais da isenção e as diferenças entre ela, a não incidência e imunidade, faz-se relevante a análise de como se aplica esse instituto em cada tributo a ser abordado no presente trabalho.

### **3.1 A Isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas com deficiência**

Conforme dito anteriormente, o art. 155 da Constituição Federal de 1988 discorre acerca dos impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, dentre os quais, o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS).

<sup>63</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 232.

<sup>64</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicada no DOU de 27/10/1966 e retificada no DOU de 31/10/1966. Brasília, 1966.

<sup>65</sup> *Ibid.*

O referido dispositivo legal, em seu § 2.º, inciso XII, alínea g, prevê:

Art. 155. [...]

§ 2º [...]

XII – cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Grifo nosso) <sup>66</sup>

A Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela Constituição de 1988, dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS) e prevê em seu art. 1º, *caput*, que “As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.” <sup>67</sup>

Nesse sentido, foi celebrado e ratificado pelos Estados e Distrito Federal o Convênio ICMS 03/2007, de 19 de janeiro de 2007, que concedia a isenção do imposto nas saídas de veículos destinados a pessoas com deficiência física, e que dispõe na cláusula primeira:

**Cláusula primeira.** Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nos termos da legislação federal vigente. (Grifo nosso)

[...]

§ 3º A isenção de que trata esta cláusula será previamente reconhecida pelo fisco da unidade federada onde estiver domiciliado o interessado, mediante requerimento instruído com:

I - laudo de perícia médica fornecido pelo Departamento de Trânsito do Estado - DETRAN, onde estiver domiciliado o interessado, que:

a) especifique o tipo de deficiência física;  
b) discrimine as características específicas necessárias para que o motorista portador de deficiência física possa dirigir o veículo;

II - comprovação de disponibilidade financeira ou patrimonial, do portador de deficiência, suficiente para fazer frente aos gastos com a aquisição e a manutenção do veículo a ser adquirido;

III - cópia autenticada da Carteira Nacional de Habilitação, na qual conste as restrições referentes ao condutor e as adaptações necessárias ao veículo;

IV - cópia autenticada da autorização expedida pela Secretaria da Receita Federal para aquisição do veículo com isenção do IPI;

V - comprovante de residência. [...] <sup>68</sup>

<sup>66</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Publicada no DOU de 05 de outubro de 1988. P. 1, (Anexo). Atualizada até a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011.

<sup>67</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Publicada no D.O. de 09 de janeiro de 1975.

<sup>68</sup> CONFAZ. **Convênio nº 03, 19 de janeiro de 2007**. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física. Publicado no DOU de 22 de janeiro de 2007.

Diante do exposto, pode-se concluir que ficariam isentos de ICMS somente os veículos automotores com características específicas para serem dirigidos por motoristas com deficiência física, e, para a concessão do benefício, fazia-se necessário que o requerimento fosse instruído, dentre outros documentos, com cópia autenticada da Carteira Nacional de Habilitação (CNH), na qual constem as restrições referentes ao condutor e as adaptações necessárias ao veículo.

A exigência de que o veículo automotor fosse dirigido por motorista com deficiência física restringia o benefício somente àqueles que, apesar de sua condição, fossem capazes de conduzir sozinhos os veículos.

No entanto, a partir de janeiro de 2013, através do Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012, o benefício foi estendido também a pessoas não condutoras, ou seja, aquelas que precisam de terceiros para conduzi-las, em virtude de deficiências que as tornem inaptas para tanto. O Convênio concede a isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas com deficiência física, visual, mental ou autista; nesse ínterim, é a sua Cláusula primeira, *in verbis*:

**Cláusula primeira.** Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo quando adquirido por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal. (Grifo nosso)

§ 1º O benefício correspondente deverá ser transferido ao adquirente do veículo, mediante redução no seu preço.

§ 2º O benefício previsto nesta cláusula somente se aplica a veículo automotor novo cujo preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 70.000,00 (setenta mil reais).

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

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

§ 5º o representante legal ou o assistente do deficiente responde solidariamente pelo imposto que deixar de ser pago em razão da isenção de que trata este convênio.<sup>69</sup>

O Convênio ICMS 38/2012, em sua Cláusula segunda, preleciona:

**Cláusula segunda.** Para os efeitos deste convênio é considerada pessoa portadora de:

I - 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;

<sup>69</sup> CONFAZ. **Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012.** Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Publicado no D.O.U. de 09 de abril de 2012.

II - 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;

III - deficiência mental, aquela que apresenta o funcionamento intelectual significativamente inferior à média, com manifestação anterior aos dezoito anos e limitações associadas a duas ou mais áreas de habilidades adaptativas;

IV - autismo aquela que apresenta transtorno autista ou autismo atípico.

§ 1º A comprovação da condição de deficiência será feita de acordo com norma estabelecida pelas UFs, podendo ser suprida pelo laudo apresentado à Secretaria da Receita Federal do Brasil para concessão da isenção de IPI;

§ 2º A condição de pessoa com deficiência mental severa ou profunda, ou autismo será atestada mediante Laudo de Avaliação emitido em conjunto por médico e psicólogo, nos formulários específicos constantes dos Anexos II e III, seguindo os critérios diagnósticos constantes da Portaria Interministerial nº 2, de 21 de novembro de 2003, do Ministro de Estado da Saúde e do Secretário Especial dos Direitos Humanos, ou outra que venha a substituí-la, emitido por prestador de:

a) serviço público de saúde;

b) serviço privado de saúde, contratado ou conveniado, que integre o Sistema Único de Saúde (SUS), conforme Anexo V.

§ 3º Caso a pessoa portadora de deficiência ou o autista, beneficiário da isenção, não seja o condutor do veículo, por qualquer motivo, o veículo deverá ser dirigido por condutor autorizado pelo requerente, conforme identificação constante do Anexo VI.

§ 4º Para fins do § 3º, poderão ser indicados até 3 (três) condutores autorizados, sendo permitida a substituição destes, desde que o beneficiário da isenção, diretamente ou por intermédio de seu representante legal, informe esse fato à autoridade de que trata a cláusula terceira, apresentando, na oportunidade, um novo Anexo VI com a indicação de outro(s) condutor(es) autorizado(s) em substituição àquele (s).

§ 5º Ficam as unidades federadas autorizadas a estabelecer em suas legislações outros graus de deficiência.<sup>70</sup>

Demonstra-se que o legislador empenhou-se em enumerar as deficiências a serem aparadas pelo benefício da isenção, bem como em explicar, para os efeitos do Convênio, quais pessoas estão incluídas na nova regra isentiva, autorizando, ainda, cada unidade federada a estabelecer outros graus de deficiência, em suas legislações.

O Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012, revoga, em sua Cláusula décima, o Convênio ICMS 03/2007, de 19 de janeiro de 2007, a partir de 31 de dezembro 2012, sem prejuízo dos pedidos protocolados em data anterior, e produz efeitos a partir do 1º de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2013, de acordo com sua Cláusula décima primeira.

Apresentada a mudança ocorrida na legislação referente à isenção de ICMS para pessoas com deficiência na aquisição de veículo automotor, é de grande importância demonstrar as modificações ocorridas no que pertine ao Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), para, posteriormente, discutir e analisar a relevância de tais alterações nos campos constitucional e social.

<sup>70</sup> CONFAZ. **Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012**. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Publicado no D.O.U. de 09 de abril de 2012.

### 3.2 A Isenção do IPVA para veículos adaptados para pessoas com deficiência

Como mencionado anteriormente, além do ICMS, o art. 155 da Constituição Federal de 1988 prevê, no seu inciso III, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre propriedade de veículos automotores.

Nesse sentido, a Lei estadual nº 12.023, de 20 de novembro de 1992, publicada no Diário Oficial do Estado do Ceará em 20/11/92, que dispõe acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) no estado, em seu art. 4º, traz as hipóteses de isenção do referido imposto:

Art. 4º. São isentos do pagamento do imposto:

- I - os veículos de Corpo Diplomático acreditado junto ao Governo Brasileiro;
- II - as máquinas agrícolas e de terraplenagem;
- III - os veículos destinados à condução de passageiros, desde que de propriedade de profissional autônomo, registrados na categoria de aluguel - (TÁXI);
- IV - o veículo com potência inferior a 50 cilindradas;
- V - os ônibus e embarcações empregados nos serviços públicos de transportes coletivos, utilizados exclusivamente no transporte urbano e metropolitano;
- VI - os veículos adaptados especialmente para paraplégicos, enquanto for de sua propriedade; (Grifo nosso)
- VII - a embarcação pertencente a pescador profissional, pessoa física, utilizada na atividade pesqueira artesanal ou de subsistência, comprovada por entidade representativa da classe, limitada a um veículo por beneficiário;
- VIII - os veículos de uso rodoviário com mais de 15 (quinze) anos de fabricação;
- IX - os veículos movidos a motor elétrico.<sup>71</sup>

A supracitada Lei fora regulamentada pelo Decreto estadual do Ceará nº 22.311, de 18 de dezembro de 1992, cujo art. 4º, prevê as hipóteses isentivas do imposto, senão vejamos:

Art. 4º. São isentos do pagamento do imposto:

- I - os veículos de corpo diplomático acreditado junto ao governo brasileiro;
- II - as máquinas agrícolas e de terraplenagem;
- III - os veículos destinados à condução de passageiros, desde que de propriedade de profissional autônomo, registrados na categoria de aluguel (táxi);
- IV - o veículo com potência inferior a 50 cilindradas;
- V - os ônibus e embarcações empregados nos serviços públicos de transporte coletivo, utilizados exclusivamente no transporte urbano e metropolitano;
- VI - o veículo adaptado especialmente para utilização por paraplégicos, enquanto for de sua propriedade; (Grifo nosso)
- VII - a embarcação pertencente a pescador profissional, pessoa física, utilizada na atividade pesqueira artesanal ou de subsistência, comprovada por entidade representativa da classe, limitada a um veículo por beneficiário;
- VIII - os veículos de uso rodoviário com mais de 15 (quinze) anos de fabricação;
- IX - os veículos movidos a motor elétrico.<sup>72</sup>

<sup>71</sup> CEARÁ. **Lei estadual do Ceará nº 12.023, DE 20 de novembro de 92.** Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Publicada no D.O.E. de 20 de novembro de 1992.

<sup>72</sup> CEARÁ. **Decreto estadual do Ceará nº 22.311, de 18 de dezembro de 1992.** Regulamenta a Lei nº 12.023, de 20 de novembro de 1992, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Publicado no D.O.E. de 18 de dezembro de 1992.

Percebe-se que, tanto a Lei estadual, quanto o decreto que a regulamenta concedem o benefício da isenção do IPVA somente a veículos automotores adaptados especificamente para serem dirigidos por motoristas paraplégicos, não alcançando aqueles que, em razão de sua deficiência, necessitam do auxílio de outrem para locomover-se.

Entretanto, foi publicado no Diário Oficial do Estado do Ceará, de 31 de Janeiro de 2012, o Decreto nº 30.822, de 30 de janeiro de 2012, que isenta do pagamento do IPVA o veículo automotor, novo ou usado, para pessoas com deficiência, alterando o art.4º do Decreto nº 22.311/1992, o qual passa a vigorar com nova redação do inciso VI e acréscimo do inciso X e dos §§1º e 2º, *in verbis*:

Art.4º São isentos do pagamento do imposto:

[...]

VI – o veículo de propriedade de pessoa portadora deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista e outras; (Grifo nosso)

[...]

§1º Para os efeitos do inciso VI do caput deste artigo, observar-se-á o seguinte:

I – é considerada pessoa portadora de:

a) 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 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;

b) 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 20º, ou ocorrência simultânea de ambas as situações;

c) deficiência mental severa ou profunda, ou autista, conforme definido no Código Internacional de Doenças (CID);

II - o veículo automotor, novo ou usado, deverá ser adquirido diretamente pelo portador da deficiência e, no caso do interdito, pelo curador;

III - o veículo deverá ser produzido no País e ter valor igual ou inferior a 25.000 (vinte e cinco mil) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Ceará (UFIRCEs)

IV - o beneficiário não poderá possuir outro veículo registrado em seu nome;

V - considerar-se-á, além da propriedade, o domínio útil ou a posse detidos em decorrência de contrato de arrendamento mercantil (leasing);

VI - a alienação do veículo a pessoa que não faça jus ao mesmo tratamento fiscal ensejará o pagamento do imposto de forma proporcional ao número de meses que faltarem para o final do exercício;

VII - o curador responde solidariamente pelo imposto que deixar de ser pago em razão da isenção;

VIII - a isenção poderá ser concedida mediante análise de requerimento formulado pelo beneficiário, instruído com laudo médico emitido por prestador de serviço público de saúde, por serviço privado de saúde que integre o Sistema Único de Saúde (SUS) ou pelo Departamento Estadual de Trânsito do Estado do Ceará (DETRAN);

IX – para efeito do disposto no inciso VIII deste parágrafo, no que se refere às normas e requisitos para a emissão dos laudos de avaliação em quaisquer dos casos de deficiência, deverá constar se a incapacidade é ou não reversível;

X - no caso de deficiência física reversível, o pedido de isenção deverá ser formulado anualmente pelo interessado.

§2º A isenção prevista:

I - no inciso VI do caput deste artigo aplica-se desde 1º de janeiro de 2012, não sendo permitida a compensação ou restituição de importâncias já pagas; [...] <sup>73</sup>

A partir de 31 de janeiro de 2012, pessoas autistas, com deficiência física, visual, mental, severa ou profunda, passaram a ser favorecidas com o benefício isentivo do IPVA, podendo o veículo automotor, novo ou usado, ser adquirido diretamente pela pessoa com deficiência ou ainda, no caso do interdito, por seu curador.

Demonstra-se que o legislador, assim como no caso do ICMS, empenhou-se em enumerar as deficiências a serem aparadas pelo benefício da isenção, bem como em explicar, para os efeitos do Decreto, quais pessoas estão incluídas na nova regra isentiva.

Apresentadas as mudanças ocorridas nas legislações pertinentes ao ICMS e ao IPVA, é necessário, ainda, antes de discutir e analisar a relevância de tais alterações nos campos constitucional e social, enumerar e explicar os princípios e garantias constitucionais a serem aplicados ao caso em estudo, justificando o avanço legislativo ora demonstrado.

---

<sup>73</sup> CEARÁ. **Decreto estadual do Ceará nº 30.822, de 30 de janeiro de 2012**. Regulamenta a Lei nº 12.023, de 20 de novembro de 1992 Altera dispositivos do Decreto nº 22.311, de 18 de dezembro de 1992, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), [...] Publicado no D.O.E. de 31 de janeiro de 2012.

## 4 DIREITOS FUNDAMENTAIS E A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

Após revisar, de maneira geral, os tributos, passando à conceituação de impostos, com a posterior análise do ICMS e do IPVA, sob a ótica da Regra-matriz de Incidência Tributária; apresentou-se o estudo de caso, qual seja, as isenções dos referidos impostos para veículos automotores destinados a pessoas com deficiência, cuja condição as inabilita a conduzi-los, mesmo quando adaptados, necessitando que outrem o faça em seu favor.

Demonstrou-se a recente mudança legislativa acerca da concessão deste benefício no que pertine aos dois impostos supracitados, passando a contemplar, além dos motoristas com deficiência, aquelas pessoas ditas não condutoras, isto é, aquelas que, em consequência de sua condição, não estão aptas a conduzir veículos automotores mesmo que sejam adaptados.

Tal mudança legislativa resulta da atual Constituição Federal, a qual, ao garantir, em seu art. 5º, *caput*, “[...] aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”<sup>74</sup>, assegura-lhes, conseqüentemente, o direito à saúde, que, conforme Anderson Fiedler Bremer, está “[...] intimamente ligada com um dos fundamentos do nosso Estado Democrático de Direito, que é a dignidade da pessoa humana [...]”<sup>75</sup>, cuja previsão constitucional está contida no art. 1º, inciso III, *in verbis*:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:  
[...]  
III - a dignidade da pessoa humana; [...] <sup>76</sup>

Ainda no *caput* do art. 5º, a Constituição Federal de 1988 prevê que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]”<sup>77</sup>, o que demonstra a preocupação do legislador originário em priorizar o direito à igualdade, com o fim de atenuar possíveis carências sociais, para tanto, José Afonso da Silva (2012, p. 190) afirma que essa primazia do direito à igualdade serve de orientação ao intérprete legislativo.

---

<sup>74</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Publicada no DOU de 05 de outubro de 1988. P. 1, (Anexo). Atualizada até a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011.

<sup>75</sup> BREMER, Anderson Fiedler. **Benefícios fiscais aos portadores de doenças graves e incuráveis**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2697, 19 nov. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/17852>>. Acesso em: 05 de janeiro de 2013, acesso às 17h e 47min.

<sup>76</sup> BRASIL, *op. cit.*

<sup>77</sup> *Ibid.*

Diante do exposto, o operador do direito, para exercer plenamente sua função jurídica, deve sempre utilizar-se dos direitos fundamentais, vez que estes se referem a “[...] prerrogativas e instituições que ele [o Estado] concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas.”<sup>78</sup>. Antes de uma análise detalhada dos direitos fundamentais que se aplicam ao caso concreto, é necessário conceituá-lo e identificar suas características.

Embora o termo direitos fundamentais ou direitos humanos já esteja arraigado no vocabulário social, é difícil conceituá-lo com precisão em virtude de seu subjetivismo, pode-se dizer, inicialmente, que os direitos fundamentais são utilizados “[...] como núcleo da proteção da dignidade da pessoa [...]”<sup>79</sup>, no entanto, para conceituá-los e definir-lhes uma justificação, verifica-se o choque de diversos argumentos jurídico filosóficos, senão vejamos:

[...] para os jusnaturalistas, os direitos do homem são imperativos do direito natural, anteriores e superiores à vontade do Estado. Já para os positivistas, os direitos do homem são faculdades outorgadas pela lei e reguladas por ela. Para os idealistas, os direitos humanos são ideias, princípios abstratos que a realidade vai acolhendo ao longo do tempo, ao passo que, para os realistas, seriam o resultado direto de lutas sociais e políticas.”<sup>80</sup>

Diante do exposto, percebe-se a dificuldade em pacificar todas essas concepções para adequá-las a um só conceito, porém a despeito disso, pode-se conceituar a expressão direitos humanos como faculdades, liberdades e reivindicações inerentes a cada pessoa humana, e, por isso, universais, inalienáveis, invioláveis e de aplicabilidade imediata, características inerentes aos direitos fundamentais.

Diz-se que os direitos fundamentais são universais na medida em que são dirigidos a todos os seres humanos, bastando a qualidade de ser humano para sua titularidade, independente de raça, religião, nacionalidade ou gênero, por exemplo.

O caráter da inalienabilidade está diretamente atrelado ao fato de os direitos fundamentais serem irrevogáveis, intransmissíveis e irrenunciáveis, pois não podem ser objeto de disposição jurídica ou material, não admitindo que seu titular os torne impossível de ser exercitados, não podendo ser preteridos, mesmo que seu titular tenha consentido.

A inviolabilidade diz respeito ao fato de que os direitos fundamentais de um cidadão não podem ser desrespeitados por qualquer autoridade ou legislação, sob pena de responsabilização civil, penal ou administrativa.

Sua aplicabilidade imediata requer a efetividade do Poder Público, que deve atuar no

<sup>78</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 178.

<sup>79</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 231.

<sup>80</sup> *Ibid.*, p. 235.

sentido de garantir a efetivação dos direitos e fundamentais, buscando evitar que direitos essenciais à pessoa quedem como letra morta no ordenamento jurídico. Vale ressaltar que suas normas definidoras estão fundadas na Constituição, devendo a legislação infraconstitucional mover-se no âmbito dos direitos fundamentais, que são normas reguladoras das relações jurídicas a serem interpretadas de forma conjunta, com o objetivo de sua realização absoluta.

Concluída a conceituação dos direitos fundamentais e identificadas suas características, procura-se justificar a ampliação do benefício da isenção às pessoas com deficiência, incapazes de conduzir veículos automotores, através deles, com ênfase nos princípios da dignidade da pessoa humana e da isonomia; porém, primeiramente, faz-se necessário analisar os direitos fundamentais a serem aplicados no caso concreto, quais sejam, o princípio da dignidade da pessoa humana e o princípio da isonomia.

#### **4.1 O Princípio Da Dignidade Da Pessoa Humana**

O princípio da dignidade da pessoa humana apareceu pela primeira vez no Direito pátrio com a Constituição de 1988, que, conforme o supracitado art. 1º, inciso III, prevê que o referido princípio é fundamento da República Federativa do Brasil. Deve-se entender que a Constituição Federal de 1988 gerou importantes transformações na sociedade brasileira, vez que “[...] erigiu valores-guia eleitos para a arquitetura do sistema jurídico, entre os quais se encontra o princípio da igualdade da pessoa humana [...]”<sup>81</sup>

No entanto, antes de aplicar o princípio da dignidade da pessoa humana ao caso em estudo no presente trabalho, faz-se mister conceituá-lo e analisá-lo, considerando-o regra fundamental do funcionamento da República Federativa do Brasil e reconhecendo sua função integradora e hermenêutica na interpretação legislativa em favor das pessoas.

Viu-se, anteriormente, que a Constituição de 1988 apresenta um amplo rol de direitos fundamentais, cuja orientação se encontra no princípio da dignidade da pessoa humana, principal e mais abrangente princípio constitucional, que está relacionado diretamente com a responsabilidade do Estado em assegurar ao indivíduo condições mínimas necessárias para sua sobrevivência de forma a promover a valorização do ser humano.

Nesse ínterim, Claudineu de Melo afirma que “É preciso registrar, contudo que os direitos humanos constituem um sistema universal e indivisível, fundado sobretudo na

---

<sup>81</sup> BITTAR, Eduardo C. B. **A Ética dos Direitos Humanos**. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de. *Direitos Humanos, Democracia e República*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, p. 365.

solidariedade, cujo escopo é, em última análise, a dignidade da pessoa humana; [...]”<sup>82</sup>, assim, os direitos fundamentais são considerados universais por serem reconhecido a todos.

Desta feita, a dignidade da pessoa humana compõe o núcleo axiológico da Constituição de 1988, a este respeito, Ingo Wolfgang Sarlet assevera:

[...] a Constituição [...] confere unidade de sentido, de valor e de concordância prática ao sistema de direitos fundamentais, que, por sua vez, repousa na dignidade da pessoa humana, isto é, na concepção que faz da pessoa fundamento e fim da sociedade e do Estado, razão pela qual se chegou a afirmar que o princípio da dignidade humana atua como uma espécie de “alfa e ômega” do sistema dos direitos fundamentais.<sup>83</sup>

A dignidade da pessoa humana, em síntese, está ligada à qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano, uma vez que constitui caráter inerente ao ser humano, fazendo-o merecedor de respeito e consideração tanto por parte do Estado, quanto da comunidade em que ele está inserido, assegurando-lhe proteção contra atos de cunho degradante e desumano e garantindo-lhe condições existenciais mínimas para uma vida autossuficiente e decente.

Eduardo C. B. Bittar sustenta que “[...] a definição humana decorre de sua condição invariável e inavaliável, na medida em que ninguém vale mais que ninguém, ninguém pode ser avaliado mais que ninguém [...]”<sup>84</sup>, e continua:

O valor da “dignidade da pessoa humana” dentro da cultura de uma sociedade aberta e pluralista pressupõe não somente a preponderância desta visão sobre os demais valores (aquele que poderia ser dito a regra comum de todos os direitos humanos), mas sobretudo que seus valores, consagrados inclusive através de normas jurídicas, sendo uma delas e a de maior importância a Constituição (e sua função especular da sociedade pluralista), estejam em permanente processo de troca subjetiva, [...]”<sup>85</sup>

Pode-se dizer que o princípio da dignidade da pessoa humana é resultado da convergência de diversas concepções filosóficas e seu conceito vem sendo aprimorado com as transformações socioculturais; afirma-se também que o princípio da dignidade da pessoa

<sup>82</sup> MELO, Claudineu de. **O Valor Supremo da Dignidade Humana**. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de. *Direitos Humanos, Democracia e República*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, p. 289.

<sup>83</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Abertura Material do Catálogo de Direitos Fundamentais na Constituição de 1988: Algumas Aproximações**. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de. *Direitos Humanos, Democracia e República*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, p. 522.

<sup>84</sup> BITTAR, Eduardo C. B. **A Ética dos Direitos Humanos**. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de. *Direitos Humanos, Democracia e República*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, p. 363.

<sup>85</sup> *Ibid.* p.373

humana é utilizado como ponto central de métodos hermenêuticos constitucionais, em virtude da importância dada a ele pelo texto constitucional.

Em virtude da importância do princípio da dignidade da pessoa humana, este, como dito anteriormente, é tido como núcleo axiológico da Constituição de 1988, no entanto, Ingo Wolfgang Sarlet amplia:

[...] impõe-se seja ressaltada a função integradora e hermenêutica do princípio da dignidade da pessoa humana, no sentido de que este – por força de sua dimensão objetiva – serve de parâmetro para aplicação, interpretação e integração não apenas dos direitos fundamentais e das demais normas constitucionais, mas de todo o ordenamento jurídico. [...] [o princípio da dignidade da pessoa humana] acaba por servir de referencial inarredável no âmbito da indispensável hierarquização axiológica inerente ao processo de criação e desenvolvimento jurisprudencial do Direito.<sup>86</sup>

Pode-se concluir, por fim, que a expressão dignidade da pessoa humana traduz a necessidade da demanda jurídica e social por justiça, dedicando-se a identificar e proteger valores construídos historicamente, buscando a atenuar as aflições humanas, reunindo os demais valores a serem protegidos em caráter internacional, quais sejam os demais direitos fundamentais, e promovendo a existência humana em condições mínimas para uma vida autossuficiente e decente.

É nessa perspectiva que se pretende defender o direito ao benefício da isenção de ICMS e IPVA na compra de veículos automotores por pessoas com deficiência que não estão aptas a conduzi-los sozinhas, necessitando de outrem para tal.

## 4.2 O Princípio Da Isonomia

A palavra isonomia vem do grego *iso*, que indica igualdade, juntamente com o termo *nomos*, que significa lei e o sufixo *ía*, que exprime aquilo que é abstrato, então isonomia significa, literalmente, lei que estabelece a justiça mediante a igualdade de direitos a todos, usando os mesmos critérios em casos semelhantes. O conceito de isonomia pode ser entendido ainda conforme preleciona De Plácido e Silva:

Na terminologia jurídica, exprime a igualdade legal para todos. E, assim, assinala o regime que institui o princípio de que “todos são iguais perante a lei” (Const. Federal, art. 5º), em virtude do que, indistintamente e em igualdade de condições, todos serão submetidos às mesmas regras jurídicas.<sup>87</sup>

<sup>86</sup> BITTAR, Eduardo C. B. **A Ética dos Direitos Humanos**. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de. *Direitos Humanos, Democracia e República*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, p. 525.

<sup>87</sup> SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**/atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense. 2008, p. 782.

Como visto anteriormente, a Constituição Federal prevê a igualdade de todos perante a lei, sem que haja distinção de qualquer natureza, no entanto é consabido que os homens nascem e perduram desiguais sob múltiplos aspectos, porém, pode-se dizer que em cada ser humano há o mesmo sistema de características que lhe proporciona a essência da espécie, nesse ínterim, Cármen Lúcia Antunes Rocha afirma:

O que se quer é a igualdade jurídica que embase a realização de todas as desigualdades humanas e as faça suprimimento ético de valores poéticos que o homem possa desenvolver. As desigualdades naturais são saudáveis, como são doentes aquelas sociais e econômicas, que não deixam alternativas de caminhos a cada ser humano único.<sup>88</sup>

Note-se que o princípio da isonomia ou igualdade não pode ser encarado de maneira absoluta, devendo ser considerado que tal princípio, muitas vezes, existe “[...] exatamente para estabelecer discriminações [...]”<sup>89</sup>, na medida em que os seres humanos são naturalmente desiguais, devendo o Direito considerar suas desigualdades para, em função delas, conceder-lhes tratamento diferenciado, prestigiando-as.

Nesse sentido, o Estado não pode tratar de igual modo contribuintes em situações distintas, como no caso em análise, em que se defende a isenção tributária para veículos automotores àqueles com dificuldades de locomoção, que necessitam de terceiros que os conduza em seu favor.

Ricardo Lobo Torres afirma que “O papel constitucional da igualdade é de legitimar os outros princípios gerais ou específicos, permitindo-lhes filtragem constitucional a partir de valores.”<sup>90</sup>, o que, no caso em estudo, significa a ponderação das particularidades das pessoas com deficiência, considerando as dificuldades por elas enfrentadas e a decorrente necessidade de maior proteção do Estado.

O Professor acrescenta ainda que “A desigualdade destituída de mérito, *no plano dos valores*, deve ser detectada com auxílio das ideias de liberdade, justiça e segurança.”<sup>91</sup>, traduzindo a necessidade de o Estado promover o benefício da isenção como forma de reduzir os obstáculos enfrentados pelas pessoas com deficiência, inserindo-os de forma igualitária na sociedade, dando-lhes oportunidade de competir com outras pessoas, bem como promovendo

<sup>88</sup> ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **O princípio constitucional da igualdade**. Belo Horizonte: Jurídicos LÊ, 1990, p. 118.

<sup>89</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994, p.53.

<sup>90</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coordenação). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2003. (Volume I). p. 444.

<sup>91</sup> *Ibid.* p. 449.

a plenitude do seu direito à liberdade de locomoção. Ainda de acordo com Ricardo Lobo Torres:

O grande problema da igualdade consiste em saber até que ponto a *desigualdade* que compõe a equação é tolerável, ou, em outras palavras, quais as diferenças que importam em cada caso. [...] Só a razoabilidade na escolha do legislador, que também tem função legitimadora, em equilíbrio com a própria igualdade, pode afastar a arbitrariedade em que radica a desigualdade.<sup>92</sup>

Diante disso, para Hugo de Brito Machado, “a verdadeira igualdade residiria na proporcionalidade”<sup>93</sup>, no entanto deriva de tal afirmativa a necessidade de um critério de discriminação capaz de determinar em que aspecto determinado grupo de pessoas se diferencia dos demais, tal discriminação exige uma relação lógica entre o tratamento diferenciado a ser adotado e a razão diferenciadora que lhe serviu de base.

Nesse sentido, José Afonso da Silva expõe que “O intérprete há que aferi-lo [o princípio da isonomia] com outras normas constitucionais [...] e, especialmente, com as exigências da justiça social, objetivo da ordem econômica e da ordem social.”<sup>94</sup>, assim procura-se evitar que o operador do direito proceda a distinções que não estejam previamente previstas na Constituição.

No que pertine ao princípio da isonomia aplicado ao legislador, José Afonso da Silva (2012, p. 216-217) sustenta que este deve, ao exercer sua função legislativa, tratar todos abstratamente iguais, pois a lei dirigirá-se àqueles que são iguais perante os aspectos considerados pelo legislador ao confeccionar a norma, o que fundamenta a função social exercida pela legislação ao tutelar determinado grupo de pessoas, buscando amparar ou extinguir suas desigualdades.

No que se refere ao Direito Tributário, pode-se considerar o princípio da isonomia tributária, que tem a mesma diretriz e os mesmos objetivos aplicados às relações tributárias, de acordo com o qual, a Constituição Federal de 1988, em seus artigos 145, §1º, e 150, inciso II, determina:

Art. 145. [...]

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

<sup>92</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coordenação). *Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2003. (Volume I). p. 446.

<sup>93</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994, p.56.

<sup>94</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 214-215

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (Grifo nosso)<sup>95</sup>

Como bem afirma José Afonso da Silva, nesse sentido, “o *princípio da igualdade tributária* relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível.”<sup>96</sup>, o que justifica a distribuição da carga tributária em conformidade com a capacidade econômica, bem como permite concessões de benefícios como, no estudo de caso do presente trabalho, a isenção de ICMS e IPVA às pessoas com deficiência.

Após a análise dos direitos fundamentais e dos princípios da dignidade da pessoa humana e da isonomia, pretende-se defender o direito à isenção de ICMS e IPVA, na aquisição de veículos automotores, para pessoas que, em virtude de autismo, deficiência física, visual ou mental, não tenham condição de dirigir mesmo em caso de veículos adaptados.

Salienta-se a recente mudança legislativa, no âmbito do estado do Ceará, que ampliou o benefício na hipótese de terceiro que conduza veículo em favor de pessoa com deficiência, sob a ótica dos princípios supracitados, justificando o posicionamento atual do legislador e visando a promoção da redução das dificuldades enfrentadas pelas pessoas com deficiência e a inclusão dessas pessoas para que possam competir e produzir em condição de igualdade com os demais cidadãos.

---

<sup>95</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

Publicada no DOU de 05 de outubro de 1988. P. 1, (Anexo). Atualizada até a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011.

<sup>96</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 221.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Demonstrou-se que, a partir de janeiro de 2013, através do Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012, o benefício da isenção de ICMS nas saídas de veículos automotores, outrora concedido apenas para veículos especialmente adaptados para serem dirigidos por motoristas com deficiência física, foi estendido àqueles que, em virtude de deficiência física, visual, mental ou autista, encontram-se inaptos para conduzir veículos automotores, mesmo que adaptados, necessitando de terceira pessoa que o faça em seu favor.

De igual modo, a Lei estadual do Ceará Nº 12.023, de 20 de novembro de 1992, que dispõe acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), previa a isenção do tributo somente aos veículos adaptados especialmente para paraplégicos; no entanto, o Decreto estadual do Ceará nº 30.822, de 30 de janeiro de 2012, publicado no Diário Oficial do Estado, de 31 de Janeiro de 2012, concedeu a isenção do IPVA também aos veículos automotores, novos ou usados, adquiridos por pessoas autistas, com deficiência física, visual, mental, severa ou profunda, ou ainda, no caso do interdito, por seu curador.

A mudança legislativa apresentada no presente trabalho resulta da evolução inaugurada com a Constituição Federal de 1988, a qual garante aos cidadãos e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, direitos fundamentais que orbitam em torno do princípio da dignidade da pessoa humana, o qual justifica a necessidade da existência de condições mínimas necessárias para sobrevivência decente e a valorização do ser humano.

A Constituição de 1988, em seu art. 1º, inciso III, prevê a dignidade da pessoa humana, principal e mais abrangente princípio constitucional, como fundamento da República Federativa do Brasil e apresenta, ainda, um amplo rol de direitos fundamentais, cujo embasamento e orientação se encontram no mesmo princípio, que está relacionado diretamente com a responsabilidade do Estado em assegurar ao indivíduo condições mínimas necessárias para sua sobrevivência de forma a promover a valorização do ser humano. Nesse sentido, demonstrou-se que, de acordo com o princípio da dignidade da pessoa humana, a pessoa torna-se fundamento e fim da sociedade e do Estado.

Observou-se que a dignidade da pessoa humana está ligada à qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano, fazendo-o merecedor de respeito e consideração tanto por parte do Estado, quanto da comunidade em que ele está inserido, assegurando-lhe proteção contra

atos de cunho degradante e desumano e garantindo-lhe condições existenciais mínimas para uma vida autossuficiente e decente.

Nesse sentido, defende-se a concessão do benefício da isenção, baseando-se na premissa de que o Estado deve garantir a todas as pessoas condições existenciais mínimas para uma vida autossuficiente e decente.

No caso em estudo, os cidadãos autistas ou com deficiência física, visual ou mental, que não estão aptos para conduzir veículos automotores e necessitam de terceiro que o faça, fazem jus ao benefício em detrimento dos demais, em virtude de passarem por dificuldades que nenhuma pessoa sem deficiência tem que enfrentar, como a dificuldade de locomoção, por exemplo.

A isenção, nesse caso, tem o objetivo de garantir às pessoas com deficiência condições existenciais menos desiguais, inserido-as na sociedade de maneira mais igualitária possível e assegurando-lhes uma maior proteção, em vista da privação que estas sofrem em outros aspectos.

Ademais, a Constituição Federal de 1988, no *caput* do seu art. 5º, prevê que a igualdade de todos perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, demonstrando a preocupação do legislador originário em priorizar o direito à igualdade, buscando atenuar possíveis carências sociais, para tanto, servindo de orientação ao intérprete legislativo na consideração dos direitos fundamentais.

Assim, antes da referida alteração legislativa que ampliou a isenção de ICMS e IPVA para pessoas com deficiência que não estão aptas para dirigir, era necessário que o operador do direito considerasse, além da norma escrita, os direitos fundamentais e se utilizasse de métodos hermenêuticos lógico-sistemáticos e histórico-evolutivos para fundamentar a concessão do benefício a essas pessoas.

A ausência de previsão legislativa no sentido de conceder a isenção de ICMS e IPVA a pessoas com deficiência não condutoras chocava-se com a previsão do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, de acordo com o qual se interpretaria de maneira literal a legislação tributária que dispusesse sobre a outorga de isenção, o que ensejava um grande volume de processos atravancando o Poder Judiciário e a necessidade de divagações doutrinárias a justificar o benefício, delongando ainda mais sua concessão àqueles que precisavam.

Infere-se, do presente estudo, que é papel constitucional da igualdade legitimar a ponderação das particularidades das pessoas com deficiência, considerando as dificuldades por elas enfrentadas e a decorrente necessidade de maior proteção do Estado, buscando promover uma qualidade de vida equivalente a das pessoas sem deficiência e sua valorização enquanto cidadãos, minimizando eventuais carências de oportunidades e possibilitando que elas possam se desenvolver e produzir como todos os outros cidadãos.

Demonstrou-se a necessidade de o Estado promover o benefício da isenção como forma de reduzir os obstáculos enfrentados pelas pessoas com deficiência, inserindo-as de forma igualitária na sociedade, dando-lhes oportunidade de competir com outras pessoas, bem como, promovendo a plenitude do seu direito à liberdade de locomoção.

O Estado, ao estender a isenção do ICMS e do IPVA nos casos em análise, abre mão de parte de sua receita tributária com o propósito de ajudar diretamente os cidadãos com deficiência, atenuando a carência de oportunidades e possibilitando que estes possam competir e produzir igualmente, como todos os outros cidadãos.

Demonstra-se, desta feita, a função social da isenção tributária no caso em deslinde, que, ao conceder o benefício da isenção às pessoas com deficiência que necessitam de terceiros para conduzi-las, promove a assistência a estas e reduz as dificuldades por elas enfrentadas, com o propósito de atenuar as desigualdades de oportunidades existentes na sociedade.

## REFERÊNCIAS

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **A Ética dos Direitos Humanos**. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de. Direitos Humanos, Democracia e República. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicada no D.O.U. de 27 de outubro de 1966 e retificada no DOU de 31 de outubro de 1966. Brasília, 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Publicada no D.O.U. de 05 de outubro de 1988. P. 1, (Anexo). Atualizada até a Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Publicada no D.O. de 09 de janeiro de 1975.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LEI KANDIR)**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Publicada no D.O.U. de 16 de setembro de 1996.

BREMER, Anderson Fiedler. **Benefícios fiscais aos portadores de doenças graves e incuráveis**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2697, 19 nov. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/17852>>. Acesso em: 05 de janeiro de 2013, acesso às 17h e 47min.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CEARÁ. **Decreto estadual do Ceará nº 22.311, de 18 de dezembro de 1992**. Regulamenta a Lei nº 12.023, de 20 de novembro de 1992, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Publicado no D.O.E. de 18 de dezembro de 1992.

CEARÁ. **Decreto estadual do Ceará nº 30.822, de 30 de janeiro de 2012**. Altera dispositivos do Decreto nº 22.311, de 18 de dezembro de 1992, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), do Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997, que dispõe acerca do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e do Decreto nº 30.519, de 26 de abril de 2011, que dispõe sobre o regime de substituição com carga tributária líquida do ICMS nas operações com peças, componentes e acessórios para veículos, e dá outras providências. Publicado no D.O.E. de 31 de janeiro de 2012.

CEARÁ. **Lei estadual do Ceará nº 12.023, DE 20 de novembro de 1992**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Publicada no D.O.E. de 20 de novembro de 1992

CONFAZ. **Convênio nº 03, 19 de janeiro de 2007**. Concede isenção do ICMS nas saídas de

veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física. Publicado no D.O.U. de 22 de janeiro de 2007.

CONFAZ. **Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012.** Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Publicado no D.O.U. de 09 de abril de 2012.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** 2ª ed., 2 vols., Coimbra, Arménio Amado Editor, 1962, trad. de João Baptista Machado.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988.** 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, Claudineu de. **O Valor Supremo da Dignidade Humana.** In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de. Direitos Humanos, Democracia e República. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **O princípio constitucional da igualdade.** Belo Horizonte: Jurídicos Lê, 1990.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Abertura Material do Catálogo de Direitos Fundamentais na Constituição de 1988: Algumas Aproximações.** In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de. Direitos humanos, democracia e república. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

SENADO FEDERAL. **Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989.** Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=132875>>. Acesso em: 04 de dezembro 2012, acesso às 20h e 40min.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**/atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 27ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte.** In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2003. (Volume I).