

**XII ENCONTRO INTERNACIONAL DO
CONPEDI BUENOS AIRES –
ARGENTINA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

EDGAR GASTÓN JACOBS FLORES FILHO

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

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Edgar Gastón Jacobs Flores Filho; Raymundo Juliano Feitosa. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-805-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Derecho, Democracia, Desarrollo y Integración

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XII Encontro Internacional do CONPEDI Buenos Aires – Argentina (2: 2023 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI BUENOS AIRES – ARGENTINA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Mais uma vez nos encontramos num evento internacional de pós graduação, desta feita na terra de nossos irmãos argentinos; repetindo o sucesso consagrado em Santiago do Chile em 2022. Buenos Airas. Com seus famosos restaurantes de parrilha e e admirável acervo arquitetônico servindo como pano de fundo para muita discussão e aprendizado. Coincidentemente o período da conagração acadêmico se desenrolou às vésperas do 1º turno da eleição presidencial argentina onde mais uma vez - após 40 (quarenta) anos de retorno após período de arbítrio -a democracia se mostraria com toda sua pujança sem embargo da disputa polarizada. De nossa parte, o GT de tributário revelou-se surpreendente sobretudo por conta da tramitação da reforma tributária (PEC n.º 45), no âmbito do Senado Federal, após perpassar e ser aprovada, com pequenos ajustes na proposta original na Câmara de Deputados. Não se vê, na seara tributária, tão considerável tentativa de alteração de mudança na tributação sobre o consumo há décadas. Tal fato ocorre justamente pelos múltiplos interesses envolvidos numa verdadeira disputa teórica entre quem ganharia com a reformulação pretendida (setor da indústria e comércio) e quem perderia (setor de serviços). No mais, mesmo o equilíbrio e pacto federativo deveria ser repensado se vingada a modificação de competências com a supressão de impostos e contribuições paralela à inovação do que se denominou imposto sobre valor agregado partilhado entre União, Estados e Municípios. Os trabalhos mais uma vez se mostraram à altura da profícua e sempre crescente pesquisa em direito tributário no Brasil. Boa leitura a todos!

**BENEFÍCIOS FISCAIS PARA PESSOA COM DEFICIÊNCIA: AÇÕES
AFIRMATIVAS INCLUSIVAS NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DE PESSOA FÍSICA**
**BENEFICIOS FISCALES PARA LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD: ACCIÓN
AFIRMATIVA INCLUSIVA EN LA TRIBUTACIÓN DE LA RENTA INDIVIDUAL**

Hamanda de Nazaré Freitas Matos ¹
Maria Stela Campos da Silva ²

Resumo

O imposto sobre a renda de pessoa física é um tributo pessoal por excelência. Neste artigo é analisado se as deduções de gastos com a saúde, que beneficiam diretamente as pessoas com deficiência, podem ser vistas como ações afirmativas inclusivas, sem que signifique “populismo econômico” no conceito pejorativo do termo utilizado pelo economista argentino Marcelo Diamand. Para isso são avaliados os critérios da regra-matriz de incidência do Imposto de Renda de Pessoa Física, o contexto da tributação e seu viés extrafiscal e a forma pela qual essas deduções podem atuar como verdadeiros mecanismos promotores de inclusão das pessoas com deficiência enquanto grupo social vulnerável. Ao avaliar a justificativa legal e os resultados sociais, é possível indicar se tais medidas são genuínos passos em direção a uma sociedade mais inclusiva ou simplesmente estratégias políticas. Logo, esta investigação procura analisar a natureza dessas deduções dentro do quadro tributário, questionando se elas são meramente medidas de apelo popular ou se efetivamente contribuem para a equidade e bem-estar das pessoas com deficiência.

Palavras-chave: Tributação, Pessoa com deficiência, Benefícios fiscais, Inclusão social, Imposto de renda

Abstract/Resumen/Résumé

El IRPF es un impuesto personal por excelencia. Este artículo analiza si las deducciones por gastos de salud, que benefician directamente a las personas con discapacidad, pueden ser vistas como acción afirmativa inclusiva, sin significar "populismo económico" en el concepto peyorativo del término utilizado por el economista argentino Marcelo Diamand. Para ello, se evalúan los criterios de la regla matriz de incidencia del IRPF, el contexto de tributación y su sesgo extrafiscal y la forma en que estas deducciones pueden actuar como verdaderos mecanismos que promueven la inclusión de las personas con discapacidad como colectivo social vulnerable. Al evaluar la justificación legal y los resultados sociales, es posible indicar si tales medidas son pasos genuinos hacia una sociedad más inclusiva o simplemente

¹ Graduada (2020) e Mestranda em Direito pela UFPA. Advogada. A pesquisa foi financiada pela Fapespa (Fundação Amazônia de Amparo a Estudos e Pesquisas).

² Doutora em Direito pela UFPA (2014) e Mestre pela UFPE (2002). Professora da graduação e pós graduação em Direito da UFPA.

estrategias políticas. Por lo tanto, esta investigación busca analizar la naturaleza de estas deducciones dentro del marco tributario, cuestionando si son meras medidas de atractivo popular o si contribuyen efectivamente a la equidad y el bienestar de las personas con discapacidad.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tributación, Persona con discapacidad, Beneficios fiscales, Inclusión social, Impuesto sobre la renta

1. INTRODUÇÃO

A investigação acerca da relação entre os direitos fundamentais das Pessoas com Deficiência e as políticas fiscais voltadas especificamente para este grupo é de extrema importância, considerando a tendência para a busca da inclusão das pessoas com deficiência por meio de estratégias políticas e normativas, observando os pactos internacionais assumidos pelo Brasil, como a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (2007), ratificado pelo Brasil em 2008, assumindo *status* de Emenda à Constituição Brasileira, por força do §3º do seu art. 5º.

Conforme dados da Organização Mundial da Saúde, ao menos 1 bilhão de pessoas no mundo possuem algum tipo de deficiência e em algum grau e, ter deficiência aumenta o custo de vida, em média, de um terço da renda. Mais de 50% das pessoas com deficiência não conseguem pagar por serviços de saúde e entre as pessoas mais pobres do mundo, 20% têm algum tipo de deficiência (ONU, 2020).

Essas estatísticas revelam um triste realidade enfrentada por estes sujeitos, tal qual a disparidade socioeconômica em comparação às pessoas sem deficiência, visto que a sua renda disponível pode ser reduzida de forma bastante expressiva pelas despesas realizadas com acessibilidade, acompanhamento médico, dentre outros.

Neste ponto entra a discussão acerca da capacidade contributiva, pois a própria Constituição Brasileira de 1988 prevê no art. 145, §1º o caráter pessoal dos impostos e a sua graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Desse modo, importa considerar esses dados e avaliar como a tributação nacional vem buscando aplicar o dispositivo na realidade das pessoas com deficiência e se é possível afirmar que existem verdadeiras políticas afirmativas direcionadas a este grupo.

A metodologia empregada na presente investigação foi de cunho qualitativo, com análise de livros e artigos científicos acerca dos conceitos necessários para a compreensão da temática. Também foram utilizados documentos internacionais que discorrem sobre os direitos das pessoas com deficiência, como a Convenção Internacional sobre os direitos das Pessoas com Deficiência e o seu Protocolo Facultativo, legislação nacional e internacional. Nacionalmente, analisou-se brevemente o conteúdo da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.583/2021 – DF, que tratou da possibilidade de pessoas com deficiência serem consideradas como dependentes mesmo quando superem o limite etário e tenham capacidade laboral.

2. Pessoa com Deficiência e o seu direito à inclusão

Para inclusão efetiva das pessoas com deficiência, é necessário compreender o conceito e os tipos de deficiência definido pelo direito internacional e interno, que trata do aspecto social e biomédico. Neste sentido, as ferramentas de inclusão desses indivíduos devem ser desenvolvidas por agentes externos (família, sociedade e estado), em decorrência da hipervulnerabilidade vivenciada pelos indivíduos com deficiência.

2.1 Conceito de deficiência

São consideradas pessoas com deficiência, no Brasil, aquelas que se singularizam por “impedimento de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, o qual, em interação com uma ou mais barreiras, pode obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdade de condições com as demais pessoas”, nos moldes em que as conceitua o art. 1º da Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo, oriunda da Organização das Nações Unidas (ONU) e promulgada, no Brasil, pelo Decreto Federal nº 6.949, de 25 de agosto de 2009; tendo este conceito sido repetido na Lei nº 13.146, de 06 de julho de 2015, cognominada de Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência ou Estatuto da Pessoa com Deficiência, adotou, em seu art. 2º.

O conceito de pessoa com deficiência, termo em evolução, apresenta-se no ordenamento jurídico brasileiro com diversas terminologias, algumas que já caíram em desuso, como “pessoa portadora de deficiência” na Constituição Federal de 1988, e em contrapartida “pessoa com deficiência” na Lei Brasileira de Inclusão.

Após a apresentação do texto da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência da ONU, a expressão mais adequada é “pessoa com deficiência”, sendo excluída a palavra “portar”, pois a pessoa tem uma deficiência e não porta, como se pudesse abandonar a qualquer tempo. Neste sentido, a caracterização da pessoa com deficiência não se dá pela ausência de um membro, da redução de capacidade intelectual, ou de constatação de falha sensorial ou motora, mas sim em decorrência de certo grau de dificuldade para a inclusão social e integração na sociedade.

2.2 Inclusão como incumbência estatal

A Lei Brasileira de Inclusão ou Estatuto da Pessoa com Deficiência (Lei n. 13.146 de 6 de julho de 2015) foi um diploma legal que marcou grande avanço na proteção dos direitos das pessoas com deficiência, fruto de anos de luta desse grupo vulnerabilizado e décadas de discussão internacional sobre o lugar destas pessoas na sociedade e no mundo.

O art. 8.º da Lei confirma a retirada da responsabilidade sobre a própria pessoa no que tange à sua inclusão, transferindo à sociedade, à família e ao Estado a incumbência de agir em conjunto em prol das pessoas com deficiência, uma vez que são os maiores criadores de barreiras ao acesso:

Art. 8º da Lei Brasileira de Inclusão: **É dever do Estado, da sociedade e da família assegurar à pessoa com deficiência, com prioridade, a efetivação dos direitos referentes à vida, à saúde, à sexualidade, à paternidade e à maternidade, à alimentação, à habitação, à educação, à profissionalização, ao trabalho, à previdência social, à habilitação e à reabilitação, ao transporte, à acessibilidade, à cultura, ao desporto, ao turismo, ao lazer, à informação, à comunicação, aos avanços científicos e tecnológicos, à dignidade, ao respeito, à liberdade, à convivência familiar e comunitária, entre outros decorrentes da Constituição Federal, da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo e das leis e de outras normas que garantam seu bem-estar pessoal, social e econômico.**

O Estado, como uma figura em atuação positiva na quebra de barreiras à acessibilidade e ao capacitismo (art. 1º, III; 3º, IV; 4º, II; 23, II; 24, XIV da Constituição Federal), mostra-se compatível com o próprio modelo de Estado democrático assumido, uma vez que proporciona o pleno exercício da inclusão, em contrapartida às práticas discriminatórias e injustas às pessoas com os mais variados tipos de deficiência.

Nesse sentido, deverá o poder público dispor em sua legislação e nos Planos Nacionais medidas de inclusão emancipatória e de empoderamento das pessoas com deficiência, muito em respeito à questão da empregabilidade, para independência financeira, quanto na política, educação e saúde. Aqui se inserem as medidas de caráter fiscal e econômico, quando persistirem as condições de desigualdade entre pessoas com e sem deficiência, algo bastante presente nos países em desenvolvimento, tal qual o Brasil.

3. Caráter Fiscal e Extrafiscal das normas tributárias

Parte da doutrina identifica o Direito Tributário como um ramo autônomo das ciências jurídicas, ligado ao direito público, concentrando o encadeamento de relações jurídicas, cujos polos são compostos pelo Estado e contribuinte, envolvendo tanto a atividade financeira do Estado, quanto a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos (SABBAG, 2018, p. 40).

Apesar do direito tributário possuir tais características com a finalidade, em regra, de arrecadar receitas para que sejam aplicadas de acordo com as necessidades públicas, foram instituídas constitucionalmente limitações ao poder de tributar, tais quais princípios expressos e implícitos do regime federativo e dos direitos e garantias fundamentais, constituindo o escudo de proteção dos contribuintes (HARADA, 2017, p. 338).

Maurício Saraiva de Abreu Chagas (2014, p. 21) infere que se a função primeira da arrecadação de tributos é auferir recursos para fins de financiamento do próprio Estado; por sua vez, a capacidade contributiva pressupõe o dever de solidariedade imposto pela norma tributária que baliza a cobrança pela existência de riqueza e onera o contribuinte segundo a sua capacidade econômica.

Isso pressupõe que o Estado exerça a sua competência tributária com o fim de angariar recursos para a promoção de políticas públicas, porém deverá levar em consideração os limites constitucionais, o caráter fiscal e extrafiscal do tributo e também a própria razoabilidade contida nas teorias de justiça que serão brevemente mencionadas no decorrer desta investigação.

3.1 Fiscalidade e a capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é considerado uma das limitações ao poder de tributar previstas expressamente na Constituição Brasileira de 1988, estando intimamente ligado ao princípio da isonomia tributária, prezando pelo caráter pessoal do tributo e pela capacidade econômica do sujeito, manifestando-se como aliado ao postulado da justiça tributária, uma vez que, conforme Regina Helena Costa, a graduação tributária fixada em função da capacidade econômica dos contribuintes permite uma tributação mais equânime e portanto, mais justa (COSTA, 2012, p. 166).

A autora pondera ainda que existe uma forte relação entre o fator de discriminação, tal qual a riqueza, e a diferenciação estabelecida em função dele, a maior carga tributária. De fato, discriminar grupos de contribuintes com base na diferença entre rendas disponíveis corresponderia à finalidade constitucional de garantia do interesse, a ver: a distribuição de riqueza e a justiça social (COSTA, 2012, p. 166).

No mesmo raciocínio, Paulo Balbé (2018, p.127) aponta ainda que, mesmo que a finalidade dos tributos incidentes sobre a renda, propriedade, consumo e circulação de riquezas tenham o objetivo de auferir recursos financeiros com destinação à medidas concretas de redistribuição através de políticas públicas, é evidente que há uma situação de redistribuição de renda quando considerado o princípio da capacidade contributiva.

Desse modo, a discussão que envolve o grupo das Pessoas com Deficiência e a forma como a tributação se relaciona com a sua realidade socioeconômica, vez que o elemento renda é altamente relevante para o fenômeno da tributação, através de suas consequências jurídicas intrínsecas; sem olvidar a necessidade de se analisar as políticas fiscais de uma forma sensível às circunstâncias vividas pelas pessoas com deficiência para a busca de sua inclusão social como forma de efetivação dos direitos fundamentais.

3.2 Necessidades especiais no âmbito da saúde

Os debates acerca dos direitos das pessoas com deficiência voltaram a se intensificar no Brasil principalmente após a promulgação da Lei nº 13.146, de 6 de Julho de 2015 (Estatuto da Pessoa com Deficiência), considerada um marco para a proteção das pessoas com deficiência, com o objetivo de assegurar e a promover, em condições de igualdade, o exercício dos direitos e das liberdades fundamentais por pessoa com deficiência, visando à sua inclusão social e cidadania (art. 1º).

O art. 4º do Estatuto determina que a pessoa com deficiência tem direito à igualdade de oportunidades, sendo vedada discriminação de qualquer natureza, ou seja, práticas que resultem em exclusão ou restrição de direitos à pessoa, impossibilitando o seu exercício. Em seu §1º, estabelece ainda que a recusa de adaptações razoáveis e fornecimento de tecnologias assistivas também é considerada como forma de discriminação, restando proibida.

A depender do seu tipo e grau de deficiência, as Pessoas com Deficiência podem acabar possuindo dispêndios “extras” com a própria saúde pelo custo de consultas médicas, fisioterapia, exames periódicos, compra de aparelhos ou objetos pessoais, acessibilidade no espaço em que vive, cuidadores, etc., de forma temporária ou ao longo de toda a sua vida, afetando diretamente o seu orçamento pessoal e por consequência a própria capacidade econômica do agente.

José Afonso da Silva (2016, p. 224), em seus escritos, diz que a gradação do imposto segundo a capacidade econômica e do seu caráter pessoal, quando possível, permite associar os contribuintes que se encontram em situações similares ou iguais na forma de classes, possibilitando tratamento tributário diversificado entre essas classes, com a finalidade de se tutelar o princípio da igualdade.

Ricardo Lobo Torres (1989, p. 29), ao discorrer acerca do mínimo existencial, afirma que há certa dificuldade em se precisar o conteúdo deste conceito, mas tal premissa abrange tanto direitos fundamentais quanto não originalmente fundamentais, tais quais a saúde e a educação, estando ligado à ideia de justiça e redistribuição de riqueza social.

Para as pessoas com deficiência, o direito ao mínimo existencial se mostra através da garantia básica dos direitos fundamentais, assinalados por Ricardo Lobo Torres, sem olvidar também do seu direito à acessibilidade, afinal, não se trata apenas da disponibilidade dos direitos pelo Estado, mas também devem ser garantidos meios acessíveis para uma tutela efetiva. Daí a importância das medidas de incentivo à inclusão da pessoa com deficiência, inclusive pelas normas fiscais assecuratórias, por exemplo, de incentivos fiscais para compra

de produtos adaptados ou mesmo uma desoneração sobre a renda de pessoas com deficiência que possuem altos custos decorrentes de sua condição.

3.3 Extrafiscalidade e teorias da justiça

Observa-se, de fato, a importância do instituto da extrafiscalidade no direito tributário. Maurício Saraiva de Abreu Chagas (2014, p. 21) assevera que, no contexto da extrafiscalidade, as normas tributárias podem ser utilizadas com a finalidade de se implementar políticas públicas mediante a indução de condutas por parte do Estado, seja para incentivá-las ou desestimulá-las. Na hipótese de isenção fiscal de um imposto que incida sobre produtos que possibilitem uma inclusão à pessoa com deficiência em algum espaço físico ou tecnológico, estará ocorrendo o incentivo à conduta e consequente acessibilidade.

Martha C. Nussbaum (2013, p. 192-193), em sua obra, ao tratar de diversas teorias modernas sobre justiça, critica a forma de lidar com as necessidades das pessoas com deficiência, uma vez que muitas delas concebem os princípios básicos da política como o resultado de um contrato de vantagem mútua. Completa que essa questão acaba levando a problemas de justiça social, qual seja a procura por um tratamento justo para as pessoas com condições especiais e que precisam de assistência específicas para que tenham vidas socialmente integradas e produtivas.

Sob a perspectiva de John Rawls (1997) em “Uma teoria da Justiça”, ao discorrer acerca da justiça distributiva, chama atenção ao um conflito de interesses existente entre os indivíduos, afinal, ainda que a colaboração seja mútua entre eles, no final das contas nenhum prefere ser menos beneficiado que o outro. Isso pode levar a indagação sobre como agir em uma sociedade onde os indivíduos que a compõe tendem a buscar vantagens mútuas, ainda que haja arranjos sociais diversos.

4. Renúncia de receitas no âmbito da Saúde: o Imposto de Renda de Pessoa Física

A renúncia de receitas refere-se às deduções fiscais permitidas aos contribuintes, que podem abater determinados gastos com saúde de sua base de cálculo tributária. A eficácia dessa renúncia deve ser avaliada à luz de seus impactos na acessibilidade aos serviços de saúde e na redistribuição de recursos, especialmente quando o contribuinte é pessoa com deficiência, para que promoção da saúde pública seja realizada por meio de políticas fiscais inclusivas.

4.1 Notas gerais da renúncia de receitas no âmbito da saúde

Há muitos meios pelos quais os governos podem sinalizar suas prioridades orçamentárias, induzir ou incentivar programas e projetos em resumo alcançar seus objetivos através da mobilização dos recursos públicos. O gasto direto através de subsídios é uma forma consagrada de incentivar ações desejadas que se representa no orçamento de forma transparente e acurada (QUADROS, 2000, p. ?).

Por outro lado, visando incentivar ações projetos e programas frequentemente o governo também lançar mão de instrumentos como concessões ou diferenciação de tratamentos tributários para programas e projetos específicos ou incorporados aos sistemas tributários e que constam na legislação correspondente.

Waldemir Quadros (2000) aponta que os países desenvolvidos chegaram à conclusão de que o gasto direto pode ser mais efetivo e direcionado do que propriamente as renúncias de receita já que as informações obtidas a partir do gasto direto são mais facilmente visualizadas do que as receitas que se deixa de obter como forma de incentivar programas e projetos portanto estariam menos propícios avaliação dos benefícios delas decorrentes.

Interessante analisar na abordagem de Quadros quando o autor fala sobre a sistemática de incentivos que o Brasil tem adotado que por décadas encontra-se concentrado basicamente no Imposto de Renda onde é possível tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas reduzirem o imposto devido dentro de determinados percentuais.

Especificamente no que diz respeito ao setor de saúde, as deduções com despesas médicas estariam voltadas para o tratamento tributário mais equânime entre os contribuintes abatendo as despesas médicas de modo que o governo possa amenizar a carga impositiva naqueles que tem a necessidade de incorrer em maior dispêndio com atendimento médico.

Notadamente, os gastos tributários além de serem únicos por serem utilizados por famílias de mais alta renda nas suas declarações de renda e por empresas com elevado faturamento, apresentam pelo lado do gasto poucos resultados os benefícios fiscais concedidos na área do setor da saúde, não tendo contribuído para a descentralização dos serviços médicos hospitalares no Brasil.

4.2 Ações afirmativas do direito tributário em favor das pessoas com deficiência no âmbito do Imposto de Renda: estudo da regra-matriz.

A Constituição Federal Brasileira de 1998 firmou dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Portanto, a importância da cooperação entre os cidadãos com o próprio Estado para buscar o alcance de

tais objetivos e também, fazendo uma interpretação de todo o conjunto normativo, permite o tratamento desigual entre os cidadãos em busca da equidade.

Atualmente, estão colacionadas diversas vantagens fiscais direcionadas às pessoas com deficiência com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais e promover a sua inclusão social.

Exemplificando, além da isenção de Imposto de Renda sobre proventos de aposentadoria para alguns tipos de deficiência, também há possibilidade de deduções na base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Física, IRPF, com gastos médicos do contribuinte e seus dependentes com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas, como pernas e braços mecânicos, cadeiras de rodas, andadores ortopédicos, dentre outros, prevista no art. 8º da Instrução Normativa 65/96, da Receita Federal. Essa dedução, no entanto está condicionada à comprovação, mediante receita médica e nota fiscal em nome do beneficiário.

A competência para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) está disposta no art. 153, III, da Constituição Federal, sendo estabelecidos no § 2º do mesmo artigo os critérios a serem observados na sua instituição, quais sejam: generalidade, universalidade e progressividade. É relevante dizer que o IRPF é considerado um tributo fiscal, no entanto é possível incluir uma finalidade extrafiscal de forma pontual em alguns aspectos do imposto.

No Código Tributário Nacional, os artigos 43 a 45 preveem normas gerais atinentes ao imposto sobre a renda e proventos, definindo o fato gerador, base de cálculo e contribuintes do imposto. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) tem previsão normativa nas Leis 7.713/88 e 9.250/95, entre outras, além do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamenta a fiscalização, arrecadação e administração tanto do IRPF como do IRPJ. O art. 153, III, da Constituição Federal outorga competência à União para a instituição de imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”.

Dentro da construção lógico-normativa ou a regra-matriz das normas jurídicas, elaboração doutrinária que teve origem através dos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, apresenta-se como relevante para o entendimento da natureza das normas que beneficiam as pessoas com deficiência no âmbito da tributação.

Esta construção lógico-normativa tem como principal objetivo de elucidar uma estrutura lógica das normas jurídicas, decompondo-a em alguns componentes ou critérios, estabelecerá que o antecedente, ou a previsão do fato gerador atua como descritora de um evento cuja ocorrência é possível no campo da experiência social.

Neste sentido, o antecedente seria composto por três critérios: (i) critério material formado por um verbo mais complemento; (ii) um critério temporal com a especificação da

ocorrência do critério material em um dado espaço de tempo e; (iii) um critério espacial referente a um determinado lugar geográfico. Enquanto isso, o conseqüente seria composto pelos seguintes critérios: (i) critério pessoal composto pela delimitação dos sujeitos ativos e passivos titulares das relações tributárias e; (ii) critério quantitativo formado pela base de cálculo e por uma alíquota (SILVA; CONCEIÇÃO, 2015, p. 493).

Nos itens que se seguem serão analisadas as isenções e deduções ao imposto de renda, com o fito de identifica-las dentro da estrutura lógico- normativa do imposto de renda, a fim de descobrir quais as suas naturezas e se de fato podem ser apontadas como verdadeiras ações afirmativas de inclusão das pessoas com deficiência no âmbito da tributação.

4.3 Isenção de IRPF em casos de doenças graves

A Lei nº 7.713/88, que dispõe sobre a isenção do Imposto de Renda, assegura às pessoas com doenças graves, muitas vezes resultadas em deficiências, o direito à obter a isenção do IRPF perante os valores recebidos pela aposentadoria, pensão ou reforma.

A condições biológicas que permitem a isenção de imposto de renda nos termos da referida lei são:

1. AIDS (Síndrome da Imunodeficiência Adquirida);
2. Alienação mental;
3. Cardiopatia grave;
4. Cegueira;
5. Contaminação por radiação;
6. Doença de Paget em estados avançados (Osteíte deformante);
7. Doença de Parkinson;
8. Esclerose múltipla;
9. Espondiloartrose anquilosante;
10. Fibrose cística (Mucoviscidose);
11. Hanseníase;
12. Nefropatia grave;
13. Hepatopatia grave (observação: em casos de hepatopatia grave serão isentos apenas os rendimentos auferidos a partir de 01/01/2005);
14. Neoplasia maligna;
15. Paralisia irreversível e incapacitante;
16. Síndrome de Talidomida;
17. Tuberculose ativa.

No presente caso e considerando o conceito de regra-matriz de incidência, nestes casos a norma que concebeu a isenção faz um recorte dentro de todas as pessoas físicas que seriam responsáveis pelo recolhimento do imposto, diminuindo assim a abrangência da incidência do Imposto de Renda pela exclusão de sujeitos passivos que se encontram nestas situações médicas/biológicas.

Importante mencionar que o rol previsto na lei isentiva é taxativo, não comportando ampliação hermenêutica dos grupos beneficiados, conforme reiteradas decisões jurisprudenciais, ou seja, optam por uma interpretação normativa literal.

Notadamente, as disposições que acabam por beneficiar as pessoas com deficiência que se enquadram como beneficiários da isenção de IRPF mostram-se plenamente compatíveis com o tratamento diferenciado previsto pela Constituição Federal de 1988, bem como a Convenção Internacional sobre os direitos das Pessoas com Deficiência, o que mostra certa sensibilidade à realidade social destas pessoas, que por muitas vezes possuem dispêndios extras devido à sua condição.

4.4 Dedução da Base de Cálculo de IRPF em despesas de saúde

Diferentemente do que foi abordado no subitem anterior, isenção de Imposto de Renda, no caso da dedução fiscal há o que a doutrina denomina “isenção parcial”. Nos casos aqui apresentados, que dizem a respeito da dedução da base de cálculo de IR dos gastos com pessoas com deficiência, é possível dizer que ao invés de haver o recolhimento por parte do Estado e transformar em políticas públicas inclusivas, ele deixa de arrecadar como forma de estimular o acesso a itens que irão favorece-los.

A Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995 prevê:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

II - das deduções relativas:

- a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

Por outro lado, o Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza dispõe no seu art. 73:

Art. 73. Na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual, poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, e as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

V - na hipótese de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 3º Consideram-se dedutíveis como despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de pessoa com deficiência física ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e que o pagamento seja efetuado a entidades destinadas a pessoas com deficiência física ou mental.

Por fim, a Instrução Normativa RFB Nº 1500, de 29 de outubro de 2014, que dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, prevê no seu art. 94, §8º o que seriam aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas:

Art. 94. Na DAA podem ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

§ 8º Consideram-se aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas:

- I - pernas e braços mecânicos;
- II - cadeiras de rodas;
- III - andadores ortopédicos;
- IV - palmilhas ou calçados ortopédicos;
- V - qualquer outro aparelho ortopédico destinado à correção de desvio de coluna ou defeitos dos membros ou das articulações.

Em situações como estas, onde há mera redução de base de cálculo ou alíquota, a doutrina de Paulo de Barros Carvalho pontua que não se trata de isenção, visto que não houve a retirada do objeto ou consequência da regra-matriz de incidência. Neste sentido, a dedução seria, no presente caso, um verdadeiro incentivo fiscal às pessoas com deficiência que precisam de instrumentos capazes de auxiliar na sua acessibilidade.

4.5 Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.583/2021 – DF

A ADI 5.583/2021 – DF, na qual se realizou pedido de interpretação conforme a Constituição para que as pessoas com deficiência sejam consideradas como dependentes mesmo quando superem o limite etário e tenham capacidade laboral de fato merece a atenção dos estudiosos do direito tributário, já que mais uma vez há uma intervenção estatal em favor das pessoas com deficiência, desta vez com a finalidade de estimular sua inserção laboral.

No caso concreto seu genitor ou responsável deixaria de deduzir tais gastos da base de cálculo do imposto devido. E, dados os baixos salários comumente pagos às pessoas com deficiência, problema social que se deve ao capacitismo, essa dedução dificilmente seria possível na sua própria declaração de imposto sobre a renda.

Apontou-se então a violação do conceito constitucional de renda e da capacidade contributiva (arts. 153, III, e 145, § 1º, da CF/1988). Ao adotar como critério para a perda da dependência a capacidade para o trabalho, a norma questionada presume o que normalmente acontece: o então dependente passa a arcar com as suas próprias despesas, sem mais representar

um ônus financeiro para os seus genitores ou responsáveis. Entretanto, não é o que ocorre como regra com aqueles que possuem alguém com deficiência, sobretudo grave, na família, apontaram os Ministros, já que muitas vezes estas pessoas continuam precisando da assistência dos seus genitores. Nesse caso, justifica-se a diminuição da base de cálculo do imposto, para que não incida sobre valores que não representam verdadeiro acréscimo patrimonial.

Por fim, restou fixado entendimento: “Na apuração do imposto sobre a renda de pessoa física, a pessoa com deficiência que supere o limite etário e seja capacitada para o trabalho pode ser considerada como dependente quando a sua remuneração não exceder as deduções autorizadas por lei”.

Assim nota-se um posicionamento do Tribunal onde se levou em consideração não a mera literalidade normativa, mas sim as realidades sociais enfrentadas pelas pessoas com deficiência, qual seja a grande dificuldade de inserir-se no mercado de trabalho e ainda auferir menos renda que as demais pessoas sem deficiência, mesmo muitas tendo gastos com saúde ainda mais altos que estas.

5. CONCLUSÃO

O direito tributário, assim como os demais ramos do direito podem ser instrumentos utilizados pelo Estado para a promoção de políticas promotoras da inclusão das pessoas com deficiência, sendo plenamente compatível com as normas constitucionais, infraconstitucionais e internacionais.

A saúde, direito humano, inalienável e fundamental, merece uma atenção especial quando se trata das pessoas com deficiência, inclusive as cuja deficiência decorrem de doenças graves, como as previstas no rol das ensejadoras de isenção de imposto de renda sobre proventos de aposentadoria e pensões.

Para isso, extrafiscalidade pode se fazer presente mesmo nos tributos considerados de finalidade eminentemente arrecadatória, como o é com o Imposto de Renda, assumindo uma posição especial e interagindo com princípios como o da capacidade contributiva e da igualdade, de tal forma que as isenções ou deduções fiscais assumem um caráter de ações afirmativas, beneficiando aqueles que são social e economicamente de posição mais vulnerável.

Notadamente, é importante salientar sobre a necessidade de se realizar uma política financeira de forma que alcance os seus objetivos de desenvolvimento social, mas que também respeite o equilíbrio financeiro e as normas de responsabilidade fiscal. Deste modo, as renúncias de receitas decorrentes da concessão de benefícios fiscais deverão obedecer as diretrizes da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101), com atenção especial aos art. 14 e

incisos da lei que trazem as condições para a concessão dos benefícios que decorra renúncia de receita.

Assim, ainda que necessárias e legítimas, as medidas tomadas no âmbito tributário e financeiro para a promoção da inclusão das pessoas com deficiência que gerarem impactos às receitas públicas deverão ser cuidadosamente planejadas e observar os requisitos previstos na normativa fiscal, buscando a efetivação dos direitos das pessoas com deficiência de forma equilibrada e responsável.

Esse cuidado na eleição das espécies de políticas fiscais deve ser elucidado para não se permitir que essas políticas sejam taxadas por doutrinadores como derivadas de um “populismo econômico” na tonalidade pejorativa que o economista argentino Marcelo Diamand descrevia, em artigos publicados na década de 70, referindo-se ao “aumento irresponsável de gastos e de medidas protecionistas que gerariam queda da produtividade e inflação.” (DIAMAND, 1972, p. 5).

Thomás Zicman de Barros e Miguel Lago (2022) deixam claro em sua obra sobre populismo em que passam pela história do uso desse termo no mundo e especialmente no Brasil que ela “não se resume a líderes manipulando o povo a seu bel prazer.”

Isso porque esse termo populismo segundo os autores “na Argentina, foram os governos populistas que criaram os sindicatos industriais mais fortes da América Latina.” Daí consideram o populismo como também uma “forma de mobilização emancipadora, como a via de expressão política daqueles que estavam excluídos da política, invisibilizados e que tinham direitos negados.”

Nessa vertente democrática do termo “populismo” que “constrói uma ideia inclusiva de ‘povo’, que questiona e redefine esse conceito para incorporar mais setores subalternizados.”, ele se torna uma “constante incorporação de novas demandas e para universalização de direitos.”

Logo, é nesse sentido de serem as medidas tributárias inclusivas com vistas à universalização de direitos que os benefícios fiscais precisam ser criados e sedimentados para pessoas com deficiências.

REFERÊNCIAS

BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva**: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

BARROS, Thomás Zicman de. LAGO, Miguel. **Do que falamos quando falamos de populismo**. 1ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2022.

BRASIL. Decreto nº 6.949, de 25 de agosto de 2009. Promulga a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo, assinados em Nova York, em 30 de março de 2007. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26. ago. 2009. Disponível em: Acesso em: 08 mar. 2017.

BRASIL. Promulga a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo, assinados em Nova York, em 30 de março de 2007. **Diário Oficial da União**: 26 ago de 2009.

CHAGAS, Maurício Saraiva de Abreu. **Normas Tributárias na execução de Políticas Públicas**: uma opção pelo Estado Democrático de Direito. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2014. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/BUBD-9K9UFG>

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros. ed. 4, p. 166, 2012.

DIAMAND, Marcelo. La estructura productiva desequilibrada Argentina y el tipo de cambio. Disponível em: <https://observatorio.unr.edu.ar/wp-content/uploads/2016/05/Diamand-1972-La-estructura-productiva-desequilibrada.pdf>. Acesso em 06/08/2023.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 26. ed. rev., atual. e ampl., 2017.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. Salvador: Juspodivm, 2019.

NUSSBAUM, Martha C. **Fronteiras da Justiça**: deficiência, nacionalidade, pertencimento à espécie. Tradução por Susana de Castro. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **A ONU e as pessoas com deficiência**. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/acao/pessoas-com-deficiencia/>. Acesso: 30 ago de 2020

PASTORE, José. **Oportunidades de trabalho para portadores de deficiência**. São Paulo: Editora LTr, 2000. p. 15.

QUADROS, Waldemir Luiz de. **A Renúncia Fiscal ao Segmento de Assistência Médica Suplementar: A Experiência Brasileira em Perspectiva Comparada.** Oficina de Trabalho. Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS. Rio de Janeiro: 28/11/2000. p.1-14. Disponível em: www.ans.gov.br/portal/upload/forum_saude/forum_bibliografias/financiamentodosetor/EE2.pdf. Acesso em: 08/08/2013.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça.** Tradução por Almiro Pisetta e Lenita M.R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 65, de 05 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a dedutibilidade de despesas com instrução, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda devido na declaração de ajuste anual das pessoas físicas. **Diário Oficial da União:** 09 dez de 1996.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva Educação, 10. ed. 2018.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** São Paulo: Malheiros. ed. 39, rev. e atual., 2016.

SILVA, Maria Stela Campos da; CONCEIÇÃO, Luan Pedro Lima da. **Regra-Matriz de Incidência do Imposto de Renda Pessoa Física e as deduções com Saúde.** Minas Gerais: Revista de Direito Tributário e Financeiro. v. 1, n. 2, p. 488-506. Jul/Dez. 2015.

Supremo Tribunal Federal. ADI n. 5.583 – DF. RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO. Julgamento: 17/05/2021. Publicado no DJE: 28/06/2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **O mínimo existencial e os direitos fundamentais.** Rio de Janeiro: Revista Dir. Adm. p. 29-49, 1989