

PESSOAS COM DEFICIÊNCIA, ISENÇÃO FISCAL E INCLUSÃO SOCIAL: O CASO DA ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR POR PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

PEOPLE WITH DISABILITIES, TAX EXEMPTION AND SOCIAL INCLUSION: THE EXEMPTION OF INDUSTRIALIZED PRODUCTS TAX IN THE ACQUISITION OF A MOTOR VEHICLE BY A PERSON WITH DISABILITY

**Vicente Elísio de Oliveira Neto¹
Nicodemos Victor Dantas da Cunha²**

RESUMO: Desde a segunda metade do século XX, nas dimensões global e local, o reconhecimento das desvantagens enfrentadas pelas pessoas com deficiência foi incorporado à pauta das questões sociais, estruturais ou sistêmicas, que devem ser superadas. A estratégia adotada no Direito Internacional dos Direitos Humanos e na ordem jurídica brasileira aponta que a inclusão social da coletividade com deficiência deve ser alcançada por meio da efetiva concretização dos seus direitos civis, políticos, econômicos, sociais e culturais. Este artigo tem por objeto a isenção tributária concedida às pessoas com deficiência na aquisição de veículos automotores. O problema cinge-se a verificar a natureza e finalidade da exoneração tributária instituída em favor das pessoas com deficiência. A hipótese de pesquisa assenta que a isenção do tributo visa reparar desvantagens econômicas e sociais que afetam as pessoas com deficiência. O estudo procura delimitar o significado jurídico da expressão pessoas com deficiência, atualmente alinhado ao modelo biopsicossocial da deficiência, analisar o instituto da isenção tributária e por fim interpretar a Lei nº 8.989/1995, indicando as consequências práticas de sua aplicação. A metodologia utilizada foi a revisão da bibliografia, análise, interpretação e crítica da legislação e jurisprudência relativas ao tema.

PALAVRAS-CHAVE: Pessoa com deficiência. Isenção fiscal. Imposto sobre produtos Industrializados (IPI). Inclusão social. Lei 8.989/95.

ABSTRACT: Since the second half of the 20th century, in the global and local dimensions, the recognition of the disadvantages faced by the people with disabilities was incorporated into the agenda of structural or systemic social issues that must be overcome. The strategy adopted in International Human Rights Law and in the Brazilian legal system points out that the social inclusion of the community with disabilities must be achieved through the effective realization of their civil, political, economic, social and cultural rights. The purpose of this article is the tax

¹ Doutor em Ciências Jurídicas (UFPB). Mestre em Direito (UFRN). Membro do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte. Membro da Comissão de Defesa dos Direitos Fundamentais do Conselho Nacional do Ministério Público. CV: <http://lattes.cnpq.br/6111424782338866>. Rua Colombo Cesário de Medeiros, 100, Caicó - RN, 59300-000; vicenteelisio@yahoo.com.br

² Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP; Procurador do Município de Caicó/RN; Professor Conferencista e Coordenador de pesquisa do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET; Rua Bahia, 1114, Higienópolis, São Paulo - SP, 01244-000 pesquisa@ibet.com.br

exemption granted to people with disabilities in the acquisition of motor vehicles. The problem is limited to verifying the nature and purpose of the tax exemption instituted in favor of people with disabilities. The research hypothesis is that the tax exemption aims to repair economic and social disadvantages that affect people with disabilities. The review seeks to delimit the legal meaning of the expression people with disabilities, currently aligned with the biopsychosocial model of disability, to analyze the tax exemption institute and, finally, to interpret Act nº 8.989/1995, indicating the practical consequences of its application. The methodology used was the review of the bibliography, analysis, interpretation and criticism of legislation and jurisprudence related to the subject.

KEYWORDS: People with disabilities. Tax exemption. Industrialized product tax (IPI). Social inclusion. Act nº 8.989/1995.

1 INTRODUÇÃO

A interdisciplinaridade é fator inafastável do conhecimento. O pesquisador lança mão do chamado corte metodológico para tornar mais precisa e aprofundada a apreciação do objeto, mas jamais separa este da realidade subjacente. Em outras palavras, a produtividade da pesquisa é potencializada pela delimitação do campo do saber, mas considerar o objeto em seu contexto também é parte indissociável da boa produção científica.

Neste aspecto, o direito positivo, utilizado para regular as condutas intersubjetivas, lança sua atenção sobre a sociedade para, a partir daí, construir normas jurídicas que atendam os anseios da sociedade, a qual se encontra em constante modificação e causa a necessidade de que o direito seja reprogramado para atender aos seus objetivos.

Isto dito, é possível identificar dentre as características mais destacadas das sociedades hodiernas a imprescindibilidade do respeito às diferenças individuais, sejam elas provenientes da formação cultural, educacional ou de orientação sexual, e, chegando ao ponto focal do texto presente, aquelas relativas às pessoas com deficiência.

Desde a segunda metade do século XX, nas dimensões global e local, o reconhecimento das desvantagens enfrentadas pelas pessoas com deficiência foi incorporado à pauta das questões sociais, estruturais ou sistêmicas, que devem ser superadas, sendo certo que o contingente com deficiência atualmente figura dentre os grupos humanos socialmente submetidos a condições de vulnerabilidade.

A estratégia adotada no Direito Internacional dos Direitos Humanos-DIDH e no ordenamento jurídico brasileiro aponta que a inclusão social da coletividade com deficiência deve ser viabilizada por meio da efetiva concretização dos seus direitos civis, políticos, econômicos, sociais e culturais.

O objeto do presente artigo é a isenção tributária concedida às pessoas com deficiência na aquisição de veículos automotores. O problema que o anima prende-se à verificação da natureza e finalidade da exoneração tributária instituída em favor das pessoas com deficiência no campo do direito tributário brasileiro.

A hipótese de pesquisa assenta que o benefício tributário visa reparar desvantagens econômicas e sociais que afetam as pessoas com deficiência, contribuindo assim no processo

de inclusão social enquanto espécie de ação afirmativa endereçada à promoção de um contingente social vulnerável.

Em sua dimensão metodológica a pesquisa compreenderá a revisão bibliográfica nas áreas dos direitos das pessoas com deficiência e do direito tributário, análise, interpretação e crítica das normas constitucionais e infraconstitucionais, assim como de provimentos jurisdicionais oriundos do Superior Tribunal de Justiça-STJ e do Supremo Tribunal Federal-STF relativos ao tema.

A empreitada científica terá por ponto de partida a delimitação do significado jurídico da expressão pessoas com deficiência, atualmente alinhado ao modelo biopsicossocial da deficiência, conforme estabelecido pela Convenção sobre os Direitos da Pessoa com Deficiência-CDPD, incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro com o status de normatividade constitucional.

Em seguida cuidar-se-á da análise do instituto da isenção tributária para finalmente interpretar a Lei nº 8.989/1995, indicando as consequências práticas de sua aplicação. Para tanto, será levado a efeito a exposição de como o estrato positivo tributário brasileiro, ramo especializado do direito positivo caracterizado por conter normas dirigidas à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos, está disposto no que se refere a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPi instituída em favor das pessoas com deficiência na aquisição de veículos automotores.

2 A DELIMITAÇÃO DO SIGNIFICADO JURÍDICO DA EXPRESSÃO “PESSOAS COM DEFICIÊNCIA”

Assim como ocorre no meio social, no campo do direito brasileiro os que integram o contingente social com deficiência foram e continuam sendo referidos principalmente por meio de termos e expressões como inválidos, incapazes, excepcionais, deficientes, pessoas deficientes, pessoas portadoras de deficiência e, nos últimos anos, pessoas com deficiência. Ainda que para muitos tais variações terminológicas sejam compreendidas como associadas a uma evolução positiva no modo como tais pessoas são percebidas e tratadas no ambiente social, é possível assentar que sob o ângulo estritamente jurídico os mencionados termos e expressões podem ser agregados a dois modelos de compreensão ou perspectivas do fenômeno da deficiência quais sejam, o biomédico e o biopsicossocial.

Os termos e expressões inválidos, incapazes, excepcionais, deficientes, pessoas deficientes, pessoas portadoras de deficiência foram concebidos e utilizados sob inspiração da concepção biomédica da deficiência. Tal concepção desconsidera qualquer interferência externa ao indivíduo em seu processo de integração social. No campo da normatividade jurídica a influência da perspectiva biomédica pode ser encontrada sem qualquer esforço nas disposições contidas no Decreto nº 3.298/99.

Conforme a concepção adotada, a deficiência³ é um problema individual, uma doença crônica ou estado patológico que, em razão de sua maior ou menor gravidade poderá permitir

³ Decreto nº 3.298/99, “Art. 3º Para os efeitos deste Decreto, considera-se: I - deficiência – toda perda ou anormalidade de uma estrutura ou função psicológica, fisiológica ou anatômica que gere incapacidade para o desempenho de atividade, dentro do padrão considerado normal para o ser humano; II - deficiência permanente – aquela que ocorreu ou se estabilizou durante um período de tempo suficiente para não permitir recuperação ou ter

ou não, total ou parcialmente, a inserção da pessoa portadora de deficiência/doente⁴ nas distintas dimensões do convívio social.

Por outro lado, a perspectiva biopsicossocial da deficiência somente veio a ser incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro no contexto da definição normativa da categoria “pessoas com deficiência”, averbada no artigo 1, da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência-CDPD que assim dispõe:

Pessoas com deficiência são aquelas que têm impedimentos de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, os quais, em interação com diversas barreiras, podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdades de condições com as demais pessoas.

A ratificação da CDPD e seu Protocolo Facultativo, por intermédio do Decreto Legislativo nº 186/08, com a observância do rito encartado no §3º do art. 5º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), implicou na incorporação do texto convencional ao ordenamento jurídico nacional com o status de Emenda Constitucional. Em consequência, as cláusulas previstas na CDPD e no seu Protocolo Facultativo assumiram no âmbito interno a dignidade de normatividade constitucional.

Em uma aproximação inicial, cumpre considerar duas observações assentadas na alínea “e” do preâmbulo do texto convencional. A primeira delas assevera que o conceito de deficiência se encontra envolto em um processo evolutivo, alertando o intérprete da convenção para a necessidade de buscar seu significado à luz do texto e do contexto do novo tratado, de modo a afastar equívocos que resultariam da consideração de sentidos associados ao termo no passado, dentre eles o prejudicial engano na identificação dos sujeitos de direitos destinatários da proteção especial (Cf. SEGALLA; ARAÚJO, 2012; LOPES, 2014, p. 26-35).

A segunda observação acentua que a deficiência resulta da interação entre pessoas com impedimentos e as barreiras devidas às atitudes e ao ambiente que impedem a plena e efetiva

probabilidade de que se altere, apesar de novos tratamentos; e III - incapacidade – uma redução efetiva e acentuada da capacidade de integração social, com necessidade de equipamentos, adaptações, meios ou recursos especiais para que a pessoa portadora de deficiência possa receber ou transmitir informações necessárias ao seu bem-estar pessoal e ao desempenho de função ou atividade a ser exercida.”

⁴ Decreto nº 3.298/99, “Art. 4º É considerada pessoa portadora de deficiência a que se enquadra nas seguintes categorias: I - deficiência física - 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, ostomia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, nanismo, membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho de funções; (Redação dada pelo Decreto nº 5.296, de 2004); II - deficiência auditiva - perda bilateral, parcial ou total, de quarenta e um decibéis (dB) ou mais, aferida por audiograma nas frequências de 500HZ, 1.000HZ, 2.000Hz e 3.000Hz; (Redação dada pelo Decreto nº 5.296, de 2004); III - deficiência visual - cegueira, na qual a acuidade visual é igual ou menor que 0,05 no melhor olho, com a melhor correção óptica; a baixa visão, que significa acuidade visual entre 0,3 e 0,05 no melhor olho, com a melhor correção óptica; os casos nos quais a somatória da medida do campo visual em ambos os olhos for igual ou menor que 60º; ou a ocorrência simultânea de quaisquer das condições anteriores; (Redação dada pelo Decreto nº 5.296, de 2004); IV - deficiência mental – funcionamento intelectual significativamente inferior à média, com manifestação antes dos dezoito anos e limitações associadas a duas ou mais áreas de habilidades adaptativas, tais como: a) comunicação; b) cuidado pessoal; c) habilidades sociais; d) utilização dos recursos da comunidade; (Redação dada pelo Decreto nº 5.296, de 2004) e) saúde e segurança; f) habilidades acadêmicas; g) lazer; e h) trabalho; V - deficiência múltipla – associação de duas ou mais deficiências.”

participação dessas pessoas na sociedade em igualdade de oportunidades com as demais pessoas.

A asserção preambular, na esteira da anterior, pretende alertar o hermenêuta sobre o caráter complexo e multidimensional do fenômeno da deficiência que já não mais se circunscreve nas estreitas fronteiras do conhecimento das ciências biomédicas.

O texto convencional constitucionalizado inova o ordenamento jurídico nacional que anteriormente sempre se pautou por critérios biomédicos para a avaliação e identificação das “pessoas portadoras de deficiência”. A nova definição constitucional da expressão “pessoas com deficiência”, inspirada em uma compreensão biopsicossocial da deficiência, é conceituação complexa mais sofisticada e mais abrangente que as definições anteriores.

Saliente-se que a definição jurídica da categoria “pessoas com deficiência”, trazida pela CDPD, deve incidir e repercutir em todos os ramos do direito positivo nacional, constituindo-se em definição chave para a identificação dos titulares da proteção especial institucionalizada no sistema jurídico local e no sistema internacional de proteção dos direitos humanos.

Sob o ângulo estritamente jurídico, e isso não pode ser considerado um mero detalhe, o que importa é que a definição normativa da categoria “pessoas com deficiência” não pode ser equiparada ou empregada de modo a corresponder à expressão “pessoas doentes”.

A razão de tal impossibilidade, de caráter jurídico, resulta de ser a definição normativa estabelecida com base no modelo biopsicossocial da deficiência. Conforme esse modelo o fato biológico é parte de um todo complexo que somente se constitui após o encontro do natural com o social. De acordo com a definição normativa, não há pessoa com deficiência divorciada do contexto social ou, mais precisamente, de um contexto social caracterizado por obstáculos que dificultam ou inviabilizam alguém com impedimento de natureza física, mental, intelectual ou sensorial de interagir em igualdade de condições com as demais pessoas. Em consequência, o impedimento nas funções ou estruturas do corpo é uma condição necessária, mas não suficiente para o reconhecimento jurídico de alguém como pessoa com deficiência.

Interessa aqui destacar que o texto convencional, diferentemente dos documentos anteriormente editados pela Organização das Nações Unidas (ONU) relativos às pessoas com deficiência compromete-se com a promoção, proteção e garantia do exercício pleno e equitativo de todos os direitos humanos e liberdades fundamentais por todas as pessoas com deficiência (art. 1, CDPD). Em outras palavras as pessoas com deficiência são titulares dos direitos civis, políticos, econômicos, sociais e culturais, não mais apenas e exclusivamente objetos da assistência social e tutela familiar ou estatal.

Na conformação dessa proteção especial faz-se mister realçar pelo impacto da inovação, que o microsistema convencional rompe o silêncio sinistro dos documentos anteriores emanados do Sistema das Nações Unidas sobre os direitos civis e políticos, igualmente ausentes da maioria dos ordenamentos jurídicos locais com relação a expressiva parcela do contingente social com deficiência (DHANDA, 2008).

Não demanda maiores esforços hermenêuticos para que se possa inferir que a definição normativa da categoria “pessoas com deficiência” e todo o programa jurídico especial estruturados pela CDPD impõem a supressão, no âmbito jurídico, da definição normativa associada à expressão “pessoa portadora de deficiência” de matiz biomédica, disposta no Decreto nº 3.298/99 (OLIVEIRA NETO, 2022; SEGALLA; ARAÚJO, 2012).

Apesar das críticas e objeções que a concepção biomédica vem sendo alvo nos últimos tempos, e mesmo do abandono parcial e setorial da definição regulamentar pelo poder público, a continuidade do seu uso por parte dos órgãos e agentes estatais importa em aberta afronta à normatividade vigente.

Cuida-se de inequívoca e desafiadora inversão da pirâmide normativa e conseqüente quebra da hierarquia sistêmica, situação caótica que perdura no mínimo desde 25 de agosto de 2009, início da vigência da CDPD no Brasil.

Registre-se, em atenção aos que se aferram a uma suposta natureza programática das regras constitucionais, que aos 07 de janeiro de 2016 entrou em vigor a Lei Brasileira de Inclusão nº 13.146/15 (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Expressamente baseada na CDPD, a lei determina que a avaliação da deficiência deverá ser biopsicossocial⁵, o que inviabiliza a continuidade da caracterização dos que integram o segmento social com deficiência com base em critérios exclusivamente biomédicos.

A definição biomédica entrincheirada no Decreto nº 3.298/99 permanece até o presente produzindo efeitos jurídicos, contribuindo para justificar as discriminações negativas excludentes das pessoas com deficiência e colaborando para a perpetuação de obstáculos à concretização dos direitos previstos na CDPD, particularmente em face da mora do executivo federal na instituição, via regulamento, dos critérios para uma avaliação de matriz biopsicossocial da deficiência, providência estabelecida na mencionada Lei nº 13.146/15.

Todavia ainda que a perspectiva biomédica da deficiência se encontre superada no plano da normatividade constitucional, o emprego de critérios biomédicos para avaliar/reconhecer a condição de pessoa com deficiência e em consequência assegurar o exercício de direitos constitui-se até o presente como medida necessária em virtude da acima mencionada ausência de regulamentação da avaliação biopsicossocial, questão que será particularmente tratada na quarta seção deste artigo.

Por outro lado, impõe-se salientar a identificação de iniciativas legislativas tanto na elaboração de novas leis quanto na adequação da legislação vigente em conformidade com a perspectiva biopsicossocial da deficiência e o propósito da inclusão social do contingente com deficiência por meio da efetivação dos seus direitos. Um caso representativo da atuação do parlamento brasileiro em perfeita sintonia com o texto constitucional vigente será objeto de apreciação nas seções subseqüentes deste artigo, o que exigirá uma incursão hermenêutica na seara do direito tributário.

⁵ Lei nº 13.146/15: “Art. 2º Considera-se pessoa com deficiência aquela que tem 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. § 1º A avaliação da deficiência, quando necessária, será biopsicossocial, realizada por equipe multiprofissional e interdisciplinar e considerará: I - os impedimentos nas funções e nas estruturas do corpo; II - os fatores socioambientais, psicológicos e pessoais; III - a limitação no desempenho de atividades; e IV - a restrição de participação. § 2º O Poder Executivo criará instrumentos para avaliação da deficiência.” Veja-se também o Decreto nº 10.415, de 06 de julho de 2020, que “Institui o Grupo de Trabalho Interinstitucional sobre o Modelo Único de Avaliação Biopsicossocial da Deficiência.”

3 TRIBUTAÇÃO, FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE

E tal incursão hermenêutica será feita apreciando a adequação da legislação já em vigência, com as adaptações que vem sendo efetuadas pelo Congresso Nacional, não esquecendo, ainda que o foco seja o material já positivado, das propostas de modificação e da exposição de motivos que levaram o texto ao que hoje se visualiza.

Principiando, deve-se informar que para os lindes do presente texto, que objetiva discorrer sobre como a ordem jurídica pode auxiliar na equalização de diferenças entre os sujeitos de direitos, é necessário apontar como mecanismos jurídicos podem ser utilizados para intervir no assunto. Para especificar mais, consigne-se que o direito poderia lançar mão de determinações de direito administrativo, urbanístico, civil, penal, ou qualquer outro sub ramo para fazê-lo, o que de fato ocorre. Mas é com medidas tributárias que são atingidos, com mais efetividade, estes propósitos compensadores.

E o mote, nesse quesito, foi um voto proferido pelo então Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ) Luiz Fux, no julgamento do REsp nº 567.873-MG, em que se restou consignado o seguinte:

Consectariamente, revela-se inaceitável privar a Recorrente de um benefício legal que coadjuva às duas razões finais a motivos humanitários, posto de sabença que os deficientes físicos enfrentam inúmeras dificuldades, tais como o preconceito, a discriminação, a comiseração exagerada, acesso ao mercado de trabalho, os obstáculos físicos, constatações que conduziram à consagração das denominadas ações afirmativas, como esta que se pretende empreender. [...] Essa investida legislativa no âmbito das desigualdades físicas corporifica uma das mais expressivas técnicas consubstanciadoras das denominadas 'ações afirmativas'. Como de sabença, as ações afirmativas, fundadas em princípios legitimadores dos interesses humanos reaproxima o direito da ética, reabrindo o diálogo pós-positivista entre o direito e a ética, tornando efetivos os princípios constitucionais da isonomia e da proteção da dignidade da pessoa humana, cânones que remontam às mais antigas declarações Universais dos Direitos dos Homens.

Pois bem! Adiante serão encaminhadas algumas palavras acerca de como uma das ações afirmativas ocorrem em matéria de tributação e direito das pessoas com deficiência.

3.1 FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE

O Estado obtém receitas para cumprir com suas obrigações através da instituição de tributos. De acordo com a definição da legislação vigente do ponto de vista de direito financeiro,

tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades⁶.

⁶ Artigo 9º da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964

De tal modo, é evidente que a instituição de tributos tem o propósito precípua de arrecadar valores aos cofres públicos. A mais representativa fonte de arrecadação do dinheiro de que o Estado necessita é, em tese⁷, o tributo na espécie “imposto”, posto que o produto dessa arrecadação não possui nenhuma destinação específica e pode ser utilizada mais livremente pelo administrador.

A esse fenômeno costuma a doutrina chamar de fiscalidade, quando o objetivo da tributação não é outro que não o de arrecadar. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 230) lembra:

Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

Já na dicção de Regina Helena Costa (2014, p. 65):

a fiscalidade traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita. É a noção mais corrente quando se pensa em tributação.(grifo do original)

O caminho da fiscalidade é, pode ser dito, o propósito natural para a instituição de tributos.

De outra banda, a extrafiscalidade é expediente segundo o qual a ordem jurídica, através da tributação, deixa de lado o fim precípua da atividade de tributar, isto é, de levar dinheiro aos cofres, consubstanciando outro aspecto da tributação. Trata-se de uma medida levada a cabo pelo Estado para promover certo tipo de finalidade que a própria ordem jurídica ressalta. Segundo Geraldo Ataliba (s.d., p. 101), “é o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os tem à disposição – com objetivos não fiscais, mas ordinatórios”.

Consubstancia possibilidade posta na mão dos Entes que detêm competência tributária para utilizar a tributação como instrumento para contemplar fins determinados. Em alguns casos, bem lembra Diego Bomfim (2015, p. 91), o Estado possui inclusive o dever de praticar a extrafiscalidade.

Regina Helena Costa (2014) opina que a extrafiscalidade consiste no exercício do Estado em prol da coletividade por meio da tributação. Nesse sentido, interessante colacionar seu entendimento, já que, para ela:

A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de

⁷ Em tese porque a União frequentemente se utiliza de artifício para arrecadar cada vez menos pela via do imposto, já que tais receitas sofrem repartição com Estados, Municípios e Distrito Federal, conforme preceituado pela Carta de 1988.

condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos de interesse público.

Em outras palavras, fica clarividente que nestes casos o interesse está focalizado em atingir finalidades distintas daquela de arrecadar. Não é incomum, inclusive, que o legislador além de despreocupado quanto a esse fator, se empenhe em sua não realização ou que a arrecadação seja bastante reduzida, tudo com o fito de indiretamente prestigiar um fim que intencional.

A extrafiscalidade, portanto, pode ser definida como mecanismo tributário, com fins eminentemente não-arrecadatórios, de que dispõe o Ente Público competente para implementar valores prestigiados pelo ordenamento jurídico. É um meio de o mundo jurídico alterar o social, em linha parecida como que já disse Lourival Vilanova⁸.

3.2 ISENÇÕES

Nesse contexto, o Estado pode, através de aumento de tributo, desestimular determinada conduta e, por outro lado, com a exoneração de cobrança tributária sobre parte das atividades produtivas, estimular a produção e ou o consumo de bens ou serviços.

Motivada pelos fins mais variados, a figura das isenções consubstanciam uma das medidas utilizadas para encaminhar as últimas providências acima mencionadas, com o condão de afastar a cobrança de tributos incidentes sobre a realização de operações com veículos automotores destinados a pessoas com deficiência, como é o caso da análise proposta neste artigo..

As isenções são, segundo a definição de Paulo de Barros Carvalho (2009), mutilação parcial em algum dos critérios da regra-matriz de incidência tributária que a reconfiguram, tornando o que antes era tributado em parcela da atividade escolhida livre da exação. Diz o autor (CARVALHO, 2009, p. 528):

[...]

De que maneira atua a norma de isenção, em face da regra-matriz de incidência? É o que descreveremos. Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.

⁸ Disse o professor de Pernambuco que “altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito” (VILANOVA, 2010, p. 42).

Ou seja, a isenção comentada aqui corresponde a um corte feito no critério material da regra matriz de incidência e possui um tipo de operação, por assim dizer: aquela que envolva veículos exclusivamente destinados a pessoas com deficiência⁹.

De tal modo, não é difícil divisar que os valores diminuirão e este nicho social será compensado, minimamente, por uma ação afirmativa do Estado, tendente a prestigiar um valor que a sociedade brasileira entende por extremamente relevante que é procurar assegurar a dignidade da pessoa humana dessa classe de indivíduos.

Em outras palavras, a isenção é tida, para o fim deste trabalho, portanto, como instrumento extrafiscal para compensação e reparação de desvantagens, um dos caminhos propostos pelo sistema jurídico tributário para, através do mecanismo da extrafiscalidade, tentar deixar a sociedade brasileira mais equânime. Apesar de não ser a maneira mais adequada de se corrigir as falhas do Estado para com o nicho social aqui tratado, já que todo benefício fiscal traz mais complexidade ao sistema tributário, esta isenção tem nobre apelo, devendo ser vista com bons olhos.

O regramento de fundo do tema é basicamente encontrado na CRFB/1988, bastando ver as disposições dos seguintes artigos: Art. 3º, inciso IV; Art. 5º; Art. 7º, inciso XXXI; Art. 23, que estabelece para a União, Distrito Federal, Estados e Municípios a competência, no inciso II, de cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência; Art. 24, determina a competência legislativa concorrente entre União, aos Estados e ao Distrito Federal para tratar da proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência, conforme estabelecido no inciso XIV; Art. 37 inciso VIII; Art. 203, inciso IV; Art. 208, incisos III e IV; Art. 227, §1º, II e §2º; e, finalmente, Art. 244 da Carta Magna.

4 A ISENÇÃO FISCAL EM FAVOR DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NA LEI Nº 8.989/95

4.1 O ALINHAMENTO DO TEXTO ORIGINÁRIO DA LEI Nº 8.989/95 À PERSPECTIVA BIOPSISSOCIAL DA DEFICIÊNCIA

Desde a incorporação das cláusulas da CDPD ao ordenamento jurídico nacional com o status de normatividade constitucional colocou-se para o legislador ordinário o encargo de adequar a normatividade infraconstitucional anteriormente editada à definição jurídica da expressão *peçoas com deficiência*, de caráter biopsicossocial, afastando-se em definitivo a perspectiva biomédica da deficiência que até então predominava no direito brasileiro.

No que se refere especificamente à Lei nº 8.989/95 tal providência somente veio a ser levada a efeito no ano de 2021 por intermédio da Lei nº 14.287. Com efeito a expressão *peçoas com deficiência* substituiu a anterior expressão *peçoas portadoras de deficiência*, consoante se verifica da nova redação conferida ao §1º, do art. 1º da Lei nº 8.989/95. Registre-se todavia que

⁹ Tanto que, como bem lembra o analista do Senado autor do estudo de impacto financeiro da comissão de assuntos econômicos daquela casa legislativa para fundamentar o projeto de lei que trata da prorrogação da isenção aqui tratada, vários modelos de veículos são produzidos exclusivamente com esse fim. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8975074&disposition=inline>. Acesso em 15 de março de 2022

o legislador, em sua missão atualizadora, deixou escapar a oportunidade de igualmente substituir a expressão *portadores de deficiência* por *pessoa com deficiência* no §6º, do art. 1º.

Por outro lado, ressalte-se que o novo texto expresso no §1º, do art. 1º da Lei nº 8.989/95 recentemente alterado, deixou consignado que a identificação dos beneficiários da isenção tributária seria realizada por meio da “avaliação biopsicossocial prevista no § 1º do art. 2º da Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015 (Estatuto da Pessoa com Deficiência)”.

No que se refere à avaliação biopsicossocial, consoante já explicitado na segunda seção deste artigo, até o momento a União encontra-se em mora quanto ao estabelecimento dos critérios que deverão ser empregados para a realização de tal avaliação, em face do escoamento do prazo de dois anos para a adoção de tal providência, conforme estabelecido no art. 124 do Estatuto da Pessoa com Deficiência.

Inexistindo qualquer previsão segura acerca do adimplemento pela União do seu dever de regulamentar a avaliação biopsicossocial, assim como os riscos de que a futura regulamentação da matéria venha a sofrer impugnação, tratou o legislador de adotar solução pragmática visando resguardar os direitos e interesses das pessoas com deficiência. Com tal objetivo, instituiu que a avaliação biopsicossocial não será exigida, para fins de concessão do benefício fiscal, enquanto o Poder Executivo não regulamentar o §1º, do art. 2º do Estatuto da Pessoa com Deficiência (§1º-A do art. 1º da Lei nº 13.146/15).

A solução encampada pelo legislador implica necessariamente na continuidade do emprego de uma avaliação da deficiência de matriz biomédica enquanto não fixados os parâmetros para uma avaliação biopsicossocial. Tal solução jurídica finalisticamente direcionada à garantia do desfrute aqui e agora do benefício fiscal justifica-se exclusivamente em razão do seu caráter transitório e da sua consequência prática fundamental, qual seja, o desfrute imediato da exoneração fiscal reparadora de desvantagens que afetam o segmento social com deficiência.

Não se desconsidera que em Economia a estratégia legislativa que se vem analisando seria criticada por seu caráter heterodoxo e que em Filosofia, sem grande esforço, seria desnudado seu caráter paradoxal. Entretanto, sob o prisma estritamente jurídico a questão pode ser colocada de maneira precisa noutros termos. O que não se pode admitir é que o cidadão com deficiência seja impedido de desfrutar de um direito que lhe foi legalmente reconhecido em virtude da ausência de uma regulamentação administrativa instituidora de critérios de elegibilidade para o acesso à política pública exoneradora de tributos.

A inclusão das pessoas com deficiência auditiva ao elenco das pessoas com deficiência beneficiadas com a isenção tributária, consoante redação conferida ao inciso IV do art. 1º da Lei nº 8.989/95 merece registro especial. Cuida-se de inovação legislativa que põe fim a injustificada exclusão de uma parcela significativa do contingente social com deficiência promovida no texto original da Lei nº 8.989/95 que vinha sendo alvo de questionamentos perante o parlamento e o judiciário brasileiro.

Diga-se ainda que com a alteração ocorrida no final do ano de 2021, pela Lei nº. 14.287/2021, sua ementa passou a dispor que a lei trata da “isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas com deficiência.”

Já foi visto no tópico anterior como a lei tributária pode atuar de forma extrafiscal e isentar da cobrança do IPI as operações com veículos que se destinem à pessoa com deficiência.

Houve tentativa para se limitar, segundo as prescrições do artigo 1º, § 7º da lei, o teto de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) para que o adquirente do veículo pudesse gozar do benefício, o que foi, após intensas discussões nas casas legislativas, modificado para que o limite corresponda aos atuais R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), nos termos da alteração promovida pela Lei nº 14.287, de 2021.

Além do limite de valor, a lei estabelece, no artigo 2º, parágrafo único, que o beneficiário apenas gozará da isenção do IPI de que trata o art. 1º, uma vez a cada 3 (três) anos. Caso constatada alguma fraude ou inobservância desta disposição, ou, ainda, das condições impostas para que a pessoa com deficiência possa adquirir o veículo com a isenção, é possível que este fique sujeito ainda ao pagamento do tributo, da multa e juros moratórios previstos na legislação em vigor, nos termos do artigo 6º, Parágrafo único.

Há, ainda, diversas disposições voltadas ao procedimento de verificação de preenchimento dos requisitos por parte das autoridades fazendárias federais, que não cabe pormenorizar neste artigo.

4.2 O IMPACTO FISCAL DA ISENÇÃO

Um dos fatos interessantes de se observar nesta temática cinge-se ao prazo consignado no parágrafo 7º do art. 1º da Lei nº 8.989/95, que limitaria a benesse ao fim do ano de 2021. A União, ao propor o projeto de Lei, encaminhou justificativa de que haveria grande impacto financeiro para o caso de sua manutenção, em que pese não ter remetido estudo algum que fundamentasse a argumentação.

Por solicitação do Senador Romário, houve a elaboração de estudo técnico por parte dos servidores do Senado, no âmbito da Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle, a qual expediu a Nota Técnica de Impacto Orçamentário e Financeiro 44/2021, em 27 de maio de 2021, que respondeu a esta pergunta e delimitou mais aproximadamente quanto a União deixaria de arrecadar, em decorrência da isenção do IPI, nos anos seguintes.

De acordo com o trabalho apresentado, foi dito que “estima-se uma renúncia de R\$ 1,35 bilhão para o ano de 2022, R\$ 1,43 bilhão para 2023 e R\$ 1,51 bilhões para 2024”. Dentre esses valores, contudo, estariam abarcados os montantes afetos à isenção dos taxistas, cujo benefício é veiculado através da mesma lei. Diz o autor do estudo, ainda, que a estimativa “considera a prorrogação das isenções de que trata a Lei nº 8.989/1995, em conjunto com os efeitos da decisão do STF na ADO nº 30/DF dada o preenchimento da lacuna legislativa”¹⁰.

De tal modo, coletando os dados apenas referentes à isenção dirigida para as pessoas com deficiência, o quadro de renúncias fica da seguinte forma:

¹⁰ No julgamento da Ação direta de inconstitucionalidade por omissão-ADO nº 30-DF, aos 24/02/20, o Supremo Tribunal Federal-STF declarou a inconstitucionalidade por omissão da Lei nº 8.989/95, determinando-se a aplicação de seu art. 1º, IV, com a redação dada pela Lei nº 10.690/03, às pessoas com deficiência auditiva, enquanto perdurar a omissão legislativa, estabelecendo na oportunidade o prazo de 18 meses, a contar da data da publicação do acórdão, para que o Congresso Nacional adote as medidas legislativas necessárias a suprir a omissão. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8975074&disposition=inline>. Acesso em 15 de março de 2022.

Tabela 1 – Estimativa de impacto a partir do ano vigente e os dois seguintes			
Hipóteses de isenção	2022	2023	2024
Pessoas com Deficiência Lei nº 8.989/95	1.087.840.734	1.151.275.447	1.218.409.197
Pessoas com Deficiência Auditiva (ADO 30/DF)	160.882.501	170.263.962	180.192.479
Total	1.248.723.235	1.321.539.409	1.398.601.676
Fonte: dados da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal Disponível em https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8975074&disposition=inline . Acesso em 15 de março de 2022.			

Ou seja, os valores que se estima deixarem de ser arrecadados para o ano 2022 é de aproximadamente R\$ 1,25 Bilhão, ao passo que em 2023 seria R\$ 1,32 Bi e quase R\$ 1,4 Bi em 2024. Tais quantias são pouco expressivas quando em comparação a reduções que vem sendo feitas à linha branca que, apesar de ter o condão de estimular o consumo das famílias e tentar reaquecer a economia, não se compara à mais nobre e relevante finalidade de compensar significativas desvantagens sociais e econômicas vivenciadas pela expressiva maioria das pessoas com deficiência no Brasil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A definição normativa do significado da expressão *pessoas com deficiência*, a partir de uma perspectiva de caráter biopsicossocial do fenômeno da deficiência, constitui-se em mudança paradigmática promovida pela Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência-CDPD nas esferas de incidência do Direito Internacional dos Direitos Humanos-DIDH e do ordenamento jurídico brasileiro.

A nova perspectiva, ao romper a relação de sinonímia que atrelavam doença e deficiência estabelecida pelo modelo biomédico, converte em social um problema até então atribuído ao indivíduo tomado isoladamente, qual seja, a causa de sua exclusão dos múltiplos espaços do convívio humano. Em desdobramento cabe à sociedade como um todo e não a cada uma das pessoas com deficiência enfrentar e superar as barreiras físicas, sociais, econômicas e culturais que dificultam ou inviabilizam a participação do contingente com deficiência em igualdade de condições com as demais pessoas nas múltiplas dimensões da vida humana associada.

Nessa ordem de ideias, infere-se que o programa jurídico de proteção especial instituído pela CDPD tem por propósito a inclusão social da coletividade com deficiência, objetivo que exige do Estado e da sociedade a implementação de medidas equitativas e, por isso mesmo, diferenciadas de modo a proporcionar igualdade de oportunidades aos que se encontram em situação de desvantagem.

Tendo em vista a contextualização acima esboçada impõe-se concluir que a isenção fiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPi conferida às pessoas com deficiência na

aquisição de veículos automotores, por intermédio da Lei nº 8.989/95, deve ser compreendida como espécie de ação afirmativa.

Diga-se ainda que a política pública tributária, que encontra-se solidamente fundada em bases constitucionais e legais, pretende contribuir para o incremento do processo de inclusão social de um agrupamento majoritariamente submetido à condições de vulnerabilidade, dever jurídico solidariamente cometido ao Estado e à sociedade brasileira.

Voltando o foco para o âmbito tributário, apresentou-se a maneira ou mecanismo utilizado para a redução de desigualdades da sociedade brasileira bem na linha do que se chamou de ação afirmativa no contexto do REsp nº 567.873-MG, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

A conclusão a que se chega é que as isenções fornecidas para este setor da sociedade são os instrumentos extrafiscais que a atividade tributária do Estado lança mão para buscar, desonerando cadeias produtivas e tentando baratear produtos e serviços, compensar tais injustiças.

Na leitura da legislação federal, que compreende a Lei nº 8.989/95 e suas posteriores alterações, viu-se que o impacto fiscal das desonerações de IPI sobre as operações com veículos automotores destinados à pessoas com deficiência não chegam a R\$ 1,5 Bilhão de reais anualmente até 2024, na estimativa feita por técnicos do Senado Federal quando da votação da prorrogação da isenção. Apesar de significativo, o montante é muito inferior a outras benesses concedidas, e, portanto, face à relevante virtude de acolher melhor o nicho das pessoas com deficiência, justifica-se a manutenção da isenção em nosso sistema tributário. Os resultados da pesquisa, portanto, elucidam o teor da legislação, propiciando futuras discussões sobre os diversos aspectos aqui levantados.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Regime Jurídico da Extrafiscalidade. *REVISTA JUSTITIA*. MPSP. s.d. <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf> , p. 101. Acesso em 17 de Março de 2016

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 mar. 2022.

BRASIL. [Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995]. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18989.htm. Acesso em: 1 mar. 2022.

BRASIL. [Decreto nº 6.949, de 25 de agosto de 2009]. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6949.htm. Acesso em: 1 mar. 2022.

BRASIL. [Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015]. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da pessoa com deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13146.htm. Acesso: 15 mar 2022

BRASIL. [Lei nº 14.183, de 14 de julho de 2021]. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14183.htm. Acesso em: 1 mar. 2022.

BRASIL. [Lei nº 14.287, de 31 de dezembro de 2021]. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Lei/L14287.htm#art2. Acesso em: 1 mar. 2022.

BRASIL. Senado Federal. PL no 5.149/2020. Prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, [2022]. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=8975074&disposition=inline> . Acesso em 15 de mar de 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. São Paulo: Saraiva, 2009. Curso de Direito Tributário. 24. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. São Paulo: Saraiva, 2014. Epub.

CUNHA, Nicodemus Victor Dantas da. O IPTU progressivo no tempo. 2016. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/19357>. Acesso em 1 mar. 2022.

DHANDA, Amita. Construindo um novo léxico dos direitos humanos: Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiências. *Sur, Rev. int. direitos human.* [online]. 2008, vol.5, n.8, p.42-59. ISSN 1983-3342. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1806-64452008000100003>. Acesso: 28 abr 2018.

LOPES, Laís de Figueirêdo. Artigo 1: propósito. In: DIAS, Joelson et al. (Orgs.). *Novos comentários à Convenção sobre os direitos das pessoas com deficiência*. Brasília: SNPDS-DH-PR, 2014. p. 26-35. Disponível em: <http://www.pessoacomdeficiencia.gov.br/app/sites/default/files/publicacoes/convenca-0-sdpcd-novos-comentarios.pdf>. Acesso: 28 maio 2015.

SEGALLA, Juliana Izar Sores da Fonseca; ARAÚJO, Luiz Alberto David. A utilização do novo conceito de pessoa com deficiência: uma advertência necessária. *Direitos fundamentais & Justiça*, ano 6, n. 19, p. 145-159, abr/jun, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.30899/dfj.v6i19.318>. Acesso: 20 set 2018.

OLIVEIRA NETO, Vicente Elísio de. *Deficiência e direitos das pessoas com deficiência: tópica jurídica e o convívio antinômico entre os pontos de vista biomédico e biopsicossocial*. Curitiba: Juruá, 2022.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. São Paulo: Noeses, 2010.