XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenadores: Rafhael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-094-7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda" . Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

OS DIREITOS FUNDAMENTAIS E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: O CASO DA TRIBUTAÇÃO DO CONTRIBUINTE COM DEPENDENTE DEFICIENTE FÍSICO PELO IMPOSTO DE RENDA

THE FUNDAMENTAL RIGHTS AND THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTION CAPACITY: THE CASE OF TAXATION OF THE TAXPAYER WITH PERSON WITH DISABILITY DEPEDENT BY INCOME TAX

Alex Assis de Mendonça
Emerson Affonso da Costa Moura

Resumo

A tributação, através do imposto de renda, dos contribuintes que tem como dependentes pessoas com deficiência física, sem a observância ao princípio da capacidade contributiva é o tema posto em debate. Propõe-se verificar em que medida, a tributação pelo referido imposto, sem consideração às despesas realizadas com a manutenção das condições de vida e bem estar das pessoas portadoras de deficiência incapacitante, viola a tutela específica trazida pela Constituição Federal de 1988 e pela Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência. Para tanto, no primeiro item, analisa-se como marco teórico, o papel dos direitos fundamentais na ordem jurídica e a sua inserção no sistema de proteção dos direitos humanos extraindo a proteção que no âmbito do Direito Tributário importará na aplicação do princípio da capacidade contribuinte. Após, no segundo item, inquire-se a tutela das pessoas com deficiência física na ordem pátria, utilizando como recorte, a sua proteção na Constituição Federal de 1988 e na Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência. Depois, no terceiro item, indaga-se a tributação através do imposto de renda da pessoa com deficiência física enquanto contribuinte e dependente, de forma a vislumbrar o regime jurídico-tributário vigente na sede do tributo e suas limitações na compatibilização do sistema de proteção dos direitos humanos e fundamentais dos portadores de deficiência física. Adota-se, portanto, o método dedutivo partindo-se do estudo teórico do instituto até o seu desdobramento normativo, com as respectivas incongruências, com apoio na doutrina pátria e análise legislativa quando pertinente.

Palavras-chave: Direitos fundamentais, Tributação, Deficiente físico, Imposto de renda, Capacidade contributiva

Abstract/Resumen/Résumé

Taxation through income tax, of taxpayers whose dependent are people with disabilities, without complying with the principle of ability to pay, are the theme put into discussion. It is proposed to establish to what extent the taxation by this tax, without regard to costs incurred for the maintenance of the living conditions and well being of people with crippling disabilities violates the specific performance brought by the Federal Constitution of 1988 and the International Convention on the Rights of Persons with Disabilities. To this end, the first

item, is shown as theoretical framework, the role of fundamental rights in the legal system and their inclusion in the human rights protection system by drawing the protection under the Tax Law will result in the application of the principle of taxpayer capacity. Then, in the second item, the protection is inquires to people with physical disabilities in internal order, using as cut, its protection in the Federal Constitution of 1988 and the International Convention on the Rights of Persons with Disabilities. Then, the third item asks to taxation through the income tax with physical disabilities as a taxpayer and dependent in order to envision the current legal and tax regime in tribute headquarters and its limitations in the consistency of the protection system human and fundamental rights of the handicapped. Adopted, therefore, the deductive method starting from the theoretical study of the institute to its normative split with their inconsistencies, with support in the national doctrine and legislative analysis where appropriate.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fundamental rights, Taxation, Physically handicapped, Income tax, Contributory capacity

1 INTRODUÇÃO

Observa-se, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 uma série de transformações que marcam o advento do Estado Democrático de Direito e que denotam a ascensão dos pilares essenciais da construção de um constitucionalismo voltado à tutela do ser humano e a concretização de seus direitos.

O reconhecimento da supremacia axiológica da Constituição com epicentro na dignidade da pessoa humana e a previsão extensa dos direitos fundamentais com a assunção da posição de centralidade na ordem jurídica, importam no redimensionamento de normas, categorias e institutos infraconstitucionais com fins de realização destes valores.

Sob tal ótica, os direitos fundamentais irradiam sob o ordenamento jurídico condicionando a criação, interpretação e aplicação dos institutos, categorias e normas infraconstitucionais, de forma a adequá-los formal e substancialmente aos valores da ordem constitucional vigente.

No Direito Tributário, isto importa no reconhecimento de que o exercício do poder de tributar e do dever fundamental de pagar tributos encontra redimensionamento perante os direitos fundamentais, de forma a encontrar limites na proteção da pessoa humana e de suas condições dignas de existência e fundamento na realização de seus direitos.

Erige-se a importância do princípio da capacidade contributiva que atua como vetor que orienta a justiça fiscal à promoção dos ditames da igualdade material, de maneira a proteger os cidadãos da tributação excessiva, limitando o dever de pagar tributo, às suas reais condições econômicas de contribuir com os recursos para o Estado.

Neste tocante, incontestável a existência de grupos, que se encontram vulnerável perante a sociedade tendo, portanto, repercussões nas suas condições econômicas e, portanto, capacidade contributiva, cuja tributação sem tal consideração, pode agravar sua real situação, gerando efeitos negativos nas suas condições de vida.

Dentre eles, destacam-se as pessoas com deficiência que a incapacitam para o trabalho, o que reduz a sua capacidade econômica gerando, portanto, efeitos no que tange a sua tributação, seja enquanto contribuintes ou dependentes jurídicos e/ou material de seus pais, tutores, curadores ou responsáveis em geral.

Demonstra-se importante tal estudo, tendo em vista que tal grupo vulnerável longe de ser minoritário[3] é uma quantidade expressiva da população, cuja tributação sem consideração

[3] Segundo o Censo Demográfico 2010 do IBGE, 45.606.048 milhões de pessoas declararam ter pelo menos uma forma de deficiência declararam ter pelo menos uma forma de deficiência[3], o que correspondia à época a 23,9%

de sua capacidade contributiva, em um contexto de um Estado com alta carga tributária, reduz a possibilidade de garantia de condições de uma vida digna.

Sobreleva-se, também, diante da proteção conferida pela Constituição Federal e pela Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas Com Deficiência, da qual o Brasil é signatário, que impõe uma tutela de forma a proteger sua vulnerabilidade e, cuja, aplicação da tributação sem observância da capacidade contributiva importa violar as normas em comento.

Recorta-se para análise, a incidência do imposto de renda que embora seja graduado em faixa conforme as rendas torna-se necessário verificar em sua legislação relativa à pessoa com deficiência se há compatibilidade com o sistema de proteção dos direitos do homem, nas normas anteriormente mencionadas.

Busca o presente trabalho, portanto, analisar se tributação, através do imposto de renda, dos contribuintes que tem como dependentes pessoas com deficiência física, sem a observância ao princípio da capacidade contributiva, viola a tutela trazida pela Constituição Federal de 1988 e Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência.

Para tanto, no primeiro item, analisa-se como marco teórico, o papel dos direitos fundamentais na ordem jurídica e a sua inserção no sistema de proteção dos direitos humanos extraindo a proteção que no âmbito do Direito Tributário importará na aplicação do princípio da capacidade contribuinte.

Após, no segundo item, inquire-se a tutela das pessoas com deficiência física na ordem pátria, utilizando como recorte, a sua proteção na Constituição Federal de 1988 e na Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, de forma a delimitar o dever de garantia de suas condições de vida e restrição da atividade tributária estatal.

Depois, no terceiro item, indaga-se a tributação através do imposto de renda da pessoa com deficiência física enquanto contribuinte e dependente, de forma a vislumbrar o regime jurídico-tributário vigente na sede do tributo e suas limitações na compatibilização do sistema de proteção dos direitos humanos e fundamentais dos portadores de deficiência física.

Adota-se, portanto, o método dedutivo partindo-se do estudo teórico dos direitos fundamentais e sua correlação com a capacidade contributiva até o desdobramento normativo de taxação do imposto de renda, de forma a delimitar sua incongruência no caso dos deficientes físicos.

---

da população brasileira. Dessas pessoas, 38.473.702 se encontravam em áreas urbanas e 7.132.347, em áreas rurais. Disponível em: http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/94/cd_2010_religiao_deficiencia.pdf Acesso em: 20.12.2014.

2 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Embora os direitos fundamentais, tenham antecedentes histórico na doutrina estóica greco-romana e cristã da Antiguidade e desenvolvimento nas doutrinas jusnaturalistas e previsão de direitos estamentais na Idade Média a sua consagração ocorre apenas com o constitucionalismo na Idade Moderna, pelo reconhecimento nas principais Constituições[4].

No Estado Moderno, a evolução dos direitos fundamentais se liga ao processo histórico de reinvidicações sociais e contrastes de regimes políticos, bem como, o processo de desenvolvimento econômico, científico e político, que resulta em um primeiro momento na tensão dialética e harmonização entre *liberdade* e *igualdade*, *direitos individuais* e s*ociais*[5].

Inicialmente, abrangiam os direitos *individuais* em razão do pensamento liberal-burguês e da doutrina iluminista e jusnaturalista do século XVII e XVIII, que se identificavam com os direitos negativos e marcavam a esfera de autonomia do indivíduo em face do poder estatal no exercício precípuo das *liberdades.*[6]

Porém, com a ascensão dos problemas sociais e econômicos no limiar do século XIX, os direitos fundamentais foram ampliados para incluir os direitos *econômicos*, *sociais* e *culturais*, que se correlacionando com os direitos positivos, passaram a impor ao Estado atuações capazes de promover a justiça e bem-estar social, na tutela da *igualdade*[7][8].

---

[4] Com as declarações inglesas de direito - Petition Of Rights de 1628, Habeas Corpus Act de 1679, Bill Of Rights de 1689 - foram reconhediso direitos e liberdades aos cidadãos ingleses, como a legalidade, a proibição de prisões arbitrárias e o *habeas corpus*, que significa a transposição das liberdades estamentais para as liberdades gerais no plano de direito público. Com a Declaração americana de Direitos do Povo da Virgínia de 1776 e a Declaração francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 se marca a transição dos drieitos de liberdade legais ingleses para os direitos fundamentais constitucionais. SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais.** 10 ed. rev atual e ampla. Porto Alegre: Livraria do Advogado. p. 42-43.

[5] A evolução e as vicissitudes dos direitos fundamentais, seja numa linha de alargamento e aprofundamento, seja numa linha de obnubilação, acompanham o processo histórico, as lutas sociais e os constrates de regimes políticos, m bem como, o progresso científico, técnico e econômico. Do Estado liberal ao Estado social de Direito, o desenvolvimento dos direitos fundamentais faz-se no intererior das isntituiões representativas de maneira bastante variada, buscando harmonziar os direitos de liberdade e direitos econômicos, sociais e culturais. MIRANDA, Jorge. **Os Direitos Fundamentais: Sua Dimensão Individual e Social**. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, nº 1, out/dez 1992. p. 199.

[6] Embora sob a influência da doutrina de Hobbes, Locke, Rousseau e Kant que proclavam a liberdade do indivíduo, proclamavam as cartas os direitos não de todos os homens, uma vez que a maior parte dessas Constituições estabeleciam o sufrágio censitário, mas do homem burguês, com a tutela da propriedade privada de forma sagrada e inviolável, razão pelo qual os textos eram considerados como patrimônio do indivíduo em sua condição presocial. LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Los derechos fundamentales**. Madrid: Tecno, 2004. p. 38.

[7] Quando o Estado coagido pela pressão das massas ao poder político, confere os direitos do trabalho, da previdência, da educação e outros, coloca a sociedade dependente de sua intervenção no domínio econômico, político e social, em restrição da iniciativa individual aos interesses sociais, demonstra a passagem de um Estado

Não obstante, naquela quadra histórica, já houvesse o reconhecimento pelos Estados dos direitos fundamentais, a concepção da Constituição como documento político que podia não ser cumprido pelos poderes públicos[9] e a aceitação apenas da dimensão subjetiva dos direitos fundamentais, limitava a sua eficácia pelo Estado e particulares[10][11].

Porém, observa-se com o término da segunda guerra mundial na Europa e o advento do processo de redemocratização do Brasil, uma série de transformações na forma de organização política e jurídica estatal, que marcam o advento do Estado Democrático de Direito e a ascensão dos pilares fundamentais do constitucionalismo contemporâneo[12].

Com o reconhecimento da força normativa da Constituição[13], substitue-se a concepção da lei fundamental como carta política com a atribuição do *status* de norma jurídica, que dotada de observação obrigatória, impõe no exercício do poder pelo Estado, limites e deveres de atuação, em especial, na tutela dos direitos fundamentais.[14]

Liberal para um Estado Social. BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 186.

[8] Embora tanto na cocnepção liberal quanto social se deparam lbierdade e igualdade, na primeira a igualdade é a titularidade dos direitos que demanda liberdade apra todos, ao passo que, na segunda a igualdade é a concreta igualdade de agir e a liberdade a própria igualdade puxada para ação. MIRANDA, Jorge. *Direitos...* Op. cit. p. 199-200.

[9] Um dos trabalhos expoentes deste entendimento é Que é uma Constituição? de Ferdinand Lassalle, que considera que a Constituição só tem eficácia quando coincidir com os fatores do poder que regem o país. Caso contrário é apenas folha de papel que pode sucumbir por aquelas forças vitais que não iram aplicá-la. LASSALLE, Ferdinand. **Que é uma Constituição**. São Paulo: Edições e Publicações Brasil, 1933. P. 62

[10] Embora a expressão Estado de Direito importe no limite do exercício do poder político e direitos fundamentais deva estar ligada à proteção e promoção dos direitos fundamentais da pessoa humana, a expressão já foi reconhecida por entes estatais apenas para a proclamação formal de direitos ou assegurar a proteção jurídica para os privilégios de minorias mais favorecidas. É necessário compatibilizar o Estado de Direito com direitos fundamentais, como instrumentos de garantia da democracia e proteção do homem e sua dignidade. DALLARI, Dalmo de Abreu. **Estado de Direito e Direitos Fundamentais** in: AMLEIDA FILHO, Agassiz de. CRUZ, Danielle da Rocha (Coord). Estado de direito e direitos fundamentais: homenagem ao jurista Mário Moacyr Porto. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 171.

[11] Embora acolhidos e protegidos pela Constituição, os direitos fundamentais conquistados pela sociedade sempre estiveram sob contínuo descumprimento pelo Estado, inclusive, hoje na atualdiade sob o escopo de doutrinas jurídicas que buscam justificar sse descumprimento, em razão de contingência de recursos e outros fundamentos. TAVARES, Marco Aurélio Romagnloi. **Ativismo judicial e políticas públicas: direitos fundamentais.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2011 p. 101-103.

[12] Como marco normativo, tem-se a promulgação da Lei Fundamental de Bonn na Alemanha e a Constituição da Itália, e a posterior, das cartas fundamentais de Portugal e Espanha. Alcança o fenômeno para além do velho continente, encontrando no Brasil com o fim da ditadura militar e a edição da Constituição da República, o ambiente propício para a garantia da estabilidade instituconal e da aplicabilidade das normas constitucionais. Sobre o tema: CARBONELL, Miguel. **Nuevos Tiempos para el Constitucionalismo** in: CARBONELL, Miguel (Org). Neoconstitucionalismo(s). 1 ed. Madrid: Editorial Trotta, 2003. p. 9.

[13] Uma das obras percussoras sobre o tema é A força normativa da Constituição de Konrad Hesse extraída a partir de sua aula inaugural na cátedra da Universidade de Freiburg. Segundo o autor, a norma constitucional não tem existência autônoma em face da realidade, mas tão pouco se limita ao reflexo das condições fáticas. Sua essência reside na pretensão de eficácia, ou seja, de sua concretização na realidade imprimindo-lhe ordem e conformação. HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 1991. p. 14-15.

[14] Sobre as transformações do direito constitucional contemporâneo, consulte-se por todos: BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil.** In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (orgs.). **A constitucionalização do**

Com o processo de incorporação de amplo elenco de direitos fundamentais aos textos constitucionais e a expansão da jurisdição constitucional, mediante a ampliação do elenco de legitimados para a propositura das ações e a criação de instrumentos de controle concentrado, garante-se a proteção dos direitos fundamentais do processo político majoritário[15].

Com a constituição cidadã se ampliou o rol de direitos fundamentais, atribuindo significado ímpar aos mesmos, uma vez que os reconheceu como elementos integrantes de identidade e continuidade da lei fundamental, razão pelo qual, vedou qualquer reforma constitucional tendente a suprimí-los[16].

Interrompeu-se, portanto, o ciclo inicial de *baixa normatividade* das disposições que veiculavam os direitos fundamentais, em especial, das normas que declaravam os direitos sociais, antes remetidas à esfera programática de meras linhas diretoras aos poderes públicos e, tidas como dotadas de eficácia limitada.[17]

Por outro lado, houve também, o reconhecimento além de uma dimensão *subjetiva* dos direitos fundamentais - de proteção de situações individuais em face do poder público e dos particulares - de uma *objetiva* - de consagração de uma ordem objetiva de valores da sociedade[18], que projetam a unidade da Constituição e a congruência dos seus preceitos[19].

Por efeito, os direitos fundamentais enquanto objetivamente considerados passaram a impor *normas de competência negativa*, retirando da esfera de ação exclusiva dos poderes

---

direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 203-250. Para uma análise crítica vide: SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades. In: _____ (org.). **Filosofia e teoria constitucional contemporânea.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 113-146.

[15] Insere-se, portanto, o exercício da jurisdição constitucional orgânica e das liberdades no complexo de mecanismos de natureza normativa, institucional ou processual tendentes a assegurar a plena realização dos direitos fundamentais. COELHO, Rosa Júlia Plá. **Mecanismos de Proteção dos Direitos Fundamentais**. 1 ed. Brasília: Ordem dos Advogados do Brasil, 2005. p. 34.

[16] A própria colocação do catálogo dos direitos fundamentais no início do texto constitucional, bem como, a amplitude do rol do artigo 5º denota a intenção do constituinte de emprestar significado especial e a posição de destaque concedida aos direitos fundamentais pela Constiutição Federal. MENDES, Gilma Ferreira. **Os Direitos Fundamentais e seus múltiplos significados na ordem constitucional**. Anuario iberoamericano de justicia constitucional, nº. 8, 2004, p. 131

[17] A aplicabilidade restrita das normas de natureza programática decorreria da fluidez de suas disposições e da inexistência de instrumentos jurídico-processuais capazes de garantir sua concretização.
Compreendendo que as relações econômico-sociais são disciplinadas apenas por normas programáticas, vide: SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 140-142.

[18] Liga-se a dimensão objetiva a compreensão de que os direitos fundamentais consagram os valores mais importantes da comunidade política potencializando a sua irradiação para todos os campos do Direito, e sua eficácia enquanto fins ou valores comunitários sobre uma miríade de relações jurídicas. SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 371.

[19] Com a introdução dos direitos fundamentais da segunda geração, passou-se a comrpeender os critérios objetivos de valores, bem como, os princípios básicos que animam a Constituição, projetando a sua unidade e fazendo a congruência fudnamental de suas regras. Esses direitos, passam a representar uma unidade de ordenação valorativa, de garantia contra arbítrios do Estado. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 569.

públicos, funcionam como *critério de interpretação* do direito infraconstitucional, que devem se adequar as suas prescrições, bem como, impõe *deveres de tutela* ao ente estatal[20].

Com esse novo *status* adquiridos, os direitos fundamentais passaram a assumir, também, a posição de centralidade no sistema jurídico, instituindo uma ordem objetiva de valores que irradia sua força normativa por todo o ordenamento, condicionando a interpretação das normas e institutos dos ramos do Direito e vinculando a atuação dos poderes públicos[21].

Também, passam a corresponder ao lado dos princípios estruturais e organizacionais um *núcleo básico* do ordenamento constitucional[22] e *critério de interpretação* de suas normas, categorias e institutos, em um fenômeno de abertura constitucional, que importa na irradiação ou expansão da dignidade e dos direitos do homem[23].

O Estado Democrático de Direito passa ser caracterizado por uma abertura constitucional radicado no extenso catálogo de direitos fundamentais - civis, políticos, econômicos, sociais e culturais - que com epicentro no princípio da dignidade da pessoa humana alcança a superação da tradicional divisão de domínio e papéis do Estado e da sociedade civil[24].

Ademais, transforma-se também, como um dos critério de verificação da legitimidade do Estado, que passa a ser medido pelo grau de observância e de implementação

---

[20] A dimensão objetiva, portanto, é aquela cuja percepção independe de seus titulares, ou seja, dos sujeitos de direito, e que oferecem controle de ação estatal, que devem ser aplicados independente de intervenções ou violações de direitos fundamentais, bem como da reclamação por seu titular. Assim, enquanto: caráter de normas de competência negativa, enseja o autocontrole abstrato de constitucionalidade das normas, mediante a legitimidade dada as autoridades estatais; como critéiro de interpretação do direito infraconstitucional, impõe a interpretação conforme a Constituição pelo aplicador do Direito; Por fim, enquanto dever estatal de tutela, impõe a psotura de proteçãoa tiva do Estado nas violações. DIMOULIS, Dimitri. MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 118-121.

[21] Apresentam os direitos fundamentais, portanto, uma dupla ordem de sentido: como vínculos axiológicos, que condicionam a validade material das normas produzidas e enquanto fins que orientam o Estado Constitucional de Direito. FERRAJOLI, Luigi. **Derechos e Garantias: La ley del mais débil**. 1 ed. Madrid: Trotta, 1999. p. 22.

[22] Os direitos fundamentais como resultado da personalização e positivação constitucional de determinados valores básicos para integrar a substância propriamente dita da Constituição formado pelas decisões fundamentais da ordem normativa, revelando que mesmo num Estado Democrático de Direito se torna necessária certas vinculações de cunho material apra fazer frente aos espectros da ditadura e do totalitarismo. SARLET, Ingo Wolfgang. Op. cit. p. 61.

[23] É alçado em forja central da eclética e difusão produção de valores e princípios encarecidos pela sociedade contemporânea. CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **A Constituição Aberta e os Direitos Fundamentais: ensaios sobre o constitucionalismo pós-moderno e comunitário**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 20-21.

[24] De certo modo, o postulado da dignidade humana universalizou-se como um pólo de atração para cada vez mais novos direitos refletores de um novo modo de atuação do Estado Democrático de Direito. Assim, encontramos-o na Constituição do México de 1917 (Art. 3º II "c"), da Itália de 1947 (Art. 3º), da Alemanha de 1949 (Art. 1º), de Portugal de 1976 com redadação dada pela Lei Constitucional 1 de 1989 (Art. 1º). Espanha de 1978 (Art. 47) e na do Brasil de 1988 (art. 1º III, art. 170, art. 226 §7º, art. 227 e 230). CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Op. Cit. p. 15-19.

dos direitos fundamentais radicados da dignidade da pessoa humana pelos poderes públicos de forma direta ou através da atuação de terceiros[25].

A própria concepção dos direitos fundamentais, passa a determinar o significado dos poderes públicos, uma vez que, há uma íntima relação entre o papel assumido por esses direitos públicos subjetivos e a organização das funções estatais, uma vez que garantem que o sistema político e jurídico se orientará pelo respeito e promoção da pessoa humana[26].

Por efeito, o reconhecimento normativo dos direitos fundamentais e o papel assumido pelo seu sistema no Estado Democrático de Direito, reorienta a relação da pessoa com os poderes públicos, redimensionando a atuação tributária ao respeito e concretização tanto dos preceitos fundamentais, quanto da dignidade da pessoa humana.

No direito tributário ocorre um processo de apreensão do sistema sob a ótica da Constituição com o objetivo de realizar os bens e valores fundamentais veiculados, em um processo designado de *constitucionalização do Direito*[27], que corresponde à transformação do ordenamento tributário pela sua impregnação das normas constitucionais.

Não significa somente a incorporação na Constituição Federal, de normas relativas ao exercício do poder de tributar e as limitações na proteção do contribuinte, mas a criação, interpretação e aplicação das normas de Direito Tributário a partir de um filtro constitucional, de forma a realizar seus princípios e valores.

Em tal viés, inevitável reconhecer que a Constituição Financeira e Tributária, adota princípios de justiça que buscam promover um grau material de igualdade, que atua como pressuposto ao processo deliberativo democrático e garantidor do mínimo de direitos constitucionais, consolidando os valores do Estado Democrático de Direito[28].

Atua, portanto, o princípio da justiça fiscal como um princípio estruturante do sistema jurídico-tributário, que atuará como filtro hermenêutico fundamental que orientará a

---

[25] Uma Constituição que consagre um Estado de Direito não pode admitir que qualquer governante ou órgão do Estado possa agir arbitrariamente, fora dos limites constitucionais, sob pretexto de conveniência pública ou de necessidade e urgência que justifique a prática de atos arbitrários. O verdadeiro Estado de Direito é aquele que assegura a prática da democracia e a proteção da dignidade da pessoa humana. DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 182-183.

[26] O respeito e promoção dos direitos fundamentais tanto em sua dimensão individual que caracteriza o Estado Liberal de Direito, quanto conjugando-o com a exigência de solidariedade corolário do componente social e coletivo da vida humana do Estado Sociald e Direito. LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Los Derechos Fundamentales**. Madrid: Tecnos, 2004. p. 20.

[27] A força irradiante da Constituição, portanto, não se limitou apenas à reconstrução dinâmica de seus próprios enunciados de norma numa espécie previsível de auto-alimentação constitutiva, mas se projetou para todo o sistema jurídico, revisando o sistema de fontes e reestruturando seus pilares deontológicos. SAMPAIO, José Adércio Leite. **Mito e História da Constituição: Prenúncios Sobre a Constitucionalização do Direito** in: SOUZA NETO, Cláudio Pereira e SARMENTO, Daniel. *A Constitucionalização*... Ob. cit. p. 200.

[28] FERREIRA, Siddharta Legale. **Constitucionalização do Direito Tributário**: **A Justiça Fiscal numa Visão Liberal Igualitária**, Revista da FESDI, Porto Alegre, n. 8, p. 211, jan/jun 2012.

interpretação e a aplicação das normas jurídico-tributárias[29] e, portanto, limites nas relações entre o Estado e o contribuinte.

Um deles, o Princípio da Capacidade Contributiva atua dentro de um objetivo de justiça fiscal como a consagração da isonomia constitucional, que atua como pressuposto da tributação – ao impor a existência de uma riqueza apta a ser tributada – e como critério de graduação e limite da tributação – ao determinar as condições individuais na sua apuração.[30]

Tal norma expressa constitucional[31] se relaciona com os demais direitos fundamentais, visto que busca apontar a aptidão do contribuinte para suportar a obrigação tributária, sem que isto gere o perecimento da riqueza lastreadora da tributação[32], a saber, os recursos necessários para garantir as condições dignas de existência humana.

Note, portanto, que não sujeita a aplicação à mera discricionariedade administrativa ou conformação legislativa, de forma a incidir apenas quando desejado pelo intérprete constitucional. Ao revés, apenas quando for impossível o legislador considerar a pessoalidade que não ocorrerá a graduação dos impostos de acordo com a sua capacidade econômica[33].

Isto porque trata de norma constitucional veiculadora de direito, que atua como limitadora do poder de tributar do Estado, adequando-o não apenas aos fins financeiros ou econômicos, mas a garantia da concretização de uma justiça fiscal apta a distribuir riquezas e garantir a realização do mínimo existencial.[34]

Assim, pretende o princípio da capacidade contribuinte proteger o contribuinte de uma tributação excessiva que seja inadequada a sua capacidade de cumprir com as obrigações tributárias, de forma a comprometer os seus meios de subsistência e, portanto, o exercício dos seus direitos fundamentais[35].

Por efeito, uma vez que, haja imposição de obrigação tributária a um determinado contribuinte sem observância à sua capacidade contributiva, a saber, sem que haja uma

---

[29] CALIENDO, Paulo. **Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação**. Revista de Inter esse Público, Porto Alegre, n. 29, p. 159196, jan./fev. 2005, p. 195.

[30] OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 35-36.

[31] BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de Outubro de 1988. Art. 145 § 1º "Sempre que possível, os impostos t*erão 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".

[32] COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 107.

[33] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e atual por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 694.

[34] YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

[35] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 138.

vinculação lógica entre o fator de discriminação adotado e a desigualdade de tratamentos jurídicos a que se procedeu será considerada a tributação desarrazoada e inconstitucional[36].

Isto porque embora se baseie a atividade tributária do Estado na solidariedade do custeio das despesas coletivas por todos da sociedade, toda vez que houver a tributação daquele que não possua capacidade econômica será esta inconstitucional, pois pelo princípio, cada pessoa deve colaborar com as despesas públicas nas medidas de suas possibilidades[37].

Adotada a compreensão da capacidade financeira como a *ability to pay*, que impõe a contribuição somente na proporção das rendas e bens que possue e não de sua eventual disponibilidade financeira, isto impõe necessariamente a distinção do indivíduo na realização da isonomia material.

Envolve, portanto, juízos comparativos, que não são realizados em abstrato, mas no plano dos fatos, de maneira a verificar se há nos indivíduos propriedades relevantes para aplicação do tratamento distintivo[38], e, portanto, tratar os que estão em desigualdade real na tributação, de acordo com as suas capacidades econômicas[39].

Neste tocante, determinados grupos, embora seus membros sejam titulares de direitos fundamentais, se encontram em vulnerabilidade perante a sociedade, em razão não do quantitativo, mas da posição que ocupam[40], por razões das diversas ordens, e, portanto, com implicações de suas discriminações na sua capacidade econômica.

Em razão de sua vulnerabilidade econômica, é inevitável que haja consequência na capacidade contributiva e demanda para que sejam adotadas discriminações positivas e negativas, capaz de garantir um tratamento que permita não agravamento de sua situação econômica e a inclusão social de determinados grupos socialmente fragilizados[41].

---

[36] CALIENDO, Paulo. Op. cit. p. 177.

[37] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 75.

[38] ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros. 2008. p. 41.

[39] ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 127.

[40] Embora não exista um conceito de "minoria" universalmente aceito, os direitos dessa parcela da sociedade gozam cada vez mais da receptividade pública e, em consequência, do legislador pátrio. Contudo, não se desconhece que ainda há muito por fazer, especialmente no campo da efetividade desses direitos. Para efeito do presente trabalho, optou-se por adotar a definição de minoria de Goffman, por ser um conceito aberto e mais adotado nas ciências sociais do que o proposto por Francesco Capotorti, da Organização das Nações Unidas, restrito a aspectos étnicos, religiosos ou lingüísticos, o que, à primeira vista, não incluiria as pessoas com deficiência, apesar da inequívoca vulnerabilidade social e numérica desse segmento populacional. Assim, Para Goffman, as minorias sociais representam parcelas da sociedade que, "por suas diferenças corporais, inserção histórica, noções de bem-viver, representação social e tratamento desigual pela organização da sociedade, sofrem opressão que resulta em exclusão e vulnerabilidade social". GOFFMAN, Irving. **Estigma: notas sobre a identidade deteriorada**. Rio de Janeiro: LTC, 1988. p. 158.

[41] RABELO NETO, Luiz Octavio. **Direito Tributário como Instrumento de Inclusão Social: Ação Afirmativa Social**. In Revista da PGFN, a. 1, v. 1, 2011, p. 257.

Destaca-se dentre eles, os portadores de deficiência física, que impossibilitados de forma permanente ou transitória ao exercício de suas atividades, possuem pelo menos a rigor, a sua capacidade econômica limitada ou reduzida e, portanto, devem se sujeitar na tributação, à aplicação da capacidade tributária de forma a se adequar a sua real situação.

Em tal concerto, a incidência do princípio da capacidade tributária sob o deficiente físico, seja enquanto contribuinte ou conquanto dependente, decorre do sistema de proteção de tutela do homem, formado pelos direitos fundamentais e humanos, que impõe a preservação das suas condições adequadas de vida, limitando a atividade de tributação.

O tema será tratado a seguir.

3 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS E HUMANOS DO DEFICIENTE FÍSICO E A TRIBUTAÇÃO

Na nossa experiência constitucional, cujas constituições garantistas tutelavam apenas as liberdades formais como repositórios de promessas vagas[42] com a promulgação da Constituição Federal de 1988 voltada à promoção social[43] há uma importante mudança de paradigmas no que tange a proteção dos direitos fundamentais.

Com um amplo catálogo de direitos sociais, a carta de outubro, foi a primeira Constituição Federal, a prever um complexo de normas veiculadoras de direitos fundamentais, além dos direitos individuais, sociais e políticos, que foram protetiva aos direitos das pessoas portadoras de deficiência física.

Eminentemente inclusiva[44] a Constituição Federal de 1988 no âmbito trabalhista, prevê a proibição da discriminação na admissão e remuneração no âmbito do trabalho

---

[42] Não é incomum a existência formal de Constituições que invocam o que não está presente, afirmam o que não é verdade e prometem o que não será cumprido. Como e.g. tem-se a Constituição de 1969 que garantia os direitos à integridade física e a vida, com as prisões ilegais, a tortura e o desaparecimento de pessoas na ditadura. BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 7 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 61.

[43] Embora a Constituição de 1988 seja o resultado de forças políticas antagônicas que participaram da constituinte, materializando uma constante tensão entre a ideologia liberal e a perspectiva social, denota-se um grande avanço na disciplina dos direitos sociais em relação às Constituições anteriores. Para uma visão geral sobre a evolução histórica, vide: TORRES, Marcelo Nóbrega da Câmara. **Direitos Sociais**. 1 ed. Brasília: Senado Federal, 1987.

[44] A evolução do convívio das pessoas com deficiência na sociedade (em geral) pode ser sintetizado em quatro fases sucessivas e distintas, a saber, 1ª) o extermínio (resultado de uma concepção sombria), 2ª) a exclusão caridosa (isolamento e concentração em "hospitais"), 3ª) a integração (que deve partir da pessoa com deficiência) e, por último, 4ª) a inclusão (que parte da sociedade para receber a pessoa com deficiência).

privado[45] e determina quotas de acesso aos cargos e empregos públicos para os deficientes físicos, inclusive, com dever de sua regulamentação[46].

No campo previdenciário, veda a adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria aos beneficiários do regime geral de previdência social, exceto para garantir regime diferenciado para os segurados portadores de deficiência, nos termos definidos em lei complementar.[47]

Prevê a assistência social para garantir a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária, inclusive, com garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência que comprove não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la por sua família.[48]

No que se refere à educação, impõe ao Estado o dever de oferecer junto à educação universal básica e gratuita, bem como, a progressividade do ensino médio, o atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, de forma preferencial, na rede regular de ensino.[49]

Já no que tange a proteção da criança, do adolescente e do jovem, determina a Constituição Federal, a criação de programas de prevenção e atendimento especializado para as pessoas portadoras de deficiência física, sensorial ou mental, que permitam garantir a sua saúde e bem estar.

Prevê, também, a integração social do adolescente e do jovem portador de deficiência, mediante o treinamento para o trabalho e a convivência, e a facilitação do acesso aos bens e serviços coletivos, com a eliminação de obstáculos arquitetônicos e de todas as formas de discriminação.[50]

Por fim, determina no campo urbanístico, a garantia de acesso e mobilidade urbana, determinando que a lei disporá sobre a adaptação dos logradouros, dos edifícios de uso público e dos veículos de transporte coletivo atualmente existentes a fim de garantir acesso adequado às pessoas portadoras de deficiência.[51]

OLIVEIRA, Sebastião Geraldo de. **Proteção Jurídica ao Trabalho das Pessoas com Deficiência**. In: RENAULT, Luiz Otávio Linhares; VIANA, Márcio Túlio; CANTELLI, Paula Oliveira. (Coord.). Discriminação. 2ª edição. São Paulo: Ltr, 2010. p. 86-87.

[45] BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de Outubro de 1988. Art. 7º, XXXI .

[46] BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de Outubro de 1988. Art. 37, VIII.

[47] BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de Outubro de 1988. Art. 201, § 1º.

[48] BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de Outubro de 1988. Art. 203 VI e V.

[49] BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de Outubro de 1988. Art. 208 III.

[50] BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de Outubro de 1988. Art. 227. §1º II.

[51] BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de Outubro de 1988. Art. 244.

Junto a Constituição Federal, foi ratificada a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência promulgada pelo Brasil em 2007, incorporada no ordenamento pátrio como decreto legislativo em 2009[52], todavia, com *status* de norma constitucional[53], passando a integrá-la em um bloco de constitucionalidade.

Institui a convenção, um verdadeiro microssistema jurídico protetivo de estatura constitucional às pessoas com deficiência, prevendo direito à não discriminação, a efetiva participação e inclusão na sociedade, com igualdade de oportunidades, acessibilidade e respeito a sua diferença como parte da diversidade humana.[54]

Dentre as inúmeras garantias, impõe a referida convenção, o dever do Estado de garantir aos deficientes e seus familiares a proteção e assistência necessárias para tornar capaz o exercício pleno e equitativo de todos os direitos humanos e liberdades fundamentais para todas as pessoas com deficiência física.

Neste sentido, reconhece o direito das pessoas com deficiência a um padrão adequado de vida para si e para suas famílias, bem como, à melhoria contínua de suas condições de vida, e tomarão as providências necessárias para salvaguardar e promover a realização desse direito sem discriminação baseada na deficiência[55].

Inexorável, que a aplicação deste regime jurídico protetivo, reclama um novo olhar, sobretudo no campo do Direito Tributário, já que a depender da carga imposta, pode reduzir a garantia do mínimo existencial, ou seja, do mínimo necessário à sobrevivência da pessoa com deficiência e seus familiares, desaparecendo as condições ao exercício de suas liberdades[56].

Ademais, na aferição da constitucionalidade da norma tributária, utilizando por parâmetro o princípio da igualdade, pode-se verificar a incompatibilidade à Constituição, quando inobservadas as decisões valorativas da Constituição em favor, por exemplo, da proteção da família e do casamento e da solidariedade social.[57]

No caso em tela, isto demanda o respeito ao tratamento diferenciado às pessoas com deficiência, determinado pelo bloco de constitucionalidade formado pela Carta de Outubro e a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, algo não observado na tributação da renda das pessoas com deficiência física.

---

[52] BRASIL, Decreto n. 6.949 de 25 de Agosto de 2009.
[53] BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de Outubro de 1988. Art. 5 § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.
[54] BRASIL, Decreto n. 6.949 de 25 de Agosto de 2009. Art. 3.
[55] BRASIL, Decreto n. 6.949 de 25 de Agosto de 2009. Art. 28 1.
[56] TORRES, Ricardo Lobo. O Direito ao Mínimo Existencial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 36.
[57] ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 433-434.

O tema será tratado a seguir.

4 A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E A PESSOA COM DEFICIÊNCIA FÍSICA

Apesar de não existir previsão constitucional expressa sobre a proteção tributária da pessoa com deficiência, nada impede que o legislador ordinário destine regras específicas para essa matéria, seja por meio de regras de isenção ou deduções da base de cálculo, como no caso do imposto de renda.

Sob tal giro, o Regulamento do Imposto de Renda[58], determina não entrar no cômputo do rendimento bruto de dadas parcelas prevista, ou seja, não haver a incidência do imposto de renda na fonte nos casos de benefícios – pensão, pecúlio, montepio e auxílio e aposentadoria – recebidos por deficiente mental[59] e portador de doença grave[60].

Por efeito, incide apenas sob o recebimento dos respectivos valores, quando decorrentes de prestações do regime de previdência social ou de entidades de previdência privada, por pessoa que independentemente da idade, apresenta funcionamento intelectual subnormal nos termos do regulamento.

Não se estende, portanto, a nenhuma outra receita distinta dos benefícios previdenciários que sejam percebidas pelo deficiente físico, bem como, não alcança em caso de dependência do mesmo, seus pais, tutores, curadores ou responsáveis enquanto contribuintes e aquele dependente.

Nestes termos, cabe aos familiares enquanto contribuintes, deduzirem o limite fixo de despesas com dependente determinado em lei[61] e no regulamento[62], sendo a título de despesas médicas[63] apenas relativas a atendimentos, exames, serviços, aparelhos e próteses e não os medicamentos, geralmente caros e necessários para conter o avanço da deficiência.

Admite-se, a possibilidade de deduzir, como despesa médica equiparada, as despesas com a instrução da pessoa com deficiência física ou mental. Contudo, para tal, a legislação exige o cumprimento de dois requisitos: que a deficiência seja atestada por laudo médico e o pagamento por entidade destinada ao acolhimento de deficientes físicos ou mentais. [64]

---

[58] BRASIL, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.
[59] BRASIL, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Art. 39 VI.
[60] BRASIL, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Art. 39 XXXI.
[61] BRASIL, Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Art. 4º, inciso III, alínea “h”.
[62] BRASIL, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Art. 642.
[63] É o que prevê o art. 80, *caput*, do RIR.
[64] BRASIL, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Art. 80 §3º.

Note, porém, que a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, como visto determina a plena e efetivação participação e inclusão na sociedade da pessoa com deficiência, inclusive, no sistema educacional geral sem a sua exclusão sob a alegação de deficiência.[65]

Resta demonstrado no que tange a tributação de renda do deficiente físico não é observado o princípio da capacidade contributiva, que determina sempre que a hipótese material de incidência permitir a consideração de elementos pessoais deve o tributo ser pessoal e ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte[66].

Isto envolve que a pessoa tributada possa sê-lo sem a possibilidade de repassar o encargo a terceiros[67], o que se adequa ao imposto de renda de pessoa física, que possui como características ser um imposto pessoal e direto, já que incide sob o patrimônio sem a possibilidade de transferência.

A legislação do imposto de renda vigente não dispõe de regras particulares, que desonerem os contribuintes que possuem dependentes com deficiência, incapazes para o trabalho, aplicando-se as regras gerais, que permitem a todos deduzir da base de cálculo do imposto de renda um valor fixo por dependente e dadas despesas com saúde e com educação.

A tributação da renda das pessoas físicas, portanto, conforme o desenho delineado pela legislação atual, não respeita o princípio da igualdade dos contribuintes[68], já que não garante uma disciplina jurídica adequada a proteger aqueles em situação distinta, como as pessoas portadoras de deficiência física.

Ignora o fato que seja a pessoa com deficiência física contribuinte ou dependente de outra pessoa física, gera despesas substanciais, que coloca ambos em posição diferenciada na sociedade e reduz a sua capacidade econômica e, portanto, a sua capacidade contributiva para pagar tributos, reclamando a recondução da tributação aos ditames da justiça social.

Isto implica na violação do dever estatal de tomar medidas efetivas e apropriadas para eliminar a discriminação contra pessoas com deficiência, previsto na Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com deficiência, ratificado pelo Brasil e com status constitucional.

---

[65] BRASIL, Decreto n. 6.949 de 25 de Agosto de 2009. Art. 24 I

[66] ÁVILA, Humberto, op. cit., p. 435-436

[67] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 71.

[68] VIEIRA, José Roberto. **O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade!**. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coord.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. p. 164-226.

De fato, a incidência do princípio da capacidade contributiva na tributação pelo imposto de renda incidente sobre as pessoas com deficiência físicas enquanto contribuintes ou dependentes pode resultar em redução das receitas, todavia, podemos fazer uma digressão analisando o possível impacto.

Se considerarmos a partir do censo de 2010 os deficientes físicos ocupados no mercado[69], que são contribuintes do imposto de renda[70], restam aqueles que não têm ocupação e podem ser dependentes de outros contribuintes, cujo número dentro do universo de contribuintes naquele ano representava menos de 4% do total de declarações.[71]

Inegável, que a realização do princípio da justiça fiscal na tributação da renda das pessoas com deficiência física será capaz de garantir a compatibilidade com o bloco de constitucionalidade vigente, protegendo os seus direitos fundamentais, sem gerar grandes impactos nas receitas estatais.

5 CONCLUSÃO

Com o constitucionalismo contemporâneo, os direitos fundamentais assumem um papel de centralidade na ordem jurídica, que importam no redimensionamento de normas, categorias e institutos infraconstitucionais com fim de garantia das condições de existência digna do homem e realização de seus direitos.

Sob o influxo de uma filtragem constitucional, o Direito Tributário assume o papel de mera abstenção na promoção dos direitos fundamentais – através dos limites ao exercício do poder de tributar – a garantidor da concretização dos direitos do homem – mediante a realização dos princípios de justiça fiscal.

---

[69] 14,15 milhões, no censo de 2010, consideraram-se pessoas com deficiência visual, auditiva ou motora com "grande dificuldade", ou ainda, com deficiência mental/intelectual. Dessas, 4,18 milhões disseram possuir alguma ocupação. Logo, 10 milhões das pessoas com deficiência mais severa não se encontram ocupadas. Censo Demográfico de 2010 realizado pelo IBGE. Disponível em http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/94/cd_2010_religiao_deficiencia.pdf. Acesso em 12/12/2014.

[70] Do universo dos ocupados (4,18 milhões), apenas 403.820 pessoas com deficiência (motora, visual, auditiva com grande dificuldade ou mental/intelectual), ou seja, 9,66% dos ocupados, recebiam em 2010 mais de 3 salários-mínimos e, portanto, estavam sujeitos a incidência do imposto de renda.

[71]Como em 2011, ano base 2010, a Receita Federal recebeu aproximadamente 24 milhões de declarações do imposto de renda pessoa física. Disponível em: http://www.oimpacto.com.br/economia/receita-federal-apresenta-balanco-final-irpf2011/ Acesso em 12/12/2014.

Com a consagração na Constituição Federal de 1988 do princípio da capacidade contributiva, busca-se garantir mediante a observância da condição econômica do contribuinte, uma taxação capaz de permitir ao Estado o acesso aos recursos financeiros necessários e ao cidadão a renda necessária a manutenção de sua condição de vida.

Isto envolve o redimensionamento da atividade de tributação as condições subjetivas do cidadão, que no caso da pessoa portadora de deficiência física, seja como contribuinte ou dependente, importa em considerar, enquanto grupo vulnerável na sociedade, uma menor capacidade econômica e, portanto, com menor capacidade contributiva.

Orientada por tal princípio, o Regulamento Geral do Imposto de Renda determinou condições objetivas e subjetivas, para que o deficiente físico não seja tributado, porém, sem considerar outras rendas do deficiente ou que grande parcela é dependente e, portanto, o efeito sob a capacidade econômicas nessas hipóteses.

A ausência da aplicação, portanto, do referido princípio de forma ampla na tributação da renda da pessoa com deficiência física viola o bloco de constitucionalidade formado pela Carta de Outubro e a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas Com Deficiência que demandam do Estado ações que garantam melhores condições de vida a tal grupo.

Importa em descompasso com o próprio sistema de justiça fiscal adotado pela Constituição Federal, violando o princípio da isonomia tributária em sua faceta material e gerando uma desproteção a tal grupo vulnerável, que dificulta a realização de seus direitos fundamentais e a garantia das condições de uma existência digna.

Trata-se, portanto, de inconstitucionalidade por omissão, que obsta a fruição da norma veiculadora de direito, que garante ao direito de ser taxado segundo a sua capacidade contributiva, cabendo ao legislador ordinário, a adoção de medidas capazes de garantir a proteção as pessoas com deficiências físicas e seus familiares.

Neste sentido, é possível, propor dentre outras medidas possíveis, ajustes na lei tributária, como na Lei nº 7.713, de 1988, para permitir a dedução da base de cálculo do imposto de renda do contribuinte pessoa com deficiência física ou do contribuinte responsável pelo mesmo de despesas destinadas ao tratamento, cuidado e bem-estar do mesmo.

Sujeita-se a comprovação de requisito de ordem subjetiva – existência de deficiência (física ou mental) seja incapacitante para o trabalho, o que deve ser comprovado por laudo médico – e objetiva – as despesas sejam comprovadamente destinadas exclusivamente à proteção da pessoa com deficiência, como despesas de saúde, inclusive, medicamentos.

Somente com a adoção de medidas como as apresentadas no âmbito do imposto de renda, que envolvam pessoas portadora com deficiência física, será possível o Estado exercer

o seu poder de tributar dentro dos ditames da justiça fiscal e da proteção dos direitos fundamentais em conformidade à Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros. 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e atual por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas. Limites e possibilidades da Constituição brasileira.** 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil.** In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (orgs.). **A constitucionalização do direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CALIENDO, Paulo. **Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação**. Revista de Inter esse Público, Porto Alegre, n. 29, jan./fev. 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARBONELL, Miguel (Org). **Neoconstitucionalismo(s)**. 1 ed. Madrid: Editorial Trotta, 2003.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **A Constituição Aberta e os Direitos Fundamentais: ensaios sobre o constitucionalismo pós-moderno e comunitário**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COELHO, Rosa Júlia Plá. **Mecanismos de Proteção dos Direitos Fundamentais**. 1 ed. Brasília: Ordem dos Advogados do Brasil, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003,

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Estado de Direito e Direitos Fundamentais** in: AMLEIDA FILHO, Agassiz de. CRUZ, Danielle da Rocha (Coord). Estado de direito e direitos fundamentais: homenagem ao jurista Mário Moacyr Porto. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____ **Elementos de teoria geral do estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

DIMOULIS, Dimitri. MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

FERRAJOLI, Luigi. **Derechos e Garantias: La ley del mais débil**. 1 ed. Madrid: Trotta, 1999.

FERREIRA, Siddharta Legale. **Constitucionalização do Direito Tributário**: **A Justiça Fiscal numa Visão Liberal Igualitária**, Revista da FESDI, Porto Alegre, n. 8, p. 211, jan/jun 2012.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 1991.

GOFFMAN, Irving. **Estigma: notas sobre a identidade deteriorada**. Rio de Janeiro: LTC, 1988.

LASSALLE, Ferdinand. **Que é uma Constituição**. São Paulo: Edições e Publicações Brasil, 1933.

LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Los derechos fundamentales**. Madrid: Tecno, 2004.

MENDES, Gilma Ferreira. **Os Direitos Fundamentais e seus múltiplos significados na ordem constitucional**. Anuario iberoamericano de justicia constitucional, nº. 8, 2004.

MIRANDA, Jorge. **Os Direitos Fundamentais: Sua Dimensão Individual e Social**. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, nº 1, out/dez 1992.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 1 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, Sebastião Geraldo de. **Proteção Jurídica ao Trabalho das Pessoas com Deficiência**. In: RENAULT, Luiz Otávio Linhares; VIANA, Márcio Túlio; CANTELLI, Paula Oliveira. (Coord.). Discriminação. 2ª edição. São Paulo: Ltr, 2010.

RABELO NETO, Luiz Octavio. **Direito Tributário como Instrumento de Inclusão Social: Ação Afirmativa Social**. In Revista da PGFN, a. 1, v. 1, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais.** 10 ed. rev atual e ampla. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Mito e História da Constituição: Prenúncios Sobre a Constitucionalização do Direito** in: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (orgs.). **A constitucionalização do direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TAVARES, Marco Aurélio Romagnloi. **Ativismo judicial e políticas públicas: direitos fundamentais.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2011

TORRES, Marcelo Nóbrega da Câmara. **Direitos sociais**. Brasília: Senado Federal, 1987.

VIEIRA, José Roberto. **O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade!**. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coord.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.