

PORTADOR DE DEFICIÊNCIA FÍSICA: ISENÇÃO DO ICMS

Indaga-se: *qual o significado do requisito legal: “comprovação de disponibilidade financeira ou patrimonial do portador de deficiência”, para a concessão da isenção de ICMS na aquisição de veículo?*

1. Introdução

O poder de tributar é atributo inerente ao Estado, que decorre do princípio da federação da autonomia financeira. Assim, cada ente tributante, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, segundo a Constituição Federal - CF/88, tem a faculdade de instituir o tributo de sua competência, por meio de lei, regra geral, lei ordinária. E, é a ele também que competirá reconhecer *imunidade, não-incidência e isenção*, assim como a concessão de *anistia* ou *remissão*, referentes aos seus tributos, nos termos da lei.

É cediço que a carga tributária vigente no País é reconhecidamente elevada, com freqüentes reações negativas em desfavor do Estado arrecadador, porquanto quem espera receber os benefícios de uma política tributária, considera-se lesado diante da má-qualidade dos serviços prestados à população.

Por outro lado, tem-se como normal e corriqueiro, e é o que as pessoas, físicas e jurídicas, a todo instante almejam, a busca por uma maior desoneração ou diminuição da carga tributária, pagando-se menos impostos, para se reduzir os custos em prol da sobrevivência num mercado tão competitivo.

Nossa Constituição Federal promete a redução das desigualdades e a proteção à dignidade humana. É consenso que os portadores de deficiências enfrentam inúmeras dificuldades, desde preconceitos e discriminações até a presença de diversos obstáculos físicos, entre outros. Defende-se, assim, proteção a eles, ante os desfavores sociais a que são vítimas.

Por sua vez, incumbe à legislação ordinária propiciar meios que atenuem a natural carência de oportunidades dos

portadores de deficiência, devendo prevalecer os interesses sociais sobre os interesses econômicos.

Nesse sentido, é aceitável, nesse mundo de desigualdades, que todo assunto tributário que estivesse relacionado aos portadores de deficiência física, extensível a toda e qualquer deficiência, fosse agraciado por benefícios e incentivos fiscais, porquanto negar a eles uma política fiscal favorável significa legitimar uma afronta aos princípios da isonomia e da defesa da dignidade da pessoa humana, descumprindo o postulado do acesso adequado às pessoas portadoras de deficiência.

Entretanto, não é isso que se vê no mundo real. Ou porque, a sociedade ainda não “acordou” para a situação, ou porque, deixa-se, às vezes, de conceder o benefício, sob o pretexto de que há aproveitamentos indevidos por pessoas inescrupulosas, que se utilizam desses expedientes para levar vantagens.

2. A concessão de benefícios e incentivos fiscais

Há se colocar, inicialmente, que o simples fato de um dos entes tributantes, por exemplo, a União, conceder *isenção* de tributos de sua competência a determinada situação fática, não significa, por si só, que tributos do Distrito Federal, ou de qualquer outro Estado ou Município, devam também ser obrigatoriamente alcançados pela referida isenção.

Importante frisar ainda que a CF/88, em seu art. 151, III, veda a instituição de *isenção* pela União a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.¹

Desse modo, cada ente federativo, dotado de competência constitucional para instituir os seus tributos, tem a faculdade de conceder benefício, incentivos ou favores fiscais, por meio de lei específica que regule exclusivamente a matéria, nos termos do artigo 150, § 6º, da CF/88.²

Denota-se que à exceção da *imunidade* tributária, que impede o exercício do poder de tributar, e que vem estabelecida na própria Constituição Federal,³ os demais *benefício, incentivos*

ou favores fiscais somente poderão ser concedidos por meio de *lei específica*, que determina as condições e os requisitos necessários à sua concessão.

Torna-se, com isso, necessário que o interessado pelo benefício, a exemplo da *isenção*, o requeira junto à autoridade administrativa competente, que apreciará a situação objetivamente, reconhecendo-o ou não, por meio de ato declaratório ou despacho fundamentado, conforme dispõe o art. 179 do CTN.⁴

A título de ilustração, a União, utilizando-se de sua competência constitucional tributária, concede *isenção* sobre o IPI e IOF para automóveis adquiridos por pessoas portadoras de deficiência física, por meio de lei específica,⁵ na qual discrimina os requisitos necessários à sua concessão, que são diversos dos estabelecidos pelos outros entes federativos. Nesse sentido, verifica-se que não há previsão legal de qualquer exigência quanto ao cumprimento do requisito: *comprovação de disponibilidade financeira ou patrimonial do portador de deficiência*. Ou seja, para a União não é necessário a comprovação desse requisito.

3. O benefício da isenção tributária

Pode-se conceituar *isenção tributária*, utilizando-se da concepção clássica de Rubens Gomes de Sousa: “é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”. Ou seja, ocorreria a incidência da lei tributária, surgindo a obrigação, mas o dever de pagar o tributo é afastado por lei.

Importante observar que a exigência de lei específica, determinada no § 6º do art. 150 da CF/88, comporta uma ressalva, ao dispor: “(...), **sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.**”, que assim estabelece:

“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." (Grifamos).

O art. 155 da CF/88 trata sobre os 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.

A mencionada *Lei Complementar* que rege a matéria é a de nº 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela Constituição de 1988, e que dispõe sobre os **CONVÊNIOS** para a concessão de incentivos e benefícios fiscais do ICMS, celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal, no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Nesse sentido, foi celebrado e ratificado pelos Estados e Distrito Federal o **Convênio ICMS nº 03/2007**,⁶ que *concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física*, e que assim vem dispondo:

"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.

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

(...)

§ 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 – (...)

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; (...)**" (grifos não do original).

Por esses excertos legais transcritos, constata-se que foram estabelecidas condições, que devem ser observadas para a concessão da isenção do ICMS, entre as quais: “**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”.

4. A interpretação da legislação tributária

Interpretação é a atividade que busca o sentido e alcance de um texto legal. De uma mesma norma pode-se chegar a interpretações diferentes, que levarão a diferentes conseqüências jurídicas. Basta perquirir os julgados de nossos tribunais para se verificar essa assertiva, confirmada pelo adágio: “cada cabeça uma sentença”.

Por sinal, é esse o principal argumento que fundamenta a interposição de recursos: o recorrente possui uma interpretação, que lhe favorece, diversa da prolatada na decisão.

Segundo classificação doutrinária, há diversos métodos de interpretação, entre outros: (a) interpretação *literal* ou *gramatical*; (b) interpretação *lógica* ou *sistemática*; (c) interpretação *teleológica* e (d) interpretação *histórica*.

Todos os métodos podem ser utilizados no Direito Tributário. Já se sustentou que o Direito Tributário era um *direito excepcional*, e assim a interpretação das leis tributárias devia ser sempre *literal*. Hoje, considerado direito *comum*, pode-se utilizar de todos os métodos, exceto quando a lei expressamente o determinar.

E nesse sentido, vem disciplinando o CTN:

“Art. 111. Interpreta-se **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou **exclusão do crédito tributário**; II - **outorga de isenção**; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.” (Grifos não do original).

No Superior Tribunal de Justiça, tem-se, entre outros, o REsp 872095/PE,⁷ com a seguinte ementa:

"(...) 3. Consectariamente, revela-se interdita a **interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva**, restando consolidado entendimento no sentido de **ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei**, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN." (Grifos não do original).

Em suma, quando se está a tratar do instituto da isenção tributária, interpreta-se literalmente a legislação específica que a concede.

5. As decisões nas instâncias administrativas

Em análise à legislação vigente, Convênio nº 03/2007, que trata de isenção do ICMS, pode causar certa estranheza à primeira vista e um contra-senso: ***o correto e normal não seria conceder isenção tributária para quem não tem condições de arcar com o ônus do tributo?***

Pelo Convênio nº 03/2007, a isenção do ICMS para os portadores de deficiência é concedida exatamente para quem comprove ter condições financeiras para adquirir e manter o veículo. E ainda, somente a título de complementação, a isenção não alcança os veículos, mesmo adaptados, que apenas venham a transportar o portador de deficiência, e sim, somente aquele veículo que o portador de deficiência consiga dirigir, isto é, que seja o motorista do veículo.

Assim, por exemplo, se houver a necessidade de se adquirir um veículo adaptado para o transporte de um portador de deficiência com cadeira de rodas não será ele beneficiado pela isenção do ICMS.

Muitos pleitos de isenção do ICMS, nas instâncias administrativas, são indeferidos, ou seja, negados, tendo como fundamento a não "**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."

Quando se exige a comprovação da **disponibilidade financeira do portador de deficiência**, pode-se argüir que, diretamente, não se está a dificultar ou proibir que o portador

de deficiência adquira um veículo adaptado, com a dispensa do pagamento de imposto, e sim que, terceiros, vindo a financiá-lo, emprestá-lo ou doá-lo, não sejam agraciados pela isenção, e arquem assim com o ônus dos tributos devidos.

Nesse sentido, apenas ilustrando, um portador de deficiência pode receber um veículo, adaptado às suas condições especiais, adquirido por terceiros. Porém, para fins de análise da isenção do ICMS, nos termos do Convênio nº 03/2007, não será deferida a sua concessão, se não houver comprovação de que o portador de deficiência possui disponibilidade financeira, suficiente a aquisição e a manutenção do veículo.

As interpretações dos órgãos administrativos, dos Estados e do Distrito Federal, quanto à expressão "*comprovação de disponibilidade financeira ou patrimonial do portador de deficiência*", estão sendo exaradas no sentido de que cabe ao próprio portador da deficiência comprovar que dispõe de recursos financeiros ou patrimoniais para adquirir e manter o veículo, e não a terceiros, ascendentes, descendentes ou cônjuge.

6. O portador de deficiência como dependente econômico-financeiro

Argumenta-se, para comprovar a disponibilidade financeira do portador de deficiência, a existência de renda familiar suficiente para comprar e manter o automóvel, ou ainda, que o requerente, portador de deficiência, é dependente econômico-financeiro da família ou do seu cônjuge, o que se comprova por meio da *declaração de imposto de renda*, entre outros.

Questiona-se: ***o requerente, sendo dependente econômico-financeiro de quem possui disponibilidade financeira, cumpre o requisito disposto na legislação específica, e assim pode ser beneficiado pela isenção?***

Entende-se que o requerente, sendo dependente financeiro de sua família, ou de outrem, por si só não lhe dá a *disponibilidade financeira* necessária para a aquisição e

manutenção do veículo, para fins de ser beneficiado pela isenção do ICMS.

No caso do dependente, quem possui *disponibilidade econômica, jurídica e financeira*,⁸ ou seja, quem tem a faculdade de *dispor de seus bens* é o seu responsável ou provedor, tanto que é ele quem tem condições de adquirir o carro, e oferecer a terceiro, no caso, seu dependente. Assim, quem arcará com o ônus do tributo, no presente caso, não é o portador de deficiência e sim o responsável que possui disponibilidade financeira e adquire o veículo.

Caso fosse intenção do legislador dar uma maior abrangência à lei concessiva de isenção, bastaria dispor na norma legal ser a disponibilidade financeira **do** responsável, **do** provedor, **do** tutor, **do** ascendente, descendente ou cônjuge do portador de deficiência, ou ainda, **do** doador do veículo, entre outros, em benefício do portador de deficiência.

Contudo, por mais inaceitáveis que possam parecer os argumentos ora levantados, socialmente falando, a legislação limita a disponibilidade financeira, tão-somente, **do portador de deficiência**. Não cabe assim ao aplicador da lei interpretar a *outorga de isenção*, utilizando-se de parâmetros outros se não a letra da lei.

Há se informar, ainda, que esse assunto já foi levado ao Grupo de Trabalho, **GT26 - Benefícios Fiscais**, da *Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE/ICMS*, e, segundo a *Ata da 130ª Reunião Ordinária da COTEPE/ICMS*, datada de 11 a 13 de setembro de 2007, foi aprovada por maioria a Proposta de Convênio nº 70/07, denominada **PC70/07**, que propunha alterar o Convênio ICMS nº 03/07, nesses termos:

“C O N V Ê N I O

Cláusula primeira O inciso II do § 3º da cláusula primeira do Convênio ICMS 03/07, de 19 de janeiro de 2007, passa a vigorar com a alteração:

“II - comprovação de **disponibilidade financeira ou patrimonial** suficiente para fazer frente aos gastos com a aquisição e a manutenção do veículo a ser adquirido, **podendo a referida disponibilidade ser da pessoa com deficiência física ou de seu**

cônjuge, ascendentes ou descendentes em primeiro grau;".
(grifos não do original).

Entretanto, na 127ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, realizada no dia 28 de setembro de 2007, a **PC70/07** foi rejeitada, ou seja, o legislador manteve tão-somente a disponibilidade financeira ou patrimonial **do portador de deficiência**.

Argumenta-se ainda que o termo *disponibilidade financeira* está sendo interpretado como **renda própria**, o que não se admite pois, numa interpretação literal, não está definida essa exigência em lei.

Em verdade, *disponibilidade financeira* não é *renda própria*, e, embora, numa interpretação *teleológica*, a intenção do legislador possa ter sido essa ao ser rejeitada a **PC70/07**, está-se a exigir interpretação literal, a qual não exige *renda própria*.

Disponibilidade financeira é ter a faculdade de *dispor de seus bens financeiros*, pressupondo a existência dos recursos financeiros em caixa. O fato, por si só, de ser dependente econômico-financeiro, não lhe dá automaticamente a disponibilidade financeira, tanto que, o dependente não pode, por sua própria vontade, dispor dos recursos financeiros de seu responsável, tutor ou provedor.

Contudo, é importante ressaltar, em termos de conclusão, que segundo a legislação vigente, Convênio nº 03/2007, é cabível interpretar que basta ao interessado pelo benefício de isenção do ICMS, comprovar que possui, em nome próprio, recursos financeiros disponíveis, por exemplo, em conta bancária, não importando, na presente análise, a origem dos recursos, se provenientes de doação, mesada, financiamento ou empréstimo, etc., porquanto, o que se exige é a comprovação, por quaisquer meios lícitos, de que o portador de deficiência possui disponibilidade financeira ou patrimonial, suficiente para fazer frente aos gastos com a aquisição e a manutenção do veículo a ser adquirido.

NOTAS

(1) BRASIL. **CF/88**. “Art 151. É vedado à União: (...) III - instituir **isenções** de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.” Cabe salientar que o STF, nos julgados **RE 229096/RS**, rel. Min Ilmar Galvão, jul 16/08/2007, DJ 11/04/2008 e **ADIn 1600/UF**, rel. Min. Sydney Sanches, rel. p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, jul. 26/11/2001, DJ 20/06/2003, proferiu decisão no sentido de que o art. 151, III da CF/88 limita-se a impedir a União, no âmbito de sua competência interna federal, não se aplicando às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional. Ou seja, “O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição.”

(2) BRASIL. **CF/88**. “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.**” (Grifos não do original).

(3) Importante ressaltar que independentemente do termo utilizado no texto constitucional, como: “*é vedado ...*” (art. 150, VI); “*são isentas ...*” (art. 184, § 5º e art. 195, § 7º); “*não incidirá ...*” (art. 153, § 3º, III e § 4º, II, art. 155, § 2º, X), entre outros, sempre que a própria Constituição estiver exonerando ou impedido a imposição tributária, trata-se de **imunidade**, uma vez que a incidência tributária é excluída diretamente pelo texto constitucional. Nesse sentido, RE 168.110-DF, rel. Min. Moreira Alves, 04/04/2000, ao tratar do art. 184, § 5º da CF/88, que dispõe; “§ 5º - São **isentas** de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.”

(4) BRASIL. **CTN**. “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 concessão.” (Grifamos).

(5) UNIÃO. **Lei nº 8.383/91**. “Art. 72. Ficam isentas do **IOF** as operações de financiamento para a aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional de até 127 HP de potência bruta (SAE), quando adquiridos por: (...) IV - **pessoas portadoras de deficiência física**, atestada pelo Departamento de Trânsito do Estado (...)”. **Lei nº 8989/1995**. “Art. 1º Ficam isentos do **Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI** os automóveis de passageiros de fabricação nacional, (...), quando adquiridos por: (...) IV – **pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas**, diretamente ou por intermédio de seu representante legal;”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 16 maio 2008.

(6) O **Convênio nº 03/2007** foi recepcionado no Distrito Federal pelo Decreto nº 27.819, de 29/03/2007, no **item 130**, do Caderno I, do Anexo I ao Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997.

(7) BRASIL. STJ. REsp 872095/PE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª T, data da decisão: 06/3/2008, DJ 07/4/2008 p. 1, entre outros. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em: 30 maio 2008.

(8) BRASIL. STJ. REsp 408770 / SC, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T, data da decisão: 23/8/2005, DJ 19/9/2005, entre outros. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em: 30 maio 2008. Ementa: “1. Segundo a doutrina, a **disponibilidade econômica** de rendas ou proventos ocorre com incorporação destes ao patrimônio do contribuinte. 2. A **disponibilidade jurídica** existe quando o adquirente tem a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que aumentem o seu patrimônio, trazendo, como consequência, a disponibilidade econômica. 3. Já a disponibilidade financeira pressupõe a existência física dos recursos financeiros em caixa.”(Grifos não do original).