

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE
VEICULO AUTOMOTOR NA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
EM FACE DAS PESSOAS PORTADORAS DE NECESSIDADES ESPECIAIS**

Heitor Antônio Cofferi¹

Recebido em: 28 mar. 2019

Aceito em: 10 dez. 2019

RESUMO

A disciplina da lei de isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para as pessoas portadoras de deficiência em Santa Catarina possui peculiaridades. Tais peculiaridades são presenciadas quando a própria lei isenta e diferencia pessoas portadoras de necessidades especiais, bem como impõe requisitos para sua concessão. Assim, demonstrar-se-á que a lei não pode diferenciar ou limitar a isenção fora dos parâmetros constitucionais. Assim, há necessidade de uma análise dos principais direitos inerentes a estas pessoas para aplicar o conteúdo da lei de isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor. Uma análise do Direito Tributário e do mérito do conteúdo da lei de isenção também se faz necessária, uma vez que a lei traz dispositivos que agem contra a Constituição da República Federativa do Brasil e os preceitos da Administração Pública. A partir desta fundamentação, será destacada a diferença que a lei do IPVA faz ao isentar as pessoas portadoras de deficiência, atingindo principalmente o direito à intimidade destas pessoas, aos princípios constitucionais, constitucionais-tributários e da Administração Pública.

Palavras-chave: IPVA; deficiente; constituição .

**THE UNCONSTITUTIONALITY OF THE MOTOR VEHICLE PROPERTY TAX IN
THE SANTA CATARINA STATE LEGISLATION FOR PEOPLE WITH SPECIAL
NEEDS.**

ABSTRACT

Seek to analyze the discipline of the law of property tax exemption of motor vehicles for persons with disabilities in the State of Santa Catarina. One of the peculiarities of the tax law, there is need for an analysis of the main rights attaching to these people to apply the content of the law of property tax exemption of motor vehicle. An analysis of tax law and the merits of the content of the exemption law also is necessary, since the law brings devices that act against the Constitution of the Federative Republic of Brazil and the precepts of the public administration. From this reasoning, will be highlighted the difference that the law of PROPERTY TAXES is to exempt persons with disabilities, especially the right to privacy of these people, to constitutional principles, constitutional tax-and public administration.

¹ Graduado em Direito pela Universidade Estácio de Sá, Especialista em Direito Tributário pelo IBET/SP, Especialista em Direito Processual Civil pelo Mackenzie/SP, Pós-graduando em Direito Societário e Empresarial pelo CESUSC.

||| **Keywords:** Property taxes. Deficient. Constitution

INTRODUÇÃO

É notório que as pessoas portadoras de deficiência participam de forma permanente do contexto humanitário, seja no aspecto econômico, político, social ou cultural. A partir deste pensamento, há necessidade de proporcionar-lhes meios físicos condizentes para que possam adaptar-se a real estrutura coletiva do mundo em que vivem (MAMEDE, 2002).

Um dos meios para proporcionar esta interação é a isenção do imposto sobre a propriedade de veículo automotor. Para discorrer em face da isenção deste imposto torna-se importante analisar a disciplina da isenção estabelecida para estas pessoas, com base constitucional e à luz da legislação do Estado de Santa Catarina (MAMEDE, 2002).

A pessoa portadora de deficiência tem direito à isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em Santa Catarina. A deficiência é entendida pela Constituição Federal de uma maneira. Porém, a lei que regula a isenção do IPVA entende de outra, fazendo com que haja um choque de conceitos, tanto tributários como constitucionais, dificultando assim o acesso do deficiente ao direito de ter à isenção do IPVA.

Ao fazer esta interpretação, é necessário justificar e interpretar a norma jurídica de maneira justa e de acordo com os preceitos constitucionais, corroborados pelos princípios decorrentes da própria constituição, pois um dos principais fins a que a norma suprema se propõe é diminuir a desigualdade social, abrangendo assim o conceito e o direito à isenção que a lei estadual define para a pessoa portadora de deficiência (BORGES, 2007).

Diante disso, há necessidade de estabelecer o conceito de tributo e definir aspectos do referido imposto e da Regra Matriz de Incidência Tributária, bem como estabelecer a diferença entre isenção e imunidade realizadas pela lei (CARVALHO, 2009).

Importante realizar este procedimento, a lei que concede a isenção diferencia os tipos de pessoas portadoras de deficiência que possuem este direito, e define assim requisitos e procedimentos para isentar, que acabam por confrontar direitos supremos e inerentes às pessoas portadoras de deficiência. Assim, requisitos definidos pela lei, para conceder isenção, como disponibilidade financeira e potência do veículo, são inconstitucionais, bem como será demonstrado entendimento do Tribunal de Justiça Catarinense aplicado ao tema.

CONCEITO E RMIT DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR

Para iniciar a abordagem do tema, torna-se indispensável discorrer sobre o conceito de tributo e imposto para uma posterior abordagem da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) do IPVA.

Na sociedade contemporânea, o recolhimento do tributo ocorre através de uma exigência estatal que, pugnado na lei, completa as vontades e necessidades coletivas. (MADEIRA, 2008).

O Código Tributário Nacional traz o conceito de tributo através de seu Art. 3º, como se nota:

Art. 3. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (VADE MECUM, 2009, p.715).

O tributo é toda prestação pecuniária, em favor do Estado, que tenha um fato lícito, pois fatos que estão nas hipóteses das normas tributárias têm de ser obrigatoriamente lícitos, justificando o dever de entregar dinheiro ao Estado, devendo estar previsto em lei, instituidora de relação jurídica (COELHO, 1999).

Para Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 56), sobre as acepções do vocábulo tributo, ensina que:

A menção à norma jurídica que estatui a incidência está contida na cláusula 'instituída em lei', firmando o plano abstrato das formulações legislativas. Por outro ângulo, 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 e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese. Finalmente, por três insinuações diretas dá os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática.

Nestas razões, conclui-se que tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, sendo instituída por lei e devida ao Poder Estatal.

O conceito de tributo é utilizado pela própria Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) para inúmeros fins e é decisivo para o controle da constitucionalidade das leis editadas. O conceito é importante para verificar se a lei da entidade política encaixa no âmbito constitucional vigente e também, para determinar se há, ou não, violação a uma das limitações constitucionais específicas ou violação a um dos princípios gerais (GRECO, 2008).

A CRFB especifica os tipos de tributo em seu artigo 145, juntamente com o artigo 5 do Código Tributário Nacional que corrobora o entendimento constitucional definindo os tipos de tributos que são: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. o que se refere ao conceito de Imposto,

prevê o artigo 16 do Código Tributário Nacional:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (VADE MECUM, 2009, p. 716).

Ao interpretar o artigo citado, nota-se que o imposto é um tributo não vinculado, pois sua cobrança é feita independentemente de uma contraprestação específica do Estado. Reforça este argumento o artigo 167, IV da CRFB em que a receita de um imposto não pode ser vinculada a fundo, órgão ou despesa específica.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 68) segue a mesma linha de raciocínio apresentada:

Sendo assim, podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Tal enunciado concerta bem a com a definição que o Código Tributário nos oferece.

[...]

Com efeito, de balde procuremos na hipótese de incidência dos impostos uma participação do Estado dirigida ao contribuinte. São fatos quaisquer [...]. A formulação linguística o denuncia e a base de cálculo o comprova. É da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuabilidade atinente ao administrado.

Como mencionado, do que concerne ao IPVA, tal instituição está prevista na CRFB no artigo 155, inciso III. E tal instituição está investida de Competência Privativa, que é aquela que cria imposto exclusivo por um ente federativo, prevista nos artigos 153, 155 e 156 da CRFB, fazendo referência somente aos impostos.

Com o parágrafo acima, visa-se demonstra que o IPVA está investido de competência privativa, ou seja, cabe ao Estado da Federação instituí-lo. Como relatado anteriormente o IPVA é um imposto, e sendo imposto, é um tributo não vinculado, não havendo destinação específica. Grande equívoco é realizado quanto à crença popular de que a receita do IPVA deveria ser usada para a manutenção de vias públicas. No âmbito das normas gerais em matéria de legislação tributária, estas são normas que disciplinam as regras genéricas e se aplicam aos tributos em geral exigindo-se assim uma lei complementar. Em matéria tributária, a CRFB, em seu artigo 146 assinala para a lei complementar a seguinte função:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária

[...]. (VADE MECUM, 2009, p. 51).

Como salientado, a utilização da lei complementar não é decidida pelo poder legislativo, e sim pela CRFB). Por isso, a edição de normais gerais de Direito Tributário é veiculada pela União, através do Congresso Nacional, mediante leis complementares, salvo inexistência desta lei, quando as ordens parciais poderão suprir a lacuna omissa da União.

Com a finalidade de assegurar uma uniformidade legal à CRFB, a União produz a norma geral. A regra é editar a norma geral, e caso não seja editada, cada entidade política pode exercer plenamente a competência legislativa que lhe foi atribuída, atendendo às peculiaridades prevista no constituinte, por óbvio.

Ocorre que o IPVA não possui uma norma geral. De início, isto instigava uma confusão ao entendimento do contribuinte, pois havia dúvida na real cobrança deste imposto, arguindo a legalidade ou ilegalidade do IPVA (MAMEDE, 2002).

Após o grande volume de ações ingressadas pelos contribuintes no judiciário, uma tese foi firmada, como explica Freitas (1999 *apud* MAMEDE, 2002, p. 31):

A exigência da lei complementar feita pelo art. 146, III, da CF/88 definido fato gerador, base de cálculo, contribuinte, etc., não se aplica inteiramente ao IPVA porque este imposto já se encontrava regulado pelos Estados e pelo Distrito Federal no regime constitucional anterior, sem fazer a exigência de lei complementar e que foi recepcionado pela nova ordem constitucional.

Sob esta ótica, parece que uma lei complementar para o IPVA seria dispensável, não tendo necessidade de uma lei complementar. Porém a ausência desta se faz sentir, uma vez que poderia brotar dela soluções para conflitos de competência havidos entre os Estados, ou a localização habitual do automóvel para determinar a titularidade ativa da relação tributária.

Por fim, os tributos são definidos pela CRFB e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que será utilizado pela lei ordinária. Cabe à lei ordinária instituir o tributo detalhadamente, identificando-o na sua exata dimensão, pois estabelecido o fato gerador, nascerá a obrigação tributária (OLIVEIRA, 2002). Neste contexto, conclui-se que as normas gerais exercem uma função estruturante do sistema jurídico e garantem um mínimo de uniformidade legislativa garantindo segurança jurídica ao contribuinte do Direito Tributário.

Quanto aos fundamentos da isenção e suas características, intrínseco afirmar que a tributação deve ser regida pelos princípios da igualdade e generalidade, e a isenção deve ser justificada por motivos de interesse público que devem ser apreciados pelo legislador, intérprete e aplicador da lei. No caso em questão, a isenção está sendo proporcionada às pessoas portadoras de necessidades especiais. E tal entendimento estatal “benéfico”, para estas pessoas, é condicionado no motivo de que estas pessoas possuem uma desvantagem na qualidade de vida, se comparada ao cidadão que possui pleno gozo de sua saúde física e mental.

Em virtude do princípio da supremacia da CRFB, a teoria jurídica da isenção tributária deve apoiar-se em normas e princípios constitucionais que autorizam e delimitam o exercício de competência tributária pelo legislador ordinário.

Isenção é a hipótese de não-incidência legalmente qualificada, sendo uma limitação do crédito da norma tributária que impede a geração do tributo (BORGES, 2007).

Também neste sentido explica Borges (2007, p.154):

isenção é, via de regra, caracterizada em doutrina nacional como a dispensa legal do pagamento de tributo devido.

[...]

Não ocorre o fato gerador do tributo, a lei de isenção apenas delibera dispensar o pagamento de tributo devido; que ela exclui o crédito fiscal, não obstante, o surgimento da respectiva obrigação.

A Isenção, regulada pelos artigos 176 a 179 do Código Tributário Nacional, vem explicar que somente a lei pode concedê-la, dispensando assim o pagamento de um tributo, não gerando o lançamento. Neste contexto, a isenção deve sempre especificar requisitos e condições exigidos para a sua concessão, pois podem ser consideradas limitações jurídicas ao poder de tributar (MADEIRA, 2008).

Além do que já foi exposto, para o professor Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 593, a isenção seria uma mutilação de um dos critérios da RMIT do imposto, como se nota:

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.

[...]

De qualquer maneira, a regra de isenção ataca a própria esquematização formal da norma-padrão de incidência, para destruí-la em casos particulares, sem aniquilar a regra-matriz, que continua regularmente para outras situações.

Salienta-se, para fins deste estudo, que a norma isentiva tem objetivo determinado: mutilar, parcialmente, a regra-matriz de incidência tributária.

Deste modo, o encontro de duas normas jurídicas, uma a RMIT e outra a regra de isenção, a segunda faz com que acabe por ocorrer a supressão de algum dos critérios da hipótese ou consequência da RMIT, fato este que será revisto posteriormente.

Há também isenções que são aplicadas no âmbito nacional e outras reservadas a cada Estado (como no caso do IPVA), fruto de uma renúncia legislativa. Nas isenções reservadas, a legislação do Estado em questão define o que irá isentar. Cabe aqui um parêntese em relação à interpretação da lei de isenção.

Ao que remete da interpretação literária da legislação no que cabe a outorga da isenção,

cabe ao Direito Tributário e aos Poderes Públicos, em relação à lei de isenção do IPVA, ampliar o conceito de deficiente físico. A legalidade, embora princípio intrínseco do Direito Tributário deve ser aplicável de acordo com a CRFB que traz em sua essência o bem-estar comum, contribuindo assim para a igualdade e a dignidade da pessoa humana aqui demonstrados. Fato este que também será demonstrado posteriormente. Deste modo, cabe ao intérprete da legislação tributária, relacionar os enunciados prescritivos com o caso que está sendo realizada a hermenêutica, objetivando a aplicação suprema da CRFB.

A Regra Matriz de Incidência Tributária do IPVA

Relembrados os conceitos trazidos, há necessidade de discorrer sobre a RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária do IPVA em Santa Catarina, antes de adentrar diretamente na inconstitucionalidade apresentada.

Em resumo, a regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica que gera a obrigação tributária e contém os elementos mínimos necessários para que ocorra esta obrigação. Objetivamente, esta norma possui um antecedente e um conseqüente. O antecedente está definido pelos critérios material, temporal e espacial, enquanto o conseqüente define-se pelo critério quantitativo. E o devido preenchimento dos requisitos para uma RMIT perfeita ocorrerá a cobrança do tributo pelo Estado, em face do contribuinte almejado.

Norteadas as bases do Direito Tributário essenciais, há necessidade de situar os objetivos da CRFB com a lei de isenção do IPVA para as pessoas portadoras de deficiências, analisando o entendimento jurisprudencial do Tribunal de Justiça catarinense e os princípios norteadores da CRFB. Assim, fundamental constituir a regra-matriz do IPVA, que está baseada na lei estadual catarinense nº 7.543/88 e no seu regulamento, que foi aprovado pelo Decreto Estadual, nº 2.993/89.

A hipótese de incidência tributária nada mais é do que a previsão legal de um fato, entre sujeito passivo e ativo, que dará origem a uma obrigação tributária. No caso do IPVA “imposto sobre a propriedade de veículo automotor” há necessidade de esclarecer os critérios da norma para que, em confronto com a lei de isenção, possa o intérprete pesar e aplicar a norma mais benéfica no caso específico.

O critério material trata de um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, que nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, (2012, p.324) “condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo”.

Em sentido objetivo, o critério material da norma é a conduta ou o estado do indivíduo que desempenha na sociedade que possua um cunho econômico. E o critério material do IPVA pode

ser percebido no art. 155, inciso III da Constituição Federal, sendo que é formado por seu verbo mais o complemento. Note-se:

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

[...]

III - propriedade de veículos automotores;

Na legislação catarinense, o critério material é tacitamente ocultado pelo legislador. é especificado na norma abaixo, observe-se:

Lei nº 7.543/88

[...]

Art. 2º O imposto sobre a propriedade de veículos automotores tem como fato gerador a propriedade, plena ou não, de veículos automotores de qualquer espécie.

Deste modo, o critério material da RMIT pode ser definido como: “ser proprietário de veículo automotor”. Para que realmente se defina claramente o critério material da RMIT no caso do IPVA, há necessidade de também se analisar os critérios espacial e temporal, como já mencionado.

Importante mencionar aqui que como a CRFB não restringiu ao IPVA a ideia de veículo com movimentação terrestre (que influencia no critério material), é lícito incluir veículos com movimentação pela água e pelo ar. Na tese do Supremo Tribunal Federal - STF, o imposto não deve incidir sobre as embarcações e aeronaves, conforme RE 255.111-2, Rel. Min. Marco Aurélio – j. 24.10.02 – DJU 1, de 13.12.02, p.60, entre vários outros precedentes julgados, porém Santa Catarina continua tributando embarcações e aeronaves, pois não existe uma lei complementar que institua parâmetros gerais.

O critério temporal, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, (2012, p. 331), pode ser definido como:

O grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

O fato gerador é aquele que está previsto implicitamente na hipótese de incidência da norma. A hipótese de incidência relata se caso vier a ocorrer o que está previsto na norma, irá ocorrer o fato gerador, ou seja, terá que se cumprir o estabelecido na hipótese de incidência (BORGES, 2007).

Explica o Art. 114 do Código Tributário Nacional que: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. (VADE MECUM, 2009 p. 725). No caso da legislação catarinense, o critério Temporal pode ser obtido através dos incisos do artigo 2º, como segue:

Art. 2º [...]

§ 1º Considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data da aquisição, em relação a veículos nacionais novos;

II - na data do desembaraço aduaneiro, em relação a veículos importados;

III - no dia 1º de janeiro de cada ano, em relação a veículos adquiridos ou desembaraçados em anos anteriores.

IV - relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo registrado anteriormente em outro Estado.

O local de ocorrência é definido pela lei e vai determinar onde o IPVA deve ser pago. Afirma Mamede (2002) que o local da ocorrência do fato gerador ocorre pela própria CRFB. Combina-se o Art. 155, III com o Art. 158, III, é reconhecido o critério a ser adotado, sendo o local onde o veículo estiver licenciado. A licença do veículo geralmente é feita através do município, porém nada impede que através de pactos entre os entes federativos, seja elaborada outra estratégia.

Ao que trata a lei de Santa Catarina nº 7.543 em relação ao IPVA, sobre o local de ocorrência:

Art. 7º O imposto é devido no município em que o veículo deva ser registrado, matriculado ou licenciado.

§1º Nas seguintes hipóteses o imposto será devido:

I - no estabelecimento situado neste Estado, quanto aos veículos que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador;

II - no estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulsa; e

III - no local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data de ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota.

[...]. (SANTA CATARINA, 2010b).

Como visto, o local de ocorrência é o acontecimento do fato gerador, que se dará, no caso de Santa Catarina, através do município e das possibilidades previstas na lei. Caso o contribuinte possua domicílios diversos, localizados em diferentes unidades da Federação, poderá efetuar o registro e o licenciamento do veículo de sua propriedade em qualquer um deles. Subentende-se desta forma, pois a lei de Santa Catarina não dispõe sobre domicílios do contribuinte particular.

Neste diapasão, a ocorrência do fato gerador dá a efetivação da instituição do tributo. Pode-se concluir que, por efeito do fato gerador, este decorre de um fato que está disciplinado na norma perfeita. Destaca-se a importância material, temporal e espacial do fato gerador, pois quando ela se realiza, nasce a obrigação tributária, com a irradiação de direitos e deveres, pretensões e ações entre as partes atuantes na relação jurídica tributária.

Sobre o critério espacial, leciona Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 465):

Releva o estudo do critério espacial das hipóteses tributárias porque nele se precisam os elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico.

No caso do IPVA, e na legislação catarinense, o critério espacial é a área física do estado de Santa Catarina. Há uma discussão na relação entre o critério material e o critério espacial aqui, no que se refere a conflito de competência entre os sujeitos ativos, porém não se adentrará a fundo, pois não é o caso concreto aqui debatido.

A Inconstitucionalidade do IPVA na Legislação Estadual Catarinense

Demonstrado os requisitos intrínsecos para a compreensão do tema, bem como dos critérios da regra-matriz do IPVA, demonstrar-se-á agora que pelos argumentos levantados, a lei que concede a isenção do IPVA em Santa Catarina acaba por violar dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, de cunho axiológico para toda a sociedade. A legislação do IPVA de Santa Catarina, nº 7.543/88 prevê sobre a isenção:

Art. 8º Não se exigirá o imposto:

[...]

k) de veículo terrestre equipado com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de propriedade de pessoa portadora de deficiência física, visual, mental severa ou profunda ou autista, ou de seu responsável legal, para uso do deficiente ou autista, ainda que conduzido por terceiro.

[...]

§ 4º As condições a serem implementadas para a fruição do benefício de que trata este artigo serão definidas no regulamento de que trata o artigo 18 desta Lei.

(SANTA CATARINA, 2013a).

E o artigo assim veicula: “Art. 18 Regulamento aprovado por Decreto do Chefe do Poder Executivo fixará as demais normas pertinentes ao IPVA”.

O Regulamento do IPVA, que foi aprovado pelo Decreto Estadual, nº 2.993, de 17 de fevereiro de 1989, dispõe que:

Art. 7º O direito à fruição das imunidades e isenções de que tratam os arts. 5º e 6º deve ser previamente reconhecido pela Secretaria de Estado da Fazenda.

[...]

XII - na hipótese da alínea “m” do inciso V do art. 6º:

c) Declaração de Disponibilidade Financeira ou Patrimonial do portador de deficiência ou autista, ou do seu responsável, na hipótese daquele depender financeiramente deste, conforme modelo aprovado por portaria do Secretário de Estado da Fazenda, comprovando que a disponibilidade é compatível com o valor do

veículo a ser adquirido. (SANTA CATARINA, 2013b).

E como mencionado no artigo citado acima, o artigo 6 do regulamento do IPVA veicula que:

Art. 6. São isentos do imposto (Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988, art. 8º):

m) de veículo terrestre equipado com motor de cilindrada não superior a 2.000 cm³ (dois mil centímetros cúbicos), de propriedade de pessoa portadora de deficiência física, visual, mental severa ou profunda ou autista, ou de seu responsável legal, para uso do deficiente ou autista, ainda que conduzido por terceiro; (SANTA CATARINA, 2013e).

Deste modo, uma pessoa portadora de deficiência, só vai ter direito à isenção do IPVA se o veículo que possuir ou adquirir não for superior a 2.000cm³ e se obtiver disponibilidade financeira para comprar tal veículo. Porém há dúvida em conceituar disponibilidade financeira, pois a lei não define. No entendimento da Secretaria Estadual da Fazenda de Santa Catarina, significa dizer que disponibilidade financeira é quando o “deficiente físico” deverá possuir um patrimônio disponível no valor do carro que estará pleiteando a isenção. Fere-se assim os preceitos constitucionais e os direitos da intimidade e da vida privada das pessoas portadoras de deficiência, como será confirmado em seguida.

Ademais, como a lei autoriza a constituição de um regulamento para definir conceitos da norma jurídica, este não observou a CRFB, que consagra a constitucionalização dos preceitos básicos do Direito Administrativo, ao prever que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, entre outros (MORAES, 2005).

Moraes (2005, p.91) define o conceito de Administração Pública:

a Administração Pública pode ser definida objetivamente como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos, e subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

A Administração Pública executa uma atividade chamada serviço público, que pode ser direto ou indireto, satisfazendo assim a necessidade coletiva, sob regime jurídico predominantemente público, sempre respeitando os princípios referidos no Artigo 37 da CRFB principalmente. E no caso do IPVA não foi corroborado o que preceitua a CRFB. Houve ofensa a estes princípios e principalmente ao princípio da moralidade e razoabilidade.

Moralidade Administrativa abrange uma difícil conceituação pelos autores. A partir de uma reflexão político-filosófica entre moral e direito, Vásquez (2003, p. 97) analisa que:

o direito e a moral regulamentam as relações de uns homens com outros por meio de normas; postulam, portanto, uma conduta obrigatória e devida,

[...]

As normas jurídicas e morais têm a forma de imperativos; por conseguinte, acarretam a exigência de que se cumpram, isto é, de que os indivíduos se comportem necessariamente de uma certa maneira. O direito e a moral respondem a uma mesma necessidade social: regulamentar as relações dos homens visando a garantir certa coesão social.

Pelo Princípio da Moralidade Administrativa, não bastará ao administrador o estrito cumprimento da estrita legalidade, pois deverá, de acordo com sua função pública, respeitar os princípios éticos de razoabilidade e justiça, justificando os fins a que a CRFB se propõe.

Conforme afirmado por Moraes (2005, p. 101):

deve o Poder Judiciário, ao exercer o controle jurisdicional, não se restringir ao exame estrito da legalidade do ato administrativo, mas entender por legalidade ou legitimidade não só a conformação do ato com a lei, como também com a moral administrativa e com o interesse coletivo.

Em resumo, sempre que em matéria administrativa for verificado, comportamento da Administração, embora em consonância com a lei, ofensivo à moral, aos bons costumes, às regras da boa administração, aos princípios de justiça e de equidade, à ideia comum de honestidade estará ofendendo o Princípio da Moralidade Administrativa. Dessa forma, em relação às pessoas portadoras de deficiência, houve ofensa ao Princípio da Moralidade Administrativa pelo Poder Legislativo e Executivo, pois ao instituir o Decreto que regulamenta o IPVA, autorizado pela lei, acabou por afrontar os fundamentos da Administração Pública.

Já quanto a ofensa à razoabilidade, esta tem por fim proteger os direitos fundamentais contra condutas administrativas e legislativas do Poder Público, pautadas pelo conteúdo arbitrário e desproporcional (MORAES, 2005).

Define o conceito de Razoabilidade, Moraes (2005, p.114):

o princípio da razoabilidade pode ser definido como aquele que exige proporcionalidade, justiça e adequação entre os meios utilizados pelo Poder Público, no exercício de suas atividades – administrativas ou legislativas -, e os fins por ela almejados, levando-se em conta critérios racionais e coerentes.

Ainda neste sentido doutrina Barroso (2004, p. 224):

o princípio da razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se ele estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça. Sendo mais fácil de ser sentido do que conceituado, o princípio se dilui em conjunto de proposições que não o libertam de uma dimensão excessivamente subjetiva. É razoável o que seja conforme a razão, supondo equilíbrio, moderação harmonia; o que não seja arbitrário ou caprichoso; o que corresponda ao senso comum, aos valores vigentes em dado momento ou lugar.

Ao analisar a interpretação e aplicação da CRFB, é importante ressaltar que esta advém do poder político que emana do povo, fazendo com que as normas constitucionais tornem-se políticas

tanto no objeto quanto em sua aplicação. O termo político aqui referencia-se aos objetivos da CRFB.

A CRFB tem um caráter político, como citado acima, são aqueles previstos no Art. 3 principalmente:

constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I- construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (VADE MECUM, 2009, p. 7).

É a partir destes objetivos que a CRFB deve ser interpretada e aplicada.

As relações que a norma constitucional disciplina são de preponderante conteúdo político e social, estando sujeitas a influência política para o bem da sociedade que rege. As normas constitucionais não podem ser interpretadas mecanicamente, pois possuem valores inerentes à sociedade, idealizando a tutela do ordenamento jurídico (BONAVIDES, 2005).

Explica Bonavides (2005, p. 461) “o erro do jurista puro ao interpretar a norma constitucional é querer exatamente desmembrá-la de seu manancial político e ideológico, das nascentes da vontade política fundamental”. Como exalta o autor, não há que se falar em legislação e aplicação de normas fora da política constitucional. Deste modo, os principais princípios violados foram o da isonomia material, dignidade da pessoa humana, capacidade contributiva, bem como do direito à intimidade.

Diferente da isonomia formal, e semelhante ao princípio da igualdade tributária, a isonomia material está vinculada ao princípio da dignidade da pessoa humana, de forma mais ampla, pois se estabelece o mérito da questão ponderada.

Explica Melo (2008, p. 54) sobre o princípio da isonomia que:

o princípio da isonomia também exige a observância simultânea de um indicativo de não-discriminação (igual tratamento na lei) e de um indicativo de imparcialidade (igual tratamento perante a lei). O indicativo de não-discriminação, dirigido ao Poder Legislativo e aos demais órgãos não admite tratamento diferenciado na lei senão amparado na regra da justiça.

A isonomia material, como mencionado anteriormente, vem para aplicar não o texto seco da lei, e sim a real justiça que se faz necessária para proteger o indivíduo e a sociedade que se referencia de acordo com o caso em questão, interligando o princípio com as garantias constitucionais presentes.

O princípio da isonomia representa um dos pilares do Estado de Direito, como explica a CRFB. É neste sentido que o legislador não pode considerar pessoas diferentes, salvo se existir

desigualdade entre estas (MELO, 2008).

Como ensina Melo (2008, p. 31):

a lei deve reger com iguais disposições os mesmos ônus e as mesmas vantagens – situações idênticas – e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios as situações que sejam entre si distintas, de sorte a aquinhoá-las ou gravá-las em proporção às suas diversidades.

[...]

devem portanto ser considerados, na análise, se a lei tributária obedece ao requisito da igualdade os seguintes fatores: a) razoabilidade da discriminação, baseada em diferenças reais entre pessoas ou objetos taxados; b) existência de objetivo que justifique a discriminação; c) nexó lógico entre o objetivo perseguido que permitirá alcançá-lo.

Simplifica Machado (2010) quando, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar o imposto maior, pois de acordo com esta lógica será igualmente tributado em relação aos demais contribuintes. A lei, através do legislador, discrimina. O papel da lei consiste na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. Em matéria tributária, há discussão em determinar se a isenção fere ou não o princípio da isonomia, pois este procedimento preenche a norma valorativa, fazendo com que aconteça ou não a justiça em certo campo de atuação.

Parece difícil interpretar este princípio sob à luz tributária, que como explicado anteriormente, está submetido à uma série de fontes e fatores próprios e autônomos, porém, a igualdade é uma garantia do indivíduo e não do Estado.

A partir do Princípio da Igualdade, firma-se o Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no Artigo 145, parágrafo 1º da CRFB:

§ 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. (VADE MECUM, 2009, p. 50).

Apesar de o dispositivo fazer referência expressa somente aos impostos, grande parte da doutrina defende que integra as demais espécies de tributos instituídos no país (MACHADO, 2010).

Conforme acima analisado, a função essencial do princípio da igualdade tributária é tratar com igualdade aqueles que têm igual capacidade contributiva e com desigualdade os que possuem riquezas, com diferentes capacidades de contribuir.

Quanto ao princípio da dignidade da pessoa humana, há dificuldade em definir um conceito para tal. Para Canotilho (2010, *apud* ALMEIDA FILHO, p. 452) “trata-se do princípio antrópico que acolhe a ideia pré-moderna e moderna de *dignitas-hominis* [...], ou seja, do indivíduo conformador de si próprio e da sua vida segundo o seu próprio projeto espiritual”.

Este princípio consiste no conjunto de prerrogativas inerentes aos direitos fundamentais.

Moraes (2004, p. 52) leciona que:

concede unidade aos direitos e garantias fundamentais, sendo inerente às personalidades humanas. Esse fundamento afasta a idéia de predomínio das concepções transpessoalistas de Estado e Nação, em detrimento da liberdade individual. A dignidade é um valor espiritual e moral inerente à pessoa, que se manifesta singularmente na autodeterminação consciente e responsável da própria vida e que traz consigo a pretensão ao respeito por parte das demais pessoas, constituindo-se um mínimo invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar, de modo que, somente excepcionalmente, possam ser feitas limitações ao exercício dos direitos fundamentais, mas sempre sem menosprezar a necessária estima que merecem todas as pessoas enquanto seres humanos.

O princípio fundamental da Dignidade da Pessoa Humana consagrado pela CRFB, prevê duas concepções. Na primeira prevê um direito individual que visa proteger o indivíduo em relação aos atos do Estado ou em relação aos demais indivíduos. Na segunda estabelece o dever fundamental de tratamento igualitário dos próprios semelhantes, configurando assim a exigência dos indivíduos que vivem na coletividade em respeitar a dignidade do seu semelhante, nos termos que estabelece a CRFB (MORAES, 2006).

Com a exposição até agora compreendida, é fato que o direito à intimidade das pessoas portadoras de deficiência está sendo atingido.

Ressalvado no Art. 5º inciso X da CRFB representa que:

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

[...]

X – São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação. (VADE MECUM, 2009, p.8).

A partir do mencionado na CRFB, a proteção constitucional da intimidade está consagrada, abrangendo ainda a proteção da imagem. A intimidade relaciona-se com as relações das pessoas, tais como, suas relações afetivas, familiares, entre outros. A vida privada envolve os demais relacionamentos humanos, tais como, relações comerciais, de trabalho, entre outros (MORAES, 2006).

O respeito a estes princípios engloba os níveis de legitimidade do sistema e valida toda a estrutura jurídica garantidora da real justiça. (CARVALHO, 2004).

Afirma Carvalho (2004, p. 99): “Assim, se o Estado não pode intervir na consciência do cidadão, determinando ou reforçando uma moral, tampouco pode invadir sua vida privada e sua intimidade”.

O direito à intimidade das pessoas portadoras de deficiência está sendo violado, pois não há necessidade do Estado saber o patrimônio pessoal que a pessoa deve ter para ter direito à isenção do IPVA. Não se tem o direito de “investigar” a vida patrimonial da pessoa portadora de deficiência,

nem mesmo o Estado pode fazer isso, pois está agindo contra os próprios princípios constitucionais da Administração Pública.

Como visto, a interpretação feita juntamente com os objetivos da CRFB deve sempre ser um norteador para as demais bases do Direito. Ao analisar a interpretação da isenção para a pessoa portadora de deficiência, esta constitui uma obrigação política, não comporta um ordenamento omissivo e injusto. Ao isentar, o legislador deve prover condições às pessoas portadoras de deficiência em suas tarefas (MAMEDE, 2002).

Ao Direito Tributário e aos Poderes Públicos, em relação à lei de isenção do IPVA, cabe ampliar o conceito de deficiente físico e aplicar os direitos à estas pessoas. A legalidade, embora princípio intrínseco do Direito Tributário, deve ser aplicável de acordo com a CRFB que traz em sua essência o bem-estar comum, contribuindo assim para a igualdade e a dignidade da pessoa humana aqui demonstrados.

Partindo para o lado prático, onde houve grande demanda pelas pessoas que estavam sendo prejudicadas pela lei de isenção, têm-se a manifestação do Tribunal.

AGRAVO EM APELAÇÃO CÍVEL (§ 1º DO ART. 557, CPC) - DECISÃO MONOCRÁTICA CONFORME JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DESSA CORTE - ISENÇÃO DE IPVA - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA - AQUISIÇÃO DE VEÍCULO POR DEFICIENTE INCAPAZ DE DIRIGIR PARA SER DIRIGIDO POR TERCEIROS - POSSIBILIDADE - BENEFÍCIO JÁ RECONHECIDO EM RELAÇÃO AO ICMS - RECURSO DESPROVIDO. „- É devida a isenção do IPVA e do ICMS em relação aos veículos adquiridos pelos deficientes incapazes de dirigir, ou por seus representantes legais, mesmo quando terceiros venham a conduzi-lo em proveito daqueles. - Em se tratando de isenção de IPVA e ICMS ao DEFICIENTE FÍSICO e mental na aquisição de veículo para que outrem o dirija, sob a ótica dos princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana, vislumbra-se a existência de contradição legislativa que deve ser sanada. Isto porque, se existe isenção quanto ao ICMS (art. 1º, da Lei Estadual n. 13.707/06), esta também se justifica para o IPVA (Lei Estadual n. 7.543/88), uma vez que os fundamentos humanitários das normas que regulam as isenções referentes esses tributos são os mesmos (SANTA CATARINA, 2010c, grifo nosso).

A partir do entendimento do Tribunal de Justiça, interpreta-se que a isenção dada constituía uma nova imunidade, ou seja, o Tribunal corrobora o entendimento constitucional, que a pessoa portadora de deficiência não condutora possui direito à isenção, aplicando os princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana, principalmente, proclamando assim os objetivos da CRFB e da democracia, não atendendo aos ditames da lei estadual do IPVA.

Por fim, corroborando com todo o exposto, segue o entendimento de Sen (2001, p. 333):

Entre igualdade e justiça o relacionamento é íntimo e profundo. Mas não se confundem. A igualdade, como princípio vazio, é medida na justiça; esta se torna impensável sem a igual repartição das cargas fiscais. A igualdade, porém, transcende a justiça, eis que penetra também em outros valores e pode estar presente na própria injustiça. Não se explica circularmente a igualdade pela justiça, nem vice-versa. O conceito de igualdade fiscal, vazio que é, recebe o seu conteúdo dos princípios

constitucionais vinculados à ideia de justiça. Por outro lado a justiça fiscal se obtém pelo desigual tratamento dos desiguais, como sempre afirmou a doutrina liberal, o que faz com que algum grau de desigualdade e de injustiça exista sempre na tributação.

E neste sentido, como demonstrado, a igualdade deve ser demonstrada na perspectiva dos princípios e ditames da justiça, para que se possa afastar a desigualdade e injustiça social e tributária, fazendo jus ao princípio da capacidade contributiva. Ainda nestas razões, deve existir um controle das desigualdades, exercidos pelo Poder Público (Judiciário, Administrativo e Legislativo) para que evitem esse tipo de normas e atos com a população em geral.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir dos fundamentos que foram analisados, destaca-se que as características e o procedimento que a lei de isenção do IPVA estabelecia e estabelece para as pessoas portadoras de deficiência são retrógrados, desnecessários e inconstitucionais. Como foi verificado, por jurisprudência dominante no Tribunal de Justiça catarinense, o entendimento que a lei dava anteriormente em isentar apenas deficientes condutores foram superados. Inclusive, o próprio ente federativo reconheceu a inconstitucionalidade do referido artigo e concedeu possibilidades de isentar também as pessoas portadoras de deficiência não condutoras.

Apesar de sanada esta incompatibilidade com a Constituição, o tema da disponibilidade financeira foi outro ponto de manifestação inconstitucional. Não há necessidade de o Estado obter a informação patrimonial das pessoas deficientes ao requererem a isenção do IPVA. Fere-se diretamente o Direito à intimidade destas pessoas quando o Estado exige a prova da disponibilidade financeira como requisito indispensável para se obter direito à isenção. Os preceitos da Administração Pública também são ignorados, pois a lei ordinária do IPVA não obedece aos princípios constitucionais e infraconstitucionais do Estado Democrático de Direito.

Como foi elaborada, a tributação atua como fonte de sustentação do Estado, pois deve ser utilizada dentro dos princípios e regras estatuídos pelo poder originário, que existe para efetivar a redução da desigualdade social.

Salientam-se também os obstáculos encontrados todos os dias pelas pessoas portadoras de deficiência, e é justo que o Direito Tributário venha, juntamente com a interpretação e aplicação da Constituição, buscar vantagens que possibilitem a estas pessoas uma vida em gozo com a dignidade plena da pessoa humana. É neste sentido que o intérprete e o aplicador do Direito Tributário devem deixar iluminar sobre a sua atividade os raios dos princípios constitucionais e tributários, não obstante outros princípios do regime democrático de Direito e a Constituição Federal para o fim do Estado do bem-estar social.

Como verificado, a fim de evitar leis e atos que venham a prejudicar situações, como no caso da isenção do IPVA, cabe aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário respectivamente: analisar o procedimento adotado, principalmente se está de acordo com a Constituição Federal; aplicar a lei, obedecidos os princípios da razoabilidade e proporcionalidade principalmente, observados os aspectos constitucionais; julgar e conceder direitos negados, como no caso do IPVA, estabelecidos pela legislação ordinária.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA FILHO, Agassiz. Dignidade da Pessoa Humana. Fundamentos e Critérios Interpretativos. São Paulo: Malheiros, 2010.

BARROSO, Luíz Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Salo de. O Direito à intimidade e à vida privada e a quebra do sigilo bancário. **Revista Jurídica**, Porto Alegre, v.316, p. 98-107, fev. jan/fev.2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed, São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. Breves notas à definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional do Brasil. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.) **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

MAMEDE, Gladston. **Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MELO, Mônica de. A proteção constitucional da pessoa portadora de deficiência. *Revista de Direitos Difusos*. Rio de Janeiro, v.4, p. 460-479, dez. 2000.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15.ed. São Paulo: Atlas. 2004.

_____. **Direitos Humanos Fundamentais**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Direito Constitucional Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Vicente Kleber Melo de. Lei Complementar e Lei Ordinária em Matéria Tributária. **Revista Jurídica Consulex**. São Paulo, v.142, p. 42-45, dez., 2002.

MELO, Mônica de. A proteção constitucional da pessoa portadora de deficiência. **Revista de Direitos Difusos**. Rio de Janeiro, v.4, p. 460-479, dez. 2000.
