



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

HAMANDA DE NAZARÉ FREITAS MATOS

**INCLUSÃO E FINANÇAS PÚBLICAS: ISENÇÕES DE IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) E IMPOSTO SOBRE
PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA), NA AQUISIÇÃO DE
VEÍCULO AUTOMOTOR POR PESSOAS COM DEFICIÊNCIA, NO ESTADO DO
PARÁ**

BELÉM/PA

2023

HAMANDA DE NAZARÉ FREITAS MATOS

**INCLUSÃO E FINANÇAS PÚBLICAS: ISENÇÕES DE IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) E IMPOSTO SOBRE
PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA), NA AQUISIÇÃO DE
VEÍCULO AUTOMOTOR POR PESSOAS COM DEFICIÊNCIA, NO ESTADO DO
PARÁ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em
Direito da Universidade Federal do Pará como parte dos requisitos
para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Estudos Críticos do Direito

Orientador: Prof. Dr. Raimundo Wilson Gama Raiol

Coorientadora: Prof. Dra. Maria Stela Campos da Silva

BELÉM

2023

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Pará
Gerada automaticamente pelo módulo Ficat, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)**

M425i Matos, Hamanda de Nazaré Freitas.
Inclusão e finanças públicas: isenções de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), na aquisição de veículo automotor por pessoas com deficiência, no estado do Pará / Hamanda de Nazaré Freitas Matos. — 2023.
100 f.

Orientador(a): Prof. Dr. Raimundo Wilson Gama Raiol
Coorientação: Prof^a. Dra. Maria Stela Campos da Silva
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Pará,
Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em
Direito, Belém, 2023.

1. Direito ao transporte. 2. Pessoas com deficiência. 3.
Tributação estadual. I. Título.

CDD 340

HAMANDA DE NAZARÉ FREITAS MATOS

**INCLUSÃO E FINANÇAS PÚBLICAS: ISENÇÕES DE IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) E IMPOSTO SOBRE
PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA), NA AQUISIÇÃO DE
VEÍCULO AUTOMOTOR POR PESSOAS COM DEFICIÊNCIA, NO ESTADO DO
PARÁ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em
Direito da Universidade Federal do Pará como parte dos requisitos
para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Estudos Críticos do Direito

Orientador: Prof. Dr. Raimundo Wilson Gama Raiol

Coorientadora: Prof. Dra. Maria Stela Campos da Silva

Defendida em: ____ / ____ / ____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Prof. Dr. Raimundo Wilson Gama Raiol (UFPA)

Presidente

Profa. Dra. Maria Stela Campos da Silva (UFPA)

Coorientadora

Profa. Dra. João Daniel Daibes Resque (UFPA)

Membro Examinador

Prof. Dr. José Claudio Monteiro de Brito Filho (CESUPA)

Membro Examinador

*Ao anjo Joaquim Daniel Teodosio do Nascimento, que não pôde usar os sapatinhos com os
quais o presenteei, pois preferiu voar.*

AGRADECIMENTOS

Imagino que o percurso acadêmico seja traçado através de um esforço coletivo, já que os melhores resultados são alcançados quando há o maior número de pessoas envolvidas, direta ou indiretamente com o objetivo perseguido.

Naturalmente sem o amor e amizade que tenho cultivado com meu Deus e nosso Senhor Jesus Cristo, não poderia contar com toda a ajuda no plano espiritual para que eu pudesse atravessar as adversidades com sucesso. Mesmo quando enfrentei meus maiores medos, não pude me sentir só, pois alguém maior que tudo me deu a sua paz.

Aos meus pais, Aldineia Freitas Matos e Paulo Roberto Belarmino Matos, e meu irmão João Paulo Freitas Matos, que longe de ser a família perfeita, mas foram a família perfeita para mim.

Mãe, obrigada por acreditar em qualquer ideia mirabolante que tenho, por me defender de tudo e todos, por me ouvir e validar cada um dos meus sentimentos. Você é a mulher mais incrível que já conheci na vida. Pai, obrigada por sempre ver o melhor de mim, seja como pessoa, seja como acadêmica. Obrigada por todo investimento nos meus estudos e por confiar em mim. João, agradeço à Deus todos os dias por tu teres nascido primeiro, pois assim eu não sei o que é passar um dia no mundo sem o meu melhor amigo.

Em memória à minha irmã, Lana Matos, que nunca conheci, mas cuja presença está cheia em minha casa e seu nome nunca foi esquecido. À minha avó paterna, Izoneide Belarmino Matos, que não pude enterrar em decorrência do isolamento da COVID-19. Ao meu avô João Matos e tia Edith Matos Cebulski, que descansaram logo em seguida.

À minha família ampliada, amigos próximos e parentes, cujo apoio e incentivo também foram inestimáveis, expresse minha gratidão profunda. A todos os meus primos, tios e tias, quero agradecer por serem minha rede de apoio e por compartilharem este caminho acadêmico comigo.

À minha grande amiga Bianca Dalyni Lima de Sena, que apesar de não dividirmos o mesmo sangue, seguimos sendo irmãs de coração.

Às minhas meninas Helaine Oliveira, Mayra Diniz e Daiana Larrat, preciosas amigas de graduação e que apoiaram durante toda a realização do meu mestrado. Obrigada por me ouvirem de forma acolhedora e nunca julgadora, por entenderem a importância desse passo que dou e por sempre estarem ao meu lado.

À Dany Teodosio, grande amiga que confiou no meu trabalho o suficiente para me propor uma sociedade e não hesitou em tomar para si minhas preocupações nos tempos mais difíceis.

Em ordem alfabética, à Carol, Cecília Ferreira, Barbara Fernandes, Fabiana, Fernanda Martins, Gisele Aparecida, Hilary Isabel, Laís Minelly, Letícia Penteado, Lorena Maria, Natalia Oliveira, Tahira Cristina, Thais Caliman, Luana, Vitória e todas as outras queridíssimas amigadas que fiz virtualmente nos tempos de pandemia, por estarem comigo e me apoiando, ainda que de tão longe. Vocês tiraram minhas melhores risadas após os dias exaustivos que se sucederam nestes dois anos. Obrigada especialmente às que tornaram mágico os dias 26.11.2022 e 15.05.2023.

À minha terapeuta Ana Beatriz. Ainda que seja uma relação profissional, não posso deixar de fora uma pessoa que viu o melhor e o pior de mim, pôde me aconselhar em momentos críticos e que, assim como eu, enxergou que a pesquisa científica foi de extrema importância para que eu não perdesse a fé em mim mesma.

Aos meu orientador Raimundo Wilson Gama Raiol e coorientadora Maria Stela Campos da Silva, que sempre acreditaram no meu trabalho e no meu futuro como acadêmica.

Professor Raiol, obrigada por ter acreditado no meu projeto durante a seleção de 2020. Obrigada também pelo profissionalismo, pela condução impecável das orientações, pelos aconselhamentos e pelo cuidado que sempre tiveste ao corrigir meus escritos. Sem aquele convite há 7 anos para que eu fosse sua orientanda de iniciação, creio que dificilmente teria enveredado para a pesquisa e tomado gosto pela produção científica. Me sinto honrada em ser sua orientanda.

Professora Stela, tive a felicidade de ser voluntária em um dos seus projetos de iniciação científica na graduação e depois segui como sua bolsista. Também fui estagiária no escritório que tens com seu irmão, o sempre presidente Alberto Campos; e agora encerro e as atividades como orientanda de mestrado. Pudeste ver e participar do meu crescimento em vários momentos e neste intermédio foste (e és) um grande exemplo de competência, responsabilidade, simplicidade e comprometimento. É admirável sua habilidade em ver os alunos além dos muros da UFPA e genuinamente sustentar um olhar humano.

Aos membros da minha banca de qualificação e defesa, os professores Luma Scaff, José Claudio e João Daniel, pelas preciosas considerações feitas meu trabalho, pela seriedade e respeito na avaliação. Muito obrigada.

À FAPESPA e UFPA, que financiaram as pesquisas que tenho desenvolvido ao longo do mestrado. Obrigada pelo incentivo à produção científica de uma jovem mulher com deficiência e do interior do Pará.

Agradeço, finalmente, a todas as pessoas que, direta ou indiretamente, têm torcido pelo meu sucesso neste tão querido projeto profissional e pessoal.

Olhe as estrelas, elas estão brilhando forte. Tudo está bem essa noite.

Never Let me Down Again – Depeche Mode

RESUMO

A presente pesquisa aborda os fundamentos dos critérios de concessão de benefícios fiscais para pessoas com deficiência no estado do Pará, com foco nas isenções de IPVA e ICMS, tributos de competência estatal. Pelo fato dos impostos estaduais serem objeto de estudo desta investigação, ficam de fora os tributos municipais ou federais, que também podem incidir no custo de automóveis, como o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto porque compreende-se que o estado do Pará, assim como os demais estados-membros da federação e o Distrito Federal, deve fazer o uso de sua competência para instituir impostos estaduais de acordo com sua política, mas que não poderá contrariar os limites constitucionais do exercício da tributação ou as normas de responsabilidade fiscal. A pesquisa, que examinou um dos objetivos centrais da República Federativa do Brasil - a busca da redução da pobreza, a eliminação da marginalização e a mitigação das disparidades sociais e regionais - foi conduzida por meio de uma análise de fontes bibliográficas, legislativas e documentais com foco nos direitos humanos. Desta forma, buscou-se demonstrar como poderá o Estado do Pará conceder benefícios fiscais sobre os tributos relativos ao transporte de pessoas com deficiência de modo responsável proporcionando uma maior objetividade nos critérios de concessão, a partir do tipo ou grau de deficiência a que se destina, considerando que cada tipo ou grau de deficiência possui suas próprias particularidades. Ao final concluiu-se que as ponderações deverão ser feitas com base nos critérios objetivos de concessão do benefício, por intermédio, principalmente, do exame de finalidade, determinando a finalidade constitucional do tratamento diferenciado às pessoas com deficiência e as formas pelas quais o fisco deverá exercer o controle orçamentário, de modo a oferecer transparência às contas públicas.

Palavras-chave: Direito ao transporte. Pessoas com deficiência. Tributação estadual.

ABSTRACT

This research addresses the fundamentals of the criteria for granting tax benefits to people with disabilities in the state of Pará, focusing on exemptions from IPVA and ICMS, taxes of state competence. Because state taxes are the object of study in this investigation, municipal or federal taxes are excluded, which can also affect the cost of automobiles, such as the Tax on Industrialized Products. This is because it is understood that the state of Pará, as well as the other member states of the federation and the Federal District, must make use of its competence to institute state taxes in accordance with its policy, but that it cannot contradict the constitutional limits of the exercise of taxation or the rules of fiscal responsibility. The study, which examined one of the core goals of the Federative Republic of Brazil - the pursuit of poverty reduction, the elimination of marginalization, and the mitigation of social and regional disparities - was conducted through an analysis of bibliographical, legislative, and documentary sources with a focus on human rights. In this way, it was proposed to demonstrate how the State of Pará can grant tax benefits on taxes related to the transport of people with disabilities in a responsible way, providing greater objectivity in the concession criteria, based on the type or degree of disability for which it is intended, considering that each type or degree of disability has its own particularities. In the end, it was concluded that the considerations should be made based on the objective criteria for granting the benefit, mainly through the examination of purpose, determining the constitutional purpose of the differentiated treatment of people with disabilities and the ways in which the tax authorities should exercise budgetary control, in order to offer transparency to public budget.

Keywords: Right to Transportation. People with disabilities. State taxation.

LISTA DE ABREVIATURAS

CDPD - Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência

CF - Constituição Federal

CIF - Classificação Internacional de Funcionalidade

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços

IPI - Imposto sobre produtos industrializados

IPVA - Imposto sobre propriedade de veículo automotor

LBI - Lei Brasileira de Inclusão

MDF - Manifesto de Documentos Fiscais

ONU - Organização das Nações Unidas

PNAD - Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios

SEFA - Secretaria de Finanças

STJ - Superior Tribunal de Justiça

STF - Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
2 REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS E ECONÔMICAS E TRIBUTAÇÃO INCLUSIVA	18
2.1 DESIGUALDADE X DIFERENÇA	18
2.2 INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA À LUZ DA INCLUSÃO	23
2.2.1 Ponderações principiológicas: dignidade humana, capacidade contributiva e igualdade	24
2.2.1.1 Dignidade humana	24
2.2.1.2 Capacidade contributiva	28
2.2.1.3 Igualdade	32
2.3 VULNERABILIDADE, DEFICIÊNCIA E JUSTIÇA SOCIAL: EXAME DE LEGITIMIDADE NO EXERCÍCIO DA NÃO TRIBUTAÇÃO	36
2.4 TRANSPORTE INCLUSIVO COMO POLÍTICA TRIBUTÁRIA.....	40
3 BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E RESPONSABILIDADE FISCAL	44
3.1 CONCEITO DE TRIBUTO	44
3.2 RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.....	45
3.3 ISENÇÃO, IMUNIDADE, NÃO INCIDÊNCIA E ALÍQUOTA ZERO	46
3.4 FORMAS DE RENUNCIA DE RECEITA E BENEFÍCIOS FISCAIS	47
3.4.1 Anistia	47
3.4.2 Remissão	48
3.4.3 Diferimento	49
3.4.4 Crédito presumido	49
3.4.5 Concessão de isenção em caráter não geral	50
3.4.6 Alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos	50
3.5 CARACTERÍSTICAS DAS ISENÇÕES DE IPVA E ICMS PARA AQUISIÇÕES DE VEÍCULOS AUTOMOTORES POR PESSOAS COM DEFICIÊNCIA	51

3.5.1 Veículos automotores isentos de tributação.....	51
3.5.2 Alienação do veículo, perda ou destruição objeto de isenção.....	53
3.5.3 Ilícitos penais	53
4 TRANSPORTE PRIVADO DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA E POLÍTICA	
TRIBUTÁRIA INCLUSIVA	54
4.1 PARÂMETROS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS ÀS PESSOAS COM	
DEFICIÊNCIA.....	55
4.1.1 Critérios objetivos	55
4.1.2 Limites constitucionais.....	59
4.1.3 Limites legais	61
4.1.4 Vigência e efeitos	62
4.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E OS PRESSUPOSTOS LEGAIS PARA	
CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS GERADORES DE RENÚNCIA DE RECEITA.....	62
4.2.1 Transparência Fiscal.....	64
4.2.2 Estimativa do impacto orçamentário-financeiro.....	65
5 PESSOA COM DEFICIÊNCIA E NORMAS TRIBUTÁRIAS.....	66
5.1 EVOLUÇÃO TERMINOLÓGICA E CONCEITUAL DE DEFICIÊNCIA: MODELO MÉDICO	
E MODELO SOCIAL	67
5.1.1 Evolução do termo “pessoa com deficiência”	67
5.1.2 Modelo médico, social e biopsicossocial.....	70
5.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE PESSOAS COM DEFICIÊNCIA E TRIBUTAÇÃO	71
5.3 PESSOA COM DEFICIÊNCIA E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	73
5.4 PESSOA COM DEFICIÊNCIA NO ESTADO DO PARÁ E TRANSPORTE	76
5.5 TIPOS DE DEFICIÊNCIA E A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS EM	
IMPOSTOS ESTADUAIS	79
5.5.1 Deficiência Física na tributação estadual – ICMS E IPVA.....	81
5.5.2 Deficiência Intelectual na tributação estadual – ICMS E IPVA.....	84
4.5.3 Deficiência Auditiva na tributação estadual – ICMS E IPVA	85
4.5.4 Deficiência Visual na tributação estadual – ICMS E IPVA	88

4.5.5	Pessoa Autista na tributação estatal – ICMS E IPVA	89
4.5.6	Pessoa com múltiplas deficiências na tributação estatal – ICMS E IPVA ..	89
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	93

1 INTRODUÇÃO

Pessoas com deficiência são um grupo social heterogêneo entendido como mais vulnerável que as sem deficiência. Jonathan Herring (2016) assevera que, na literatura acadêmica, a definição de vulnerabilidade segue pelo menos duas linhas de pensamento: a primeira enfatiza a vulnerabilidade universal, que aponta a vulnerabilidade como aspecto intrínseco à humanidade. A segunda linha é que algumas pessoas, grupos de pessoas, devem ser vistas como vulneráveis, tais quais as pessoas negras, crianças ou pessoas com deficiência.

Todos são vulneráveis pela profunda dependência que cada indivíduo tem pelo outro, para o seu bem-estar físico e mental, independente de quaisquer característica que tenha. (HERRING, p. 10, 2016). As necessidades individuais passam a ser necessidades coletivas e a sociedade criou uma vasta gama de estruturas e formas de assistência que amenizam as vulnerabilidades.

A construção dessas estruturas nem sempre observa os interesses de todos. Assim, a vulnerabilidade é acentuada pelo modo de vida desses grupos ser diferente do dominante, devendo ser desenvolvidos métodos que propiciem a inclusão destas singularidades como prioridade no desenvolvimento dessa sociedade.

Pessoas com deficiência, além da vulnerabilidade característica de todos os seres humanos ainda são especialmente vulneráveis, ou hipervulneráveis, por não se encaixarem completamente no modo dominante de vida. Uma vez ignorada essa vulnerabilidade, se torna, então, desigualdade. Uma sociedade comprometida em garantir o bem-estar coletivo desenvolve formas de mitigação as desigualdades com ajuda de políticas inclusivas, respeitando as diferenças.

Atualmente, a relação entre o direito tributário e financeiro e a busca pela inclusão das pessoas com deficiência têm se mostrado atendendo o aspecto extrafiscal da cobrança de tributos com o objetivo de estimular condutas dos contribuintes, como a inclusão digital das pessoas com deficiência, mas também como forma de diminuir os efeitos sobre a carência do Estado em garantir direitos fundamentais, a exemplo do direito ao transporte e isenção de tributos, uma vez cumpridos os requisitos para a concessão dessa benesse.

Não raro são feitas referências à temática das isenções fiscais, seja sob o prisma constitucional seja sob o prisma infraconstitucional, no âmbito estadual ou federal. As concessões e modificações de benefícios fiscais envolvem uma mobilização econômica

considerável, portanto exigem uma disciplina jurídica que justifique essas benesses e os efeitos sociais buscados.

Assim, a presente pesquisa busca compreender de que modo pode o Estado do Pará conceder benefícios fiscais sobre os tributos relativos ao transporte de pessoas com deficiência, obedecendo às normas de controle fiscal.

Cada estado tem uma política tributária própria, em decorrência da autonomia tributária e financeira enquanto ente federado, mas que precisa se coadunar com a Constituição Federal. Estabelecer critérios de concessão de isenções, demonstrar o impacto financeiro, respeitar as normas de controle, verificar se a finalidade está sendo alcançada e se a desigualdade está sendo reduzida são algumas das obrigações que os entes federados têm em nome da ordem financeira e tributária nacional.

Por se tratar de uma temática ainda pouco explorada no meio acadêmico, busca-se analisá-la sob o ponto de vista multifacetado do direito, com base em fatos particulares, ou seja, como se pode harmonizar as regras de direito das pessoas com deficiência, direito tributário e direito financeiro e orçamentário com a garantia de direito dessas pessoas ao transporte.

O método de abordagem da presente pesquisa será qualitativo com a observação dos fenômenos, de natureza exploratória, através de pesquisa bibliográfica e documental. Também serão utilizados documentos estaduais, nacionais e 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, estadual do Pará e internacional.

O estudo do problema é dividido em quatro partes da dissertação. Na seção denominada Redução das Desigualdades Sociais e Econômicas e Tributação Inclusiva, analisa-se, em primeiro momento, a distinção entre desigualdade e diferença, a partir dos conceitos emitidos por José Flávio Ávila (2020), Amartya Sen (2001), Göhan Therborn (2013) e Boaventura de Sousa Santos (2021). Num segundo momento, são feitas ponderações sobre os princípios constitucionais da dignidade humana, capacidade contributiva e igualdade, que protegem o indivíduo, em especial o com deficiência, trazendo reflexões sobre interpretação da norma tributária, vulnerabilidade e justiça social no direito ao transporte inclusiva.

Na seção denominada Benefícios Tributários e Responsabilidade Fiscal, são identificados conceitos de direito tributário e as características das isenções tributárias na aquisição de veículo automotor por pessoas com deficiência.

A seção seguinte, intitulada Transporte Privado das Pessoas com Deficiência e Política Tributária Inclusiva, trata da natureza jurídica dos benefícios fiscais, com foco nos relacionados ao transporte, buscando traçar os limites dessas concessões, tendo em vista a legislação de responsabilidade fiscal e os pressupostos para obtenção de veículos por pessoas com deficiência. Trata ainda dos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que exige a transparência quanto às desonerações fiscais e o balanço do impacto financeiro e orçamentário causado pela implementação destas políticas.

Na última seção, denominada Pessoa Com Deficiência e Normas Tributária, são tecidas considerações sobre quem são as pessoas com deficiência e como elas estão abrangidas pelas normas tributárias, traçando uma evolução terminológica de pessoa com deficiência, que influenciou o seu próprio conceito, e mudou a forma de proteção desse grupo. Ao final são tecidas considerações sobre o direito ao transporte de pessoas com deficiência no estado do Pará e os tipos de deficiência potencialmente beneficiários da isenção de ICMS e IPVA, na aquisição de veículos automotores.

2 REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS E ECONÔMICAS E TRIBUTAÇÃO INCLUSIVA

Dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, descrito no art. 3º, III, da Constituição Federal de 1988, há a busca pela erradicação da pobreza e a marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais. Ao relacionar o fenômeno da desigualdade social com o grupo social das pessoas com deficiência, alguns conceitos devem estar devidamente delimitados, como a diferença entre desigualdade e diferença.

Estabelecida a relação conceitual entre diferença e desigualdade, a pesquisa passa à análise da tributação inclusiva conforme a interpretação do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente os princípios constitucionais da dignidade humana, capacidade contributiva e igualdade, para finalmente realizar o exame de legitimidade no exercício da não tributação no transporte privado das pessoas com deficiência.

2.1 DESIGUALDADE X DIFERENÇA

Desigualdade e diferença são palavras sinônimas? Ambas têm significado negativo, positivo ou uma é positiva e outra negativa? Tais questionamentos são importantes para a

discussão, pois falar sobre pessoas com deficiência é falar de diferença de corpos e diferentes formas de interação com o meio ambiente.

Por outro lado, falar de tributação pressupõe a observância dos limites ao poder de tributar do Estado, sendo o princípio da igualdade um deles. Desigualdade e diferença são termos com significados divergentes: desigualdade carrega um sentido negativo, pois manifesta um tratamento antagônico à igualdade; já a diferença traz por si um sentido positivo, afinal representa uma pluralidade inerente à sociedade, que a enriquece e torna mais heterogênea.

A desigualdade na sociedade capitalista está bastante ligada ao conceito de desfavorecimento econômico. José Flávio Ávila (2020) assevera que a desigualdade, tal qual a pobreza são multifacetadas, sendo ambas um tanto complexas de se analisar, pois está presente, também, uma multiplicidade de variáveis a serem analisadas. A respeito da desigualdade, fica implícita a referência à maneira como algo está distribuído seja entre indivíduos isolados, grupos de indivíduos ou sociedades (ÁVILA, p. 75, 2020).

Destarte, os prognósticos feitos à partir da distribuição implícita da desigualdade precisam ser cuidadosamente realizados devido à sua complexidade e por isso não é tarefa fácil. Não se trata de analisar isoladamente um indivíduo ou um grupo específico, mas sim comparar diferentes realidades e como as circunstâncias afetam de forma particularizada uma pluralidade heterogênea, para então buscar mitigar as desigualdade por intermédio do tratamento igualitário substancial.

Neste sentido, afirma Amartya Sen (2001), “a avaliação da desigualdade tem que levar em conta tanto a pluralidade de espaço nos quais a desigualdade pode ser apreciada como a diversidade dos indivíduos” (SEN, p. 147, 2001). Notadamente, aquele que for fazer a análise da (des)igualdade deverá primeiramente definir o propósito que servirá de parâmetro para escolha dos espaços a serem comparados: a perspectiva de renda, direitos, capacidades, etc., por exemplo; e a diferença dos indivíduos que se relacionam.

Isso quer dizer que, do ponto de vista do autor, há uma relativização da desigualdade, pois apenas o espaço, as vantagens e desvantagens das pessoas, comparadas umas às outras, podem ser vistas em muitas perspectivas diferentes, envolvendo diferentes focalizações e o problema da avaliação da desigualdade depende da seleção do espaço em que a igualdade vai ser apreciada (SEN, p. 147, 2001).

A partir desses indicativos sobre como se pode verificar o que é desigualdade, urge analisar as palavras de Göhan Therborn (2013), que aborda em sua obra a alteridade entre “diferença” e “desigualdade”, sua relação com a pobreza e limitações analíticas e/ou éticas no

ideal liberal da igualdade de oportunidades, além de conceitos como desigualdade vital, desigualdade existencial e desigualdade de recursos.

Therborn argumenta que as diferenças entre as pessoas podem ser classificadas em dois tipos: aquelas que são dadas, como as que são determinadas por Deus ou pela natureza, e aquelas que são escolhidas, como as que decorrem do estilo de vida de cada indivíduo. É importante notar que essas diferenças podem coexistir tanto com a igualdade quanto com a desigualdade.

Enquanto a igualdade é o tratamento justo e equitativo de todas as pessoas, independentemente de suas diferenças, a desigualdade é uma construção social que viola normas e pensamentos igualitários. Em outras palavras, a desigualdade é uma forma de tratamento injusta que se baseia nas diferenças entre as pessoas, perpetuando a desigualdade e as desvantagens sociais. (THERBORN, p. 38, 2013).

O referido autor faz um estudo do que aponta serem três dimensões da vida humana, quais sejam o ser humano como organismo, como pessoa e como ator. Considerando estas dimensões, podem ser apontados três tipos existentes de desigualdade: a vital, a existencial e a de recursos (THERBORN, p. 49, 2013)

A desigualdade vital diz respeito às formas desiguais de chances de vida para os organismos humanos, construídas socialmente (THERBORN, p. 48, 2013). Um exemplo é a desigualdade de expectativa de vida dentro do Brasil, onde em estados como o Maranhão apresentam uma taxa de mortalidade infantil superior a outros estados, por motivos como a dificuldade de se oferecer um pré-natal adequado às gestantes daquela unidade federativa¹.

A desigualdade existencial pressupõe uma desigual alocação de autonomia, dignidade, pessoalidade entre grupos sociais. O autor cita como exemplo a diferença de direitos atribuídos às mulheres nas Regras da *common law* britânica em 1923 (sobre as mulheres canadenses), em que especificamente elas não seriam pessoas a ter direitos e privilégios (THERBORN, p. 49, 2013).

Por fim, a desigualdade de recursos seria aquela que se fornecem recursos desiguais para que as pessoas possam utilizar no seu desenvolvimento pessoal (THERBORN, p. 50, 2013). Cada uma dessas desigualdades pode perfeitamente interagir uma com a outra. A desigualdade de recursos é um tipo que pode levar à desigualdades de oportunidades, visto que os indivíduos com menor percepção de recursos enfrentam barreiras para alcançar determinados objetivos,

¹ Fundação Abrinq atua no combate à mortalidade infantil no Maranhão. Disponível em: <https://fadc.org.br/noticias/fundacao-abring-atua-no-combate-a-mortalidade-infantil-no-maranhao>. Acesso em: 16 de dez de 2022.

como a obtenção de um emprego bem remunerado, acesso a serviços de saúde ou uma educação de qualidade.

No atual contexto social onde a inclusão ainda não é uma realidade material, as pessoas com deficiência enfrentam obstáculos que interferem em diversos aspectos de suas vidas, resultantes da interação do meio inacessível às suas particularidades.

Dados coletados pela PNAD², realizada pelo IBGE, em 2022, cerca de 18,6 milhões de pessoas de 2 anos ou mais de idade do país (ou 8,9% desse grupo etário) tinham algum tipo de deficiência. Segundo a pesquisa, a taxa de analfabetismo para as pessoas com deficiência foi de 19,5%, enquanto entre as pessoas sem deficiência essa taxa foi de 4,1%. O nível de ocupação das pessoas com deficiência foi de 26,6%, menos da metade do percentual encontrado para as pessoas sem deficiência (60,7%). O rendimento médio real habitualmente recebido pelas pessoas ocupadas com deficiência foi de R\$1.860, enquanto o rendimento das pessoas ocupadas sem deficiência era de R\$ 2.690.

Mediante os dados obtidos pela pesquisa amostral feita pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, a cada quatro pessoas com deficiência em idade de trabalhar, apenas uma estava ocupada; além de que o rendimento do trabalho das pessoas com deficiência é 30% menor que a média Brasil. Tal realidade não é por acaso, mas tão somente pela desigualdade de oportunidades que enfrentam em decorrência das necessidades de adaptação razoável³ que algumas deficiências demandam. Além do mais, os dados oficiais apontam para uma relativa pobreza das pessoas com deficiência em relação às sem.

Amartya Sen (2001) entende que a pobreza pode ser definida como uma privação das capacidades básicas para alcançar certos níveis aceitáveis e não apenas como uma renda baixa (SEM, p. 172-173, 2001). Entretanto, não se pode ignorar que uma pessoa com renda inferior tenha redução da sua capacidade, ou liberdade, diferente do que ocorre com pessoas que auferem renda elevada.

De fato, capacidade e renda não se confundem. A exemplo disto, ainda que uma pessoa que tenha necessidades especiais receba salário mais elevado, esta terá que arcar financeiramente com adaptações razoáveis, por conta de suas limitações. Ser pessoa hipervulnerável a coloca em desvantagem na atual sociedade capitalista. Portanto, a redução das desigualdades socioeconômicas pressupõe não apenas a equiparação salarial, apesar de já

² Fonte: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/37317-pessoas-com-deficiencia-tem-menor-acesso-a-educacao-ao-trabalho-e-a-renda>. Acesso em 23 de jun de 2023.

³ Adaptação razoável é um conceito legal que se refere a ajustes necessários quando o desenho universal não pode ser apreendido (Vide art. 55, §2º, da Lei Brasileira de Inclusão).

ser um bom começo, mas garante que os obstáculos à inclusão não afetem a liberdade das pessoas com deficiência.

A longo prazo, a desigualdade de recursos pode perpetuar desigualdades intergeracionais, pois as famílias formadas em ambientes com menos recursos materiais e imateriais oferecem às suas crianças menos chances de ter sucesso na vida adulta se comparadas àquelas que crescem em ambientes mais privilegiados. Dessa forma, a redução da desigualdade de recursos é uma questão central para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária.

Partindo do pressuposto de que as desigualdades seriam construções sociais, mantidas por um processo sistêmico, Therborn analisa quatro mecanismos geradores de (des)igualdade, quais sejam: a distanciação (sistema que cria vencedores e perdedores), a exclusão (impedir o crescimento ou acesso de outrem a espaços), hierarquização (posições de submissão e sobreposição, de modo que algumas pessoas ou grupos têm mais poder e prestígio do que outros) e exploração (pressupõe distanciação, exclusão e relações de superioridade e inferioridade de maneira institucionalizada) (THERBORN, p. 55-60, 2013).

Estes mecanismos sugerem que há grupos que ocupam um espaço na sociedade como perdedores, com barreiras que impedem seu crescimento, estão submissos em relação a outros e são institucionalmente posicionados como inferiores. Tais características podem ser cumuladas ou não pelo grupo. O que irá definir a categoria do indivíduo será o quão diferente ele é do ideal social: o quão bem sucedido ele é economicamente, intelectualmente, o quão padrão é o seu corpo e suas identidades sociais.

Por outro lado, há em contrapartida os mecanismos de igualdade, tais quais a aproximação, a inclusão, a desierarquização e a redistribuição. Estes meios podem ser utilizados para promover um maior desenvolvimento global considerando a redução das desigualdades (THERBORN, p. 64, 2013).

Boaventura de Sousa Santos (2021) trabalha com os conceitos de exclusão e desigualdade enquanto sistemas de pertença hierarquizada. Nesses sistemas, a desigualdade coloca o indivíduo em situação de subordinação, ou seja, ele está integrado socialmente. Já na exclusão, o princípio operante é o da segregação (SANTOS, p. 405, 2021). Ambos os sistemas coexistem e os grupos sociais se inserem simultaneamente nos dois.

Tanto a desigualdade quanto a exclusão antagonizam em relação à igualdade; a primeira enquanto fenômeno socioeconômico e a segunda enquanto fenômeno social e cultural (SANTOS, p. 406, 2021).

Santos (2021) afirma que o dispositivo ideológico de gestão da desigualdade e da exclusão é o universalismo, que se consubstancia paradoxalmente na negação e na

absolutização das diferenças (SANTOS, p. 409, 2021). Ambos criam critérios comparativos abstratos, que descaracterizam as diferenças e identidades ou permitem um excesso de incomparabilidade, que, no final das contas, ajudam a manter vivo o sistema de hierarquia e exclusão.

É possível também a um grupo social migrar do sistema de exclusão para o de desigualdade. Santos (2021) cita, como exemplo, a integração das mulheres no mercado de trabalho que, com o avanço dos direitos de cidadania, saíram da segregação, no entanto, ainda hoje sofrem com o recebimento de salários inferiores aos dos homens (SANTOS, p. 423, 2021).

O desenvolvimento de políticas que buscam aproximar os grupos, garantir acesso à participação de todos aos mesmos recursos e oportunidades, a eliminação de hierarquias sociais, econômicas e políticas, e a redistribuição de recursos, como renda e riqueza são ações compatíveis com os mecanismos de igualdade estudados por Therborn e gestão da desigualdade e da diferença na teoria de Boaventura.

Portanto, para o autor, não basta afirmar que a igualdade de oportunidades é o suficiente para garantir a igualdade, já que há outros fatores que dialogam com as estruturas sociais já estabelecidas, devendo-se identificar como aplicar os mecanismos de igualdade e consequentemente balancear as desigualdades atuais.

Dentre os objetivos fundamentais da República previstos na Constituição Federal de 1988 (art. 3º), encontra-se o de que o Estado deve trabalhar para erradicar a pobreza e marginalização, bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais que há muito tempo são presentes no país.

Nesse sentido, apesar de a situação de desigualdade do país não poder ser revertida instantaneamente ou de modo facilitado, Saneshima (2017) entende que a obrigatoriedade seria na busca constante desse objetivo, ou seja, uma evolução. Assim, a utilização de todo o sistema torna-se necessária, incluindo o sistema de arrecadação de tributos, que tem sido utilizado para promover a redistribuição de renda, à medida que onere mais aquele com maior capacidade de contribuição (e não o contrário) e que os recursos sejam destinados aos mais necessitados (SANESHIMA, p. 75, 2017).

2.2 INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA À LUZ DA INCLUSÃO

Hodiernamente, a relação entre o direito tributário e financeiro e a busca pela inclusão das pessoas com deficiência têm se mostrado lado a lado no aspecto extrafiscal da cobrança de tributos com o objetivo de estimular condutas dos contribuintes, como a inclusão digital das

pessoas com deficiência, mas também como forma de diminuir os efeitos sobre a carência do Estado em garantir direitos fundamentais, a exemplo do direito ao transporte e isenção de tributos, uma vez cumpridos os requisitos para a concessão dessa benesse.

Não raro são feitas referências à temática das isenções fiscais, seja quanto ao aspecto constitucional seja quanto ao aspecto legal, no âmbito federal ou estadual. As concessões e modificações de benefícios fiscais envolvem uma mobilização econômica considerável e, conseqüentemente, exigem disciplina jurídica que justifique essas benesses e os efeitos sociais buscados.

2.2.1 Ponderações principiológicas: dignidade humana, capacidade contributiva e igualdade

Os princípios são padrões diferentes das regras, com as quais conversam, em um ordenamento jurídico harmônico. Compreendem-se por princípios, na visão de Ronald Dworkin, as medidas que devem ser observadas, não para que seja promovida ou garantida uma situação econômica, política ou social considerada desejável, ou seja, que tragam benefícios práticos, mas tão somente por ser uma exigência de justiça ou equidade (DWORKIN, p. 36, 2002).

Em contrapartida ao conceito de princípios, que pode causar confusão, Dworkin denomina “política” o padrão ou medida que estabelece um objetivo, uma melhoria a ser alcançada (DWORKIN, p. 36, 2002). Por sua vez, esses objetivos podem ser de cunho econômico, político ou social, diverso do que a se propõem os princípios do direito.

Mais à frente será analisado como a política adotada pelo ente político, mais especificamente a política tributária, poderá promover a inclusão das pessoas com deficiência. Antes disso, cumpre analisar alguns princípios constitucionais e de direito tributário: a dignidade humana, capacidade contributiva e igualdade que, munidas da pretensão de oferecer justiça e equidade a todos, encontram compatibilidade com um sistema fiscal que objetiva angariar receitas para aplicar às necessidades públicas.

2.2.1.1 Dignidade humana

A dignidade humana é fundamental na interpretação do direito, pois as normas do ordenamento jurídico não podem ferir tal princípio fundamental.

Immanuel Kant (2007) reconhece que não é possível atribuir valor ao ser humano. Isso porque só é possível precificar algo que seja passível de troca por outro equivalente. Sendo assim, a dignidade do ser humano reside na sua natureza única, acima de qualquer precificação, não podendo dispor do seu próprio direito à vida, integridade, honra etc. (KANT, 2007, p. 77).

Cada pessoa deve ser tratada com respeito e consideração moral; não deve ser usada ou explorada para benefício de outrem. Segundo Kant, a dignidade está intrinsecamente ligada à moralidade e à capacidade da humanidade de agir moralmente. A moralidade e a humanidade enquanto capaz de moralidade são as únicas qualidades que conferem dignidade (KANT, 2007, p. 77-78).

Nonato e Raiol (2015) pontuam que a dignidade, enquanto característica inerente aos seres humanos, demanda acatamento e apreço por parte da ordem pública e comunitária, devendo esta esforçar-se para garantia de um conjunto de direitos e deveres suficientes a atender necessidades existenciais básicas dos indivíduos, para proporcionar-lhes bem-estar social e gerar sua participação plena e corresponsável nos rumos da existência individual e coletiva (NONATO; RAIOL, p. 94, 2015).

O bem-estar social é a circunstância onde é possível gozar de uma qualidade de vida, sendo garantido o bem-estar individual dos membros de uma coletividade. RAWLS (2000) assevera que “respeitar as pessoas é reconhecer que elas possuem inviolabilidade fundada na justiça, que não pode ser sobrepujada nem mesmo pelo bem-estar da sociedade como um todo” (RAWLS, p. 653, 2000).

Isso quer dizer que, apesar do ponto de partida da noção de justiça não decorrer diretamente do respeito ao indivíduo enquanto ser humano, será à partir da concepção já definida que se poderá cristalizar as ideias a respeito da dignidade humana. Essa dignidade terá mais prioridade que o bem-estar social, uma vez que sua violação não poderá ser justificada para trazer felicidade à maior quantidade de indivíduos.

O ponto de vista rawlsiano acerca da dignidade humana mostra a sua preocupação em romper com a ideia utilitária de que a sociedade deverá priorizar os interesses dos grupos dominantes, algo que indubitavelmente ataca a própria existência das minorias. Isso não quer dizer que não haja uma preocupação com o bem-estar social no geral, mas sim que é indispensável em uma sociedade justa que haja o cuidado com o bem-estar individual daqueles socialmente marginalizados.

Quando se discute a dignidade humana especificamente no que concerne às pessoas com deficiência, há, no Brasil, uma rede normativa que reconhece suas características, realidades e necessidades próprias (NONATO; RAIOL, p. 98, 2015).

As pessoas com deficiência são identificadas como um grupo social, apesar de se ter uma ampla diversidade de tipos e graus dentro do mesmo grupo, o que importa em “subgrupos” com circunstâncias de vida que podem ter semelhanças ou peculiaridades. Isso evidencia uma característica heterogênea de sujeitos, que se encontram em diferentes realidades culturais e espaciais.

Pelo próprio conceito de dignidade não ser o mesmo aplicável a todos os indivíduos da espécie humana, mas, conforme apontam Nonato e Raiol, trata-se de variadas dignidades, visto que os povos, grupos sociais e pessoas demandam uma concepção de dignidade humana que atendam suas necessidades específicas (NONATO; RAIOL, p. 98, 2015).

Recorrendo ao conceito de deficiência apresentado pela Lei Brasileira de Inclusão (Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015), que considera pessoas com deficiência aquelas que têm impedimento de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, as quais, em interação com uma ou mais barreiras, podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdade de condições com as demais pessoas (art. 2º, *caput*), podem ser apontados alguns desses obstáculos à acessibilidade destes indivíduos e que repercutem na sua dignidade.

Muitas barreiras podem ser enfrentadas pelas pessoas com deficiência em ambientes com pouca ou nenhuma acessibilidade em virtude das necessidades especiais que podem apresentar. Em decorrência de tais limitações, restrições ou impedimentos físico-motores, sensoriais e intelectuais, as pessoas com deficiência podem enfrentar situações de violências deliberadas, capacitismo e outras formas de discriminação, além da exposição a acidentes constantes, ferindo-lhes, de certo modo, a dignidade enquanto seres humanos, (NONATO; RAIOL, p. 100, 2015).

No transporte público, utilizado geralmente por pessoas que não têm veículos particulares, tanto pessoas com deficiência aparente quanto não aparente enfrentam dificuldades em utilizar os serviços, seja pela falta de preparo dos motoristas e cobradores que não respeitam as paradas, seja pelo constrangimento para comprovar a situação de deficiência frente a possíveis dúvidas levantadas⁴.

⁴ Pessoas com deficiência relatam dificuldades para mobilidades nas periferias. Disponível em: <https://www.agenciamural.org.br/pessoas-com-deficiencia-relatam-dificuldades-para-a-mobilidade-nas-periferias/>. Acesso em 17 de dez de 2022.

Entende-se por pessoa com deficiência aparente aquela que reúne características simbólicas que sugerem alguma condição de limitação física, sensorial ou social; por exemplo, uma pessoa cadeirante ou que caminha com o auxílio de cão-guia pode ser facilmente identificada como detentora de deficiência física ou visual. Por outro lado, deficiência não aparente seria caracterizada por limitações de ordem física, sensorial ou social, atestada após apresentação de documento médico, informação da própria pessoa com deficiência ou de terceiros conhecedores da condição. O Autismo pode ser considerado equivalente à deficiência não aparente.

Vale ressaltar que a classificação entre deficiência aparente e não aparente tem o escopo de identificar mais uma forma de constrangimento que dificulta o exercício dos direitos das pessoas com deficiência. Por um lado, a deficiência não aparente oferece maior aceitação numa sociedade que discrimina corpos diferentes da normatividade, mas por outro esta ocultação pode embaraçar o acesso destas pessoas às políticas afirmativas por quem ainda enxerga os direitos especiais de grupos vulneráveis com certa resistência.

Diante da dignidade humana das pessoas com deficiência e as normas constitucionais e infraconstitucionais, como a Lei Brasileira de Inclusão e Convenção Internacional sobre Direitos das Pessoas com Deficiência, diploma este que adentrou o ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto nº 6.949, de 25 de agosto de 2009, tais diplomas pontuam a importância da acessibilidade para a inclusão desses sujeitos, pressupondo a sua participação social de maneira autônoma e segura.

A Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (2006) dispõe, no art. 3º, os seus princípios. Destaca-se o item “a”, que assinala o respeito pela dignidade inerente, independência da pessoa, inclusive a liberdade de fazer as próprias escolhas, e autonomia individual. Distingue-se autonomia de independência pela primeira dizer respeito da capacidade de decidir aspectos da própria vida enquanto independência refere-se à capacidade de realizar atividades sem auxílio de outra pessoa.

A dignidade humana é fundamento da República Federativa do Brasil, conforme dispõe o art. 1º, III, da Constituição de 1988. Logo, o Estado existe em razão do ser humano e não o inverso; por este motivo as ações governamentais devem ter a intenção precípua de preservar a sua dignidade e, assim, o princípio deve reger as normas do ordenamento jurídico brasileiro como um todo (CABETE, p. 100, 2013).

Uma vez que essa influência sobre o ordenamento se dá de maneira ampla, Cabete (2013) afirma que o Sistema Tributário Nacional não pode ficar de fora dessa tendência, de vez

que a tributação passa, necessariamente, a ser compreendida e interpretada em consonância com o fundamento constitucional da dignidade da pessoa (CABETE, p. 103, 2013).

À vista disso, é imperioso asseverar a relevância do referido princípio nas relações tributárias. A justificativa das cobranças de exações tributárias, com o escopo de angariar recursos para cobrir os gastos do Estado, na proteção da dignidade humana, ou mesmo exigir que, na imposição dos tributos, seja resguardado o mínimo necessário para a manutenção dessa dignidade, deixa em evidência a relação entre tributação e dignidade (CABETE, p. 104, 2013).

Cabete (2013) julga que “a imposição tributária deverá estar pautada pelo objetivo maior de tratar dignamente o cidadão, o que se viabiliza através de uma política social intervencionista, na qual o Estado tem o dever de proporcionar uma existência digna”. (CABETE, p. 104, 2013). Assim sendo, direitos fundamentais, como saúde, educação e o livre trânsito, ou seja, direitos necessários para se viver com dignidade, devem ser cuidados também por uma política tributária que caminha em direção aos objetivos de proteção social feita pelo Estado.

2.2.1.2 Capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto expressamente na Constituição Federal de 1988, mais especificamente no art. 145 §1º, quando determina o caráter pessoal dos impostos e a sua graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, sendo facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (art. 145 §1º, CF/88).

Entretanto, vale lembrar que a alusão constitucional à capacidade contributiva não é feita unicamente no dispositivo anteriormente citado. Dentre outros exemplos, o art. 150, que inicia a sessão II, responsável por elencar as limitações constitucionais ao poder de tributar, firma que a instituição do tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente é vedada, ficando proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II, CF). Fica vedada também a utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, CF).

Regina Helena Costa (2012) entende que as isenções e as imunidades de natureza política sejam exceções ao princípio da capacidade contributiva, pois o objetivo, nestes casos, seria beneficiar pessoas que, apesar de terem capacidade para contribuir, por algum motivo

político legislador optou por desonerar (COSTA, p. 114, 2012). Isso ocorre porque a capacidade contributiva é critério para tributação diferenciada dentro da fiscalidade, enquanto que as isenções e imunidades são aplicadas por critérios extrafiscais.

Por outro lado, José Souto Maior Borges (2011) assevera que algumas isenções podem levar em consideração a capacidade contributiva partindo de circunstâncias que denunciam a ausência da aplicação do referido princípio. A exoneração do mínimo existencial é um dos exemplos de isenções sensíveis à capacidade contributiva dos indivíduos (BORGES, p. 49, 2011).

Dai surge um desafio interpretativo: o que seria o mínimo existencial e quais são os seus limites? Ricardo Lobo Torres (2010) afirma que existe uma zona de penumbra que não permite enxergar com clareza a distinção entre mínimo existencial (ou direitos fundamentais sociais) e direitos sociais, a ver o exato limite dentro do qual é obrigatório prever e implementar a entrega de prestações públicas (TORRES, p. 80, 2010).

Torres distingue o mínimo existencial dos direitos econômicos e sociais no sentido de que, enquanto o primeiro “pode prescindir da lei ordinária, os direitos econômicos e sociais dependem integralmente da concessão do legislador, que pode ser a orçamentária” (TORRES, p. 80, 2010).

As normas constitucionais concernentes aos direitos econômicos e sociais têm um caráter meramente programático, restringindo-se a fornecerem diretrizes e orientações ao legislador, sem ter eficácia vinculante. As medidas positivas para garantir a proteção desses direitos sempre acarretam despesas para o governo, que não podem ser cobertas pelos impostos ou por receitas não provenientes de contrapartidas específicas. Por essa razão, essas medidas não possuem status constitucional, uma vez que a Constituição não trata de autorizar gastos públicos ou se envolver em questões econômicas conjunturais, ficando tais matérias reservadas exclusivamente à legislação ordinária de cada esfera do governo (TORRES, p. 80, 2010).

O direito ao transporte é um direito social, com previsão constitucional dada pela emenda nº 90, de 15 de setembro de 2015, incluído no rol do art. 6º, “caput”, da Constituição Federal de 1988 e garante acesso a outros direitos fundamentais. A sua indispensabilidade se relaciona com a criação de condições básicas para a observância da dignidade humana, que por sua vez “atua simultaneamente como limite dos direitos e limite dos limites, isto é, barreira contra a atividade restritiva dos direitos fundamentais” (SARLET, p. 148, 2011).

Neste sentido, a isenção de impostos que facilita a aquisição de veículo automotor por pessoas com deficiência considera a capacidade contributiva destes sujeitos, vez que visa tratamento igualitário na tributação de pessoas que estão em situação de vulnerabilidade

econômica⁵ e social⁶. A ausência de política fiscal que propicia tal aquisição, além de onerar tributariamente de maneira desigual o grupo, ainda agrava a dificuldade de exercício do direito ao transporte e, num efeito cascata, o exercício de outros direitos como saúde, educação e trabalho por estas pessoas.

É possível dizer que a capacidade contributiva, enquanto ideia de justiça fiscal, remonta sua origem ao próprio conceito de tributo (COSTA, p. 17, 2012) e é um dos critérios que historicamente têm sido propostos para alcançar-se a igualdade na tributação (COSTA, p. 299, 1991), por isso estaria intimamente ligada ao princípio da igualdade tributária.

Alcides Jorge Costa (1991) afirma que a igualdade tributária pressupõe uma mesma cobrança sobre determinado fato a todos os cidadãos de uma mesma categoria essencial, ou seja, consiste em tributar da mesma forma todos os que têm a mesma capacidade contributiva (COSTA, p. 300, 1991). Do contrário, não havendo a observação ao critério de capacidade, isto levaria à tributação demasiadamente onerosa a quem está em uma situação individual diferente.

A igualdade é um princípio fundamental que se refere ao tratamento justo, imparcial e equitativo de todas as pessoas, sem deixar de reconhecer as suas diferenças individuais e necessidades específicas. Nas palavras de José Afonso da Silva, “não admite os privilégios e distinções que uma sociedade simplesmente liberal consagra” (SILVA, p. 213, 2016). Para o autor, a igualdade constitucional é um modo justo de viver em sociedade, que contraria os interesses da burguesia, pautado no domínio da classe em que se assenta a democracia liberal burguesa (SILVA, p. 213, 2016).

Sua conexão com a capacidade contributiva se dá no campo da discriminação positiva ligada ao interesse coletivo de distribuição de riqueza e justiça social, constitucionalmente protegido (COSTA, p. 41, 2012), visando um tratamento igualitário entre pessoas de diferentes níveis de capacidade. Logo, a graduação tributária fixada em torno da capacidade tem o objetivo de atender ao princípio da igualdade na seara da tributação.

Costa (1991) assevera que a capacidade contributiva pode, ainda, ser geral ou parcial. A determinação destes tipos se dá pelo que o contribuinte tem como propriedade ou posse. A

⁵ Segundo a PNAD 2022, realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, o nível de ocupação das pessoas com deficiência foi de 26,6%, menos da metade do percentual encontrado para as pessoas sem deficiência (60,7%). Dentre as pessoas com deficiência que estão ocupadas, o rendimento do trabalho é 30% menor que a média do Brasil. Fonte: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/37317-pessoas-com-deficiencia-tem-menor-acesso-a-educacao-ao-trabalho-e-a-renda>. Acesso em 23 de jul de 2023.

⁶ Segundo a PNAD 2022, realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, taxa de analfabetismo para as pessoas com deficiência foi de 19,5%, enquanto entre as pessoas sem deficiência essa taxa foi de 4,1%. Fonte: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/37317-pessoas-com-deficiencia-tem-menor-acesso-a-educacao-ao-trabalho-e-a-renda>. Acesso em 23 de jul de 2023.

primeira diz respeito a todos os objetos tributáveis que o contribuinte possui e a segunda a determinados objetos. O autor cita como exemplo que a capacidade contributiva pode ser indicada por um imóvel, pelo exercício de atividade comercial ou de profissão etc. (COSTA, p. 300, 1991).

Notadamente, é possível afirmar que o conceito de capacidade contributiva é multifacetado, podendo ser econômico-financeiro e também jurídico-político (COSTA, p. 300, 1991). O referido autor segue com o exemplo das pessoas aposentadas em razão de certas doenças, as quais, em algumas situações descritas em lei, são isentas de Imposto de Renda, e a pressuposição de que essas pessoas têm menor capacidade contributiva objetiva dos seus rendimentos em confronto com outros.

A respeito das pessoas com deficiência, a referida capacidade contributiva reduzida é apontada no Relatório das Nações Unidas⁷, publicado em 2018. Além disso, este documento ainda demonstra como a discriminação com base em deficiências possui efeitos severos no acesso a transportes, à vida cultural e a locais de serviços públicos. O relatório aponta ainda os níveis desproporcionais de pobreza, a falta de acesso à educação, a serviços de saúde, a emprego, a sub-representação na tomada de decisões e a participação política pelas mencionadas pessoas.

Em síntese, a capacidade contributiva como conceito jurídico-político tem sido entendida como instrumento de redistribuição de riqueza, que leva o ente a considerar, além do salário ou bens que a pessoa venha a ter, mas também a situação social em que se encontra, afinal, uma tributação que não é sensível às circunstâncias do contribuinte pode atingir o limite do mínimo existencial.

A proibição da invasão ao mínimo existencial se dá em favor da consagrada dignidade humana, que constitui um dos critérios materiais para a aferição da incidência de vedação ao retrocesso em matéria de direitos fundamentais (SARLET, p. 121, 2011).

Ingo Wolfgang Sarlet (2011) pontua que eventuais medidas supressivas ou restritivas de prestações sociais implementadas pelo legislador devem ser consideradas inconstitucionais por violação do princípio da proibição de retrocesso. Isso ocorre sempre que a implementação dessas medidas afetar o núcleo essencial dos direitos fundamentais, principalmente quando resultar em uma violação da dignidade da pessoa humana (SARLET, p. 121, 2011).

A exemplo de como isso pode afetar as pessoas com deficiência, o autor cita a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que reconheceu a inconstitucionalidade (e

⁷ Disponível em: <https://news.un.org/en/story/2018/12/1027311>. Acesso em: 26 dez 2022.

ilegalidade) da denegação do benefício da isenção do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) para pessoas com deficiência física impossibilitadas de dirigir, no momento de aquisição de automóvel adaptado, aplicando o princípio da prevalência da norma mais benigna, com base na proteção constitucional e legal assegurada às pessoas com deficiência. SARLET, p. 123, 2011). A decisão do Tribunal é vista como uma ação afirmativa⁸, expressando a importância de medidas que buscam garantir a igualdade de oportunidades e tratamento justo para as pessoas com deficiência, de modo a reduzir as desigualdades e promover sua inclusão na sociedade.

Costa (1991, p. 302) assevera que há compatibilidade entre o princípio da capacidade contributiva e as isenções ou o uso de impostos para fins extrafiscais, tendo em vista o texto constitucional, que prevê mecanismos para concessão de isenções (art. 155. §2º, XII, “g”). O dispositivo mencionado pelo autor trata da competência tributária estatal e distrital, que há de regular, por meio de lei complementar, a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

2.2.1.3 Igualdade

Desde o preâmbulo da Constituição Federal de 1988, ainda que sem força normativa, segue como manifestação de intenção dos constituintes, a igualdade é trazida de forma explícita no corpo do documento hierarquicamente superior a todos do ordenamento jurídico Brasileiro.

Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais constitui um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, assim como construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, CF/88).

Fernando Facury Scaff (2022) descreve “desigualdades” como “identificações externas a cada indivíduo, como renda, falta de oportunidades de escolarização, carência de sistema de saúde entre outras” (SCAFF, p. 8, 2022). Para Scaff, a igualdade importa no tratamento igualitário geral, porém com respeito às diferenças inerentes a uma sociedade plural. Enquanto

⁸ Segundo Flávia Piovesan (2008), ações afirmativas são discriminações positivas, ou seja, adoção de medidas legítimas e especiais de proteção ou incentivo a grupos ou indivíduos, visando promover sua ascensão social até um nível de equiparação com os demais.

essas diferenças devem ser celebradas, as “desigualdades devem ser combatidas, a fim de que as pessoas tenham condições de exercer plenamente suas potencialidades” (SCAFF, p. 8, 2022).

Compreender a desigualdade é algo um tanto complexo, assim também é entender as dimensões do princípio da igualdade e seus mecanismos: aproximação, inclusão, desierarquização e redistribuição. Por esse motivo, sem a intenção de esgotar o tema, será tratada a igualdade tributária quando o grupo social em questão, o das pessoas com deficiência, é formado por pessoas em situação de vulnerabilidade social, buscando com a ajuda destes mecanismos a aplicação da igualdade respeitando a diversidade.

As normas de direito financeiro podem ter finalidade fiscal (angariar renda para manutenção da máquina estatal) ou extrafiscal, sendo consideradas estas últimas como as que visam atingir algum fim público autônomo, a exemplo do desenvolvimento social ou regional e, em razão disso, distribuem as obrigações mediante o emprego de medidas de comparação estimadas por elementos existentes fora do universo pessoal dos contribuintes, fugindo a regra de capacidade, como o subdesenvolvimento regional. Neste sentido, afirma-se que a tributação se justifica numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária (ÁVILA, 2009, p. 64).

Ávila (2009), no entanto, chama a atenção para um ponto de extrema relevância: a Constituição Federal prevê várias finalidades a serem atingidas, porém, isso não significa que o atendimento a qualquer uma dessas finalidades poderia ser utilizado como parâmetro para escolha de medidas de comparação válidas no âmbito tributário (ÁVILA, 2009, p. 64).

Isso quer dizer que existe uma predeterminação extrafiscal a ser observada, quando a Constituição prevê uma hipótese material de incidência, vinculando-a a propósito específico. Assim, o Poder Legislativo não pode optar por promover outro fim diverso daquele extrafiscal, constitucionalmente traçado, muito menos sem o preenchimento dos requisitos constitucionalmente previstos (ÁVILA, 2009, p. 65).

O legislador ou o aplicador da lei não pode deliberadamente selecionar um princípio para justificar uma medida de comparação diversa ao estabelecido constitucionalmente, ainda que existam finalidades extrafiscais relacionadas ao destino da arrecadação. É preciso clareza e objetividade para justificar um tratamento diferenciado, já que uma desoneração irresponsável afetará negativamente as receitas públicas e poderá resultar numa política de desoneração pouco efetiva que não trará efeitos positivos na diminuição da desigualdade.

Desse modo, por serem várias as finalidades constitucionalmente previstas, é importante saber como devem ser fundamentadas e comprovadas. Daí a importância do estabelecimento de critérios para a delimitação da finalidade a ser promovida, caso contrário estará ameaçada está a realização da igualdade (ÁVILA, 2009, p. 68).

O papel do aplicador da igualdade, segundo Ávila, deverá ser de, em um primeiro momento, demonstrar o suporte constitucional de validade da finalidade escolhida (ÁVILA, 2009, p. 68). Não será qualquer raciocínio ou utilização genérica de fundamentos que poderá ser apontado como finalidade justificadora de um tratamento diferenciado, sob pena de mitigação do princípio constitucional da igualdade. A finalidade que pode ser objeto de promoção deve estar constitucionalmente prescrita.

Em um segundo momento, o aplicador da igualdade deverá demonstrar que a finalidade eleita não é indiretamente excluída, não esbarra na finalidade prevista pela regra de tributação ou pela ordem constitucional estabelecida relativamente à obrigação tributária objeto de instituição. (ÁVILA, 2009, p. 68-69).

Por fim, suscita Ávila que a indicação da finalidade precisa ser clara e expressa, a fim de evitar ambiguidades e interpretações equivocadas. Visto que a regra é o tratamento igualitário entre sujeitos que se encontram na mesma situação, apenas uma justificativa plausível e direta será responsável pelo tratamento diferenciado (ÁVILA, 2009, p. 69).

Há, ao menos, dois tipos de finalidade na aferição de receitas públicas: a finalidade fiscal e a extrafiscal. Tanto em uma finalidade quanto na outra, implica-se na utilização de medidas de comparação diversas: na finalidade fiscal, é possível considerar a capacidade contributiva do indivíduo, a depender o tributo em questão, especialmente os diretos; e nas finalidades extrafiscais diferentes, exige-se a utilização de medidas específicas de comparação, não havendo semelhanças entre elas, como por exemplo, entre as medidas de comparação demandadas pela proteção ante ao abuso do poder econômico e facilitação ao acesso à leitura da população (ÁVILA, 2009, p. 70).

No caso da concessão de benefícios fiscais às pessoas com deficiência, questiona-se se a finalidade para tal medida seria de natureza fiscal, considerando a capacidade contributiva das referidas pessoas, beneficiando apenas as que sofrem de capacidade econômica reduzida, ou extrafiscal, como forma de promover a redução das desigualdades sociais.

Apesar das pessoas com deficiência terem renda média menor do que as sem deficiência, o que aponta uma pobreza relativa do grupo, ainda assim esta hipótese seria insuficiente para

justificar a diferença de cobrança. Vale lembrar que a vulnerabilidade além de econômica, também é social.

Na segunda hipótese, todas as pessoas com deficiência teriam direito aos benefícios, uma vez que o próprio Estado não tem conseguido garantir que os transportes públicos sejam acessíveis, muito menos os espaços urbanos, como calçamentos, sejam compatíveis com as necessidades deste grupo social.

Essa justificativa aponta a importância de sanar o retrocesso de direitos fundamentais, em nome da garantia do mínimo existencial. O direito ao transporte, enquanto direito social fundamental e meio para materialização de outros direitos, deve ser incentivado pela facilitação de aquisição de veículos automotores para pessoas que representam uma parcela da população que tem gastos extraordinários em decorrência de suas necessidades especiais e dificuldade de se adaptar aos espaços coletivos construídos com pouca ou ausente atenção aos critérios universais de acessibilidade.

Parece mais acertada a hipótese de que o tratamento tributário diferenciado às pessoas com deficiência adquirentes de automóveis particulares se justifica pela tentativa estatal de mitigação da violação do seu direito de ir e vir e corolários, não um privilégio concedido em virtude de um traço da diversidade humana. Isso porque a situação de desigualdade que este grupo se insere socialmente é ainda mais reforçada pela falta de acessibilidade nas vias públicas e meios de transporte coletivo.

Entretanto, é inegável que a capacidade contributiva reduzida interage com os outros elementos levantados (acessibilidade e livre tráfego) e só reforçam a razoabilidade em se tributar de forma diferenciada as pessoas com deficiência com relação ao transporte.

Seja uma hipótese ou outra é possível facilmente prever, ainda que de modo genérico, as consequências que o tratamento desigual pode trazer tanto para a vida das pessoas com deficiência quanto para as finanças públicas: se a finalidade prevista pelo legislador for a fiscal, então deverá ser analisado cada caso específico de pedido de concessão de isenção parcial ou total de IPVA ou ICMS para as pessoas com deficiência. Por outro lado, se o critério for da redução das desigualdades sociais, isso coloca na posição de beneficiário qualquer pessoa considerada com deficiência, nos termos da lei.

O Poder Legislativo é figura fundamental para a compreensão de como ocorrerá esse processo de identificação da finalidade, porque ele deve fornecer critérios objetivos e coerentes que permitam, mediante análise objetiva da lei, compreender os objetivos pretendidos (ÁVILA,

2009, p. 71). Para verificar a finalidade das leis, deve-se atentar especificamente ao exame da vontade objetiva da lei, ao invés da vontade subjetiva do legislador. O sistema de critérios objetivos para análise da finalidade da lei será discutido na subseção 4.1.1, denominada “Critérios objetivos”.

2.3 VULNERABILIDADE, DEFICIÊNCIA E JUSTIÇA SOCIAL: EXAME DE LEGITIMIDADE NO EXERCÍCIO DA NÃO TRIBUTAÇÃO

As pessoas com deficiência são consideradas um grupo vulnerável no Brasil. O Estatuto da Pessoa com Deficiência (Lei n. 13.146 de 6 de julho de 2015) prevê, no artigo art. 5º, que a pessoa com deficiência será protegida de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, tortura, crueldade, opressão e tratamento desumano ou degradante. Além disso, são considerados na lei como especialmente vulneráveis a criança, o adolescente, a mulher e o idoso com deficiência.

Da leitura do artigo mencionado é possível compreender que é feito pelo legislador o reconhecimento da vulnerabilidade das pessoas com deficiência, sendo especialmente vulneráveis os grupos descritos (criança, o adolescente, a mulher e o idoso, com deficiência).

Além do artigo 5º, o art. 10 do Estatuto assevera que é de competência do poder público a garantia da dignidade da pessoa com deficiência ao longo de toda a vida, de modo que em situações de risco, emergência ou estado de calamidade pública, a pessoa com deficiência será considerada vulnerável, devendo o poder público adotar medidas para sua proteção e segurança.

É possível, portanto, observar a opção do Estatuto da Pessoa com Deficiência por dar tratamento especial às pessoas com deficiência como medida de garantir isonomia a estes sujeitos, que já precisam enfrentar tantos desafios à acessibilidade em uma sociedade tomada por capacitismo e discriminação daqueles que são diferentes ao padrão de corponormatividade.

Nesta monta, a análise da justiça quanto ao tratamento diferenciado a estes sujeitos começa a se tornar cada vez mais espinhosa. A partir de John Rawls (1997), em sua obra “Uma teoria da Justiça”, o qual discorre acerca da justiça distributiva, observa-se que há, de fato, um conflito de interesses, pois, ainda que a colaboração seja mútua entre os indivíduos, nenhum prefere ser menos beneficiado que o outro. É necessária a implementação de princípios da justiça social, que tratarão de eleger entre as várias formas de ordenação social as que deverão

determinar como serão divididas as vantagens e, assim, assim realizar uma distribuição mais igualitária.⁹

Como já citado, a cobrança tributária pelo Estado tem finalidade além da arrecadação de recursos para manutenção da máquina pública. O ganho de receitas públicas se dá para fins precípuos de custear os serviços públicos de saúde, educação, assistência etc., como um mecanismo de transferência de renda implementado para a busca de um maior bem-estar social e, conseqüentemente, a tutela de direitos fundamentais constitucionalmente previstos.

O caráter distributivo da tributação não se limita apenas à redistribuição de renda atendendo a políticas sociais, mas também está presente na própria estrutura tributária. As leis tributárias determinam quem e em que medida será tributado, buscando evitar a sobrecarga financeira para aqueles com menor poder econômico, de acordo com os limites estabelecidos pela Constituição (SILVA; MATOS, In: VIEIRA, p. 311, 2021).

A argumentação de Rawls sobre a organização justa de uma sociedade exige um sistema de "justiça como equidade", no qual as regras e instituições da sociedade devem ser projetadas para serem o mais justas possíveis para todos os membros, independentemente de suas características ou circunstâncias individuais.

Por meio deste modelo de justiça, é possível relacionar a justiça rawlsiana com os princípios basilares do sistema tributário brasileiro pois o caráter pessoal dos tributos reflete a preocupação do legislador em considerar as diferentes realidades econômicas das pessoas. Além disso, o princípio da igualdade material defende uma tributação diferenciada para aqueles que se encontram em situações econômicas diferentes, enquanto que aqueles que estão em condições similares devem ser tributados de forma igualitária.

Salienta-se que, apesar da observância da capacidade econômica do contribuinte, este mecanismo fiscal de medidor de justiça pode não ser o único aplicado, em vistas de promover outras finalidades. Para isso, os propósitos constitucionais não de ser observados, a fim de cumprir com tais finalidades, evitando possíveis desvios (BARBOSA, p. 24, 2012).

Além do critério fiscal da observância à capacidade contributiva, que também é limite ao poder de tributar, afigura-se imperioso reconhecer o caráter da discricionariedade político-democrática na instituição de tributos. A natureza política dos tributos, segundo BARBOSA (p. 82, 2012), é ligada ao sistema de outorga de competências e é acompanhada pelo princípio de facultatividade do exercício, o que leva a conclusões significativas e diversas.

⁹ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução por Almiro Pisetta e Lenita M.R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

Nesse universo, insere-se a discussão sobre o poder de não tributar do estado, no sentido contrário ao poder de tributar, mas que se insere no mesmo contexto de competência distribuída entre os entes na Constituição Federal Brasileira. BARBOSA (p. 83, 2012) compreende que o mesmo ente político, após receber a competência tributária constitucionalmente atribuída, dispõe da prerrogativa de, simplesmente, não exercer ou, caso assim deseje, fazê-lo apenas parcialmente.

Assim como a escolha por parte do ente tributante para onerar o contribuinte, em decorrência de um objeto ou situação econômica, a estrutura normativa da não tributação se assemelha à da tributação tal qual é conhecida, revelando-se o que Barbosa (p. 84, 2012) denomina de desoneração dirigida. Isso se torna possível em virtude da facultatividade, princípio constitucional que atribui ao Estado o poder de escolher se irá ou não criar ou aplicar determinado tributo, desde que essa opção esteja de acordo com a Constituição e com as leis tributárias em vigor.

A facultatividade pode ser apresentada quando o ente político, frente a situação em que estaria potencialmente apto a tributar, manifesta seu poder de não tributar, mantendo-se silente, ou a exercer, apenas parcialmente, sua competência (BARBOSA, p. 87, 2012). Isso significa que o legislador tem o poder de escolher se vai ou não aplicar um tributo, ou se vai aplicar apenas em parte.

O exercício da facultatividade fiscal também pode ser observado quando o legislador, de maneira excepcional, isenta ou reduz a carga tributária de um grupo de contribuintes ou de uma atividade econômica específica em relação a um tributo já estabelecido. Isso significa que, em vez de aplicar a regra geral que prevê a incidência do tributo sobre esses contribuintes ou atividade, o legislador opta por conceder uma isenção ou redução da carga tributária.

O exercício da facultatividade fiscal pode ser observado em situações em que o legislador opta por isentar ou reduzir a carga tributária de determinados contribuintes ou atividades econômicas em relação a um tributo já instituído. Isso significa que, em vez de aplicar a regra geral que prevê a incidência do tributo sobre esses contribuintes ou atividade, o legislador escolhe não exigir o pagamento do tributo ou reduzir a quantidade que deve ser paga (BARBOSA, p. 88, 2012).

Essa medida pode ser adotada totalmente, ou seja, concedendo uma isenção completa do tributo, ou de forma parcial, reduzindo apenas parte da carga tributária. Ela é considerada excepcional, pois normalmente a regra é que o tributo deva ser pago pelos contribuintes que se

enquadram nas condições estabelecidas pela lei tributária. No entanto, o legislador pode optar por desonerar esses contribuintes ou atividades em determinadas circunstâncias, como forma de estimular a economia ou para atender a necessidades específicas de determinados setores da sociedade.

Esses casos em que o legislador opta por isentar ou reduzir a carga tributária de determinados contribuintes ou atividades econômicas são considerados manifestações ativas do poder de não tributar. Isso ocorre porque essas medidas não representam apenas uma falta de ação por parte do Estado, mas sim uma opção política deliberada de tratar de forma diferenciada um grupo específico de pessoas, coisas ou fatos (BARBOSA, p. 88, 2012).

A opção política pela não tributação pode ser entendida como uma forma de discriminação, pois, embora formalmente esteja favorecendo determinados contribuintes ou atividades econômicas, está tratando esses grupos de forma diferente daquela prevista pela regra geral. Entretanto, essa discriminação é considerada legítima, pois decorre do exercício da competência tributária e do princípio da facultatividade fiscal, que conferem ao Estado o poder de escolher quais tributos serão aplicados e em quais circunstâncias.

O fenômeno da não tributação por meio da discriminação positiva é conhecido, genericamente, pela doutrina como “benefícios fiscais” ou “incentivos fiscais” (conceitos às vezes tidos como sinônimos, outras vezes apontados como diferentes), que se manifestam juridicamente por modalidades diversas, como isenções (dispensa do pagamento de certos tributos), reduções de carga tributária (diminuição do valor total de impostos a serem pagos pelo contribuinte), créditos tributários (valores a favor do contribuinte que podem ser compensados com débitos fiscais devidos ao Estado), parcelamentos (acordos entre o contribuinte e o fisco para o pagamento de dívidas tributárias de forma parcelada ao longo do tempo), entre outras. (BARBOSA, p. 88, 2012).

A isenção fiscal de IPVA e ICMS na aquisição de veículos automotores, além de outros impostos como IPI, favorecem as pessoas com deficiência contribuindo com o exercício dos seu direito ao transporte e outros direitos. Seja as pessoas que vivem em cidades menores que não têm transporte público coletivo oferecido, seja as que, apesar da disponibilidade, sofrem com a precarização desse serviço, podem ser beneficiadas com a desoneração.

Como resultado da política tributária inclusiva, alargam-se as oportunidades de exercício pleno da vida dessas pessoas, que têm a sua autonomia fortalecida pela possibilidade de descolamento urbano, direito de todos os indivíduos livres.

Tais benefícios fiscais podem ser concedidos em caráter geral, ou seja, aplicáveis a todos os contribuintes ou atividades econômicas, desde que se enquadrem nas condições estabelecidas pelo legislador, ou de forma direcionada a um grupo de contribuintes ou atividades econômicas determinadas. Esses benefícios podem ser concedidos de forma temporária ou permanente, de acordo com as necessidades e objetivos constitucionais a serem atingidos.

Os benefícios fiscais são medidas adotadas pelo Estado que importam na renúncia de receita tributária. Isso significa dizer que o Estado abre mão de arrecadar determinado valor em tributos, de forma a promover o desenvolvimento econômico, incentivar determinadas atividades ou setores da economia, ou atender a necessidades específicas da população. Por esse motivo, os benefícios fiscais são institutos de direito financeiro considerados excepcionais, ou seja, não são aplicáveis de forma geral a todos os contribuintes ou atividades econômicas (BARBOSA, p. 96, 2012).

A concessão de benefícios tributários devem ter como objetivo promover a realização de uma finalidade extrafiscal específica, ou seja, além do objetivo de arrecadação de receita. Eles são utilizados como uma ferramenta de político-econômica para promover o desenvolvimento econômico e social de forma mais eficiente e atender às necessidades específicas de determinados setores da sociedade.

No entanto, é importante que esses benefícios sejam concedidos de forma justa e equilibrada, de modo a não prejudicar ou onerar excessivamente outros setores da economia ou a própria população. Daí a importância de que os critérios de concessão desses benefícios estejam alinhados com os princípios constitucionais tributários e com a transparência fiscal.

Apesar de materialmente legítima a concessão de benefícios fiscais para pessoas com deficiência exercerem seu direito ao transporte, a forma de outorga dessas benesses deve passar por um crivo legal e constitucional, do contrário a finalidade poderá ser mitigada e a ordem financeira abalada.

2.4 TRANSPORTE INCLUSIVO COMO POLÍTICA TRIBUTÁRIA

O caráter extrafiscal dos tributos se refere à intenção do governo em utilizar o poder de tributar não apenas como meio de arrecadação de receitas, mas também como instrumento de intervenção na economia, ou seja, o governo pode utilizar os tributos para promover ou

desencorajar determinadas atividades econômicas, assim como para atingir objetivos sociais ou políticos.

O ente competente pode utilizar o poder de não tributar como uma forma de manifestar essa intenção extrafiscal. Isso pode ser feito por meio de isenções, que são medidas de política tributária que excluem a incidência de um tributo em determinadas situações ou operações. Dessa forma, a isenção é uma medida de política tributária adotada pelo ente competente para incentivar atividades econômicas ou sociais específicas, ou para garantir a proteção de direitos fundamentais (CAMPOS, p. 57, 2015).

As isenções de ICMS e IPVA que o estado do Pará concede às pessoas com deficiência têm o objetivo de reduzir as desigualdades de oportunidades sofridas por essa população, que surge à partir da situação de vulnerabilidade social e econômica que se encontram. A opção do legislador em não tributar a aquisição de automóveis, por exemplo, estimula essas pessoas a adquirirem tais produtos com custos bastante atrativos e dentro da sua realidade onde, estatisticamente, são menor remunerados.

De fato, as normas fiscais podem ter diferentes finalidades, sendo algumas indutoras, ou seja, que visam estimular e influenciar o comportamento dos contribuintes e outras meramente fiscais, que têm como objetivo principal a arrecadação de receitas (ALBUQUERQUE, p. 149, 2020). Essas normas (indutoras) podem ser consideradas como instrumentos de políticas públicas, pois têm como finalidade atingir objetivos sociais ou econômicos além da arrecadação de receitas; a exemplo destes tipos de normas há as isenções fiscais, que excluem a incidência de um tributo em determinadas situações ou operações; incentivos fiscais, que concedem benefícios fiscais a empresas ou pessoas que realizam atividades específicas; e tributação diferenciada, que aplica alíquotas diferentes de um tributo de acordo com o objeto ou natureza da operação tributada.

As isenções que desoneram as pessoas com deficiência de certos tributos incidentes nos veículos automotores podem ser consideradas normas indutores, ao passo em que visam estimular a aquisição de carros ou motocicletas para pessoas com deficiência condutoras ou não condutoras. O objetivo estatal ultrapassa o interesse na arrecadação de receitas e se direciona no atendimento à finalidade social para um grupo vulnerável específico.

A Emenda Constitucional nº 90/2011, promulgada em 2015, incluiu o transporte como um direito social, reconhecendo sua importância para a garantia de acesso às outras políticas públicas e para a promoção da mobilidade e do desenvolvimento econômico e social. A referida emenda surgiu sob o influxo da Proposta de Emenda à Constituição de nº 90/2011, na Câmara

dos Deputados, e nº 74/2013, no Senado Federal, apresentada pela Deputada Federal Luiza Erundina (CAMPOS, p. 108, 2015).

Anteriormente à promulgação da Emenda Constitucional nº 90, o direito ao transporte não estava previsto como um direito social fundamental. Com a nova emenda, o transporte passou a ser considerado um direito fundamental, ao lado de outros direitos sociais, como educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância e assistência aos desamparados, previstos no artigo 6º da Constituição Federal de 1988.

O transporte é um fator fundamental para a vida das pessoas, pois permite o acesso a diferentes serviços e oportunidades, como educação, saúde, trabalho, alimentação e lazer. Sem o transporte, as pessoas ficam limitadas em sua mobilidade e são impedidas de participar plenamente da sociedade e de melhorar suas condições de existência. O acesso ao transporte é fundamental para que as pessoas com deficiência possam realizar atividades básicas do dia a dia, como ir ao trabalho, à escola, às consultas médicas e a outros locais. Sem o transporte, essas pessoas podem ficar isoladas e privadas de oportunidades de participação plena na sociedade (CAMPOS, p. 109, 2015).

De acordo com a Lei Brasileira de Inclusão, as pessoas com deficiência têm direito a "participação plena e efetiva na sociedade em igualdade de condições" (art. 2º, Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015). Portanto, é importante que o transporte seja acessível e inclusivo para todas as pessoas, seja com ou sem deficiência, isso inclui garantir acessibilidade às pessoas com deficiência a veículos automotores que garantam o seu direito de ir e vir.

Notadamente, não apenas as pessoas com deficiência encontram dificuldade de exercer o direito de ir e vir, em qualquer lugar. Pequenas barreiras, que podem parecer insignificantes, são capazes de representar grandes obstáculos para muitas pessoas. Isso pode incluir transporte público mal adaptado, funcionários de transporte coletivo mal treinados, prédios inacessíveis, calçadas danificadas e desniveladas, usuários mal informados ocupando assentos reservados, trajetos pouco flexíveis e longos tempos de deslocamento para chegar aos locais de destino (CAMPOS, p. 110-111, 2015).

Todos esses fatores podem dificultar o exercício do direito de ir e vir de uma pessoa, com ou sem deficiência, e impedir que ela acesse os lugares que lhe são indispensáveis, para realização de atividades diversas. Portanto, é importante que sejam tomadas medidas para remover essas barreiras e garantir o acesso de todas as pessoas a todos os locais.

Ter acesso a um veículo automotor é um direito fundamental para que as pessoas com deficiência possam participar plenamente da sociedade e ter autonomia em suas vidas. Isso

inclui a possibilidade de se deslocarem para frequentar cursos de formação profissional, procurar emprego e ter renda financeira, e para buscar lazer. O acesso a um carro também permite que essas pessoas ultrapassem barreiras à inclusão que dificultam ou impedem o uso de outros meios de transporte (CAMPOS, p. 111, 2015).

Além disso, a participação plena dessas pessoas na sociedade também contribui para o desenvolvimento do país, ajudando a erradicar a pobreza e a corrigir desigualdades sociais profundas. Portanto, é importante que sejam tomadas medidas para garantir o acesso de todas as pessoas com deficiência a um veículo automotor, garantindo assim a sua plena participação na sociedade.

Antigamente, possuir um carro era visto como sinal de *status* e luxo, um item de consumo que apenas as pessoas mais abastadas poderiam adquirir. No entanto, atualmente, o carro deixou de ser apenas um símbolo de riqueza e passou a ser visto como um meio de transporte essencial para muitas pessoas. Isso se deve, principalmente, aos obstáculos estruturais que ainda existem em muitas cidades, dificultando o acesso de algumas pessoas a outros meios de transporte, como ônibus ou metrô.

Muitas pessoas precisam se deslocar para tratamentos de saúde, sejam eles de curto ou longo prazo, e o carro se torna a melhor opção para garantir a mobilidade e autonomia dessas pessoas. Portanto, é importante ressaltar que, apesar de ter sido visto no passado como um item supérfluo, o carro atualmente é fundamental para muitas pessoas em suas vidas diárias e em sua luta por uma vida mais independente e inclusiva (CAMPOS, p. 111-112, 2015).

Ter um meio de transporte particular pode, sem dúvidas, ampliar a participação e inclusão social dos sujeitos com deficiência. A autonomia proporcionada pelo automóvel leva à maior liberdade de deslocamento, permitindo que a pessoa com deficiência vá para onde quiser, quando quiser, sem depender de terceiros, quando a adaptação for suficiente, nem de serviços de transporte público, que podem nem sempre ser adequados às suas necessidades.

O carro próprio permite que a pessoa com necessidades especiais transporte facilmente seus dispositivos de assistência, como cadeira de rodas, andadores ou próteses, algo inviável em transportes públicos coletivos. Também evita-se o estresse e a fadiga associados a esses meios de locomoção.

A capacidade de se locomover com facilidade proporcionada pelo carro particular pode aumentar a independência financeira da pessoa com deficiência, permitindo que ela participe mais ativamente do mercado de trabalho ou de atividades remuneradas, e garantindo melhor qualidade de vida: com maior mobilidade, a pessoa com deficiência pode participar com

facilidade em eventos sociais, encontros com amigos e familiares, o que pode melhorar sua vida social e bem-estar emocional.

3 BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS E RESPONSABILIDADE FISCAL

A concessão de benefícios tributários é uma das formas pelas quais os entes políticos podem incentivar atividades econômicas, promover a igualdade entre os contribuintes ou atender a interesses sociais ou regionais específicos. São exemplos de benefícios as isenções, reduções ou créditos tributários concedidos pelo Estado a determinados contribuintes, conforme as finalidades constitucionalmente estabelecidas.

Em contraponto, a responsabilidade fiscal é a obrigação de um governo ou de uma entidade pública de gerenciar com responsabilidade e transparência as finanças públicas, com o escopo de assegurar o equilíbrio do orçamento e a sustentabilidade das contas públicas, ao longo do tempo. A responsabilidade inclui o cuidado na administração e transparência das finanças públicas, devendo ser realizadas a arrecadação e a gestão adequadas dos tributos, na forma das normas constitucionais e da lei.

3.1 CONCEITO DE TRIBUTO

Tributo é uma obrigação financeira imposta pelo Estado aos cidadãos ou a empresas, com o objetivo de arrecadar recursos para o financiamento de atividades públicas e serviços necessários à sociedade. Nas palavras do art. 3º do Código Tributário Nacional, o tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3º, CTN).

A expressão “não constitua sanção de ato ilícito” é utilizada para distinguir tributo de multa, que é exatamente o inverso: a multa representa sanção pecuniária pela prática de ato ilícito, enquanto que o tributo não representa imposição de penalidade (HARADA, p. 350, 2016). Naturalmente, deixar de pagar tributo devido é contrário à lei, sujeitando o contribuinte a pagar multa, mas os dois elementos não se confundem nem têm a mesma natureza.

Ricardo Alexandre (2017) qualifica o tributo como receita derivada (receitas que se originam do patrimônio do particular), cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império, ou seja, em exercício ao poder de regulamentar a vida na sociedade. Isso significa que o dever de pagá-lo é imposto pela lei, sendo irrelevante a vontade das partes (credor e devedor), daí a

sua característica de prestação compulsória (ALEXANDRE, P. 47, 2017).

Sem exceção, os tributos só podem ser criados por leis ou atos normativos de igual valor, como no caso das Medidas Provisórias. A relevância se dá porque as leis são aprovadas pelos representantes do povo; então, teoricamente, o povo só paga os tributos que concordar em pagar. Este princípio é baseado na democracia, pois garante que os tributos só sejam instituídos com o consentimento da população (ALEXANDRE, P. 50, 2017).

O fato de a atividade de cobrança de tributos ser vinculada decorre dos tributos serem instituídos por lei e terem a natureza de prestações compulsórias, ou obrigatórias. Isso quer dizer que a autoridade tributária não tem margem de discricionariedade para decidir se é conveniente ou oportuno cobrar o tributo em determinadas situações. Em outras palavras, a cobrança de tributos é feita de forma vinculada, ou seja, sem a possibilidade de o administrador avaliar o mérito de cada caso e conceder isenções ou reduções de tributos de forma discricionária (ALEXANDRE, p. 50, 2017).

Notadamente, a característica de vinculação da atividade de cobrança de tributos é de suma importância para garantia da isonomia entre os contribuintes e, assim, evitar que haja tratamentos diferenciados sem justificativa constitucional. De fato, a vinculação da atividade de cobrança também contribui para a transparência e para a confiança dos cidadãos na administração tributária, pois garante que as regras de cobrança sejam aplicadas de forma consistente e imparcial.

3.2 RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

A relação jurídico-tributária é a relação estabelecida entre o fisco (o ente responsável pela arrecadação de tributos) e os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas obrigadas a pagar tributos). Possui regulamentação no Direito Tributário, ramo do direito que trata das normas que disciplinam a arrecadação de tributos e institutos que permitem a tributação.

O art. 6º do Código Tributário Nacional, CTN, dispõe acerca da atribuição constitucional de competência tributária, que compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios.

Ao exercer a referida competência, o ente poderá determinar obrigações tributárias, que são as obrigações impostas aos contribuintes de pagar tributos de acordo com as normas estabelecidas pelo direito tributário. Essas obrigações tributárias são criadas por lei e, pela

obrigatoriedade que faz parte do próprio conceito de tributo, devem ser cumpridas pelos contribuintes.

O estabelecimento da relação tributária entre fisco e contribuintes pressupõe garantias de que o contribuinte não sofrerá excesso de tributação, ou tributação desarrazoada. Neste sentido, o CTN dispõe, no capítulo II, denominado “Limitações da Competência Tributária” algumas proibições direcionadas ao ente político tributante, traduzidas por princípios que também são constitucionais, como da anterioridade, vedação à tributação entre entes e a instituição de tributos que não seja uniforme em todo o território nacional.

O objetivo dessas limitações é proteger os contribuintes para garantir, no direito tributário, a justiça e a equidade na tributação. Além disso, há previsão de direitos e garantias que incluem, por exemplo, o direito à ampla defesa e ao contraditório em processos administrativos ou judiciais envolvendo tributos, o direito à restituição de tributos indevidamente pagos e o direito à compensação de créditos tributários.

3.3 ISENÇÃO, IMUNIDADE, NÃO INCIDÊNCIA E ALÍQUOTA ZERO

Isenção tributária é um benefício fiscal que consiste na renúncia total ou parcial do direito do fisco de cobrar determinados tributos. Por meio desta técnica, o ente tributante pode modular a extensão do uso da sua competência, revelando o poder de não tributar, em outros termos (BARBOSA, p. 100, 2012). Isenção pode ser concedida à pessoas físicas ou jurídicas e pode ser concedida por um período determinado ou permanentemente.

A isenção parcial refere-se a uma situação em que apenas uma parte do imposto é dispensada. Por exemplo, é devido o pagamento de 12% de ICMS pela aquisição de veículo automotor no estado do Pará. Caso o legislador opte pela isenção parcial em 50%, nos casos em que o contribuinte for pessoa com deficiência auditiva, esse sujeito pagará 6% de ICMS. Por outro lado, se a isenção for total para autistas, então o contribuinte não será onerado com o imposto.

Em outro viés, a imunidade tributária é um benefício fiscal que consiste em técnica legislativa constitucional de definição negativa da competência para instituir tributos (BARBOSA, p. 122, 2012). A imunidade inviabiliza a oneração dos contribuintes de pagar determinados tributos, mas apenas em relação a atividades ou operações específicas.

As regras que dizem respeito às imunidades não podem ser qualificadas como poder de não tributar, afinal são consideradas benefício fiscal impróprio. Trata-se de hipótese de exclusão

da competência dos entes federativos, de modo que, segundo BARBOSA (2012), não se pode falar em um poder reflexo de exoneração.

A não-incidência é identificada pela ausência de previsão legal sobre um determinado fato, importando na impossibilidade de formalização da relação jurídica obrigacional tributária por inexistência normativa. Por vezes, pode até acontecer a outorga de competência ao Ente da federação que deteria o poder/dever de criar a norma infraconstitucional para a previsão das hipóteses de incidência, contudo, sem que o Poder Legislativo correlato exerça a competência de elaboração da lei, não haverá a incidência da norma sobre o fato, não tendo como se falar em fato gerador da hipótese, ante a carência normativa.

Por fim, a Alíquota zero é a situação em que o tributo é devido, mas a alíquota aplicada é zero, ou seja, o contribuinte não paga qualquer valor. É um método distinto à isenção, por se tratar de técnica formal de desoneração fiscal em favor do contribuinte, enquanto que a isenção é exclusão total da obrigação tributária principal, por isso o *quantum* devido pelo sujeito passivo terá efeito nulo, já que o elemento alíquota será zerado.

3.4 FORMAS DE RENUNCIA DE RECEITA E BENEFÍCIOS FISCAIS

Os benefícios fiscais comportam várias formas de renúncia de receita, que serão de utilidade para o consumidor, seja estimulando ou desestimulando comportamentos na economia, seja para reduzir desigualdades entre contribuintes.

Albuquerque (2020) opta por deixar em evidência o fato de que os juristas modernos não têm mais associado o fenômeno da extrafiscalidade a uma negação da capacidade contributiva. Isso porque esses autores compreendem que as normas tributárias que possuam finalidade econômica diversa da arrecadação não necessariamente afastam o princípio da capacidade contributiva, resultado de uma mudança de paradigma, que, quando busca a justiça fiscal, aufere quanto cada cidadão pode contribuir para as despesas públicas, limitado à soma da capacidade contributiva de cada um, sendo sensível ao mínimo existencial e considerando os princípios consagrados pelo Estado Democrático e Social (ALBUQUERQUE, p. 45, 2020).

A expressão ‘benefícios fiscais’, utilizada nesta investigação, compreende o conjunto de casos em que o legislador, em caráter excepcional, desonera total ou parcialmente um grupo de contribuintes ou uma determinada atividade econômica em relação a um tributo que, se aplicar a regra geral, deveria incidir sobre eles (BARBOSA, p. 22, 2012).

3.4.1 Anistia

Anistia tributária tem previsão legal nos arts. 180 a 182 do Código Tributário Nacional. É um benefício concedido pelo fisco aos contribuintes que tenham dívidas tributárias e desejem regularizar sua situação (Art. 180, CTN). Esse processo permite que os contribuintes quitem seus débitos com o fisco sem precisar enfrentar penalidades ou juros de mora.

É uma hipótese de exclusão do crédito tributário (art. 175, II, CTN) e abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei, ou seja, atos pretéritos, exceto quanto aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele e, salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas (Art. 180, I e II, CTN).

É possível afirmar que a anistia é uma alternativa para os contribuintes que, por algum motivo, não conseguiram ou não puderam cumprir com suas obrigações tributárias, no prazo estipulado. Assim, o ente pode tomar esta medida como forma de reduzir o índice de inadimplência tributária, promovendo a regularização de dívidas e aumentando a arrecadação de tributos.

Para aderir à anistia tributária, no caso de concessão em caráter não geral, os contribuintes devem fazer um requerimento com a prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão. Assim o benefício tributário da anistia será efetivado por despacho da autoridade administrativa.

A anistia tributária é um benefício que pode ser concedido a todos os contribuintes, independentemente do tamanho da empresa ou da natureza da dívida. No entanto, é importante lembrar que ela não exime os contribuintes de cumprir com suas obrigações tributárias no futuro.

3.4.2 Remissão

Consiste no perdão, pelo credor, de dívida juridicamente constituída e encontra fundamento geral nos arts. 385 e seguintes do Código Civil. Na seara tributária, a remissão encontra previsão expressa no art. 172 do Código Tributário Nacional, devendo atender os critérios estabelecidos legalmente, em conformidade com o art. 146, III, alínea *b* da Constituição Federal.

Remissão tributária é um benefício concedido pelo fisco aos contribuintes que, com dívidas tributárias juridicamente constituídas, não conseguem pagar os valores devidos. Esse

benefício consiste no perdão total ou parcial da dívida tributária, ou seja, na renúncia ao direito do fisco de exigir o pagamento dos valores devidos.

A remissão é uma medida de exclusão do crédito tributário (art. 156, IV, CTN) aplicada excepcionalmente. Para ter direito à remissão tributária, o contribuinte deve estar munido de documentos comprobatórios de suas dificuldades financeiras, dentre outros critérios. A remissão tributária pode ser concedida de forma total ou parcial, dependendo da avaliação da situação do contribuinte pelo fisco e será aplicada a partir do despacho fundamentado da autoridade administrativa (art. 172, CTN).

Barbosa (2012) aponta ainda que a lei que concede a remissão poderá condicioná-la ao cumprimento de requisitos. Neste caso, haverá a outorga de competência a autoridades administrativas para seguirem com prévia homologação.

3.4.3 Diferimento

Diferimento tributário é um benefício fiscal que permite aos contribuintes adiar o pagamento de determinados tributos por um período determinado. Assinala Barbosa (2012) que, muito embora esse benefício não represente redução do valor do tributo devido, indubitavelmente o aumento de prazo para pagamento importa em vantagem econômica ao contribuinte (p. 109), sendo significativo, nos momentos de dificuldade financeira ou econômica.

Interessante a respeito desta modalidade de benefício fiscal é que, apesar de não ter definição legal ou regulamentação específica do seu regime jurídico, o diferimento possui previsão constitucional no art. 43, §2º, inciso III, a Constituição Federal de 1988, quando se dispõe que a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais, sendo compreendidos como incentivos regionais, dentre outros, isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.

3.4.4 Crédito presumido

Dispõe o § 6º do art. 150 da CF, com a redação dada pela EC no 3, de 17.3.1993, que o crédito presumido, ao lado de outros benefícios tributários, tais como a isenção, a anistia e a remissão, deve ter sua concessão regulada por leis específicas federal, estadual ou municipal,

sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal, que prevê as hipóteses reservadas à lei complementar.

O legislador incluiu o crédito presumido junto com outras modalidades de benefício fiscal no dispositivo constitucional acima mencionado.

Crédito presumido é um benefício fiscal que permite aos contribuintes abater do imposto devido um valor fixo ou uma porcentagem do valor da operação realizada. Esse benefício é concedido com o objetivo de incentivar determinadas atividades econômicas ou promover a inclusão social, reduzindo a carga tributária de certos contribuintes.

Os créditos presumidos são, no geral, estabelecidos em matéria de impostos indiretos, sujeitos a cobrança pelo sistema da não cumulatividade, como Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, apesar de que pode ocorrer também com outros impostos, como o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. Para utilizar o crédito presumido, o contribuinte deve incluir o valor do crédito na declaração de imposto e abater do imposto devido o valor correspondente.

3.4.5 Concessão de isenção em caráter não geral

Isenção tributária é um benefício fiscal que consiste na renúncia total ou parcial do direito do fisco de cobrar determinados tributos. Isenção em caráter não geral é um tipo de isenção que é concedida a determinadas categorias de contribuintes ou a atividades específicas, e não a todos os contribuintes em geral.

A validade da isenção pode ser indefinida ou por tempo determinado. No primeiro caso, ela pode ser revogada a qualquer tempo, não podendo o contribuinte alegar violação do princípio da segurança jurídica. É considerado direito adquirido do contribuinte que cumprir com os requisitos para aplicação da isenção por prazo certo (BARBOSA, 2012).

3.4.6 Alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos

Alíquota e base de cálculo são elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária, responsável por chegar ao valor de tributo devido a ser pago pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da relação tributária.

Barbosa (2012) define base de cálculo como a medida localizada no conseqüente da regra de incidência que permite quantificar o fato descrito na hipótese de incidência, quantificar

o dever tributário, graduá-lo conforme a capacidade contributiva do contribuinte e também auxiliar na definição de hipótese tributária (p. 107, 2012).

A alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo são mudanças nas regras para cálculo do valor do tributo devido. A alteração de alíquota consiste na mudança da porcentagem aplicada sobre o valor da base de cálculo; já a modificação de base de cálculo consiste na mudança do valor sobre o qual a alíquota é aplicada para calcular o valor do tributo.

Tais mudanças podem impactar no *quantum* tributário, reduzindo discriminadamente os tributos, ou seja: a redução do valor do tributo devido será aplicada de forma diferenciada a depender da categoria de contribuintes ou atividades específicas em cada situação.

As mudanças nas regras para cálculo do valor do tributo, na base de cálculo e alíquotas, podem ser aplicadas por um período determinado ou de forma permanente e podem ser renovadas se as condições que justificaram a sua concessão persistirem. Notadamente, devem ser observadas as limitações ao poder de tributar para evitar a surpresa e insegurança jurídica, no caso dos tributos que obedecem às anterioridades anual e/ou nonagesimal, sem olvidar da estrita observância do princípio da legalidade.

3.5 CARACTERÍSTICAS DAS ISENÇÕES DE IPVA E ICMS PARA AQUISIÇÕES DE VEÍCULOS AUTOMOTORES POR PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

Para usufruir dos benefícios fiscais na concessão de veículos automotores, algumas regras contidas na legislação quanto ao valor do automóvel e alienação são imperiosas. O contribuinte deverá se atentar ao valor máximo do veículo que pode receber a isenção, o tempo mínimo para que possa comprar outro veículo com o benefício, as condições para venda e os ilícitos penais contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

Essas características são limitações ao uso da isenção para que as finalidades do benefício direcionado às pessoas com deficiência sejam preservadas e não haja desrespeito à ordem financeira e tributária nacional.

3.5.1 Veículos automotores isentos de tributação

No Brasil, os veículos automotores utilizados por pessoas com deficiência podem ser isentos de tributação do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), desde que atendam

aos requisitos estabelecidos pela legislação tributária. É que ser veraz, em relação à legislação específica, no estado do Pará.

O ICMS no estado do Pará é regulamentado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001. No referido diploma está previsto o direito à isenção do imposto quando adquirido veículo novo por pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal (art. 50, Decreto Estadual nº 4.676, de 18 de junho de 2001).

Neste sentido, o benefício correspondente deverá ser transferido ao adquirente do veículo, mediante redução no seu preço, e só poderá ser aplicado a 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) (art. 50, §2º).

O benefício fiscal concedido ao contribuinte somente se aplica se o adquirente não tiver débitos para com a Fazenda Pública Estadual e o veículo automotor deverá ser adquirido e registrado, no Departamento de Trânsito do Estado – DETRAN, em nome da pessoa com deficiência. Notadamente, o representante legal ou o assistente da pessoa com deficiência responde solidariamente pelo imposto que deixar de ser pago, em razão da isenção de que trata este artigo (art. 50, §§3º e 4º).

Deverá apresentar também, junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, um laudo médico que ateste a sua condição de deficiência, nos termos da lei. Outros documentos, como cópia autenticada da Carteira Nacional de Habilitação, comprovante de residência e documento que comprove a representação legal (se for o caso), também são necessários para dar entrada no requerimento administrativo.

No que se refere aos veículos que podem obter isenção de IPVA, no estado do Pará, a Lei regulamentadora do imposto, Lei nº 6.017 de 30 de dezembro de 1996, na redação dada pela Lei nº 8.867 de 10 de junho de 2019, prevê a isenção referente à aquisição de veículos de propriedade, ou cuja posse detenha em decorrência de contrato mercantil "leasing", limitada a isenção a um veículo por propriedade, tratando-se de pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista, assim como as entidades que tenham como objetivo o trabalho com pessoas com deficiência física, quando adaptados por exigência do órgão de trânsito (art. 3º, XII, alíneas "a" e "b", Lei nº 6.017 de 30 de dezembro de 1996).

Considerando que as normas de direito das pessoas com deficiência defendem a essencialidade da acessibilidade dos mencionados sujeitos, por meio da autonomia e segurança, faz-se necessário que o veículo seja adaptado para o uso da pessoa com deficiência e sejam providos dos equipamentos de acessibilidade exigidos pela legislação.

É importante lembrar que essa isenção é válida apenas para os veículos utilizados pela pessoa com deficiência, não podendo a finalidade ser diversa a esta. Como o objetivo é garantir que as pessoas com deficiência tenham o seu direito ao transporte efetivado, é possível que a pessoa não condutora tenha direito ao benefício fiscal, desde que o condutor utilize o veículo em favor da pessoa com deficiência. Além disso, a isenção é concedida por um período determinado e deve ser renovada periodicamente, de acordo com as regras estabelecidas pela legislação tributária.

3.5.2 Alienação do veículo, perda ou destruição objeto de isenção

O Convênio ICMS do CONFAZ N° 38, de 30 de março de 2012, na sua 145ª reunião ordinária desse órgão, realizada em Cuiabá, Mato Grosso, concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas com deficiência física, visual, mental ou pessoa autista.

Na cláusula quinta do convênio ficou estabelecido que, a contar da data da aquisição constante no documento fiscal de venda, o beneficiário não poderá alienar o veículo pelo prazo de 2 anos para pessoa que não se enquadre na condição de beneficiária da isenção. Também não poderá alterar as características do veículo, nem o empregar em finalidade diversa da justificada para isenção, sob pena de pagamento do imposto isentado, com atualização monetária e acréscimos legais, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Entretanto, é feita exceção nos casos em que for feita transmissão para a seguradora, nos casos de roubo, furto ou perda total do veículo; nos casos de transmissão do veículo em virtude do falecimento do beneficiário; ou alienação fiduciária em garantia (cláusula quinta, parágrafo único, inciso III, do Convênio ICMS n° 38/2012).

3.5.3 Ilícitos penais

Além dos impostos estaduais que são objetos de estudo – ICMS e IPVA – é possível recorrer à isenções de outros impostos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – de competência da União. Entretanto, para fazer uso de todas as isenções dos impostos

federais e estaduais, faz-se necessário que o automóvel a ser adquirido atenda a especificações determinadas pelas normas de cada ente. (CAMPOS, 2015, p. 84)

Notadamente, os benefícios fiscais concedidos às pessoas com deficiência encontram fundamento constitucional para assim existirem. O objetivo final de promover a redução das desigualdades sociais deste grupo, considerado vulnerável (ou vulnerabilizado), levou o legislativo a entender que medidas tributárias precisavam ser tomadas, para evitar que o princípio da igualdade fosse distorcido por meio de um tratamento igual que não levasse em consideração às situações específicas das pessoas com deficiência, além da dificuldade de exercício do direito ao transporte por parte deste grupo, dados os obstáculos à acessibilidade.

Pode-se afirmar que os benefícios fiscais concedidos às pessoas com deficiência são, na verdade, “o resultado de lutas em prol da inclusão social desses indivíduos merecedores de respeito e políticas públicas voltadas para melhorias em suas vidas” (CAMPOS, 2015, p. 87). Por esse motivo, é importante delimitar exatamente aqueles que têm direito a esses benefícios, por uma questão de equilíbrio e transparência fiscal, mas também a fim de evitar injustiças e pedidos fraudulentos.

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, responsável por definir os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, além de dar outras providências, estabelece que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, sendo considerado crime também, dentre outros fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo (arts., 1º e 2º, I, Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

A pena para a modalidade criminosa é de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

4 TRANSPORTE PRIVADO DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA E POLÍTICA TRIBUTÁRIA INCLUSIVA

Esta seção apresenta crítica à ausência, ou ao menos imprecisão legislativa, dos parâmetros de concessão dos benefícios fiscais às pessoas com deficiência no âmbito do transporte privado. Salienta-se a importância de delimitar objetivamente a finalidade das

normas isentivas, considerando o direito de não tributar dos entes federados, os princípios constitucionais tributários e a inclusão social das pessoas com deficiência.

Os critérios objetivos, alinhados aos limites constitucionais e legais, permitem que os contribuintes possam identificar os requisitos para a obtenção desses benefícios e o ente tributante poderá organizar a forma de cobrança ou desoneração.

A observância da Lei de Responsabilidade Fiscal sinaliza a imprescindibilidade do cuidado com as contas públicas e com o dever de transparência fiscal, sendo muito mais que procedimentos burocráticos: a prestação de informações indica se a política fiscal está ou não sendo eficaz com o que se propõe, qual seja a inclusão social das pessoas com deficiência mediante a garantia de acesso ao transporte.

Nota-se que as pessoas com deficiência auditiva, apesar de todos os desafios que encontram dentro das limitações inerentes a esta forma de deficiência, não são beneficiárias da isenção de IPVA nem ICMS na aquisição de veículos automotores, tendo a sua vulnerabilidade ignorada.

4.1 PARÂMETROS DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS ÀS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

A dificuldade no estabelecimento de parâmetros objetivos por parte dos estados pode gerar uma espécie de “confusão legislativa”, em que alguns tipos de deficiência e graus de deficiência podem ficar dentro da abrangência dos benefícios fiscais e outras não de maneira injusta. Entende-se por “parâmetros” as normas jurídicas capazes de nortear o ato legislativo de concessão de incentivo fiscal no direito positivo vigente (CORREIA NETO, 2016).

Indubitavelmente, a utilização de critérios que obedecem aos parâmetros direcionados pelo legislador é algo essencial para que a finalidade da norma seja de fato atendida, respeitando-se o dever de transparência e a utilidade social das normas tributárias, no ordenamento jurídico pátrio.

4.1.1 Critérios objetivos

Os critérios objetivos para a concessão de benefícios tributários devem ser claros e precisos, de modo a permitir que os contribuintes possam identificar facilmente os requisitos para a obtenção desses benefícios e evitar a discricionariedade na aplicação destes e a insegurança jurídica, bem assim preservar a organização fiscal do ente tributante.

Ávila (2009) avalia que a clareza quanto à finalidade pretendida pela norma, objetivando a realização da igualdade, deve ser constitucionalmente prescrita e demonstrada, mediante a indicação do suporte expresso ou implícito, cujo significado preliminar permita aferir a previsão do fim em nível constitucional (ÁVILA, 2009, p. 71).

Mediante o rito constitucional previsto do art. 5º, § 3º da CF/88, que torna equivalente às emendas constitucionais os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo adquiriram *status* de emenda constitucional, vindo a ser promulgada pelo Decreto nº 6.949, de 25 de agosto de 2009.

No artigo 1º da Convenção, é definido o seu propósito: “promover, proteger e assegurar o exercício pleno e equitativo de todos os direitos humanos e liberdades fundamentais por todas as pessoas com deficiência e promover o respeito pela sua dignidade inerente”. O dispositivo dialoga com as normas de combate às desigualdades sociais (art. 3º, III, CF/88), que consta no corpo da própria Constituição Federal, de modo que se pode, categoricamente, afirmar que o tratamento equitativo conferido às pessoas com deficiência, considerando suas singularidades, encontra não apenas respaldo constitucional, mas também é reforçado por estar intimamente ligada à concepção de dignidade humana.

Além da finalidade constitucional, a segunda ponderação apontada por ÁVILA (2009) é a de que a realização da igualdade pode apresentar uma face tanto fiscal quanto extrafiscal. Essa última se dá quando se almeja atingir um estado autônomo de coisas aferido com base em elementos independentes dos contribuintes (ÁVILA, 2009, p. 72).

Aplicado ao presente estudo, a tributação diferenciada às pessoas com deficiência, por meio da concessão de isenção de IPVA E ICMS, na aquisição de veículo automotor, visa garantir o direito ao transporte e garantia do ir e vir e também outros direitos que são possibilitados pelo transporte, como acesso à saúde, educação e lazer.

O terceiro ponto, que precisa ser ponderado na aplicação da igualdade, é o de que a finalidade pretendida não pode ser qualquer uma, mas somente uma finalidade que não seja pré-excluída pelas regras de tributação ou pelo regime jurídico constitucional. (ÁVILA, 2009, p. 72). Nas regras do direito tributário e direito financeiro é possível tratar os contribuintes de maneira diferente, desde que estes estejam em desvantagem com relação aos outros (justiça social) ou caso o fisco pretenda moldar comportamentos, visando intervir na economia.

Em consequência da vulnerabilidade inerente à atual conjuntura social que circunda as pessoas com deficiência (assim compreendidas as pessoas com impedimento de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial), várias normas de direito financeiro, tributário, previdenciário, civil, trabalhista, dentre outras, estabelecem regime jurídico diferenciado em favor deste grupo social, sendo compatível com o direito nacional e internacional.

A última ponderação feita por Ávila (2009), que será de grande utilidade para esta investigação, é a necessidade da definição objetiva dos critérios, por meio do Poder Legislativo, com vistas ao tratamento diferenciado, para que se possa definir de maneira transparente qual o grupo beneficiado pela norma (ÁVILA, 2009, p. 72).

Integrando as ponderações do autor a este estudo, é possível, por exemplo, o legislador definir qual tipo (deficiência física, intelectual, auditiva, visual, múltipla, autismo) ou grau (leve, moderado e grave/severo) de deficiência que dará direito à isenção de ICMS e IPVA, se será necessário cumprir requisitos de renda ou não, se a pessoa com deficiência deverá ser o condutor ou não, por exemplo.

Notadamente, tais ponderações deverão ser feitas com base nos critérios objetivos de concessão do benefício, com base, principalmente, do exame de finalidade. Ainda com suporte no essencial estudo de Humberto Ávila, o referido autor elenca cinco critérios objetivos, os quais passam a ser utilizados para identificar a finalidade das normas tributárias que beneficiam as pessoas com deficiência nas desonerações de IPVA e ICMS, no estado do Pará.

O primeiro questionamento feito pelo autor é “Qual a finalidade da diferenciação?”. A pergunta pode ser feita de outra forma: o que o legislativo pretende objetivamente atingir ou manter com os efeitos que supostamente são provocados pela diferenciação? (ÁVILA, 2009, p. 72). A garantia da mobilidade urbana das pessoas com deficiência é a resposta para essa pergunta. A facilitação da mobilidade urbana por meio de uma política tributária de desoneração ao particular adquirente de veículos automotores é indispensável política de inclusão, em uma sociedade em que o desenho universal ainda é uma utopia, enquanto persiste a insuficiência de acessibilidade às pessoas com deficiência.

O segundo questionamento é o de que se “essa finalidade é protegida pela Constituição?”. A pergunta também pode ser lida como se “há normas constitucionais que protegem, direta ou indiretamente, a finalidade objetivamente eleita pelo Poder Legislativo?” (ÁVILA, 2009, p. 72). De acordo com o que já foi dito anteriormente, a proteção da dignidade

das pessoas com deficiência é tutelada tanto pela própria Constituição Federal quanto pela Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência.

A terceira demanda é a de saber se a finalidade da norma tributária, de acordo com a análise dos elementos objetivos presentes na própria lei, é aumentar a arrecadação ou concretizar algum outro fim autônomo e existente fora do mundo jurídico. (ÁVILA, 2009, p. 72). A respeito do objeto do presente estudo, compreende-se que a intenção do legislador é estimular a inclusão das pessoas com deficiência em todos os espaços, por meio da acessibilidade e concretizar o acesso igualitário desses indivíduos aos espaços urbanos e a outros direitos decorrentes do transporte.

O penúltimo critério objetivo para identificação da igualdade apontado por Humberto Ávila é questionar se “há regra de competência cuja hipótese material de incidência torna impertinente a relevância da finalidade escolhida efetivamente pelo Poder Legislativo, ou vincula a tributação a outra finalidade diferente?” (ÁVILA, 2009, p. 73). Entende-se que não há quaisquer hipóteses que inviabilizem ou sejam incompatíveis com a concessão dos benefícios isentivos às pessoas com deficiência. Havendo transparência, cumprimento das normas de responsabilidade e prestação de contas, a medida encontra amparo na ordem jurídica paraense e brasileira.

Por fim, o último critério é definir se “a finalidade foi clara e congruentemente definida pelo ente público?”. Em outras palavras, questiona-se se a utilização da finalidade foi fundamentada com normas constitucionais expressas ou implícitas. (ÁVILA, 2009, p. 73). Seja nos textos legais ou nos convênios não houve a descrição expressa das normas constitucionais que fundamentam a concessão dos benefícios tributários.

As isenções de IPVA e ICMS para a aquisição de veículos automotores para pessoas com deficiências, inclusive os autistas, têm sido fruto de uma luta histórica das referidas minorias por reconhecimento do dever do Estado e na sociedade em promover a inclusão destes sujeitos. No entanto, o legislador tem mudado deliberadamente as regras de concessão, algumas vezes, fugindo à lógica protetiva, sem justificar satisfatoriamente suas escolhas.

Na seção posterior, ao fazer-se o estudo acerca das isenções para os diversos tipos de deficiência, será possível notar que, ao longo dos anos os graus de deficiência alcançados pela desoneração têm mudado, nem sempre no sentido ampliar seu alcance, como no caso das pessoas com deficiência física leve, que deixaram de ser beneficiadas pela isenção do Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012, e também pelo “esquecimento” das pessoas com deficiência

auditiva, que hoje não são beneficiárias da isenção de ICMS nem de IPVA no estado do Pará.

Em uma interpretação unânime do ordenamento jurídico, depreende-se que uma política tributária de transporte para pessoas com deficiência, frente a uma organização social e urbana que não está preparada para a grande diversidade de corpos existentes e as adaptações mínimas que se isso pode demandar, deve abarcar todos os tipos de deficiência que estejam dentro dos parâmetros de concessão.

A falta de acessibilidade nos transportes públicos, como a ausência de tradução de informação para Língua Brasileira de Sinais (LIBRAS), ou então a falta de sinalizações e acessibilidade nas ruas podem colocar as pessoas com deficiência auditiva em situação de insegurança e dependência. Como poderia uma pessoa com deficiência auditiva grave perceber o som de uma buzina ou entender o que diz o motorista de ônibus que não consegue se comunicar em Libras? Não pode ser ignorada a segurança insuficiente que o trânsito pode oferecer a essas pessoas.

Todas essas questões merecem ser sopesadas, a fim de compatibilizar os critérios com a finalidade das normas inclusivas.

De todo modo, os pressupostos, critérios e resultados sumariados, conversando com Humberto Ávila, são cruciais para a realização da igualdade. Isso acontece, porque eles permitem verificar se o objetivo da medida está sendo cumprido, o que é importante para avaliar se a forma escolhida pelo Poder Legislativo, para comparar os contribuintes, é válida e, conseqüentemente, justificar qualquer diferença entre eles (ÁVILA, 2009, p. 73).

4.1.2 Limites constitucionais

As concessões de benefícios fiscais precisam atender aos limites constitucionais e legais, para terem plena validade. O art. 165 da Constituição Federal de 1988 prevê a competência do executivo para estabelecer o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais, principais peças orçamentárias.

Foram previstos, no texto constitucional, vários dispositivos que regem a concessão de incentivos tributários, como o art. 43, § 2º, III, CF/88, que prevê a possibilidade de articulação de ações pela União, em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando ao seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais, podendo os incentivos regionais serem feitos por meio de isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas, dentre outros.

Citam-se, como exemplos, também os art. 151, I e III (vedação de instituição de tributos que implique distinção ou preferência territorial e de isenção heterônoma); o art. 170, IX (tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte); o art. 174 (tratamento diferenciado visando o desenvolvimento nacional); o art. 179 (tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte); o art. 187 (política agrícola e instrumentos fiscais); o art. 195, § 7º e 8º (seguridade social), todos, da Constituição da República, e dos arts. 40 (Zona Franca de Manaus) e 113 (transparência na concessão de renúncia de receita) do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da referida Constituição (ADCT), que têm a finalidade de controle, equilíbrio e responsabilidade com as contas públicas, de maneira inédita na história brasileira. (ALBUQUERQUE, p. 146, 2020).

Importante dispositivo é o art. 150, §6º, da Constituição Federal, abaixo transcrito:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Art. 150, §6º, CF/88).

Barbosa (2012) aponta que o dispositivo em destaque deve ser examinado cuidadosamente quanto às limitações formais para a concessão de benefícios fiscais, especialmente no que diz respeito à definição de “lei específica” para os fins em questão (BARBOSA, p. 23, 2012). Isso quer dizer que, além das limitações ao poder de tributar, enquanto princípios (legalidade, anterioridade etc.) devem ser observadas as precitadas limitações.

Outra limitação formal é encontrada no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, que, no tocante ao ICMS, estabelece que cabe à lei complementar regular a forma como as isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal. Por via de consequência, além dos acordos celebrados, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, as isenções serão definidas pelo rito diferenciado.

Barbosa (2012) acrescenta que, sem prejuízo das limitações formais ora mencionadas, a instituição de tributos deve observar limites de conteúdo material que se origina da aplicação de princípios constitucionais, vez que as possibilidades do legislador no estabelecimento de benefícios fiscais se restringem às competências constitucionais do título VI, denominado “Da tributação e do orçamento”, quais sejam as competências de instituição (BARBOSA, p. 23, 2012).

4.1.3 Limites legais

Além dos limites constitucionais outrora estudados, há também limitações legais à concessão de benefícios tributários que venham gerar renúncia de receita, sendo certo que os entes federados poderão continuar a outorgar desonerações que importem na adoção dessa espécie de renúncia, desde que em consonância com as condições delineadas na legislação tributária. (ALBUQUERQUE, p. 54, 2020).

Para ser válida, a renúncia deve ter sido incluída na Lei Orçamentária Anual e não pode comprometer as metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Se essas condições não forem cumpridas, a renúncia pode ser aplicada, bastando que, no ato que conceder o benefício, sejam apresentadas medidas para compensar as perdas decorrentes do período mencionado no artigo 14, desde que a validade do benefício esteja condicionada à implementação do mecanismo de compensação (ALBUQUERQUE, p. 54, 2020).

Isso quer dizer que é requisito de validade de uma renúncia de receita a sua previsão orçamentária. Não é possível comprometer as metas estabelecidas na LDO. Se essas condições não forem atendidas, há irregularidade na concessão e fica maculado o equilíbrio e transparência das contas.

Notadamente, as limitações legais para concessão de renúncia de receita importam em medidas que visem impedir a utilização dessas leis de maneira indiscriminada e descontrolada, que certamente trarão prejuízos aos cofres públicos, os quais receberão menos do que o previsto nas respectivas leis orçamentárias anuais.” (ALBUQUERQUE, p. 55, 2020)

Os incentivos tributários são medidas adotadas pelos governos com o objetivo de estimular ou desestimular determinadas atividades econômicas, a fim de atingir objetivos políticos ou econômicos. Eles podem ser divididos em duas categorias: incentivos diretos e incentivos indiretos, sendo os últimos os que interessam, no que diz respeito às normas por indução (ALBUQUERQUE, p. 146, 2020).

A indução fazendo uso do incentivo direito faz com que as pessoas com deficiência tenham custo reduzido na aquisição de veículo automotor pela isenção de ICMS e IPVA. Em 2022, a alíquota de IPVA no estado do Pará era de 2,5% e de ICMS 12%, em 2023, e com a isenção para pessoas com diversos tipos de deficiência, inclusive autistas, o estado

proporcionou o barateamento de veículos novos e facilitando acesso ao transporte privado deste grupo vulnerável.

Ao se falar sobre limitações legais não é possível olvidar da Lei de Responsabilidade Fiscal, importante instrumento de controle de contas públicas e especificamente do seu art. 14, que dispõe acerca das renúncias de receita, contém um conjunto de normas aplicáveis ao processo de proposição, discussão e aprovação de atos legislativos no que concerne à concessão de gastos tributários, com o objetivo maior de dar transparência e conferir equilíbrio às contas públicas, por meio do indispensável planejamento. (ALBUQUERQUE, p. 147, 2020)

4.1.4 Vigência e efeitos

A vigência das isenções tributárias podem variar de acordo com a finalidade e vontade do legislador, dependendo da medida adotada. Algumas isenções são temporárias e têm um prazo de validade definido, enquanto outras são permanentes e se aplicam enquanto não forem revogadas.

O Convênio ICMS nº 38/12, de 30 de março de 2012, que concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas com deficiência física, visual, mental ou autista, atualmente teve a sua vigência prorrogada pelo Convênio ICMS nº 178, de 1º de outubro de 2021, e terá efeitos até, pelo menos, 30 de abril de 2024.

No que concerne os seus efeitos, as isenções tributárias podem ter impactos positivos ou negativos na economia, incentivando certos setores, o que pode gerar empregos e aumentar o crescimento econômico. Além disso, as isenções tributárias também podem reduzir a arrecadação de impostos, o que pode comprometer a capacidade do governo de financiar serviços públicos e investimentos. Daí a importância encontrar a finalidade para as desonerações dentro dos objetivos constitucionais, para que as renúncias de receita tenham impactos positivos na redução de desigualdades sociais e regionais, por exemplo.

4.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E OS PRESSUPOSTOS LEGAIS PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS GERADORES DE RENÚNCIA DE RECEITA

Os incentivos fiscais são importante ferramenta que integra a categoria de políticas públicas. Por esse motivo, devem ser especialmente monitorados e controlados tendo em vista os seus objetivos finais (NOGUEIRA; SILVA, p. 6, 2021). De nada adianta a adoção de uma

política fiscal com fundamento numa finalidade que não seja atendida, deixando de atingir um propósito constitucional e onerando injustificadamente a organização das contas públicas.

Além da determinação dos parâmetros que irão reger o aspecto político-legislativo, será necessário também obedecer às regras de controle jurídico dos benefícios fiscais estabelecidas tanto na Constituição Federal quanto na Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse contexto, buscase evitar o desperdício dos recursos públicos e conter os efeitos sociais, econômicos e orçamentários da concessão destes benefícios fiscais (CORREIA NETO, 2016). É o que se verá, adiante.

A Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e dá outras providências, identifica algumas espécies de benefícios relacionados ao ICMS, dentre os quais se destacam: isenção; redução de base de cálculo; devolução total ou parcial do tributo; e incentivos fiscais ou financeiros fiscais, que resultem em redução ou eliminação do respectivo ônus.

Os benefícios fiscais estão intimamente relacionados ao conceito de justiça fiscal, diferentemente dos privilégios odiosos, na medida em que distorcem as finanças públicas; são regressivos, não distribuem renda e não contribuem para a redução da pobreza e da miséria.

Para realizar uma política de renúncia de receita tributária justa, esta deve ser programada levando em consideração o princípio da isonomia, o desenvolvimento regional e deve buscar reduzir as desigualdades sociais. Notadamente, o art. 150, inciso II, da CRFB/88 proíbe a concessão desses privilégios desarrazoados, ou seja, proíbe que se concedam isenções sem qualquer razoabilidade, proporcionalidade, instituindo tratamento desigual, assim como isenções que não estejam apoiados na capacidade contributiva, e que não visem a incentivar o desenvolvimento econômico e a reduzir desigualdades (GOULARTI, p. 76, 2021).

Diferentemente dos gastos diretos, que são classificados como recursos de custeio e investimentos e contabilizados no orçamento estadual, os programas de incentivos fiscais são tratados como gastos indiretos e não são contabilizados no orçamento. Isso ocorre porque os incentivos fiscais são baseados na renúncia de receita, ou seja, naquilo que o governo deixa de arrecadar em impostos.

Por serem considerados gastos indiretos, os incentivos fiscais podem passar despercebidos pelo cidadão e, por isso, são menos transparentes do que os gastos diretos. Além

disso, como não são contabilizados no orçamento, eles podem comprometer a capacidade do governo de financiar serviços públicos e investimentos (GOULARTI, p. 78, 2021).

Para evitar que as renúncias de receita se tornem permanentes e comprometam a arrecadação de impostos a longo prazo, é importante que elas sejam instituídas com uma delimitação temporal. Cabe ao gestor público exercer o controle de validade sobre a perpetuação das renúncias fiscais e avaliar se elas ainda são necessárias ou se já cumpriram seu objetivo (GOULARTI, p. 80, 2021).

Caso seja necessário prolongar as renúncias, o gestor público deve buscar medidas compensatórias, como a elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributos ou contribuições, para garantir que a renúncia de receita não comprometa a capacidade do governo de financiar serviços públicos e investimentos.

GOULARTI assevera que, atualmente, não há padrões estabelecidos para as três esferas de governo quanto ao controle e à evidenciação das renúncias públicas. Para promover a transparência e o controle das renúncias públicas, é importante que elas sejam demonstradas de forma separada e detalhada. Uma possível forma de fazer isso seria a utilização do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), que permite classificar as atividades econômicas, de acordo com a natureza dos bens e serviços produzidos. Dessa forma, seria possível identificar qual setor estaria sendo beneficiado pelas renúncias e avaliar se essas medidas estão alcançando os objetivos desejados. (GOULARTI, p. 81, 2021)”

4.2.1 Transparência Fiscal

Consubstanciado no Manifesto de Documentos Fiscais e na Resolução do nº 6 de 2016, é importante que a Secretaria de Finanças do Estado do Pará - SEFA/PA - desenvolva mecanismos mais avançados de controle, divulgação e avaliação da totalidade dos benefícios fiscais sob a forma de renúncia (GOULARTI, p. 83, 2021).

Vale lembrar que transparência não significa dizer que absolutamente todas as informações sobre benefícios fiscais deverão ser de livre acesso. O Código Tributário veda a divulgação, por parte da Fazenda Estadual, de quem são os beneficiários (pessoa jurídica e física) dos programas de incentivos fiscais (GOULARTI, p. 85, 2021).

O CTN assegura o direito ao sigilo quanto à situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades, no art. 198, “caput”. O sigilo fiscal é uma garantia fundamental para proteger os contribuintes de possíveis

abusos e violações de privacidade por parte do poder público. Embora esse instituto também pudesse anteriormente ser usado pelo governo para se negar a prestar informações sobre a concessão de benefícios fiscais, agora não é possível ante a introdução do inciso IV do §3º do art. 190 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 187 de 16 de dezembro de 2021.

Quando o governo se ampara no sigilo fiscal para se negar a responder a questionamentos sobre a concessão de benefícios fiscais, ele pode dificultar a análise das renúncias de receitas e impedir que a sociedade tenha acesso a informações importantes sobre a utilização dos recursos públicos. Por isso, é importante que o sigilo fiscal seja usado de forma equilibrada, garantindo a proteção dos contribuintes sem comprometer a transparência e a avaliação das políticas públicas.

Ao permitir a divulgação de informações referentes a incentivos, renúncias, benefícios ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica, o legislador reconhece a imprescindibilidade da transparência como ferramenta de controle das contas públicas e viabiliza o estudo de impacto dessas medidas, para verificar se as finalidades que justificaram a criação da política estão sendo atingidas ou não.

Para evitar que os benefícios fiscais sejam concedidos de maneira irresponsável e comprometam a arrecadação de impostos a longo prazo, é importante que eles sejam instituídos temporariamente e tenham objetivos claramente definidos. Além disso, afigura-se imprescindível que sejam apontados com clareza os beneficiários, a duração, os objetivos e os custos de uma política de incentivo fiscal, a fim de evitar que privilégios sejam concedidos sob as vestes de benefícios fiscais e que renúncias extraordinárias tornem-se permanentes (GOULARTI, p. 91).

Dessa forma, os benefícios fiscais podem ser uma ferramenta eficiente para promover o desenvolvimento econômico, desde que sejam concedidos de forma responsável e com respeito aos parâmetros de responsabilidade fiscal.

4.2.2 Estimativa do impacto orçamentário-financeiro

GOULARTI (2021), ao tratar do orçamento paraense, o autor primeiramente fala da ausência de documento público que faça o controle das renúncias de receita e o impacto financeiro dessas desonerações nas contas públicas do estado. Em seguida, propõe que, as estimativas de renúncia de receitas tributária, ao invés de serem baseadas em informações precárias ou mesmo com base no chute ou no achismo, que seja desenvolvido um modelo de

orçamento próprio de renúncia de receita, estruturado nos moldes do orçamento fiscal, a exemplo do Orçamento de Gastos Tributários nos EUA que, por força de lei, exige que a Casa Branca apresente um relatório anual juntamente com o projeto de orçamento fiscal. Enquanto isso não ocorra, é importante seguir os preceitos dessas normativas para elaboração e apuração das renúncias na LDO (GOULARTI, p. 94, 2021).

Atualmente, no estado do Pará, segundo a metodologia de cálculo, a estimativa da renúncia de receita do IPVA é realizada a partir da previsão do volume de veículos isentos e não tributados e aqueles que usufruam do benefício da redução de alíquota. Assim, a renúncia do tributo será dada pela razão entre a receita estimada e a renúncia estimada (GOULARTI, p. 140).

Ao contrário do que ocorre em São Paulo, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) do estado do Pará não fornece informações sobre o número de veículos isentos, imunes e beneficiários de redução de alíquota no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Em vez disso, a LDO apenas inclui dados sobre o crescimento da frota de veículos, a arrecadação e a renúncia tributária do IPVA. No estado de São Paulo, a LDO inclui informações sobre a frota total de veículos automotores (26,3 milhões), bem como o número de veículos beneficiários de isenção (8,7 milhões) (GOULARTI, p. 144, 2021).

De fato, é importante notar que a ausência ou, ao menos insuficiência de informações detalhadas sobre as renúncias tributárias no estado do Pará, pode dificultar a transparência e a avaliação da política fiscal adotada pelo governo.

5 PESSOA COM DEFICIÊNCIA E NORMAS TRIBUTÁRIAS

Esta seção traça a evolução terminológica e conceitual de pessoa com deficiência. Identificar os indivíduos que fazem parte desse grupo social e compreender os desafios particulares de cada tipo de deficiência e o papel do tripé Estado-Família-Sociedade, definido pela Convenção Internacional das Nações Unidas sobre o Direito das Pessoas com Deficiência são demandas indispensáveis para poder pensar políticas públicas, notadamente tributárias, que venham a beneficiar as pessoas com deficiência e promover sua inclusão social. Após o estudo terminológico e conceitual, a subseção seguinte aborda como as pessoas com deficiência podem ser beneficiadas, recorrendo a isenções fiscais referentes ao transporte de pessoas com deficiência, na tributação estadual.

5.1 EVOLUÇÃO TERMINOLÓGICA E CONCEITUAL DE DEFICIÊNCIA: MODELO MÉDICO E MODELO SOCIAL

A evolução terminológica de pessoas com deficiência tem acompanhado a própria conceituação de deficiência: saindo do modelo médico, que via a deficiência como algo que precisa ser curado, medicado, caminhando para o modelo social, em que a deficiência é fruto da interação dos indivíduos com o ambiente e, portanto, a participação social destes precisa ser facilitada e incentivada, visando a que sejam incluídos socialmente, liberando-os da situação de vulnerabilidade.

5.1.1 Evolução do termo “pessoa com deficiência”

A Organização das Nações Unidas (ONU) declarou o ano de 1981 como sendo o Ano Internacional das Pessoas Deficientes. O resultado mais importante daquela declaração, para o Brasil, foi o Programa de Ação a Curto, Médio e Longo Prazo, relativo às pessoas com deficiência, o qual, dentre os seus objetivos, incluía a capacitação profissional e o acesso da pessoa com deficiência ao trabalho.

Marta Gil chama atenção para a relevância da participação do Brasil como país membro da ONU, tendo em vista que, nesse contexto, houve um fortalecimento do movimento das pessoas com deficiência que estavam em busca de protagonismo de sua própria história, o que acabou coincidindo com o processo de redemocratização do Brasil, próximo à edição da Carta Magna de 1988 (GIL, 2012).

A Constituição de 1988, conhecida por ter ampla participação popular no seu processo constituinte, sem dúvidas foi importante instrumento normativo que trouxe conquistas muito importantes para as pessoas com deficiência, como o direito à acessibilidade (art. 244, CF) e não discriminação, no que diz respeito aos salários de pessoas com e sem deficiência (art. 7º, XXXI, CF).

Importante notar, numa perspectiva regional, o que o Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em Matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais de 1988, trouxe no artigo 13 sobre o direito à educação, item 3, e, prevendo que deverão ser estabelecidos programas de ensino diferenciados para “os deficientes”, a fim de que se lhes proporcione uma educação especial e formação das pessoas com “impedimentos” físicos ou “deficiência mental”.

O Protocolo trouxe nomenclaturas que hoje se encontram em desuso, mas que à época carregaram um significado muito sugestivo, ainda mais quando analisado o texto normativo: o item 3 prevê o estabelecimento de algo como uma “escola especial”, que objetiva um ensino diferenciado para as pessoas com deficiência física ou intelectual. Tal disposição revela-se problemática, por não apresentar um viés da inclusão, em que conviveriam no mesmo espaço escolar com pessoas sem deficiência.

Tal visão mostra-se bastante incompatível com as ideias de Carvalho-Freitas e Marques (2010) ao abordarem comportamentos inclusivos, que, segundo os autores, seriam “atitudes empreendidas para a convivência saudável e tranquila com as PCD, não só no ambiente de trabalho, mas em todos os ambientes”. Os comportamentos inclusivos são muito importantes para que seja possível uma harmonia entre pessoas com e sem deficiência e que possam dividir os mesmos espaços, sem a necessidade de segregar aquelas que apresentam deficiência sob o argumento de oferecer um “atendimento especial” (CARVALHO-FREITAS; MARQUES, 2010).

No âmbito da proteção do Sistema Interamericano de Direitos Humanos, existem dois documentos-base acerca dos direitos das pessoas com deficiência: o Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, Protocolo de San Salvador - 1988 (Refere-se às pessoas com deficiência como “pessoas com impedimentos físicos ou deficiência mental”); e a Convenção Interamericana sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra Pessoas Portadoras de Deficiência - Guatemala, 1999 (Que utiliza a terminologia “Pessoas Portadoras de Deficiência”).

A Convenção Interamericana sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra Pessoas Portadoras de Deficiência, que ingressou no ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto nº 3.956, de 8 de outubro 2001, conceitua o que seria “deficiência” como sendo “uma restrição física, mental ou sensorial, de natureza permanente ou transitória, que limita a capacidade de exercer uma ou mais atividades essenciais da vida diária, causada ou agravada pelo ambiente econômico e social”.

Nesse conceito, a deficiência seria determinada diretamente pelas características fisiológicas da pessoa, sendo secundárias as dificuldades que possam sofrer interagindo com o ambiente social e econômico, muito próximo ao modelo médico de definição do que é deficiência.

Outro ponto que merece destaque é o conteúdo do Art. IV, a, que orienta os Estados a promoverem pesquisa científica e tecnológica “relacionada com a prevenção das deficiências,

o tratamento, a reabilitação e a integração na sociedade de pessoas portadoras de deficiência”. Nota-se que à época o debate não era no sentido de ser uma tarefa da sociedade e dos Estados trazer essa pessoa para a interação social, mas sim era incumbida à pessoa o dever de se alocar.

Sasaki (1997) faz uma distinção entre o que seria integração e o que seria inclusão social: a integração seria a mera inserção da pessoa na sociedade, independentemente se teria a possibilidade de se encaixar socialmente por conta própria, enquanto a inclusão equivaleria à modificação da sociedade para acolhê-la, permitindo seu desenvolvimento e seu pleno exercício da cidadania.

Em 2009, houve, por meio do Decreto nº 6.949, de 25 de agosto, a promulgação da Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo, antes aprovada pela ONU e que vem servindo de fundamento para grande parte das decisões dos tribunais brasileiros relativas aos direitos das nominadas pessoas.

Tal documento reafirma a autonomia dessas pessoas, assim como ratificam a sua qualidade enquanto possuidoras do direito a uma vida digna, pressupondo a garantia de inclusão social, nos vários âmbitos, com a quebra das barreiras à acessibilidade, garantia de poder decisório sobre sua própria vida e a mudança atitudinal dos que as veem como pessoas doentes, incapazes e que precisam de intervenção a todo momento.

Como já pontuado, muitas dessas terminologias, consideradas hoje como superadas, foram fruto do olhar sob o ponto de vista do modelo médico, que liga a deficiência à incapacidade, a algo que precisa ser tratado, à dependência; o que interferiu diretamente na construção de conceitos e expressões em todas as áreas (MACIEL, 2020), quais sejam, na medicina, na sociologia, no direito, dentre outras.

A evolução histórica enfrentada até se chegar ao termo mais apropriado hoje “pessoa(s) com deficiência” já passou por “pessoas portadoras de deficiência”, “pessoas portadoras de necessidades especiais” e “pessoas com necessidades especiais”, dentre outros; tendo sido adotado “pessoas com deficiência”, na Convenção da ONU sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, de 13 de dezembro de 2006, documento ratificado pelo Brasil, por força de rito especial de emenda constitucional, em 2008 (MACIEL, 2020).

Notadamente, a própria Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência reconhece, em seu preâmbulo, que a deficiência é um conceito em evolução. A cada vez que houver uma mudança na nomenclatura para reconhecer o grupo de pessoas com deficiência, observa-se uma ampliação da visão sobre esse grupo social e maior entendimento sobre como a deficiência interage com os contextos sociais, jurídicos e políticos.

5.1.2 Modelo médico, social e biopsicossocial

Inicialmente, apresenta-se uma dificuldade em conceituar o que é deficiência, visto que há diversos aspectos envolvidos como o assistencial, o social, o jurídico, o científico e o político. Nesse sentido, analisa-se os dois modelos de deficiência que compreendem abordagens sobre conceito, quais sejam o modelo médico e o social (FRANÇA, 2013).

Para o modelo médico, abordar deficiência estaria mais ligada à realidade biológica do comprometimento, ou seja, a sua característica fisiológica seria fator determinante para sua condição de pessoa com deficiência, havendo sido causada por doença, trauma ou outra condição de saúde, fazendo-se necessária a intervenção profissional para “corrigir” aquela situação (FRANÇA, 2013).

Em contrapartida, existe o modelo social, desenvolvido por pessoas com deficiência, que faz uma verdadeira oposição ao modelo médico, visto que a deficiência seria resultado de “barreiras físicas, organizacionais e atitudinais presentes na sociedade” (BERNARDES, 2012), fazendo desta uma verdadeira experiência social e não individual, como pregado pelo outro modelo.

Notadamente, não parece ser a melhor ideia romper definitivamente com o modelo médico, ignorando o avanço obtido na técnica biomédica para o tratamento ou melhoria do bem-estar corporal das pessoas com deficiência. Busca-se, no entanto, enxergar essas pessoas como sujeitas de direitos, quais sejam as pessoas sem deficiência, reconhecendo as suas diferenças, sem que isso se torne algo que “precisa ser curado”, ou mesmo “medicado”, como no amplo processo de medicalização sofrido pelas pessoas com deficiência.

Apesar do grande avanço com a introdução ao modelo social de deficiência, alguns teóricos creem que ele por si só não é capaz de definir de forma satisfatória um conceito tão complexo quanto o que deficiência. Neste diapasão, foi construído um terceiro modelo, que não exclui nem aglutina os dois, mas têm características e finalidade própria: o modelo biopsicossocial.

O modelo biopsicossocial, proposto pela Organização Mundial da Saúde (OMS), também conhecido como modelo multidimensional¹⁰, considera a interação do corpo com outros componentes externos, para mensurar a funcionalidade, incapacidade e saúde de um indivíduo. O modelo biopsicossocial é utilizado na Classificação Internacional de

¹⁰ Organização Mundial da Saúde **Como usar a CIF**: Um manual prático para o uso da Classificação Internacional de Funcionalidade, Incapacidade e Saúde (CIF). Versão preliminar para discussão. Outubro de 2013. Genebra: OMS.

Funcionalidade (CIF), que reconhece o papel dos fatores ambientais na criação da incapacidade, além do papel das condições de saúde para definição de deficiência.

Esse terceiro modelo tem previsão legal expressa no art. 2, §1º, da Lei Brasileira de Inclusão (Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015), nos seguintes termos: “§ 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”.

5.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE PESSOAS COM DEFICIÊNCIA E TRIBUTAÇÃO

A tributação, enquanto atividade do Estado, visa arrecadar e fiscalizar tributos. Barbosa (2012) entende que além do poder de tributar exercido pelo Estado, também existe o poder de não tributar, este marcado por uma desoneração fiscal visando a realização de interesses públicos que não sejam necessariamente arrecadatórios. A finalidade pode incluir desde a adequação da tributação à igualdade material dos contribuintes até a aplicação de objetivos sociais e econômicos específicos (BARBOSA, 2012, p. 152).

Neste sentido, ao lado das competências tributárias previstas na Constituição Federal brasileira (arts. 145 a 149, CF), há também as limitações ao poder de tributar (arts. 150 a 152, CF), que são estruturadas com base em princípios constitucionais tributários como a isonomia, capacidade contributiva e segurança jurídica.

O princípio da igualdade, previsto no rol dos direitos individuais constitucionais, propõe um trato isonômico entre todos os indivíduos, respeitadas as peculiaridades de cada um, o que permite um tratamento diferenciado, a fim de reduzir tais diferenças. No direito tributário esse princípio se faz presente em conjunto ao da capacidade contributiva, onde é analisada a possibilidade do caráter pessoal do tributo e as circunstâncias do contribuinte devem ser levadas em consideração na aplicação da norma tributária (art. 145, §1º, CF/88).

O princípio da igualdade encontra-se expressamente previsto no art. 5º da CF de 1988, bem como no art. 1º da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 10 de Dezembro de 1948. Ao se falar sobre igualdade, vale lembrar que Flávia Piovesan (2005) aponta três vertentes: I. igualdade formal, resumida na máxima “todos são iguais perante a lei”, um princípio que desempenhou um papel essencial na eliminação de privilégios em seu período histórico. II. igualdade material (justiça social e distributiva), refere-se ao ideal de alcançar a

justiça social e a equidade por meio da igualdade socioeconômica, buscando reduzir as disparidades econômicas e promover uma distribuição mais justa de recursos e oportunidades; e III. igualdade material (reconhecimento de identidades), igualdade orientada pelos critérios de justiça, por meio do reconhecimento e valorização das diferentes identidades individuais e coletivas, como gênero, orientação sexual, idade, raça, etnia e outros critérios relevantes para a igualdade (PIOVESAN, p. 45, 2005).

Para Paulo de Barros Carvalho (2017), o destinatário de tal dispositivo constitucional é o próprio legislador (sentido amplo), dado que é exigido que este tenha sensibilidade de estabelecer, ao redigir o texto normativo, normas que tratem os indivíduos como iguais.

Sob essa ótica, ao abordar o princípio da igualdade tributária, remete-se à ideia de repartição do ônus fiscal de forma que seja justa para todos de um modo geral, a fim de que se alcance uma equiparação entre os contribuintes. A respeito desse princípio, houve algumas teorias que objetivavam explicar em que consistiria essa igualdade tributária.

Didaticamente, essas teorias foram divididas entre subjetivas e objetivas onde as primeiras, segundo José Afonso da Silva (2016), compreendem duas vertentes principiológicas, a do princípio do benefício e do princípio do sacrifício igual.

O princípio do benefício “significa que a carga dos impostos deve ser distribuída entre os indivíduos de acordo com os benefícios que desfrutam da atividade governamental” (SILVA, 2016, p. 223). Não precisa refletir muito para chegar à conclusão de que, com base neste princípio, os pobres teriam que pagar mais impostos visto que estes usufruem mais da assistência pública se comparado às pessoas de maior poder aquisitivo, visto que estas têm condições de arcar com os custos de serviços particulares.

O princípio do sacrifício igual “implica que, sempre que o governo incorre em custos em favor de indivíduos particulares, estes custos devem ser suportados por eles” (SILVA, 2016, p. 223). Desse princípio nasce a ideia de que todos iriam se beneficiar da assistência governamental na mesma proporção, o que é uma ideia totalmente equivocada, dada a existência de múltiplas classes sociais, como aponta o próprio autor.

Quanto às teorias objetivas, estas apresentam a tendência a convergir para o princípio da capacidade contributiva, adotado pela Constituição no art. 145, §1º. Pode-se afirmar com base na mencionada norma constitucional que, para essas teorias, a carga tributária deverá ser distribuída levando em consideração a capacidade econômica dos contribuintes. No entanto, observa-se que há um aparente choque entre este dispositivo e o art. 5º, “caput”, também da

CRFB, posto que este nos traz a regra de que todos são iguais perante a lei, não podendo haver quaisquer formas de distinção de qualquer natureza.

Na verdade, ambas as disposições constitucionais conjugam a tentativa do legislador em concretizar a justiça tributária. A gradação, elaborada a partir da capacidade econômica e o caráter pessoal do tributo, serviria para agrupar os contribuintes em classes e assim, permitiria diversificar o tratamento tributário dentro de cada classe que constituir situação equivalente. Dessa forma estaria sendo tutelado o princípio da igualdade.

As pessoas com deficiências são consideradas como um grupo vulnerável e que precisa de um tratamento especial no direito. O art. 10 do Estatuto da Pessoa com Deficiência, a Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015, prevê que “compete ao poder público garantir a dignidade da pessoa com deficiência ao longo de toda a vida”, e o parágrafo único do dispositivo legal completa dizendo que em “situações de risco, emergência ou estado de calamidade pública, a pessoa com deficiência será considerada vulnerável, devendo o poder público adotar medidas para sua proteção e segurança”.

O Art. 5º do mesmo estatuto, dispõe que “a pessoa com deficiência será protegida de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, tortura, crueldade, opressão e tratamento desumano ou degradante”. Além do mais, para os fins da proteção mencionada no referido caput do artigo, são considerados especialmente vulneráveis a criança, o adolescente, a mulher e o idoso, com deficiência (parágrafo único, art. 5º).

Logo, há diferentes níveis de vulnerabilidade dentro do mesmo grupo social. Vulnerabilidade, pode ser entendido como uma incapacidade substancial de proteger os próprios interesses, em decorrência de impedimentos como falta ou ausência de aptidão para consentir, pela falta de meios alternativos de obtenção de cuidados médicos ou outras necessidades caras, ou ser um membro subordinado a um grupo hierárquico (CIOMS, 2002). Por esses motivos, deve ser feita uma tutela especial para a proteção dos direitos e do bem-estar das pessoas vulneráveis (CIOMS, 2002).

5.3 PESSOA COM DEFICIÊNCIA E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O ordenamento jurídico brasileiro prevê uma ampla proteção de direitos das pessoas com deficiência, tanto em âmbito constitucional quando legal, seja por meio de normas seja por intermédio de princípios norteadores da interpretação das normativas inclusivas.

Apesar de boa parte destes princípios se aplicarem também às pessoas sem deficiência, quando estes estão amoldados em situações que envolvem pessoas com

deficiência passarão a ter um viés diferenciado e específico. Por exemplo: o direito à liberdade de locomoção (art. 5º, CF) consistirá numa possibilidade de ir de vir de forma acessível, com a superação de barreiras à acessibilidade destas pessoas.

Entretanto, os direitos hoje conquistados após intensa luta das próprias pessoas com deficiência e seus aliados é fruto de uma evolução conceitual da própria deficiência e a passagem da concepção do modelo médico para o modelo social. Isso porque inicialmente as pessoas com deficiência eram vistas de modo passivo, que precisariam sempre de cuidados, de modo a afastá-las das interações sociais com a justificativa de que estariam sendo protegidas.

Com a mudança de ótica, as pessoas com deficiência passaram a ser agentes ativos na sociedade, buscando-se uma inclusão que vá promover a participação plena destes sujeitos na dinâmica social. Não se admite que sejam tratadas como “não normais”, como peso para suas famílias e um custo a mais para o Estado. Como consequência disso, mudanças culturais e estruturais são emergentes para o reconhecimento de novos direitos e garantias.

A utilização de terminologias inclusivas impacta na vida das pessoas com deficiência, por meio de dois vieses: o primeiro evitando que se perpetue uma violência moral pelo uso de expressões capacitistas; o segundo reconhecendo a pessoa com deficiência enquanto sujeito de direitos e que não se encontra mais passível a decisões de terceiros sobre a forma como irá levar a sua própria vida.

Capacitismo é “um conjunto de crenças, processos e práticas que geram um tipo particular do eu e o corpo (o corpo padrão real) que é imposto como o perfeito, formas padronizadas e, portanto, essenciais e completamente humanas” (CAMPBELL, 2001, tradução nossa). Deficiência, portanto, seria um estado diminuído de ser humano, já que não comportaria a forma padronizada de corpo.

Neste sentido, expressões ou termos capacitistas são aqueles que enfatizam a suposta capacidade das pessoas, como referência para as supostas limitações das pessoas com deficiência (SASSAKI, 2020).

Assim, os termos considerados politicamente corretos, quais sejam as palavras e expressões construídas principalmente com base no eufemismo, como: pessoas com capacidades diferenciadas, pessoas especiais ou pessoas com necessidades especiais; apesar de alegarem cumprir as normas inclusivas estão esquivando-se do maior desafio defendido pelos que defendem a comunhão social das pessoas com e sem deficiência: **a adequação dos sistemas sociais comuns, de modo que sejam utilizados por quaisquer pessoas** (SASSAKI, 2020).

Notadamente, a nova conceituação de pessoa com deficiência trazida pela Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência da ONU impõe não apenas a estas, mas que haja uma verdadeira cooperação entre agentes nacionais e internacionais, para a inclusão social deste grupo vulnerabilizado. Esta vulnerabilidade fica configurada por tal grupo precisar superar obstáculos e dificuldades para alcançar objetivos que aos demais cidadãos não lhes custam tanto.

A repercussão dessa mudança de paradigma trouxe para o âmbito dos direitos das pessoas com deficiência uma outra visão sobre o que se pretende com a garantia de seus direitos: ao invés de focar-se no aspecto de prestação assistencial a essas pessoas por parte do Estado e da família; desta vez é buscada a inclusão das pessoas com deficiência em todos os espaços políticos, sociais, trabalhistas, de lazer etc., bem como seja direcionada a elas o poder decisório sobre a sua vida, sexualidade e labor, dentre outros.

Observa-se como o direito internacional e o direito interno foram construindo, durante anos, o conceito atual de pessoa com deficiência, moldando as políticas de inclusão a essas pessoas, mediante a tutela de direitos mínimos já garantidos para os grupos sociais, no geral, sendo necessário compreender como esse conceito ainda pode evoluir.

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 2009¹¹, 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, que o adotou, em seu art. 2º.

O conceito de pessoa com deficiência, enquanto 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, mantida a de “pessoa com deficiência”, na Lei Brasileira de Inclusão.

¹¹ 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.

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 a pudesse abandonar a qualquer tempo. Nesse 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.

5.4 PESSOA COM DEFICIÊNCIA NO ESTADO DO PARÁ E TRANSPORTE

Com a modernidade, as sociedades passaram a ser organizadas essencialmente urbanas. Por isso os indivíduos eventualmente precisam se adaptar à essa realidade na sua formação enquanto seres sociais (CARVALHO, 2017). O resultado advindo do processo de urbanização reflete no espaço físico em que vivem os seres humanos, o que pode gerar tanto vantagens quanto desvantagens.

A Lei Brasileira de Inclusão, dispõe no Art. 46 a garantia do direito ao transporte e à mobilidade da pessoa com deficiência ou com mobilidade reduzida em igualdade de oportunidades com as demais pessoas, através da identificação e de eliminação de todos os obstáculos e barreiras ao seu acesso (Art. 46, Lei 13.146/2015).

O dispositivo legal objetiva assegurar às pessoas com deficiência que essas possam exercer livremente o seu direito de locomoção, muitas vezes dificultado em decorrência da própria situação de deficiência ou pelas barreiras físicas que impedem o livre trânsito desses sujeitos. Para as pessoas com deficiência, a mobilidade urbana é muito mais que uma possibilidade de exercer a sua livre locomoção, mas também é uma forma de exercer direitos: o acesso a consultórios médicos, fisioterapêuticos, psicoterapêuticos, etc., geralmente se dá pelo deslocamento da pessoa de sua residência para outras localidades (CARVALHO, 2017).

Para Carvalho (2017), falar acerca de transporte, seja público ou particular enseja necessariamente um abordagem sobre acessibilidade das pessoas com deficiência. A falta de acessibilidade certamente é um impeditivo para que a pessoa com deficiência consiga desempenhar suas atividades cotidianas e com as falhas no sistema de transporte público cada vez mais pessoas passam a optar por transporte particular (CARVALHO, 2017), o que em contrapartida aumenta os gastos das pessoas com deficiência que precisam adquirir automóveis próprios e com acessibilidade,

O direito ao transporte está intrinsecamente ligado ao direito de ir e vir dos indivíduos. Quando se trata das pessoas com deficiência não é qualquer tipo de transporte que deve ser

oferecido, mas sim o transporte acessível, onde se leva em conta as necessidades especiais que podem decorrer de cada tipo de deficiência.

Segundo dados do último censo oficial do IBGE, que realizou a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios- PNAD (2022)¹², cerca de 18,6 milhões de pessoas de 2 anos ou mais de idade do país (ou 8,9% desse grupo etário) tinham algum tipo de deficiência.

Em junho de 2019, foi promulgada a Lei Ordinária Estadual nº 8.867, de 10 de junho de 2019, que alterou os dispositivos da Lei nº 6.017, de 30 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Tal mudança legislativa proporcionou a equiparação das hipóteses de isenção do ICMS e do IPVA para pessoas com deficiência. Notadamente, as pessoas autistas (ou com autismo), antes da edição da lei, tinham direito somente à isenção do ICMS, mas não tinham direito à isenção do IPVA.

Outra mudança de suma relevância foi a concessão, atendendo a reiterados provimentos jurisdicionais do Tribunal do estado, da isenção de IPVA para veículos de pessoas com deficiência não condutoras, já que anteriormente era concedida somente aos veículos de

¹² Fonte: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/37317-pessoas-com-deficiencia-tem-menor-acesso-a-educacao-ao-trabalho-e-a-renda>. Acesso em 23 de jul de 2023.

propriedade de pessoas com deficiência física condutoras,¹³ por orientação da Secretaria da Fazenda do Estado do Pará¹⁴.

O Tribunal de Justiça do Estado do Pará já havia decidido no sentido de conceder a isenção de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA para veículos de pessoas com deficiência que não têm carteira de habilitação, sob a justificativa de que a interpretação da lei deve ocorrer não só apenas em conformidade com o Código Tributário

¹³ “EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PORTADOR DE NECESSIDADES ESPECIAIS NÃO CONDUTOR DE VEÍCULO AUTOMOTOR. ISENÇÃO DO IPVA NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA A CONCESSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL. ARTIGO 3º, XII DA LEI ESTADUAL Nº 6.017/1996. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SEGURANÇA CONCEDIDA. POR UNANIMIDADE. 1. A questão em análise reside em verificar se o Impetrante, na condição de deficiente físico não condutor, possui direito líquido e certo à isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. **2. Isenção tributária prevista no artigo 3º, XII da Lei Estadual nº 6.017/1996. Inexistência de distinção entre os portadores de necessidades especiais com ou sem habilitação para direção de automóveis. Benefício fiscal que se estende aos deficientes não condutores de veículos. Direito de locomoção. Possibilidade de o veículo ser conduzido por terceira pessoa, em observância aos princípios constitucionais da igualdade e da dignidade da pessoa humana. Precedentes.** 3. O impetrante comprovou ser portador de deficiência visual, conforme se verifica nos laudos de avaliação expedidos pelos profissionais vinculados ao Ministério da Fazenda (Id nº 1239169) em que atestam o CIDH40.1 E H54.0, razão de estar acobertado pela legislação acima transcrita. Enquadramento da situação fática às hipóteses de isenção de IPVA. 4. Preenchidos os requisitos legais exigidos para a concessão do benefício fiscal em questão, deve a Secretaria de Estado reconhecer a isenção pleiteada, para que o impetrante possa adquirir o veículo pretendido, sob pena de flagrante violação aos princípios constitucionais da igualdade e da isonomia tributária que tutelam os interesses dos portadores de necessidades especiais. Concessão da segurança, ante a violação de direito líquido e certo do demandante. Confirmação dos efeitos da liminar concedida. 5. Sem custas, em razão da isenção prevista no art.15, alínea g da Lei Estadual 5.738/93 e, sem honorários, conforme Súmulas 105 do STJ e 512 do STF. 6. SEGURANÇA CONCEDIDA. POR UNANIMIDADE” (Tribunal de Justiça do Estado do Pará. MS n. 0809647-92.2018.8.14.0000, Rel. Desa. Maria Elvina Gemaque Taveira, Seção de Direito Público, DJ 24/07/2019) (Grifo nosso).

¹⁴ EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. ISENÇÃO DE TRIBUTOS. PORTADOR DE NECESSIDADES ESPECIAIS. REQUISITOS PREENCHIDOS. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS. CIDADANIA. DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA. SENTENÇA MANTIDA. **1- O Fisco estadual negou administrativamente, o direito à isenção do ICMS e do IPVA, sob a alegação de que a isenção somente seria válida para condutores de veículos e que, pelo fato do impetrante não possuir CNH, não teria assim, direito ao benefício.** Contudo, ao se compulsar os autos, verifica-se de maneira cristalina, que o impetrante preenche os requisitos necessários a concessão da isenção dos tributos. 2- Verifica-se no Convênio ICMS Confaz 38/2012, que estão isentas do ICMS, na aquisição de veículo automotor novo, quando adquirido por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal. Nota-se portanto, pessoas elencadas que não possuem Carteira Nacional de Habilitação e justamente por isso, consta que a aquisição com a benesse da isenção, pode ser feita por intermédio do representante legal do portador de necessidades especiais. Ademais, identifica-se também, a lei 6017/96, no seu artigo 3º, inciso XII, em que não se exige como condição para a isenção do IPVA, a circunstância de condutor, munido de CNH. Desta feita, fica patentemente demonstrado que a exigência do Fisco estadual de condicionar a isenção, ao fato do beneficiário possuir CNH, não se sustenta. 3, 4 e 5. Omissis. (Tribunal de Justiça do Estado do Pará. Apelação nº 0012807-58.2011.8.14.0301; 2ª Turma Direito Público; Rel. Min. Nadja Nara Cobra Meda; j. 06/04/2017; p. Dje. 12/04/2017) (Grifo nosso).

Nacional – CTN, mas também à luz da própria Constituição Federal, que traz uma proteção diferenciada às pessoas com deficiência, nos mais variados dispositivos¹⁵.

Na seção de Direito Público ocorrida no dia 17 de abril de 2018¹⁶, portanto, anteriormente à promulgação da lei estadual ampliativa, o Desembargador Luiz Neto observou que haveria uma contradição, no mínimo, no fato de permitir-se a concessão da isenção tributária àquele que possui um grau de deficiência menor e, por isso mesmo, poder pessoalmente utilizar-se do veículo, e negar o benefício fiscal à pessoa que tenha deficiência num nível grave, que, em razão de sua própria condição desvantajosa, não possa conduzir seu automóvel.

Notadamente, a autoridade coautora que negar o direito à pessoa com deficiência não condutora de ter a isenção não está fazendo uma interpretação finalística da norma, qual seja a de proteger as pessoas com deficiências com limitações de diversos graus, inclusive os mais severos, negando a isonomia contida nas normas constitucionais e o direito humano à livre locomoção.

5.5 TIPOS DE DEFICIÊNCIA E A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS EM IMPOSTOS ESTADUAIS

O grupo social das pessoas com deficiência por si só é bastante diverso: pode ser identificada uma pluralidade de deficiências, que geram diferentes níveis de limitações e apresentam diversas razões de existirem. Apesar disso, hoje há uma classificação legal

¹⁵ TJPA. Seção de Direito Público concede isenção de IPVA a portadora de deficiência. Disponível em: <https://www.tjpa.jus.br/PortalExterno/imprensa/noticias/Informes/808831-mamamamam.xhtml>

¹⁶ MANDADO DE SEGURANÇA. ISENÇÃO DE IPVA. AQUISIÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA PORTADORA DE NECESSIDADES ESPECIAIS SEM HABILITAÇÃO A SER DIRIGIDO POR TERCEIRO. RECONHECIMENTO DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO À ISENÇÃO DO IMPOSTO. INTERPRETAÇÃO DA LEI CONFORME OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E ISONOMIA. SEGURANÇA CONCEDIDA.

I - Tratando-se de veículo adquirido por portadora de necessidades especiais sem habilitação, com necessidade de utilização do veículo para facilidade de locomoção, ainda que seja dirigido por terceiro, é devida a isenção tributária do IPVA. Circunstância que não afasta o benefício.

II - O artigo 3º, XII, da Lei Estadual nº 6.017/1996 que dispõe sobre a isenção do IPVA dos veículos de propriedade das pessoas portadoras de deficiência física não deve ser interpretado literal e isoladamente. Não obstante a norma do artigo 111 do CTN, a interpretação do texto legal deve ser sistemática e teleológica em consonância com os princípios constitucionais. Descabida restrição diante da proteção constitucional da dignidade da pessoa humana e da igualdade Precedentes do STJ e deste E. Tribunal.

III - Isenção fiscal que visa a inclusão social da pessoa com deficiência. Princípios da igualdade e isonomia tributária.

IV - Segurança concedida, à unanimidade. (Tribunal de Justiça do Estado do Pará. MS nº: 000673677. 2017.8.14.0000. Seção de Direito Público Relator: DES. Luiz Gonzaga da Costa Neto. J. 17/04/2018. Dje. 18/04/2018.)

estabelecida pela Lei Brasileira de Inclusão nº 13.146, de 6 de julho de 2015, qual seja física, mental, intelectual ou sensorial (visual, auditiva), além dos autistas, pela Lei 12.764 de 27 de dezembro de 2012, que equipara pessoas autistas às pessoas com deficiência, e pessoas com deficiências múltiplas.

A Convenção da ONU sobre os direitos das pessoas com deficiência reconhece que deficiência é um conceito em construção. Isso por tratar-se de definição que vai além das características individuais das pessoas, frequentemente de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, passando pelas barreiras sociais, culturais e ambientais que podem limitar sua participação na sociedade.

O Estatuto da Pessoa com Deficiência (Lei nº 13.146/2015) aborda diversas questões relacionadas à inclusão e aos direitos das pessoas com deficiência no Brasil. No contexto dos transportes, a lei estabelece diversas diretrizes e medidas para garantir a acessibilidade e a mobilidade desses sujeitos.

O art. 3º, I, da Lei nº 13.146/2015 considera acessibilidade a capacidade de tornar espaços, mobiliários, equipamentos urbanos, edificações, transportes, informação e comunicação, inclusive seus sistemas e tecnologias, bem como de outros serviços e instalações abertos ao público, de uso público ou privados de uso coletivo, seguros e autossuficientes para serem usados por pessoa com deficiência ou com mobilidade reduzida, tanto na zona urbana como na rural.

Por outro lado, as barreiras podem ser urbanísticas, arquitetônicas, nos transportes, nas comunicações e na informação, barreiras atitudinais e barreiras tecnológicas (art. 3º, IV e alíneas, Lei nº 13.146/2015). Caracterizam-se por qualquer entrave, obstáculo, atitude ou comportamento que restrinja ou impeça a participação social de uma pessoa, assim como sua capacidade de desfrutar e exercer direitos relacionados à acessibilidade, à liberdade de movimento e de expressão, à comunicação, ao acesso à informação, à compreensão, à circulação com segurança (art. 3º, IV, Lei nº 13.146/2015).

Além do mais, a Lei Brasileira de Inclusão dispõe ainda, no art. 8º, que é dever do Estado, da sociedade e da família assegurar à pessoa com deficiência, com prioridade, a efetivação dos direitos referentes, dentre outros, ao transporte. No art. 46, inserido no capítulo X da Lei nº 13.146/2015, intitulado “Do direito ao transporte e à mobilidade”, prevê que direito à locomoção e ao transporte das pessoas com deficiência ou mobilidade reduzida será garantido de maneira igualitária em relação às demais pessoas, por meio da identificação e remoção de todas as restrições e obstáculos que dificultem ou impeçam o seu acesso.

Para garantir que o direito ao transporte seja efetivamente acessível às pessoas com deficiência, a tributação inclusiva desempenha um papel significativo. Isto porque a tributação pensada, em um contexto de diferença socioeconômica das pessoas com deficiência, ajuda a reduzir as barreiras financeiras que muitas dessas pessoas enfrentam ao tentar obter acesso a transporte adequado, contribuindo assim para uma sociedade mais inclusiva e equitativa.

De acordo com o art. 155 da Constituição Federal de 1988 compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCD), as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações iniciem no exterior (ICMS) e sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) (art. 155, I, II, e III, CF/88).

Dentre os três impostos de competência dos estados, o ICMS e o IPVA têm em comum a possibilidade dos seus fatos geradores alcançarem veículos automotores destinados ao uso de pessoas com deficiência. Pensando nisso, o legislador estadual poderá fazer uso da extrafiscalidade isentando as pessoas com deficiência ao pagamento destes impostos e afetar positivamente aqueles que, em meio a uma grande dificuldade acesso ao transporte público adaptado, por omissão estatal, se veem compelidos a adquirir seu próprio meio de transporte acessível.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) do estado do Pará é regulamentado pelo Decreto Estadual nº 4.676, de 18 de Junho de 2001. No Livro 1 do seu corpo normativo, o regulamento prevê as normas gerais de tributação, determinando sujeito passivo, local da operação, alíquotas, base de cálculo, lançamento, a hipótese de incidência tributária, a não incidência, os benefícios fiscais, dentre outros.

Por sua vez, o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) é regulamentado pela Lei Estadual nº 6.017 de 30 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o imposto no Pará. O capítulo II prevê as hipóteses de não incidência e isenção ao pagamento do tributo, incluindo pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista.

As concessões de benefícios fiscais às pessoas com deficiência no estado do Pará, notadamente as isenções que impactam na aquisição de meios de transporte privados, têm sido oferecidas ao longo da história recente, de maneira diversa entre os tipos de deficiência. Por esse motivo, vale fazer um estudo por partes entre as deficiências legalmente tipificadas.

5.5.1 Deficiência Física na tributação estadual – ICMS E IPVA

Sob o influxo da alteração realizada pelo Decreto 62/2019, o Decreto Estadual nº 4.676/2001 define deficiência física para fins legais como sendo aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física e a incapacidade total ou parcial para dirigir apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, nanismo, tetraplegia, tetraparesia, triplegia, tri paresia, 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 (Art. 50, §6º, I, Decreto Estadual nº 4.676/2001)

Às pessoas com deficiência física foi concedida isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados pelo Convênio ICMS 03/07, posteriormente revogado pelo Convênio ICMS 38/12, organizado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, o CONFAZ, que tem como atribuição promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição.

Para uma análise mais ampla dos critérios que têm sido adotados pelo Estado para a concessão de isenção do ICMS para pessoas com deficiência, há as atualizações feitas até o presente estudo de quem são considerados sujeitos com deficiência física para fins de recebimento da benesse isentiva.

Na redação do Convênio, com efeitos até 30.11.21, concede-se isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. A nova redação dada à ementa pelo Convênio ICMS 161/21, efeitos a partir de 01.12.21, concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, síndrome de Down ou autistas.

Entretanto, a redação original, com efeitos até 04.09.14, entendia pessoas com deficiência como:

I - 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, tri paresia, 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 (Convênio ICMS 38/12, de 30 de março de 2012)

Posteriormente, a redação dada ao inciso I da cláusula segunda pelo Convênio ICMS 78/14, efeitos de 05.09.14 a 30.09.15, incluiu a ostomia ao seu conceito original. Na redação

dada ao inciso I do *caput* da cláusula segunda pelo Convênio ICMS 68/15, efeitos de 01.10.15 a 30.04.17, foi incluído o nanismo ao rol.

Por sua vez, a redação dada ao inciso I do *caput* da cláusula segunda pelo Convênio ICMS 28/17, efeitos de 01.05.17 a 31.12.20, passou a entender deficiência física como sendo “aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física e também a incapacidade total ou parcial para dirigir”, apresentando-se nas formas descritas até a alteração anterior.

Atualmente, com a nova redação dada ao inciso I do *caput* da cláusula segunda pelo Convênio ICMS 59/20, com efeitos a partir de 01.01.21, deficiência física é:

(...) aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, **alcançando, tão somente, as deficiências de grau moderado ou grave, assim entendidas aquelas que causem comprometimento parcial ou total das funções dos segmentos corpóreos que envolvam a segurança da direção veicular**, acarretando o comprometimento da função física e a incapacidade total ou parcial para dirigir, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, nanismo, 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. (Convênio ICMS 59/20, de 30 de julho de 2020) (grifo nosso).

À partir da última alteração, entende-se que as pessoas com deficiência física de grau leve foram excluídas do benefício fiscal, vez que apenas as pessoas com grau moderado ou grave, quais sejam as que sofram de comprometimento parcial ou total das funções dos segmentos corpóreos, serão as únicas abraçadas pela norma isentiva.

Como repercussões práticas da redução de beneficiados, além da diminuição de pessoas com deficiência física que terão a possibilidade de angariar uma alternativa ao transporte público, muitas vezes sucateado e com adaptações insuficientes, as concessionárias que se beneficiavam e contavam com o convênio, ainda mais em épocas de crise, podem ter dificuldades em aumentar as suas vendas, o que nos mostra um impacto direto neste mercado à partir da supressão do benefício às pessoas com deficiência física leve.

Atualmente o art. 3º, XII, da Lei nº 6.017 de 30 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o IPVA no Pará, estabelece a isenção de pagamento do imposto nos veículos de propriedade de pessoas com deficiência física, dentre outras. Entretanto, em sua redação original não havia a inclusão de nenhum tipo de deficiência beneficiária da isenção prevista.

Foi apenas com a alteração do art. 3º, inciso XII, feita pela Lei 6.706/04, com efeitos a partir de 30.12.04, que o texto legal passou a definir que as pessoas com deficiência física e as entidades que tenham como objetivo o trabalho com pessoas portadoras de deficiência física,

ou cuja posse detenha em decorrência de contrato mercantil - "leasing", quando adaptados por exigência do órgão de trânsito.

Notadamente, até então apenas as pessoas com deficiência física poderiam ser beneficiárias do benefício fiscal de natureza isentiva do IPVA. Foi então que entrou em vigor a Lei Ordinária nº 8.867, de 10 de junho de 2019, que incluiu as alíneas a) e b) no inciso XII, estendendo o rol de beneficiários as pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas; além das entidades que tenham como objetivo o trabalho com pessoas com deficiência física, quando adaptados por exigência do órgão de trânsito.

5.5.2 Deficiência Intelectual na tributação estadual – ICMS E IPVA

O Decreto nº 4.676/2001, que regulamenta o ICMS no Pará, considera para efeitos legais a deficiência mental severa ou profunda como 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 (art. 50, §6º, III, Decreto nº 4.676/2001).

Importante salientar a atecnia presente no documento, visto que atualmente a nomenclatura mais apropriada para se referir é ‘deficiência intelectual’, não mais ‘deficiência mental’. Na publicação de 1995 da ‘World Health’ pela Organização Mundial da Saúde, o texto de Peter Mittler tratou de evidenciar a importância de se utilizar a terminologia ‘deficiência intelectual’, já que “mental deficiency or mental subnormality are no longer in use and language which appears to encourage stereotypes and generalizations is discouraged, such as references to the ‘retarded’” (MITTLER, 1995, p. 18)¹⁷. Notadamente, os documentos internacionais emitidos pela ONU têm utilizado o termo deficiência intelectual, ao invés de deficiência mental, a exemplo da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (2006).

O Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012, em sua redação original, isenta de ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo quando adquirido por pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal (Cláusula Primeira, Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012).

¹⁷ Tradução livre: “Deficiência mental ou subnormalidade mental não estão mais em uso, assim como a linguagem que pareça reforçar estereótipos ou generalizações não serão encorajadas, a exemplo das referências ao termo "retardado". Disponível em:

<https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/330254/WH-1995-Sep-Oct-p18-19-eng.pdf?sequence=1>

Por intermédio da nova redação dada à ementa pelo Convênio do ICMS 161/21, que produz efeitos a partir de 01.12.21, se concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, síndrome de Down ou autistas, inovando ao prever expressamente a extensão do benefício às pessoas com síndrome de Down.

Tal qual ocorreu com a deficiência física, onde foram excluídas as pessoas com deficiência física leve, ocorreu a mesma escolha na deliberação do Convênio. A redação original entendia deficiência mental (ou intelectual) como sendo 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 (Cláusula Segunda, III, Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012). Com as alterações realizadas no Convênio ICMS nº 178, de 1º de outubro de 2021, passou-se a compreender como beneficiárias tão somente as pessoas com deficiência mental severa ou profunda.

As pessoas com deficiência intelectual moderada ou grave passaram a ter direito à isenção de IPVA no estado do Pará através da Lei Ordinária nº 8.867, de 10 de junho de 2019, que incluiu a alínea a) inciso XII, estendendo o rol de beneficiários as pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas.

4.5.3 Deficiência Auditiva na tributação estadual – ICMS E IPVA

As normas a respeito de ICMS e IPVA para pessoas com deficiência nos termos do Convênio do CONFAZ e nas normas estaduais do Pará, não incluíram aqueles que têm deficiência auditiva.

Por meio do mecanismo de pesquisa de julgados do Tribunal de Justiça do Pará, a plataforma apontou zero resultados, até o dia 31 de agosto de 2022, de ações correntes em sua competência que envolvessem pessoas com deficiência auditiva e a isenção de ICMS e IPVA.

Vejamos um quadro com resultados obtidos pelos mecanismos de buscas dos estados da federação e do distrito federal a partir das palavras-chave “ICMS pessoa com deficiência auditiva” e “IPVA pessoa com deficiência auditiva”, no dia 31 de agosto de 2022, a fim de vermos em números como essas demandas estão chegando na segunda instância.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA POR ESTADO	Resultados para “ICMS pessoa com deficiência auditiva”	Resultados para “IPVA pessoa com deficiência auditiva”

Tribunal do Estado do Pará	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado do Acre	1 resultados	1 resultado
Tribunal do Estado do Alagoas	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado do Amapá	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado do Amazonas	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado da Bahia	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado do Ceará	1 resultado	1 resultado
Tribunal do Distrito Federal	1 resultado	0 resultados
Tribunal do Estado do Espírito Santo	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado de Goiás	1 resultado	1 resultado
Tribunal do Estado do Maranhão	-	-
Tribunal do Estado do Mato Grosso	1 resultado	0 resultados
Tribunal do Estado do Mato Grosso do Sul	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado do Minas Gerais	1 resultado	0 resultados
Tribunal do Estado do Paraíba	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado do Paraná	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado do Pernambuco	4 resultados	3 resultados
Tribunal do Estado do Piauí	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado do Rio de Janeiro	0 resultados	1 resultado
Tribunal do Estado do Rio Grande do Norte	193 resultados	217 resultados
Tribunal do Estado do Rio Grande do Sul	6 resultados	5 resultados
Tribunal do Estado de Rondônia	-	-
Tribunal do Estado de Roraima	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado de Santa Catarina	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado de São Paulo	2 resultados	2 resultados
Tribunal do Estado de Sergipe	0 resultados	0 resultados
Tribunal do Estado do Tocantins	0 resultados	

Fonte: sites institucionais do TJPA, TJAC, TJAL, TJAP, TJAM, TJBA, TJCE, TJDF, TJES, TJGO, TJMA, TJMT, TJMT, TJMS, TJMG, TJPB, TJPR, TJPE, TJPI, TJRJ, TJRN, TJRS, TJRO, TJRR, TJSC, TJSP, TJSE, TJTO. Acesso: 31 de agosto de 2022. Palavras-chave utilizadas na pesquisa: “ICMS pessoa com deficiência auditiva” e “IPVA pessoa com deficiência auditiva”.

Dentre os julgados estabelecidos na tabela, alguns concordam que as pessoas com deficiência, na isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, na aquisição de veículos automotores para os portadores de deficiência física, visual, mental e autismo, se justifica em razão da impossibilidade de locomoção ou condução de veículos, porém consideram que esta circunstância não se verifique no caso de pessoa com deficiência auditiva¹⁸.

Por outro lado, os que defendem a inclusão das pessoas com deficiência auditiva entre as beneficiárias das isenções de impostos para aquisição de veículos automotores apontam que a isenção do pagamento do imposto aos veículos terrestres de propriedade de pessoa com deficiência não devem fazer qualquer distinção, assim é aplicável a todas as espécies de deficiência, inclusive, à auditiva, vez que uma lei ordinária estadual não pode restringir o conceito de pessoa com deficiência adotado na Constituição Estadual, na legislação federal e na Convenção sobre os Direitos da Pessoa com Deficiência, que viola o princípio da isonomia (art. 9º, CE-RJ; art. 5º, caput e I, CRFB), vez que, de forma injustificada, dá tratamento distinto às pessoas com deficiência auditiva em relação às demais pessoas com deficiência e também o princípio da isonomia tributária.¹⁹

¹⁸ APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. PESSOA PORTADORA DE DEFICIÊNCIA AUDITIVA. ITEM 130, ANEXO I, CADERNO I, DO DECRETO 18.955/1997 – RICMS. INCAPACIDADE SENSORIAL NÃO CONTEMPLADA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. 1. O item 130, Anexo I, Caderno I, do Decreto 18.955/1997 – RICMS, em conformidade com a regulação nacional estabelecida por meio do CONFAZ no Convênio ICMS nº 38/2012, discrimina as hipóteses de isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS para pessoas portadoras de deficiência, dentre as quais não se incluem os surdos. 2. O Distrito Federal, no uso das atribuições conferidas pelo inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, não destinou aos portadores de deficiência auditiva o mesmo tratamento fiscal concedido às pessoas com deficiência física, visual, mental e autismo. 3. Considerando que a matéria tributária somente pode ser examinada nos exatos contornos da legislação, tenho por inadequado invocar argumentos a fim de conferir delineamento distinto ao ato normativo, concedendo benefícios que o Administrador conscientemente descartou, em função das peculiaridades de cada caso. 4. A isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na aquisição de veículos automotores para os portadores de deficiência física, visual, mental e autismo se justifica em razão da impossibilidade de locomoção ou condução de veículos, circunstância não verificada no caso de pessoa deficiente auditiva. Assim, a rigor, não há como estender à autora, com fundamento na isonomia, a almejada isenção. 5. Descabe ao Poder Judiciário se arvorar no papel destinado constitucionalmente ao legislador, ampliando as hipóteses de isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, caso em que estaria atuando de modo a substituir sua função. 6. Recurso conhecido e desprovido. APELAÇÃO CÍVEL nº 0704125-80.2019.8.07.0018. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. RELATOR Desembargador EUSTAQUIO DE CASTRO. 8ª Sessão de Direito Público. Data da publicação: 27/02/2020.

¹⁹ REPRESENTAÇÃO POR INCONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 2.877/97, DE 22 de DEZEMBRO DE 1997. Art. 5º, inciso V E §5º, INCISO I. ISENÇÃO DO PAGAMENTO DE IPVA ÀS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA OU SEUS REPRESENTANTES LEGAIS, QUE SEJAM PROPRIETÁRIAS DE VEÍCULO AUTOMOTOR. §5º, INCISO I QUE ELENCA OS CONCEITOS DE DEFICIÊNCIAS FÍSICA, VISUAL, INTELLECTUAL E AUTISMO. PEDIDO DE CONCESSÃO DE CAUTELAR PARA CONFERIR INTERPRETAÇÃO CONFORME À CR/88 PARA INCLUIR PESSOAS COM DEFICIÊNCIA AUDITIVA. - Argumentação do Representante de que ao prever a isenção do pagamento do imposto aos veículos terrestres de propriedade de pessoa com deficiência sem fazer qualquer distinção, o art. 5º, V, da Lei Estadual n.º 2.877/97, é

É fundamental reconhecer que a promoção da igualdade e inclusão das pessoas com deficiência deve ser abrangente e não deve excluir qualquer tipo de deficiência, já que uma pessoa com tal peculiaridade, de qualquer tipo, pode ter necessidades especiais. Isso inclui pessoas com deficiência auditiva, que muitas vezes enfrentam desafios significativos de acessibilidade e desigualdade socioeconômica.

A acessibilidade deve ser universal, já que a todos devem ter assegurado o acesso igualitário a serviços e recursos, incluindo o transporte adequado. A Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, ratificada pelo Brasil, reforça a importância de garantir igualdade de oportunidades para todas as pessoas com deficiência, independentemente do tipo de deficiência que possuam.

As necessidades de pessoas com deficiência podem variar amplamente. Algumas pessoas com deficiência auditiva podem depender mais do transporte pessoal, enquanto outras podem preferir o transporte público, ainda que possa ter dificuldade de utilizar este último. É importante que as políticas de isenção de IPVA e ICMS sejam flexíveis o suficiente para atender a diversas necessidades, não se restringindo apenas aos outros tipos de deficiência. Isso contribuirá para uma sociedade mais inclusiva e justa.

4.5.4 Deficiência Visual na tributação estadual – ICMS E IPVA

A deficiência visual é entendida como aquela que apresenta 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 (Art. 50, §6º, II, Decreto nº 4.676/2001).

aplicável a todas as espécies de deficiência, inclusive, à auditiva. - Argumentação calcada, em resumo, sobre a impossibilidade de lei ordinária estadual restringir o conceito de pessoa com deficiência adotado na Constituição Estadual, na legislação federal e na Convenção sobre os Direitos da Pessoa com Deficiência e que viola o princípio da isonomia (art. 9º, CE-RJ; art. 5º, caput e I, CRFB), vez que, de forma injustificada, dá tratamento distinto às pessoas com deficiência auditiva em relação às demais pessoas com deficiência e também o princípio da isonomia tributária. - O deferimento da medida cautelar em Representação de Inconstitucionalidade subordina-se ao provável perigo de sério dano à ordem jurídica com a vigência da norma aparentemente editada em desarmonia com a ordem constitucional. - Nessa perspectiva, conforme parecer da Procuradoria de Justiça "a presunção juris tantum de legitimidade dos atos estatais recomenda que o deferimento de medida cautelar nas ações diretas de inconstitucionalidade constitua providência excepcional, a reclamar rigoroso exame dos pressupostos para a sua concessão". - Em juízo de cognição sumária, é necessário ponderar que a Lei impugnada data de janeiro de 1997 e a presente Representação de Constitucionalidade foi posta em outubro de 2021, o que inequivocamente demonstra a ausência na urgência que neste momento se pretende reconhecer. INDEFERIMENTO DA MEDIDA CAUTELAR. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Des(a). MARIA HELENA PINTO MACHADO - Julgamento: 07/02/2022 - OE - SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO E ORGAO ESPECIAL.

Esta definição se manteve desde a redação original dada pelo Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012, ainda que tenha ocorrido aumento ou supressão de elementos para definir os demais tipos de deficiência.

A pessoa com deficiência visual tem direito à isenção de IPVA no estado do Pará por força do art. 3º, XII, a), que isenta os veículos de propriedade, ou cuja posse detenha em decorrência de contrato mercantil - "leasing", limitada a isenção a um veículo por propriedade, tratando-se de pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista.

4.5.5 Pessoa Autista na tributação estatal – ICMS E IPVA

A definição de autismo descrita no decreto que regulamenta no ICMS no estado do Pará, nos termos do art. 50, §6º, IV, considera pessoa autista aquela que apresenta transtorno autista ou autismo atípico e gera a incapacidade de dirigir, caracterizados pela deficiência persistente e clinicamente significativa da comunicação e da interação sociais, manifestada por deficiência marcada de comunicação verbal e não verbal usada para interação social; ausência de reciprocidade social; falência em desenvolver e manter relações apropriadas ao seu nível de desenvolvimento.

Além das características descritas na alínea a), a alínea b) estende o entendimento aos padrões restritivos e repetitivos de comportamentos, interesses e atividades, manifestados por comportamentos motores ou verbais estereotipados ou por comportamentos sensoriais incomuns; excessiva aderência a rotinas e padrões de comportamento ritualizados; interesses restritos e fixos.

O Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012 previu originalmente e mantêm no seu texto atual as pessoas autistas como beneficiárias de isenção de ICMS. Entretanto, o que mudou foi o conceito delimitador do alcance da norma, que na redação original, com efeitos até 30.04.17, entendia o autista como aquela que apresenta transtorno autista ou autismo atípico; porém à partir do Convênio ICMS 28/17, passou-se a compreender tão somente aquelas que apresentam transtorno autista ou autismo atípico e gera a incapacidade de dirigir.

A pessoa autista tem direito à isenção de IPVA no estado do Pará por força do art. 3º, XII, a), que isenta os veículos de propriedade, ou cuja posse detenha em decorrência de contrato mercantil - "leasing", limitada a isenção a um veículo por propriedade, tratando-se de pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista.

4.5.6 Pessoa com múltiplas deficiências na tributação estatal – ICMS E IPVA

A categoria de deficiências múltiplas foi prevista no Decreto federal nº 3.298/99, artigo 4º, inciso V, como sendo a associação de duas ou mais deficiências (física, auditiva, mental e visual) simultaneamente no mesmo sujeito.

No que se refere à pessoas com mais de uma deficiência, essas podem receber o benefício tributário para aquisição, financiamento e propriedade de veículo automotor se atendidas as condições previstas na Lei federal nº 8.989/95, na Lei federal nº 8.383/91, no Convênio ICMS nº 38/12 e na lei do seu estado que regulamente as isenções de ICMS e IPVA. No caso do estado do Pará, são a Lei Estadual nº 6.017 de 30 de dezembro de 1996 e o Decreto Estadual nº 4.676, de 18 de Junho de 2001.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A inclusão das pessoas com deficiência em todos os espaços é uma meta bastante desafiadora frente à uma realidade social discriminatória contra essas minorias, que apresenta obstáculos físicos e comportamentais à acessibilidade tais indivíduos.

As leis do Brasil garantem ampla proteção de direitos para pessoas com deficiência, tanto em nível constitucional quanto legal, por meio de normas e princípios orientadores para uma interpretação inclusiva. Embora muitos desses princípios também se apliquem às pessoas sem deficiência, quando são aplicados em situações envolvendo aquelas, adquirem um viés específico e diferenciado.

Em reconhecimento à dignidade específica dos indivíduos com deficiência como um grupo social e às normas constitucionais e legais, como a Lei Brasileira de Inclusão e a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, que foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 6.949 de 2009, tais diplomas destacam a importância da acessibilidade para a inclusão dessas pessoas, pressupondo sua participação social de forma autônoma e segura.

A cobrança de tributos pelo Estado tem um propósito além da arrecadação de recursos para manter a máquina pública. A obtenção de receita é utilizada principalmente para financiar serviços públicos, como saúde, educação e assistência, como um mecanismo de transferência de renda implementado para promover o bem-estar social e, conseqüentemente, proteger os direitos fundamentais garantidos pela Constituição.

O transporte é fundamental para a vida das pessoas porque permite o acesso a diferentes serviços e oportunidades, como educação, saúde, trabalho, alimentação e lazer. Sem transporte,

as pessoas são limitadas em sua mobilidade e são impossibilitadas de participar plenamente da sociedade e de melhorar suas condições de vida. O acesso ao transporte é crucial para que as pessoas com deficiência possam realizar atividades básicas do dia a dia, como ir ao trabalho, à escola, às consultas médicas e a outros lugares. Sem o transporte, essas pessoas podem ficar isoladas e privadas de oportunidades de participação plena na sociedade

De acordo com a Lei Brasileira de Inclusão, as pessoas com deficiência têm o direito à "participação plena e efetiva na sociedade em igualdade de condições" (artigo 2º da Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015). Por isso, é importante que o transporte seja acessível e inclusivo para todas as pessoas, sejam elas com ou sem deficiência, incluindo o acesso de pessoas com deficiência a veículos automotores que garantam seu direito de ir e vir.

A existência de benefícios fiscais que diminuam o ônus sobre os veículos destinados ao transporte de pessoas com deficiência sem dúvidas é uma ferramenta muito positiva de justiça social. No entanto, é imperioso que os critérios objetivos para a concessão sejam claros e precisos, de modo a permitir que os contribuintes possam facilmente identificar os requisitos para a obtenção desses benefícios e evitar a discricionariedade na sua aplicação, a insegurança jurídica e a incerteza fiscal do ente tributário.

É importante ter em mente a finalidade do tratamento diferenciado às pessoas com deficiência: a redução das desigualdades sociais alinhada com a garantia da mobilidade urbana das pessoas com deficiência. Dado a insuficiência de acessibilidade destes indivíduos numa sociedade onde o desenho universal ainda é uma realidade distante, a facilitação da mobilidade urbana por meio de uma política tributária de desoneração ao particular adquirente de veículos automotores particulares parece ser uma boa ideia.

Considerando que a justificativa para o tratamento diferenciado está pautada na redução das desigualdades sociais e mesmo dentro deste grupo há uma heterogeneidade que permite que uns tenham mais ou menos necessidades especiais que outros, tudo isso poderá ser considerado pelo legislador ao estabelecer os critérios de isenção fiscal.

As características das deficiências determinam hoje que tipo ou grau se encaixa como potencial beneficiário, como alguém que tem deficiência física severa ou leve. Entretanto, uma alternativa para se evitar a exclusão automática de um tipo/grau dentre o rol pode ser a diferenciação de aplicação da isenção por alíquotas, a depender do grau de necessidade especial que a pessoa com deficiência pode ter, pela imprescindibilidade que o transporte por meio de veículo privado terá em sua vida.

É imprescindível maior e constante transparência sobre as renúncias realizadas e a quantidade de beneficiados para saber se as desonerações estão demonstrando uma política tributária eficaz. Caso a finalidade não esteja sendo alcançada efetivamente, caberá estudar meios alternativos a estas renúncias que dispendam menos receitas e proporcionem o incentivo ao transporte de pessoas com deficiência.

Por fim, os benefícios fiscais podem ser uma ferramenta eficiente para promover o desenvolvimento econômico do país. Para isso é indispensável que essa política seja aplicada e monitorada de forma transparente e com respeito aos parâmetros de responsabilidade fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Fernanda Lucena de. **Limites e consequências da política de concessão de incentivos tributários em um contexto de crise econômico-financeira no município de Mossoró/RN**. Dissertação de Mestrado em Direito da Universidade Federal Rural do Semi-Árido. 2020.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. Salvador: Editora Juspodivm. 11. ed. revisada, atual. e ampliada, 2017. 864p.

ARDINETE, Rover; MELLO, Regina Oneda. **Normas da ABNT: orientações para a produção científica**. Joaçaba: Editora Unoesc, 222 p. 2020.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros. 2. ed., 2009.

AVILA, José Flávio. **Crescimento Econômico, Desigualdade e Pobreza: Uma Análise do Processo de Exclusão Social na América Latina de 1990 a 2015**. Pelotas: Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Política Social e Direitos Humanos da Universidade de Pelotas. 2020.

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.

BARBOSA, Hermano Notaroberto. **O poder de não tributar: Benefícios fiscais na constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BERNARDES, Liliane Cristina Gonçalves; ARAÚJO, Tereza Cristina Cavalcanti Ferreira de. **DEFICIÊNCIA, POLÍTICAS PÚBLICAS E BIOÉTICA: PERCEPÇÃO DE GESTORES PÚBLICOS E CONSELHEIROS DE DIREITOS**. 14 Set 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1413-81232012000900024>

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 União**: 26 ago de 2009

BRASIL. Lei nº 8.989, de 24 de Fevereiro de 1995. 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. **Diário Oficial da União**: 25 fev de 1995.

BRASIL. Lei n. 13.146 de 06 julho de 2015. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). **Diário Oficial da União**: 07 jun de 2015.

CAMPBELL, Fiona A. K. **Inciting legal fictions: ‘disability’s date with ontology and the ableist body of the law’**. Griffith Law Review; 42-62, 2001

CAMPOS, Sinara de Freitas Elias. **As isenções tributárias sobre automóveis para pessoas com deficiência**. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Humanas) - Pontifícia Universidade Católica de Goiás, GOIÂNIA, 2015.

CABETE, Marcel Augusto Farha. **Isenções tributárias na aquisição de veículos automotores às pessoas deficientes**. Dissertação de mestrado em Sistema Constitucional de Garantia de Direitos do Centro Universitário de Bauru. Bauru, 2013.

CARVALHO, Anivaldo José de. **A importância do transporte público e da acessibilidade como meios de acesso a direitos de cidadania das pessoas com deficiência: o caso dos cadeirantes de Franca-SP**. Franca: Dissertação de mestrado defendida na Universidade Estadual Paulista, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. ed. 28, 2017

CARVALHO-FREITAS, Maria Nivalda de; MARQUES, Antônio Luiz (Organizadores). **Trabalho e pessoas com deficiência: Pesquisas, Práticas e Instrumentos de Diagnóstico**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 147.

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>

Council For International Organizations Of Medical Sciences - CIOMS. **International ethical guidelines for biomedical research involving human subjects**. Geneva: CIOMS; 2002. Disponível em: <https://www.fhi360.org/sites/all/libraries/webpages/fhi-retc2/Resources/CIOMS02.pdf>

Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Competência**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias> Acesso em 27 de ago de 2022.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**: Incentivos e Renúncias Fiscais no Direito Brasileiro. São Paulo: Almedina, 2. ed., 2016.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. **Revista de Direito Tributário**. Ano 15, nº 55, p. 297-302, 1991.

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

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos à sério**. São Paulo: Martins Fontes. 2002.

ESTADO DO PARÁ. Decreto n. 4676 de 18 de junho de 2001. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. **Diário Oficial do Estado do Pará**: 19 jun de 2001.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Decreto n. 27.427 de 17 de Novembro de 2000. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação –

ICMS. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**: 22 de nov de 2000. Retificado em 12 dez de 2000

FRANÇA, Tiago Henrique. Modelo Social da Deficiência: uma ferramenta sociológica para a emancipação social. São Paulo: **Revista Lutas Sociais**, vol.17 n.31, p.59-73, jul./dez. 2013.

GIL, Marta. **Caminhos da Inclusão**: a história da formação profissional de pessoas com deficiência no SENAI/SP. São Paulo: SENAI-SP Editora, 2012. p. 248.

GOULARTI, Juliano Giassi. **Política de renúncia de receita do Estado do Pará**: limites e insuficiências na promoção do desenvolvimento socioeconômico. 1. ed. Florianópolis, SC: Editora Insular, 2021.

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

HERRING, Jonathan. **Vulnerable Adults and the Law**, Oxford: Oxford University Press, 2016, 304 p.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Trad. Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 2007.

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

MACIEL, Álvaro dos Santos. **Um estudo sobre a evolução das terminologias da expressão “Pessoas com Deficiência”**: A proposição de uma nova nomenclatura como concretização da Dignidade Humana. *Revista de Sociologia, Antropologia e Cultura Jurídica*. v. 6, n.1, p. 56-78, 2020.

MITTER, Peter. Intellectual disability. **World Health**. 48th Year, No. 5, September-October 1995, p. 18-19.

NOGUEIRA, Rodrigo; SILVA, Maria Stela Campos da. O controle finalístico de incentivos tributários à luz do propósito do direito na teoria de Scott Shapiro: uma análise crítica.

Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, Santa Maria, RS, v. 15, n. 3, e39586. 2020. ISSN 1981-3694. DOI: <http://dx.doi.org/10.5902/1981369439586>. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/arti-cle/view/39586>. Acesso em: 30 abr. 2023.

NONATO, Domingos do Nascimento; RAIOL, Raimundo Wilson. Perspectivas da dignidade humana à luz da convenção da ONU sobre os direitos das pessoas com deficiência. **Revista de Direito Brasileira**. ano 5, vol, 10, p. 79-106, 2015.

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.

Organização Mundial da Saúde. **Como usar a CIF**: Um manual prático para o uso da Classificação Internacional de Funcionalidade, Incapacidade e Saúde (CIF). Genebra: OMS. Versão preliminar para discussão. Out. de 2013.

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

PIOVESAN, Flávia. **Ações afirmativas no Brasil**: desafios e perspectivas *in* Dossiê 120 anos da abolição da escravidão no Brasil: um processo ainda inacabado. Rev. Estud. Fem. 16. Dez 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-026X2008000300010>. Acesso: 16 set de 2023.

PIOVESAN, Flávia. **Ações afirmativas da perspectiva dos direitos humanos**. São Luís. Cadernos de Pesquisa, v. 35, n. 124, p. 43-55, jan./abr. 2005.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico** [recurso eletrônico] : métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico.. Novo Hamburgo: Feevale, 2. ed. 2013.

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

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução por Almiro Pisetta e Lenita M.R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

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.

SANESHIMA, Cristiano Floriano. **Perspectivas de reforma tributária para redução das desigualdades sociais no Brasil**. Marília: Dissertação de mestrado defendida na Universidade de Marília, 2017.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **A gramática do tempo: Para uma nova política**. 1. ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 9. ed. rev. atual. 2011.

SASSAKI, Romeu Kazumi. Capacitismo, incapacitismo e deficientismo na contramão da inclusão. **Revista Reação**, ano XVII, n. 96, jan./fev. 2014, p.10-12. Atualizado em 1º/maio/2020.

SCAFF, Fernando Facury. **Da igualdade à liberdade: considerações sobre o princípio jurídico da igualdade**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido. 2022, p. 112.

SEN, Amartya Kumar. **Desigualdade Reexaminada**. Rio de Janeiro: Record. 2001.

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

SILVA, Maria Stela Campos da; MATOS, Hamanda de Nazaré Freitas. Os 55 anos do CTN em meio à pandemia da COVID-19: Análise da tributação de gênero frente aos desafios de aplicação da função redistributiva estatal. In: VIEIRA, Bruno Soeiro. **Código Tributário Nacional: 55 anos, reflexões e desafios**. Londrina: Thoth, 2021. 340 p.

THERBORN, Göran. **The killing fields of inequality**. Cambridge: Polity Press, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios da natureza orçamentária *In* SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (organização). **Direitos fundamentais: orçamento e reserva do possível**. Editora livraria do advogado, 2010.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARÁ. MS: 08096479220188140000. Concedeu por unanimidade a segurança para conferir o benefício de isenção do IPVA para portador de necessidades especiais não condutor. Relatora: Maria Elvina Gemaque Taveira. Data de Julgamento: 09/06/2020, Sessão de Direito Público, Data de Publicação: 07/07/2020)

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARÁ. MS n. 0809647-92.2018.8.14.0000. embargos do estado conhecidos e parcialmente acolhidos, apenas para limitar o direito à isenção ao veículo especificado na inicial e, enquanto permanecer sob propriedade do autor. Por unanimidade. Relatora: Desembargadora Maria Elvina Gemaque Taveira, Sessão de Direito Público, DJ 24/07/2019.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARÁ . MS nº: 000673677. 2017.8.14.0000. Concedeu a segurança, confirmando a liminar deferida, nos termos do voto relator. Sessão de Direito Público Relator: DES. Luiz Gonzaga da Costa Neto. J. 17/04/2018. Dje. 18/04/2018.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARÁ. Apelação nº 0012807-58.2011.8.14.0301. Decidiu por unanimidade de votos, conhecer do reexame necessário, mantendo a sentença a quo, tudo nos termos do voto da Desembargadora relatora. 2º Turma Direito Público; Rel. Min. Nadja Nara Cobra Meda; j. 06/04/2017; p. Dje. 12/04/2017)

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Representação por Inconstitucionalidade nº 0074054-97.2021.8.19.0000. Indeferiu a medida cautelar que requereu a interpretação conforme à CF/88 para incluir pessoas com deficiência auditiva dentre os beneficiários da isenção de IPVA. Des(a). Maria Helena Pinto Machado - Julgamento: 07/02/2022 - OE - Secretaria Do Tribunal Pleno e Órgão Especial.

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