

Volumen Especial - Julio/Septiembre 2016

REVISTA INCLUSIONES

REVISTA DE HUMANIDADES
Y CIENCIAS SOCIALES

ISSN 0719-4706

*Homenaje a
Luiz Alberto David Araujo*

MIEMBRO DE HONOR COMITE INTERNACIONAL
REVISTA INCLUSIONES



UNIVERSIDAD DE LOS LAGOS
CAMPUS SANTIAGO

CUERPO DIRECTIVO

Directora

Mg. Viviana Vrsalovic Henríquez
Universidad de Los Lagos, Chile

Subdirectora

Lic. Débora Gálvez Fuentes
Universidad de Los Lagos, Chile

Editor

Drdo. Juan Guillermo Estay Sepúlveda
Universidad de Los Lagos, Chile

Secretario Ejecutivo y Enlace Investigativo

Héctor Garate Wamparo
Universidad de Los Lagos, Chile

Cuerpo Asistente

Traductora: Inglés – Francés

Lic. Ilia Zamora Peña
Asesorías 221 B, Chile

Traductora: Portugués

Lic. Elaine Cristina Pereira Menegón
Asesorías 221 B, Chile

Diagramación / Documentación

Lic. Carolina Cabezas Cáceres
Asesorías 221 B, Chile

Portada

Sr. Felipe Maximiliano Estay Guerrero
Asesorías 221 B, Chile

COMITÉ EDITORIAL

Mg. Carolina Aroca Toloza

Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile

Dr. Jaime Bassa Mercado

Universidad de Valparaíso, Chile

Dra. Heloísa Bellotto

Universidad de San Pablo, Brasil

Dra. Nidia Burgos

Universidad Nacional del Sur, Argentina

Mg. María Eugenia Campos

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dr. Lancelot Cowie

Universidad West Indies, Trinidad y Tobago

Lic. Juan Donayre Córdova

Universidad Alas Peruanas, Perú

Dr. Gerardo Echeita Sarrionandia

Universidad Autónoma de Madrid, España

Dr. José Manuel González Freire

Universidad de Colima, México

Mg. Keri González

Universidad Autónoma de la Ciudad de México, México

Dr. Pablo Guadarrama González

Universidad Central de Las Villas, Cuba

Mg. Amelia Herrera Lavanchy

Universidad de La Serena, Chile

Dr. Aleksandar Ivanov Katrandzhiev

Universidad Suroeste Neofit Rilski, Bulgaria

Mg. Cecilia Jofré Muñoz

Universidad San Sebastián, Chile

Mg. Mario Lagomarsino Montoya

Universidad de Valparaíso, Chile

Dr. Claudio Llanos Reyes

Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile

Dr. Werner Mackenbach

Universidad de Potsdam, Alemania

Universidad de Costa Rica, Costa Rica

Ph. D. Natalia Milanesio

Universidad de Houston, Estados Unidos

Dra. Patricia Virginia Moggia Münchmeyer

Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile

Ph. D. Maritza Montero

Universidad Central de Venezuela, Venezuela

Mg. Julieta Ogaz Sotomayor

Universidad de Los Andes, Chile

Mg. Liliana Patiño

Archiveros Red Social, Argentina

Dra. Eleonora Pencheva

Universidad Suroeste Neofit Rilski, Bulgaria

Dra. Rosa María Regueiro Ferreira

Universidad de La Coruña, España

Mg. David Ruete Zúñiga

Universidad Nacional Andrés Bello, Chile

Dr. Andrés Saavedra Barahona

Universidad San Clemente de Ojrid de Sofía, Bulgaria

Dr. Efraín Sánchez Cabra

Academia Colombiana de Historia, Colombia

Dra. Mirka Seitz

Universidad del Salvador, Argentina

Lic. Rebeca Yáñez Fuentes

Universidad de la Santísima Concepción, Chile

COMITÉ CIENTÍFICO INTERNACIONAL

Comité Científico Internacional de Honor

Dr. Carlos Antonio Aguirre Rojas

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dr. Luiz Alberto David Araujo

Pontificia Universidad Católica de Sao Paulo, Brasil

Dra. Patricia Brogna

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dr. Horacio Capel Sáez

Universidad de Barcelona, España

Dra. Isabel Cruz Ovalle de Amenabar

Universidad de Los Andes, Chile

Dr. Adolfo Omar Cueto

Universidad Nacional de Cuyo, Argentina

Dra. Emma de Ramón Acevedo

Universidad de Chile, Chile

Dra. Patricia Galeana

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dr. Carlo Ginzburg Ginzburg

Scuola Normale Superiore de Pisa, Italia

Universidad de California Los Ángeles, Estados Unidos

Dra. Antonia Heredia Herrera

Universidad Internacional de Andalucía, España

Dra. Blanca Estela Zardel Jacobo

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dr. Miguel León-Portilla

Universidad Nacional Autónoma de México, México

Dr. Antonio Carlos Pereira Menaut

Universidad Santiago de Compostela, España

Dr. Miguel Rojas Mix

*Coordinador la Cumbre de Rectores Universidades
Estatales América Latina y el Caribe*

Dr. Luis Alberto Romero

CONICET / Universidad de Buenos Aires, Argentina

Dr. Adalberto Santana Hernández

*Universidad Nacional Autónoma de México,
México
Director Revista Cuadernos Americanos, México*

Dr. Juan Antonio Seda

Universidad de Buenos Aires, Argentina

Dr. Miguel Ángel Verdugo Alonso

Universidad de Salamanca, España

Dr. Eugenio Raúl Zaffaroni

Universidad de Buenos Aires, Argentina

Comité Científico Internacional

Ph. D. María José Aguilar Idañez

Universidad Castilla-La Mancha, España

Mg. Elian Araujo

Universidad de Mackenzie, Brasil

Mg. Romyana Atanasova Popova

Universidad Suroeste Neofit Rilski, Bulgaria

Dr. Iván Balic Norambuena

*Universidad Nacional Andrés Bello, Chile
Universidad de Los Lagos, Chile*

Dra. Ana Bénard da Costa

*Instituto Universitario de Lisboa, Portugal
Centro de Estudios Africanos, Portugal*

Dr. Manuel Alves da Rocha

Universidad Católica de Angola, Angola

Dra. Alina Bestard Revilla

*Universidad de Ciencias de la Cultura Física y
el Deporte, Cuba*

Dra. Noemí Brenta

Universidad de Buenos Aires, Argentina

Ph. D. Juan R. Coca

Universidad de Valladolid, España

Dr. Antonio Colomer Vialdel

Universidad Politécnica de Valencia, España

Dr. Christian Daniel Cwik

Universidad de Colonia, Alemania

Dr. Carlos Tulio da Silva Medeiros

Instituto Federal Sul-rio-grandense, Brasil

Dr. Eric de Léséulec

INS HEA, Francia

Dr. Miguel Ángel de Marco

*Universidad de Buenos Aires, Argentina
Universidad del Salvador, Argentina*

Dr. Andrés Di Masso Tarditti

Universidad de Barcelona, España

Dr. Sergio Diez de Medina Roldán

*Universidad Nacional Andrés Bello, Chile
Universidad de Los Lagos, Chile*

Ph. D. Mauricio Dimant

Universidad Hebrea de Jerusalén, Israel

Dr. Jorge Enrique Elías Caro

Universidad de Magdalena, Colombia

Dra. Claudia Lorena Fonseca

Universidad Federal de Pelotas, Brasil

Dr. Francisco Luis Giraldo Gutiérrez

*Instituto Tecnológico Metropolitano,
Colombia*

Dra. Carmen González y González de Mesa
Universidad de Oviedo, España

Dra. Andrea Minte Münzenmayer
Universidad de Bio Bio, Chile

Mg. Luis Oporto Ordóñez
Universidad Mayor San Andrés, Bolivia

Dr. Patricio Quiroga
Universidad de Valparaíso, Chile

Dr. Juan Carlos Ríos Quezada
Universidad Nacional Andrés Bello, Chile
Universidad de Los Lagos, Chile

Dr. Gino Ríos Patio
Universidad de San Martín de Porres, Per

Dr. Carlos Manuel Rodríguez Arrechavaleta
Universidad Iberoamericana Ciudad de México, México

Mg. Arnaldo Rodríguez Espinoza
Universidad Estatal a Distancia UNED, Costa Rica

Dra. Vivian Romeu
Universidad Iberoamericana Ciudad de México, México

Dra. María Laura Salinas
Universidad Nacional del Nordeste, Argentina

Dr. Stefano Santasilia
Universidad della Calabria, Italia

Dra. Jaqueline Vassallo
Universidad Nacional de Córdoba, Argentina

Dr. Evandro Viera Ouriques
Universidad Federal de Río de Janeiro, Brasil

Dra. María Luisa Zagalaz Sánchez
Universidad de Jaén, España

Dra. Maja Zawierzeniec
Universidad de Varsovia, Polonia

Asesoría Ciencia Aplicada y Tecnológica:
CEPU – ICAT

Centro de Estudios y Perfeccionamiento
Universitario en Investigación
de Ciencia Aplicada y Tecnológica
Santiago – Chile

Indización

Revista Inclusiones, se encuentra indizada en:



Information Matrix for the Analysis of Journals



ISSN 0719-4706 - Volumen 3 / Número Especial Julio – Septiembre 2016 pp. 157-167

INCENTIVOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIENCIA NO BRASIL

INCENTIVOS FISCALES PARA PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN BRASIL

Dr. Fernando Facury Scaff

Universidade de Sao Paulo, Brasil / Universidade Federal do Pará, Brasil
fernandoscaff@uol.com.br

Fecha de Recepción: 14 de junio de 2016 – **Fecha de Aceptación:** 28 de junio de 2016

Resumo

O texto aborda aspectos legais e jurisprudências do direito brasileiro referente à intersecção entre direito tributário e o efetivo tratamento não discriminatório de pessoas com deficiência.

Palavras-Chaves

Jurisprudências – Direito – Brasil

Resumen

El texto aborda aspectos legales y jurisprudenciales del derecho brasileño en lo que se refiere a la intersección entre el derecho tributario y el efectivo tratamiento no discriminatorio a las personas con discapacidad.

Palabras Claves

Jurisprudencia – Derecho – Brasil

I.- Quem é pessoa com deficiência?

Em 30 de março de 2007 foi assinada em Nova York, a Convenção da Organização das Nações Unidas sobre os Direitos das Pessoas com Deficiências, bem como seu protocolo facultativo. Essa norma foi internalizada no Brasil por meio do Decreto Legislativo 186/08 e pelo Decreto 6.949/09. Foi o primeiro tratado internacional de direitos humanos a ser aprovado já sob a égide do §3º, do art. 5º, da Constituição brasileira, e se constitui, portanto, em uma norma com *status jurídico* equivalente ao de uma Emenda Constitucional.

A Convenção reconhece em seu Preâmbulo, letra “e”, que a deficiência é um conceito em evolução, e que *resulta da interação entre pessoas com deficiência e as barreiras devidas às atitudes e ao ambiente que impedem a plena e efetiva participação dessas pessoas na sociedade em igualdade de oportunidades com as demais.*

Observa-se, com isso, uma nítida evolução jurídica, pois deixa-se de considerar um modelo médico, no qual se entende que o paciente poderá ser curado, para se adotar um conceito social, “marcado pela aceitação da diversidade humana e da necessidade de superação de um padrão de humano (‘normal’). (...) A deficiência não é portada”, conforme a lição de Bruno Galindo e Matheus Pereira.¹

Isso nos leva a várias possibilidades interpretativas, pois permite considerar diversos âmbitos de deficiências, em distintos níveis. Luiz Alberto David Araújo², expoente do estudo dessa matéria no Brasil, apresenta as seguintes possibilidades, em rol não exaustivo:

- 1.- A deficiência mental
- 2.- As deficiências físicas
 - a.- As deficiências visuais
 - b.- As deficiências auditivas
 - c.- As deficiências da dicção
 - d.- As deficiências de locomoção
 - e.- As pessoas com HIV
 - f.- As deficiências do metabolismo e algumas deficiências pouco conhecidas, tais como: a fenilcetonúria, o hipotireoidismo congênito, a doença do xarope de bordo, a esclerose múltipla, a talassemia, a insuficiência renal crônica.

David Araújo, autor que é uma referência obrigatória no estudo dessa matéria, afirma que para ser considerado pessoa com deficiência “não basta que haja impedimento”, sendo necessário que “haja impedimento com dificuldade (ou barreira, como afirma o instrumento internacional internalizado)”³.

¹ Bruno Galindo e Matheus Pereira, ADI 5.357 é um avanço na construção de um direito antidiscriminatório. Revista eletrônica Consultor Jurídico, acessível pelo link: <http://www.conjur.com.br/2016-jun-13/adi-5357-avanco-construcao-direito-antidiscriminatorio>, último acesso em 14 de junho de 2016.

² Luiz Alberto David Araújo, A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência (Brasília: CORDE 2001), que pode ser acessada em http://www.pessoacomdeficiencia.gov.br/app/sites/default/files/publicacoes/a-protacao-constitucional-das-pessoas-com-deficiencia_0.pdf

³Araujo Luiz Alberto David, A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência...

Bruno Galindo e Matheus Pereira indicam diversas espécies de barreiras: arquitetônica, comunicacional, instrumental, programática, atitudinal e metodológica; ou qualquer outra que a literatura específica venha a identificar.⁴

II.- Isonomia e tributação

Não é possível existir Estado sem tributação. Não se trata apenas do tributo no sentido técnico formal – impostos, taxas etc. Trata-se de uma forma qualquer de retirar recursos da sociedade para fazer frente às necessidades públicas. Não dá para existir Estado sem esta “corrente de transmissão” de recursos privados para uso público. Daí se pode ter uma configuração de *Estado Patrimonial*, ou de *Estado Fiscal*⁵, ou ainda, de forma mais contemporânea, de *Estado Endividado*⁶.

Quando a Constituição brasileira atual foi escrita, ficou decidido que seria mantido o sistema federativo, e que o poder de tributar seria dividido por *fontes de receita* e também pelo *produto da arrecadação*. Ou seja, foi estabelecido sobre *quais* fatos econômicos cada ente federado poderia cobrar e quais os serviços públicos que deveria prestar. Daí porque os três níveis federativos brasileiros possuem competência tributária impositiva.

É bem verdade que essa *amarração constitucional* não foi completa, deixando muita coisa a ser determinada pela legislação ordinária, a cargo do Poder Legislativo de cada ente federativo. Por exemplo: não foi estabelecido *quanto* os entes federados poderiam cobrar, pois isso ficou, como regra, a cargo da lei. O fato é que foram estabelecidas as obrigações (serviços públicos) a serem cumpridas e foram dados os meios (dinheiro/fonte de recursos) para que o Estado brasileiro as cumpra.

Daí vem à mente a conhecida frase de Oliver Wendell Holmes (1841-1935), Juiz da Suprema Corte norte-americana, "*Impostos são o preço que nós pagamos por uma sociedade civilizada*". É com tristeza que se constata que outra voz, quase 100 anos anterior a de Oliver Holmes, vem se impondo na análise tributária do Brasil em face a tantos desequilíbrios que são verificados. Essa voz é a de John Marshall (1755-1835), também Juiz da Suprema Corte dos EUA, que no caso *McCulloch v. Maryland*, de 1819, declarou: "*O poder de tributar envolve o poder de destruir*". Fica a impressão que algo está um pouco fora do lugar nos dias que correm, pois, no Brasil se está mais próximo do "*potencial destrutivo do poder de tributar*" do que de considerar que "*a tributação é o preço da civilização*". Marshall está vencendo Holmes no Brasil atual.

Uma das normas mais importantes em qualquer sistema jurídico é a que revela o Princípio da Isonomia, que abrange também o sistema tributário. No Brasil, existem pelo menos duas normas que veiculam esse Princípio, e que se caracterizam como sendo *uma*

⁴ Bruno Galindo e Matheus Pereira, ADI 5.357 é um avanço na construção de um direito...

⁵ Para a diferença entre Estado Patrimonial e Estado Fiscal, ver Fernando Facury Scaff, *Royalties do Petróleo, Minério e Energia – Aspectos constitucionais, tributários e financeiros* (São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014), em especial o Capítulo 1.

⁶ Para a expressão Estado Endividado, ver Wolfgang Streeck, *Tempo Comprado* (Coimbra: Conjuntura Actual Editora, 2013).

*geral*⁷ e outra específica no que tange ao direito tributário⁸. Não há uma explicação lógico-formal que demonstre o motivo pelo qual essas duas normas se sobreponham, exceto pela necessidade psicológica de sua afirmação – o que só ocorre quando não se crê no que está escrito, sendo necessária sua reafirmação várias vezes ao longo do texto. O fato é que o Princípio da Isonomia se encontra inserido no texto constitucional brasileiro, incluindo, com especificidade, as questões fiscais.

Robert Alexy⁹ disserta com notável propriedade estabelecendo os parâmetros para compreensão do Princípio da Isonomia e em quais hipóteses há de haver uma ação visando a recomposição do equilíbrio violado.

Parte o Autor do preceito de que “todas as pessoas são iguais perante a lei” constante da Constituição Alemã (art. 3º, §1º) e também da brasileira (art. 5º, *caput*), e demonstra que não é suficiente tratar a todos de forma absolutamente igual, pois, nestas hipóteses, se chegaria a verdaderos absurdos, tais como estabelecer que todos devem prestar o serviço militar, inclusive os recém nascidos, pois todos são iguais perante a lei¹⁰. Não é desta forma que se deve interpretar a norma. É necessário que se verifique em quais situações é possível fazer distinções.

Também o amplo preceito de que “se deve tratar igual ao igual e desigual ao desigual” não dá parâmetros para o tratamento da desigualdade, mas apenas da igualdade. Segundo o Autor, a seguir este preceito, toda a legislação nazista contra os judeus estaria contemplada¹¹, pois trataria “os desiguais” de forma desigual.

A solução, segundo Alexy, está no entendimento do Princípio da Isonomia assim formulado para o tratamento *igualitário*:

“Se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento igual¹²”.

Por esta máxima, todos devem ser tratados de forma igual, desde que não haja uma razão suficiente que permita a diferenciação.

E para o tratamento *não-igualitário* o preceito deve ser lido da seguinte forma:

⁷ Art. 5º - 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: I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.

⁸ 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.

⁹ Robert Alexy, Teoría de los Derechos Fundamentales (Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001), 381 a 418.

¹⁰ Robert Alexy, Teoría de los Derechos Fundamentales... 384.

¹¹ Robert Alexy, Teoría de los Derechos Fundamentales... 386.

¹² Robert Alexy, Teoría de los Derechos Fundamentales... 395.

“Se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento desigual¹³”.

É imperioso que seja demonstrada a existência de “razão suficiente” para determinar a *quebra da isonomia*. Uma vez tendo sido demonstrada esta razão, é impositivo o tratamento diferenciado (“está ordenado”, diz o Autor).

Neste sentido, haveria um *direito subjetivo* à isonomia, a ser patrocinado por quem estivesse sendo tratado de forma não-isonômica. E isto pode ocorrer das seguintes formas, segundo Alexy:

“Se alguém - devido a uma violação da máxima da igualdade - é afetado por uma proibição, pode ter um direito definitivo concreto baseado na máxima da igualdade, à omissão da intervenção, é dizer, a um direito de *status negativo*. Neste caso, a ‘omissão de um tratamento desigual’ é uma ação negativa¹⁴.”

Esta hipótese contempla uma hipótese de vedação ao exercício de direitos de tal forma que viole a Isonomia que deve haver entre iguais. O provimento que se deve buscar é a cessação desta vedação.

“Se alguém - como consequência de uma violação da máxima de igualdade - não é favorecido, pode ter um direito definitivo concreto baseado na máxima da igualdade a ser favorecido, é dizer, um direito de *status positivo*. Neste caso, a ‘omissão de um tratamento desigual’ é uma ação positiva.”¹⁵

Seguindo esta linha de raciocínio, há um direito público subjetivo a quem tiver sido prejudicado pela quebra da isonomia a pedir uma equiparação. Desta forma, o pedido deve ser de retorno da isonomia violada, seja através de:

a.- uma ação *negativa*, que *impeça* o tratamento discriminatório adotado e coloque os favorecidos na mesma condição dos prejudicados;

b.- seja através de uma ação *positiva*, que *eleve* o grupo prejudicado à situação dos favorecidos.

A Constituição brasileira, assim como a de vários outros países, assegura uma enorme gama de direitos aos cidadãos. É garantido o direito à vida, intimidade, legalidade, isonomia, saúde, educação, e por aí vai.

Observando o que estabelece a Convenção da ONU sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, já internalizada no Brasil, constatam-se vários direitos assegurados, tais como o de serem igualmente reconhecidas perante a lei¹⁶, o de terem padrão de vida e de

¹³ Robert Alexy, Teoria de los Derechos Fundamentales... 397.

¹⁴ Robert Alexy, Teoria de los Derechos Fundamentales... 417.

¹⁵ Robert Alexy, Teoria de los Derechos Fundamentales... 418.

¹⁶ Art. 12: Reconhecimento igual perante a lei: 5. Os Estados Partes, sujeitos ao disposto neste Artigo, tomarão todas as medidas apropriadas e efetivas para assegurar às pessoas com deficiência o igual direito de possuir ou herdar bens, de controlar as próprias finanças e de ter igual acesso a empréstimos bancários, hipotecas e outras formas de crédito financeiro, e assegurarão que as pessoas com deficiência não sejam arbitrariamente destituídas de seus bens.

proteção social adequados¹⁷, bem como a determinação de que os Estados deverão proporcionar, através de cooperação internacional, acesso a tecnologias assistivas e a seu compartilhamento.¹⁸

Destaque nesse rol, quanto aos direitos das pessoas com deficiência, é o “direito de acesso”, entendido como o direito de ter acesso ao efetivo exercício desses direitos. Assim, de nada adianta ter transporte público se as pessoas com deficiência não conseguem ter efetivo acesso a esse meio de transporte. O mesmo se pode dizer quanto ao direito de ir e vir, pois, havendo barreiras nas calçadas, como tal direito será exercido com efetividade?

Perguntar-se-á: Como o direito tributário brasileiro auxilia as pessoas com deficiência na busca desse tratamento mais igual? O que é feito no direito tributário brasileiro no sentido de impedir tratamento discriminatório ou dar tratamento igualitário para desiguais?

III.- Incentivos fiscais para pessoas com deficiência

A) Aspectos normativos

Sem o intuito de esgotar a matéria, aponta-se neste apartado alguns benefícios fiscais reconhecidos pela legislação tributária brasileira.

No âmbito federal, a legislação do Imposto sobre a Renda determina que não sejam considerados no cômputo do rendimento bruto (isenção) os valores recebidos por pessoa com deficiência intelectual a título de pensão, pecúlio, montepio e auxílio, quando decorrentes de prestações do regime de previdência social ou de entidades de previdência privada (art. 39, VI, RIR).

Considera-se pessoa com deficiência intelectual, para as finalidades dessa isenção, a pessoa que, independentemente da idade, apresenta funcionamento intelectual subnormal com origem durante o período de desenvolvimento e associado à deterioração do comportamento adaptativo, não se comunicando tal vantagem fiscal aos rendimentos originários de outras fontes de receita, ainda que sob a mesma denominação dos benefícios referidos (art. 39, §§ 2º e 3º, RIR).

É interessante observar que, nesse âmbito, estão consideradas apenas as deficiências mentais, e não as demais.

A legislação do Imposto sobre a Renda também prevê isenção fiscal sobre os proventos de aposentadoria e pensão quando a pessoa se torna com deficiência em razão de acidente em serviço ou se torna portadora das seguintes moléstias profissionais: tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatiagrave, doença de Parkinson,

¹⁷ Art. 28: Padrão de vida e proteção social adequados: c) Assegurar o acesso de pessoas com deficiência e suas famílias em situação de pobreza à assistência do Estado em relação a seus gastos ocasionados pela deficiência, inclusive treinamento adequado, aconselhamento, ajuda financeira e cuidados de repouso;

¹⁸ Art. 32: Cooperação internacional: d) Propiciar, de maneira apropriada, assistência técnica e financeira, inclusive mediante facilitação do acesso a tecnologias assistivas e acessíveis e seu compartilhamento, bem como por meio de transferência de tecnologias.

espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados de doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida, e fibrose cística (mucoviscidose), com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma, conforme prescreve o art. 39, XXXIII do RIR.

Inserir-se nesse contexto a pensão especial recebida em decorrência da deficiência física conhecida como “Síndrome da Talidomida”, quando paga a seu portador, bem como o valor da indenização por dano moral paga aos portadores dessa doença, na forma da Instrução Normativa 1.500/14, da Secretaria da Receita Federal (art. 7º, IX e X)

Poder-se-ia discutir se esse rol de doenças gera, por si só, deficiência. A resposta é positiva, inserindo-se na fronteira entre deficiência e doença. Se a doença gerar deficiência, que estabeleça a criação de *barreiras* haverá a plena inserção no conceito estabelecido na Convenção da ONU. Caso contrário, a doença não gerará deficiência. Tem que haver impedimento incapacitante.

Em ambos os casos, de doença ou de doença que gere deficiência, haverá isenção fiscal dos proventos da aposentadoria obtida e da pensão a ser paga aos familiares após o falecimento, mesmo que a doença tenha sido contraída após a aposentadoria ou reforma.

Outra vantagem fiscal é aquela que possibilita que as despesas de instrução de pessoa com deficiência física ou intelectual sejam dedutíveis como despesas de instrução, podendo, alternativamente, serem deduzidas como despesa médica, não sujeita ao limite estabelecido pela legislação, caso a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento for efetuado à entidade de assistência a pessoas com deficiência física ou intelectual. (Instrução Normativa SRF nº 1500/14 art. 91, §5º, c/c art. 95)

Ainda no âmbito federal, é prevista a isenção de IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (Lei nº 8.989/95), para os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas, quando adquiridos por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente, ou por intermédio de seu representante legal.

Para a concessão do benefício é considerada também pessoa portadora de deficiência física aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, triplegia, triparesia, hemiplegia, hemiparesia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho de funções. Incumbe à Secretaria Especial dos Direitos Humanos da Presidência da República e ao Ministério da Saúde definir em ato conjunto os conceitos de pessoas portadoras de deficiência mental severa ou profunda, ou autistas, e estabelecer as normas e requisitos para emissão dos laudos de avaliação delas.

É interessante observar que tal benefício é concedido até mesmo por pessoas com deficiências visuais, considerados como aqueles que apresentam 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.

A isenção do IPI somente poderá ser utilizada uma vez, salvo se o veículo tiver sido adquirido há mais de 2 (dois) anos.

As operações de financiamento para a aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional acima referidas serão isentas de IOF – Imposto sobre Operações Financeiras (Lei 8.383/91, art. 72) quando os veículos forem adquiridos por pessoas portadoras de deficiência física, atestada pelo Departamento de Trânsito do Estado onde residirem em caráter permanente. Nesse caso, é necessário que o laudo de perícia médica especifique: (i) o tipo de defeito físico e a total incapacidade do requerente para dirigir automóveis convencionais; (ii) a habilitação do requerente para dirigir veículo com adaptações especiais, descritas no referido laudo.

O benefício poderá ser utilizado uma única vez e será reconhecido pelo Departamento da Receita Federal mediante prévia verificação de que o adquirente possui os requisitos necessários.

A alienação do veículo antes de três anos contados da data de sua aquisição, a pessoas que não satisfaçam as condições e os requisitos, acarretará o pagamento, pelo alienante, da importância correspondente à diferença da alíquota aplicável à operação e a de que trata este artigo, calculada sobre o valor do financiamento, sem prejuízo da incidência dos demais encargos previstos na legislação tributária.

No âmbito tributário estadual o foco é também a isenção de do ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (e alguns serviços), nas vendas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental, e também a autistas, na forma do Convênio ICMS CONFAZ nº 38 de 2012, que permite que cada Estado conceda tal benefício, de conformidade com a legislação estadual.

O referido Convênio considera deficiência física e deficiência visual com os mesmos conceitos utilizador para fins de IPI, tributo federal, e ainda considera:

a.- Deficiência mental severa ou profunda, 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;

b.- Autista, aquele que apresenta transtorno autista ou autismo atípico – o que se revela um conceito redundante, transferindo aos médicos o poder de sua caracterização.

O benefício somente se aplica a: (i) 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); (ii) se o adquirente não tiver débitos para com a Fazenda Pública Estadual ou Distrital.

Como se trata de legislação estadual, cada unidade federada deverá incorporar essas disposições nacionais em sua legislação interna, para que tenha plena validade. Dessa forma, o Estado de São Paulo incorporou as normas do Convênio na sua legislação (artigos 17 e 19 do Anexo I do Regulamento do ICMS – aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000 e Portaria CAT 18/2013).

Outra isenção estadual é a que diz respeito ao IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, que o Estado de São Paulo concede para um único veículo

adequado para ser conduzido por pessoa com deficiência física (art. 13, III da Lei Estadual nº 13.296/2008).

B) Aspectos jurisprudenciais

Alguns debates envolvendo essa matéria já chegaram aos Tribunais Superiores brasileiros. No Superior Tribunal de Justiça - STJ já foi discutido no AgRg no RMS 46778/GO, pela Ministra (convocada) Diva Malerbi, no âmbito da Segunda Turma, um caso deveras interessante. A autoridade administrativa havia negado o benefício fiscal alegando que o adquirente do veículo tinha incapacidade plena para a direção, logo, não podendo dirigir, não teria direito à isenção de ICMS.

Foi afirmado na decisão que *“a isenção do IPVA visa o portador de deficiência. A lei deve ser interpretada teleologicamente e à luz dos princípios da isonomia e da razoabilidade, não sendo compreensível a preterição de deficientes físicos com maiores limitações, privando-os da isenção fiscal que é concedida aos que conseguem dirigir. Conductor ou conduzido, busca-se garantir acessibilidade a este grupo de pessoas, contribuindo para a inclusão social”*. Com isso, foi desconsiderada pelo STJ a negativa de gozo do benefício fiscal estadual realizada pelo Departamento de Trânsito do Estado de Goiás, embora tenham havido laudos qualificando como “deficiência severa” a do adquirente, conforme atestado por médicos integrantes do Sistema Único de Saúde e aceitos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O que foi afirmado pela Corte é que o benefício auxilia a pessoa com deficiência, mesmo que não seja ele o condutor do veículo.

Essa mesma lógica foi afirmada posteriormente em decisão da Primeira Turma do STJ, em acórdão da lavra do Ministro Luiz Fux (REsp 567873/MG).

Outra decisão interessante ocorreu no REsp 1013060/RJ, também da Segunda Turma do STJ, tendo por relator o Ministro Mauro Campbell. Nesse caso, houve uma equiparação analógica pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o que é vedado pelo art. 111 do Código Tributário Nacional¹⁹. O debate se circunscreve a saber se o rol de moléstias isentivas dos proventos de aposentadoria e pensões é taxativo ou exemplificativo. No caso, a norma não prevê isenção para os casos de “deficiência auditiva sensorial neural bilateral profunda irreversível”, embora o STJ tivesse equiparado, pelo REsp 1.196.500/MT a cegueira binocular à monocular. Entendeu o STJ que, no caso da cegueira teria havido *interpretação extensiva*, o que *“é permitido pelo art. 111, II, do CTN, eis que a literalidade da legislação tributária não veda a interpretação extensiva. Assim, havendo norma isentiva sobre a cegueira, conclui-se que o legislador não a limitou à cegueira binocular. No caso dos autos, contudo, a isenção concedida na origem não se arrimou em interpretação extensiva com base na literalidade da lei; antes, o Tribunal de origem laborou em interpretação analógica, o que não é permitido na legislação tributária para a hipótese. A cegueira é moléstia prevista na norma isentiva; a surdez não.”*

Na verdade, o STJ havia registrado anteriormente, no julgamento do REsp n. 1.116.620/BA, que o rol de moléstias passíveis de isenção do Imposto sobre a Renda é taxativo (*numerus clausus*), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas.

¹⁹ 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.

Logo, por essa decisão do STJ, não foi estendido aos portadores de deficiências auditivas o benefício fiscal da isenção do Imposto sobre a Renda decorrente da aposentaria por doença, vindo a ser necessária modificação legislativa para tanto.

Decisão deveras interessante foi lavrada no âmbito do Supremo Tribunal Federal - STF, por sua composição plena, na ADI 429/CE, em acórdão da lavra do Ministro Luiz Fux. No que tange a incentivos fiscais para pessoas com deficiências físicas, o debate envolvia a Constituição do Estado do Ceará no §2º do art. 192²⁰, que concedia isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados às pessoas com deficiências auditivas, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional adaptados para o uso de pessoas com deficiência.

Ocorre que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal é manifestamente inconstitucional conforme vários precedentes, tendo sido mencionados os seguintes naquela decisão: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011.

Todavia, mesmo com todas essas decisões contrárias à concessão unilateral desses benefícios, o STF decidiu dar *efeitos prospectivos* à pronúncia de inconstitucionalidade, por um prazo de doze meses a contar da decisão proferida, validando, com isso, todos os benefícios que já haviam sido concedidos e auferidos pelas empresas instaladas naquele Estado, bem como dando prazo de doze meses para manter aqueles benefícios, durante os quais poderia vir a ser firmado o necessário Convênio de ICMS que reconhecesse a referida isenção.

Conclusões

Verifica-se que, embora ainda de forma tímida, a legislação tributária brasileira vem reconhecendo alguns benefícios fiscais para as pessoas com deficiência, em especial para a locomoção individual, focada na indústria automobilística. Outros âmbitos de abrangência podem vir a ser melhor explorados nesse contexto, muito mais no intuito da convivência social, do que vinculado à benefícios individuais. Afinal, mesmo com os descontos fiscais, só uma ínfima parcela das pessoas com deficiência podem vir a gozar de tais benefícios.

²⁰ Art. 192: A lei poderá isentar, reduzir ou agravar tributos, com finalidades extrafiscais por incentivo a atividades socialmente úteis ou desestimular práticas inconvenientes ao interesse público, observados os disciplinamentos federais. §2º: Concede-se isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência.

De outra parte, verifica-se que os Tribunais Superiores começam a se conscientizar dessa problemática, sob várias óticas como se pode ver do relevante caso recentemente julgado, tendo por relator o Ministro Edson Fachin (ADI 5357), que declarou constitucionais as normas do Estatuto da Pessoa com Deficiência (Lei 13.146/2015) que estabelecem a obrigatoriedade de as escolas privadas promoverem a inserção de pessoas com deficiência no ensino regular e prover as medidas de adaptação necessárias, sem que ônus financeiro seja repassado às mensalidades, anuidades e matrículas.

É necessário que os Tribunais estejam atentos também às questões fiscais envolvendo as pessoas com deficiência.

Enfim, é necessário pensar e agir de forma mais inclusiva no âmbito fiscal, a fim de que as pessoas com deficiência possam afastar barreiras e se igualar no efetivo exercício de direitos a todas as demais pessoas.

Bibliografía

Alexy, Robert. Teoría de los Derechos Fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 2001.

Araujo, Luiz Alberto David. A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência (Brasília: CORDE 2001), que pode ser acessada em http://www.pessoacomdeficiencia.gov.br/app/sites/default/files/publicacoes/a-protacao-constitucional-das-pessoas-com-deficiencia_0.pdf

Facury Scaff, Fernando. Royalties do Petróleo, Minério e Energia – Aspectos constitucionais, tributários e financeiros. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. 2014.

Galindo, Bruno e Pereira, Matheus. ADI 5.357 é um avanço na construção de um direito antidiscriminatório. Revista eletrônica Consultor Jurídico, acessível pelo link: <http://www.conjur.com.br/2016-jun-13/adi-5357-avanco-construcao-direito-antidiscriminatorio>, último acesso em 14 de junho de 2016.

Streeck, Wolfgang. Tempo Comprado. Coimbra: Conjuntura Actual Editora. 2013.

Para Citar este Artículo:

Scaff, Fernando Facury. Incentivos fiscais para pessoas com deficiência no Brasil. Rev. Incl. Vol. 3. Num. Especial, Julio-Septiembre (2016), ISSN 0719-4706, pp. 157-167.

Las opiniones, análisis y conclusiones del autor son de su responsabilidad y no necesariamente reflejan el pensamiento de la **Revista Inclusiones**.

La reproducción parcial y/o total de este artículo debe hacerse con permiso de **Revista Inclusiones**.