

Alexandre Coutinho da Silveira

João Paulo Mendes Neto

[ORGANIZADORES]

**REVISTA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO**
DA AATP

2

[COLABORADORES]

Alexandre Coutinho da Silveira

Ana Flávia Figueiredo Barbosa

André da Costa Ericeira

Andrea Borges Leal

Antônio Gomes Moreira Maués

(Orientador)

Bianca Lorrane Noronha da Costa

Breno Lobato Cardoso

Dayana Auad de Araujo Costa

Ellina de Sousa Medeiros

Fabício Machado de Moraes

Fernando Facury Scaff

Gabriela de Souza Mendes

Helenilson Cunha Pontes

Ives Gandra da Silva Martins

João Paulo Mendes Neto

José Jaime Dourado Junior

Leonardo Costa Norat

Luísa Mendes Francês

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff

Max Vinicius Marialva Ribeiro

Roberta de Amorim Dutra

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins

Sérgio Fiuza de Mello Mendes Filho

Tomaz Maneschy Segatto

Yannick Miranda Sanz



Associação dos Advogados Tributaristas do Pará



Alexandre Coutinho da Silveira

João Paulo Mendes Neto

[ORGANIZADORES]

**REVISTA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO**
DA AATP

2

[COLABORADORES]

Alexandre Coutinho da Silveira

Ana Flávia Figueiredo Barbosa

André da Costa Ericeira

Andrea Borges Leal

Antônio Gomes Moreira Maués

(Orientador)

Bianca Lorrane Noronha da Costa

Breno Lobato Cardoso

Dayana Auad de Araujo Costa

Ellina de Sousa Medeiros

Fabício Machado de Moraes

Fernando Facury Scaff

Gabriela de Souza Mendes

Helenilson Cunha Pontes

Ives Gandra da Silva Martins

João Paulo Mendes Neto

José Jaime Dourado Junior

Leonardo Costa Norat

Luísa Mendes Francês

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff

Max Vinicius Marialva Ribeiro

Roberta de Amorim Dutra

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins

Sérgio Fiuza de Mello Mendes Filho

Tomaz Maneschy Segatto

Yannick Miranda Sanz



Associação dos Advogados Tributaristas do Pará



Copyright© 2023 by Alexandre Coutinho da Silveira & João Paulo Mendes Neto

Produção Editorial: Habitus Editora

Editor Responsável: Israel Vilela

Capa e Diagramação: Conrado Esteves

As ideias e opiniões expressas neste livro são de exclusiva responsabilidade dos Autores, não refletindo, necessariamente, a opinião desta Editora.

Os autores de cada um dos capítulos deste livro são os únicos responsáveis por suas palavras, opiniões e pensamentos, não representando a opinião da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará, dos organizadores da presente obra e da editora, em atenção ao respeito à liberdade de pensamento em vigor no Estado democrático de Direito condição inerente à autonomia acadêmica.

CONSELHO EDITORIAL:

Alceu de Oliveira Pinto Junior UNIVALI	Gilsilene Passon P. Francischetto UC (Portugal)-FDV/ES
Antonio Carlos Brasil Pinto (in memoriam) UFSC	Horácio Wanderlei Rodrigues UFSC/ FURG
Cláudio Macedo de Souza UFSC	Jorge Luis Villada UCASAL-(Argentina)
Dirajaia Esse Pruner UNIVALI-AMATRA XII	Josiane Rose Petry Veronese UFSC
Edmundo José de Bastos Júnior UFSC- ESMESC	Juan Carlos Vezzulla IMAP (Portugal)
Eduardo de Carvalho Rêgo UFSC	Juliano Keller do Valle UNIVALI-ESA OAB/SC
Elias Rocha Gonçalves IPEMED-SPCE Portugal-ADMEE Europa-CREFAL Caribe	Lauro Ballock UNISUL
Fernando Luz da Gama Lobo D'Eça IES-FASC	Marcelo Gomes Silva UFSC-ESMPSC
Flaviano Vetter Tauscheck CESUSC-ESA-OAB/SC	Marcelo Buzaglo Dantas UNIVALI
Francisco Bissoli Filho UFSC	Nazareno Marcineiro UFSC-ACADEMIA DA PMSC
Geyson Gonçalves CESUSC-ESA OAB/SC	Paulo de Tarso UNIVALI

S587r

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; MENDES NETO, João Paulo

Revista de Direito Tributário da AATP: edição 2 / Alexandre Coutinho da Silveira...[et al.]; Organizadores: Alexandre Coutinho da Silveira & João Paulo Mendes Neto.

1ª ed. – Florianópolis: Habitus, 2023.

328 p.; 15,5 x 22,5 cm

ISBN: 978-65-?????-??-?

1. Direito Tributário 2. Advocacia Tributária 3. Fazenda 4. Contribuintes - Brasil I. Título

CDU 341.3

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, inclusive quanto às características gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais constitui crime (Código Penal, art.184 e seus §§ 1o, 2o e 3o, Lei nº 10.695, de 01/07/2003), sujeitando-se à busca e apreensão e indenizações diversas (Lei nº9.610/98).



Todos os direitos desta edição reservados à Habitus Editora.
www.habituseditora.com.br – habituseditora@gmail.com

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

AGRADECIMENTOS

“Sonho que se sonha só
É só um sonho que se sonha só
Mas sonho que se sonha junto é realidade”
(Raul Seixas)

A construção dessa obra coletiva não seria possível sem o empenho, doação e dedicação dos seus coordenadores. Assim, em nome da Associação dos Advogados Tributaristas do Estado do Pará - AATP gostaria de agradecer, inicialmente, aos coordenadores da obra Alexandre Silveira e João Paulo Mendes Neto.

Importante reconhecer também o esforço de todos aqueles que enviaram artigos para publicação, inclusive daqueles que não foram aceitos para publicação nesse momento, a quem agradecemos a colaboração.

Além disso, para que o sonho dessa obra se tornasse realidade foi fundamental o apoio de nossos patrocinadores, que nos acompanharam nessa aventura de fomentar o estudo do direito tributário no estado do Pará. Assim, nosso muito obrigado a Brasil do Carmo Advogados, Silveira, Athias, Soriano de Melo, Bentes, Lobato e Scaff Advogados; Mendes Advocacia; Freire Farias e Viana Advogados; Leite Cardoso e Melo Advogados; Centeno, Nascimento, Pinheiro, Almeida & Graim Advogados; e ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Agradecemos também todos aqueles que apoiaram o projeto, em especial a Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Pará, na pessoa de seu presidente Eduardo Imbiriba e do Secretário Geral Afonso

Lobato, ao Centro Universitário do Pará – CESUPA e a Nothconta
Soluções Contábeis e Empresariais.

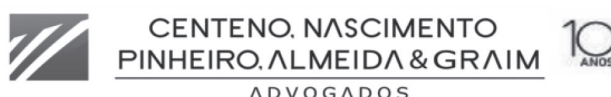
Assim, desejamos a todos uma boa leitura!

Breno Lobato Cardoso

Presidente

Associação dos Advogados Tributaristas do Pará - AATP

PATROCINADORES



APOIADORES

DE MÃOS DADAS
COM O FUTURO
GESTÃO 2022-2024



SUMÁRIO

INCENTIVOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NO BRASIL.....13

Fernando Facury Scaff

BASE DE CÁLCULO DO ITBI NA REGULARIZAÇÃO
FUNDIÁRIA PROMOVIDA PELO INCRA..... 29

Helenilson Cunha Pontes

REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
(DES)IGUALDADE DE RENDA E OBSTÁCULOS POLÍTICOS EM DEBATE..... 37

Ana Flávia Figueiredo Barbosa

Antônio Gomes Moreira Maués

A EFETIVIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: TEMOS UMA SOLUÇÃO
COM AS REFORMAS CONSTITUCIONAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO?....61

João Paulo Mendes Neto

José Jaime Dourado Junior

A TRANSACAO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO
DE EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA..... 85

Ives Gandra da Silva Martins

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins

Roberta de Amorim Dutra

CONSIDERAÇÕES SOBRE NULIDADE DE INTIMAÇÕES
NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL 119

Alexandre Coutinho da Silveira

Gabriela de Souza Mendes

Luísa Mendes Francês

A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MATÉRIA
DE DEFESA EM EXECUÇÃO FISCAL: IMPLICAÇÕES
PRÁTICAS EM TORNO DA MUDANÇA DE ENTENDIMENTO
DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA..... 149

Tomaz Maneschy Segatto

Max Vinicius Marialva Ribeiro

VÍCIO FORMAL DO LANÇAMENTO:
DO CÉU DOS CONCEITOS ÀS INCERTEZAS PRÁTICAS..... 177

Sérgio Fiuza de Mello Mendes Filho

Andréa Santos Borges Leal

STF PODE CAUSAR MAIS INSEGURANÇA
COM MODULAÇÃO NA ADC Nº 49
(ICMS NA TRANSFERÊNCIA ENTRE MATRIZ E FILIAL)..... 195

Breno Lobato Cardoso

REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO
DA SOCIEDADE ANÔNIMA DE FUTEBOL..... 211

João Paulo Mendes Neto

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff

Leonardo Costa Norat

DESPESAS ORIUNDAS DA LGPD COMO INSUMO
PARA OBTENÇÃO DE CRÉDITO DO PIS/COFINS 237

Dayana Auad de Araujo Costa

O BITCOIN DIANTE DA MODALIDADE DE TRIBUTAÇÃO
DE PATRIMÔNIO: UMA ANÁLISE À LUZ DO CONCEITO
DE BEM JURÍDICO INCORPÓREO 261

André da Costa Ericeira

Bianca Lorrane Noronha da Costa

Fabício Machado de Moraes

INCONSTITUCIONALIDADES NA GUERRA FISCAL
QUE REPERCUTEM NEGATIVAMENTE NA EFICÁCIA
DO PRINCÍPIO DA NÃO- CUMULATIVIDADE NO ICMS 285

Yannick Miranda Sanz

DA DISCUSSÃO SOBRE A POSSIBILIDADE DA DEDUÇÃO
DOS MATERIAIS UTILIZADOS NA CONCRETAGEM
DA BASE DE CÁLCULO DO ISS: UM ESTUDO A PARTIR DA
JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES E DO TJPA 301

Ellina de Sousa Medeiros

INCENTIVOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NO BRASIL

*Fernando Facury Scaff*¹

RESUMO

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

1. QUEM É DEFICIENTE?

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

¹ Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor aposentado da Universidade Federal do Pará. Doutor e Livre-Docente pela Universidade de São Paulo. Advogado Sócio de Silveira, Athias, Soriano de Mello, Bentes, Lobato & Scaff – Advogados.

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

Observa-se, com isso, uma nítida evolução jurídica, pois deixa-se de considerar um modelo médico, no qual se entende que o paciente poderá ser curado, para se adotar um conceito social, “marcado pela aceitação da diversidade humana e da necessidade de superação de um padrão de humano (‘normal’). (...) A deficiência não é portada”, conforme a lição de Bruno Galindo e Matheus Pereira.²

Isso nos leva a várias possibilidades interpretativas, pois permite considerar diversos âmbitos de deficiências, em distintos níveis. Luiz Alberto David Araújo³, expoente do estudo dessa matéria no Brasil, apresenta as seguintes possibilidades, em rol não exaustivo:

- 1) A deficiência mental
- 2) As deficiências físicas
 - a. As deficiências visuais
 - b. As deficiências auditivas
 - c. As deficiências da dicção
 - d. As deficiências de locomoção
 - e. As pessoas com HIV
 - f. As deficiências do metabolismo e algumas deficiências pouco conhecidas, tais como: a fenilcetonúria, o hipotireoidismo

² Bruno Galindo e Matheus Pereira, *ADI 5.357 é um avanço na construção de um direito antidiscriminatório*. Revista eletrônica Consultor Jurídico, acessível pelo link: <http://www.conjur.com.br/2016-jun-13/adi-5357-avanco-construcao-direito-antidiscriminatorio>, último acesso em 14 de junho de 2016.

³ Araújo Luiz Alberto David. *A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência*, 3ª. ed. Brasília: CORDE 2001, que pode ser acessada em http://www.pessoacomdeficiencia.gov.br/app/sites/default/files/publicacoes/a-protecao-constitucional-das-pessoas-com-deficiencia_0.pdf

congenito, a doença do xarope de bordo, a esclerose múltipla, a talassemia, a insuficiência renal crônica.

David Araújo, autor que é uma referência obrigatória no estudo dessa matéria, afirma que para ser considerado deficiente “não basta que haja impedimento”, sendo necessário que “haja impedimento com dificuldade (ou barreira, como afirma o instrumento internacional internalizado)”⁴.

Bruno Galindo e Matheus Pereira indicam diversas espécies de barreiras: arquitetônica, comunicacional, instrumental, programática, atitudinal e metodológica; ou qualquer outra que a literatura específica venha a identificar.⁵

2. ISONOMIA E TRIBUTAÇÃO

03. Não é possível existir Estado sem tributação. Não se trata apenas do tributo no sentido técnico formal – impostos, taxas etc. Trata-se de uma forma qualquer de retirar recursos da sociedade para fazer frente às necessidades públicas. Não dá para existir Estado sem esta “corrente de transmissão” de recursos privados para uso público. Daí se pode ter uma configuração de *Estado Patrimonial*, ou de *Estado Fiscal*⁶, ou ainda, de forma mais contemporânea, de *Estado Endividado*⁷.

⁴ Araújo Luiz Alberto David. *A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência*, 3^a. ed. Brasília: CORDE 2001, que pode ser acessada em http://www.pessoacomdeficiencia.gov.br/app/sites/default/files/publicacoes/a-protecao-constitucional-das-pessoas-com-deficiencia_0.pdf, p. 47.

⁵ Bruno Galindo e Matheus Pereira, *ADI 5.357 é um avanço na construção de um direito antidiscriminatório*. Revista eletrônica Consultor Jurídico, acessível pelo link: <http://www.conjur.com.br/2016-jun-13/adi-5357-avanco-construcao-direito-antidiscriminatorio>, último acesso em 14 de junho de 2016.

⁶ Para a diferença entre Estado Patrimonial e Estado Fiscal, ver Fernando Facury Scaff, *Royalties do Petróleo, Minério e Energia – Aspectos constitucionais, tributários e financeiros* São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014, em especial o Capítulo 1.

⁷ Para a expressão *Estado Endividado*, ver Wolfgang Streeck. *Tempo Comprado*. Coimbra: Conjuntura Actual Editora, 2013.

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

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

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

04. Uma das normas mais importantes em qualquer sistema jurídico é a que revela o Princípio da Isonomia, que abrange também o sistema tributário. No Brasil, existem pelo menos duas normas que veiculam esse Princípio, e que se caracterizam como sendo *uma geral*⁸

⁸ Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a

e outra específica no que tange ao direito tributário⁹. Não há uma explicação lógico-formal que demonstre o motivo pelo qual essas duas normas se sobreponham, exceto pela necessidade psicológica de sua afirmação – o que só ocorre quando não se crê no que está escrito, sendo necessária sua reafirmação várias vezes ao longo do texto. O fato é que o Princípio da Isonomia se encontra inserido no texto constitucional brasileiro, incluindo, com especificidade, as questões fiscais.

Robert Alexy¹⁰ disserta com notável propriedade estabelecendo os parâmetros para compreensão do Princípio da Isonomia e em quais hipóteses há de haver uma ação visando a recomposição do equilíbrio violado.

Parte o Autor do preceito de que “todas as pessoas são iguais perante a lei” constante da Constituição Alemã (art. 3º, §1º) e também da brasileira (art. 5º, *caput*), e demonstra que não é suficiente tratar a todos de forma absolutamente igual, pois, nestas hipóteses, se chegaria a verdadeiros absurdos, tais como estabelecer que todos devem prestar o serviço militar, inclusive os recém nascidos, pois todos são iguais perante a lei¹¹. Não é desta forma que se deve interpretar a norma. É necessário que se verifique em quais situações é possível fazer distinções.

Também o amplo preceito de que “se deve tratar igual ao igual e desigual ao desigual” não dá parâmetros para o tratamento da desigualdade, mas apenas da igualdade. Segundo o Autor, a seguir

inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.

⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

¹⁰ Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 381 a 418.

¹¹ Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 384

este preceito, toda a legislação nazista contra os judeus estaria contemplada¹², pois trataria “os desiguais” de forma desigual.

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

“Se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento igual¹³”.

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

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

“Se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento desigual¹⁴”.

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

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

“Se alguém - devido a uma violação da máxima da igualdade - é afetado por uma proibição, pode ter um direito definitivo concreto baseado na máxima da igualdade, à omissão da intervenção, é dizer, a um direito de *status negativo*. Neste caso, a ‘omissão de um tratamento desigual’ é uma ação negativa¹⁵.”

¹² Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 386

¹³ Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 395

¹⁴ Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 397

¹⁵ Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 417

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

“Se alguém – como consequência de uma violação da máxima de igualdade – não é favorecido, pode ter um direito definitivo concreto baseado na máxima da igualdade a ser favorecido, é dizer, um direito de *status positivo*. Neste caso, a ‘omissão de um tratamento desigual’ é uma ação positiva.”¹⁶

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

- a) uma ação *negativa*, que *impeça* o tratamento discriminatório adotado e coloque os favorecidos na mesma condição dos prejudicados;
- b) seja através de uma ação *positiva*, que *eleve* o grupo prejudicado à situação dos favorecidos.

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

Observando o que estabelece a Convenção da ONU sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, já internalizada no Brasil, constatam-se vários direitos assegurados, tais como o de serem igualmente reconhecidas perante a lei¹⁷, o de terem padrão de vida e de proteção

¹⁶ Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 418

¹⁷ Art. 12: Reconhecimento igual perante a lei: 5. Os Estados Partes, sujeitos ao disposto neste Artigo, tomarão todas as medidas apropriadas e efetivas para assegurar às pessoas com deficiência o igual direito de possuir ou herdar bens, de controlar as próprias finanças e de ter igual acesso a empréstimos bancários, hipotecas e outras formas de crédito financeiro, e assegurarão que as pessoas com deficiência não sejam arbitrariamente destituídas de seus bens.

social adequados¹⁸, bem como a determinação de que os Estados deverão proporcionar, através de cooperação internacional, acesso a tecnologias assistivas e a seu compartilhamento.¹⁹

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

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

3. INCENTIVOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

3.1. Aspectos normativos

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

07. No âmbito federal, a legislação do Imposto sobre a Renda determina que não sejam considerados no cômputo do rendimento bruto (isenção) os valores recebidos por deficiente mental a título de pensão, pecúlio, montepio e auxílio, quando decorrentes de prestações

¹⁸ Art. 28: Padrão de vida e proteção social adequados: c) Assegurar o acesso de pessoas com deficiência e suas famílias em situação de pobreza à assistência do Estado em relação a seus gastos ocasionados pela deficiência, inclusive treinamento adequado, aconselhamento, ajuda financeira e cuidados de repouso;

¹⁹ Art. 32: Cooperação internacional: d) Propiciar, de maneira apropriada, assistência técnica e financeira, inclusive mediante facilitação do acesso a tecnologias assistivas e acessíveis e seu compartilhamento, bem como por meio de transferência de tecnologias.

do regime de previdência social ou de entidades de previdência privada (art. 39, VI, RIR).

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

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

08. A legislação do Imposto sobre a Renda também prevê isenção fiscal sobre os proventos de aposentadoria e pensão quando a pessoa se torna deficiente em razão de acidente em serviço ou se torna portadora das seguintes moléstias profissionais: tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatiagrave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados de doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida, e fibrose cística (mucoviscidose), com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma, conforme prescreve o art. 39, XXXIII do RIR.

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

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

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

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

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

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

É interessante observar que tal benefício é concedido até mesmo para deficientes visuais, considerados como aqueles que apresentam acuidade visual igual ou menor que 20/200 (tabela de Snellen) no

melhor olho, após a melhor correção, ou campo visual inferior a 20°, ou ocorrência simultânea de ambas as situações.

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

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

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

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

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

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

- a) Deficiência mental severa ou profunda, aquela que apresenta o funcionamento intelectual significativamente inferior à média, com manifestação anterior aos dezoito anos e

limitações associadas a duas ou mais áreas de habilidades adaptativas;

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

O benefício somente se aplica a: (i) veículo automotor novo cujo preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 70.000,00 (setenta mil reais); (ii) se o adquirente não tiver débitos para com a Fazenda Pública Estadual ou Distrital.

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

13. Outra isenção estadual é a que diz respeito ao IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, que o Estado de São Paulo concede para um único veículo adequado para ser conduzido por pessoa com deficiência física (art. 13, III da Lei Estadual nº 13.296/2008).

3.2. Aspectos jurisprudenciais.

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

Foi afirmado na decisão que *“a isenção do IPVA visa o portador de deficiência. A lei deve ser interpretada teleologicamente e à luz dos princípios da*

isonomia e da razoabilidade, não sendo compreensível a preterição de deficientes físicos com maiores limitações, privando-os da isenção fiscal que é concedida aos que conseguem dirigir. Condutor ou conduzido, busca-se garantir acessibilidade a este grupo de pessoas, contribuindo para a inclusão social”. Com isso, foi desconsiderada pelo STJ a negativa de gozo do benefício fiscal estadual realizada pelo Departamento de Trânsito do Estado de Goiás, embora tenha havido laudos qualificando como “deficiência severa” a do adquirente, conforme atestado por médicos integrantes do Sistema Único de Saúde e aceitos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O que foi afirmado pela Corte é que o benefício auxilia o deficiente, mesmo que não seja ele o condutor do veículo.

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

15. Outra decisão interessante ocorreu no REsp 1013060/RJ, também da Segunda Turma do STJ, tendo por relator o Ministro Mauro Campbell. Nesse caso, houve uma equiparação analógica pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o que é vedado pelo art. 111 do Código Tributário Nacional²⁰. O debate se circunscreve a saber se o rol de moléstias isentivas dos proventos de aposentadoria e pensões é taxativo ou exemplificativo. No caso, a norma não prevê isenção para os casos de “deficiência auditiva sensorial neural bilateral profunda irreversível”, embora o STJ tivesse equiparado, pelo REsp 1.196.500/MT a cegueira binocular à monocular. Entendeu o STJ que, no caso da cegueira teria havido *interpretação extensiva*, o que “é permitido pelo art. 111, II, do CTN, eis que a *literalidade da legislação tributária* não veda a interpretação extensiva. Assim, havendo norma isentiva sobre a cegueira, conclui-se que o legislador não a limitou à cegueira binocular. No caso dos autos, contudo, a isenção concedida na origem não se arrimou em interpretação extensiva com base na literalidade da lei; antes, o Tribunal

²⁰ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

de origem laborou em interpretação analógica, o que não é permitido na legislação tributária para a hipótese. A cegueira é moléstia prevista na norma isentiva; a surdez não.”

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

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

16. Decisão deveras interessante foi lavrada no âmbito do Supremo Tribunal Federal - STF, por sua composição plena, na ADI 429/CE, em acórdão da lavra do Ministro Luiz Fux. No que tange a incentivos fiscais para deficientes físicos, o debate envolvia a Constituição do Estado do Ceará no §2º do art. 192²¹, que concedia isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência.

Ocorre que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal é manifestamente inconstitucional conforme vários precedentes, tendo sido mencionados os seguintes naquela decisão: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ,

²¹ Art. 192: A lei poderá isentar, reduzir ou agravar tributos, com finalidades extrafiscais por incentivo a atividades socialmente úteis ou desestimular práticas inconvenientes ao interesse público, observados os disciplinamentos federais. §2º: Concede-se isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência.

rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011.

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

4. CONCLUSÕES

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

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

medidas de adaptação necessárias, sem que ônus financeiro seja repassado às mensalidades, anuidades e matrículas.

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

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