

O ANIQUILAMENTO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE – O IRPF E A INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM TECNOLOGIA ASSISTIVA

Marina Júlia Tófoli¹

1. Introdução

Segundo a filosofia da linguagem, tomada como referência no presente trabalho, todo o conhecimento é construído por meio de proposições, relacionado a valorações e juízos que não podem existir sem linguagem. Assim, é por meio e nos limites da linguagem que o homem constrói a sua realidade.

Nesse contexto, ao debruçarmos nossa atenção às pessoas com deficiência, é possível vislumbrar a existência de outros sistemas de signos, nem sempre conjugados à fala verbal ou à escrita convencional. Emerge, assim, uma grande urgência em garantir às pessoas com deficiência o pleno acesso à linguagem, permitindo não apenas a constituição de significações conceituais, mas também a captação de discursos constitutivos de objetos de diversas ordens, mediante traduções eficazes, como medida imperativa para que pessoas com deficiência possam efetivamente pertencer à realidade.

Aí se inserem as Tecnologias Assistivas para comunicação, cujo desenvolvimento evoluiu consideravelmente com as inovações experimentadas pela ciência digital nos últimos anos, consistindo em instrumento eficaz para tradução e concretização do acesso à informação e comunicação em situação de igualdade das pessoas com deficiência.

Assim, pretende-se com o presente trabalho demonstrar o caráter essencial das despesas realizadas com aquisição de tecnologias assistivas, defendendo a necessidade de sua inclusão no regime jurídico das deduções para fins de mensuração da renda tributável da pessoa física.

O estudo contempla enfoque especial nos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da pessoalidade, para nortear a fenomenologia da incidência do imposto e conformá-la aos valores constitucionais que regem os direitos das pessoas com deficiência.

¹ Advogada e Professora em cursos de Pós-graduação em Direito Tributário. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Mestranda em Direito Tributário pelo IBET.

2. Linguagem e Realidade: a Comunicação como direito fundamental

Desde a mais tenra idade, a independência e autonomia do homem cresce na medida em que sua linguagem se desenvolve – seja ela qual for e contemplando pessoas com deficiência de qualquer ordem, que possuem aptidão para constituir realidade mediante linguagem. Nesse aspecto, o presente trabalho se vale da filosofia da linguagem, a partir da qual a linguagem deixou de ser analisada como intermediária na transmissão do conhecimento acerca da realidade, passando a ser, ela própria, constitutiva da realidade

Portanto, para conhecer qualquer objeto o ser humano se submete aos atos que compõem o processo de consciência, praticados apenas mediante linguagem como condição absoluta e, assim, adotamos como premissa que a inclusão irrestrita de todos os membros de uma dada comunidade só se perpetra com sua participação no processo dialógico de conhecimento, que não se dá por outro meio senão pela linguagem.

É nesse sentido a célebre frase de Ludwig Wittgenstein “*os limites da minha linguagem são o limite do meu mundo*”, uma vez que a realização do conhecimento é limitada pelo universo de linguagem acessada, conhecida e construída por cada um.

Nessa concepção, ao se limitar o acesso à linguagem de um ser humano, limita-se sua capacidade de acessar e conhecer o mundo social, além de formular proposições sobre algo desse mundo. A supressão de qualquer forma de contato com a linguagem impede o acesso e a constituição de significações conceituais. O conhecimento se represa, ora não é absorvido, ora não é comunicado. Limita-se, portanto, a realidade e a vida.

2.1. Tecnologias Assistivas: conceito e caráter essencial para a tradução e conhecimento da pessoa com deficiência

Segundo Rita Bersch², os recursos de Tecnologia Assistiva são aqueles que favorecem a comunicação, compreendendo todo o arsenal de ferramentas e recursos que contribuem para proporcionar ou ampliar habilidades funcionais de pessoas com deficiência e promover vida independente e inclusão, tais como softwares, leitores de tela ou vocalizadores com síntese de voz, pranchas de comunicação, dentre outros.

Os artigos 3 e 74 da Lei Brasileira de Inclusão trazem os critérios legais que nos permitem definir tecnologias assistivas como quaisquer produtos, equipamentos, dispositivos, recursos, metodologias, estratégias, práticas, serviços, processos e métodos, destinadas ou adquiridas por pessoas com deficiência, que tenham por finalidade,

² BERSCH, Rita de Cássia Reckziegel. *Tecnologia assistiva e educação inclusiva*. In: Ensaio Pedagógico, Brasília: SEESP/MEC, p. 89-94, 2006

cumulativa ou alternativamente, promover a funcionalidade da pessoa com deficiência ou visar sua autonomia, independência, qualidade de vida, inclusão social ou que possam maximizar sua autonomia, mobilidade pessoal ou qualidade de vida.

Nesse contexto, a extensão de objetos aptos a pertencer à classe das Tecnologias Assistivas para comunicação pode alcançar um número considerável de elementos, dada a abrangência dos critérios utilizados. Porém, o aspecto primordial será a destinação ou o uso da ferramenta, que sempre deverá ser voltado à pessoa com deficiência. Esse aspecto pessoal é o elemento essencial, o núcleo da definição do conceito de tecnologias assistivas.

Considerando o contexto de comunicação atual, permeado pelas nuances da tecnologia da informação digital, não há dúvidas que as tecnologias assistivas, especialmente aquelas consistentes em softwares para comunicação, são instrumentos eficazes para concretização do acesso à linguagem pelas pessoas com deficiência, em situação de igualdade com os demais. Trata-se de meio para a instrumentalização da acessibilidade, liberdade e autonomia, garantindo o exercício do direito à plena comunicação da pessoa com deficiência e assegurando a sua dignidade humana.

2.2. Tratamento Constitucional e legal do direito à comunicação das pessoas com deficiência – o direito à tradução e as Tecnologias Assistivas

Alinhado às diretrizes estabelecidas pelas Organizações Internacionais voltadas às práticas humanitárias e à defesa dos direitos humanos, nosso sistema jurídico contempla o conceito de deficiência contido na Declaração Universal dos Direitos das pessoas com deficiência, da qual o Brasil é signatário, atribuindo-a à interação entre um impedimento de longo prazo e as barreiras contidas no ambiente³.

Trata-se do conceito biopsicossocial de deficiência, que substituiu o ultrapassado conceito médico, alterando o foco da deficiência, outrora contido na pessoa, para tratá-la como uma condição proveniente da interação de condições individuais com barreiras do ambiente. Mediante tal conceito, eliminados os obstáculos ambientais, a deficiência deixa de impactar a vida social do indivíduo. Assim, a tradução de uma mensagem em LIBRAS dissolve o obstáculo ao seu acesso, garantindo plenas condições de conhecimento.

³ Tal conceito foi incorporado pelo art 2 da Lei Brasileira de Inclusão.

A Constituição Federal de 1988, além de instituir a redução das desigualdades como objetivo fundamental, dá relevo aos princípios da dignidade da pessoa humana e da igualdade, ambos de elevada carga axiológica, a promover a igualdade material.

Ainda, a Declaração Universal dos direitos das pessoas com deficiência⁴, atribui ao Estado o dever de promover o desenvolvimento das tecnologias assistivas e de facilitar sua aquisição, atribuindo à comunicação o status de direito fundamental.

Na esfera infraconstitucional, foi pela LBI - Lei Brasileira de Inclusão (Lei n. 13.146/2015) que se inseriu no ordenamento a garantia de comunicação por meio de dispositivos de tecnologia assistiva. Tal lei foi editada em um momento em que os sistemas de comunicação se inseriam no contexto de um uso abrangente e disseminado da internet, o que revolucionou a forma de concretização do direito à comunicação das pessoas com deficiência. Se no passado exigia-se impressoras em braile e fluência em Libras, no momento contemporâneo temos softwares, dispositivos eletrônicos, IA, entre outros.

Ainda, a norma contida no enunciado do artigo 75 da LBI atribuiu ao Poder Público o dever de desenvolver plano específico e adotar medidas para eliminar ou reduzir a tributação da cadeia produtiva e de importação de tecnologia assistiva. Assim, um dos pilares para a universalização do uso das tecnologias assistivas é sua desoneração tributária. Sob prisma constitucional, tal desoneração deve também contemplar a redução do impacto financeiro direto na aquisição das ferramentas pelo usuário, tornando a despesa dedutível do Imposto de Renda Pessoa Física, como será defendido adiante.

O que se destaca é que, no que concerne à comunicação, as tecnologias assistivas são meios eficazes e essenciais para concretizar o direito fundamental das pessoas com deficiência à eliminação de barreiras que lhe imponham limitação e discriminação.

3. A materialidade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e a obrigatoriedade de dedução de despesas essenciais

Valendo-nos dos critérios pertinentes de sua RMIT - Regra Matriz Incidência Tributária, estrutura sintática que nos permite delinear as propriedades que os acontecimentos da vida social devem apresentar para pertencer à classe dos fatos descritos na norma geral e abstrata⁵, é que iremos analisar a materialidade do IRPF.

Adotamos a premissa de que a materialidade do tributo é aferida mediante análise do Critério Material do antecedente da RMIT, conjugado com sua Base de

⁴ O Pacto ingressou no ordenamento pelo Decreto 6.949/2009, com status de norma constitucional

⁵ BRITO, Lucas Galvão. O lugar e o tributo. São Paulo: Noeses, 2014. p. 28/29

Cálculo, elemento do Critério Quantitativo constante do Consequente da RMI. A partir disso, pretende-se demonstrar que as despesas com tecnologias assistivas são dotadas da essencialidade que justificam sua dedutibilidade no IRPF.

3.1. Critério Material do IRPF

O critério material constitui o núcleo da conduta prevista na hipótese de incidência da norma, contendo a descrição do comportamento humano considerado pelo legislador como o suposto fático apto a ser juridicizado. No imposto sobre a renda, considerando as previsões contida nas normas constitucionais e legais, o critério material é a conduta descrita por meio da locução “auferir rendas e proventos de qualquer natureza”, o que nos obriga a buscar o sentido e alcance do conceito, atribuindo significação ao termo renda.

Assim, pela conjugação das normas constitucionais e legais, significa-se “renda tributável” como o valor correspondente ao “acréscimo patrimonial” que implique aumento do patrimônio líquido do sujeito passivo, em determinado período.

Rubens Gomes de Sousa atribui como característica fundamental do termo renda a de consubstanciar a aquisição de riqueza nova que aumente o patrimônio daquele que a auferiu.⁶ A renda como o produto positivo desse encontro de contas confere ao conceito uma visão dinâmica, cuja apuração exige efetivo acréscimo ao se contrapor a riqueza preexistente, as despesas efetivadas para aquisição de riqueza nova e o ingresso obtido no período determinado.⁷

Em suma, considera-se renda o produto positivo obtido do encontro de contas entre da totalidade dos rendimentos tributáveis auferidos no período, em montante superior ao limite de isenção legal, subtraídas as despesas essenciais, o que deve incluir aquelas realizadas pelas pessoas com deficiência na aquisição de tecnologias assistivas.

3.2. Base de Cálculo do IRPF

Considerada por alguns autores como o verdadeiro núcleo da incidência tributária, a Base de Cálculo do IRPF se caracteriza pela forte influência exercida pelo princípio da capacidade contributiva, que deve atuar na determinação do valor do imposto para garantir a adequada composição da sua materialidade constitucional.

⁶ SOUSA, Rubens Gomes. Parecer 1.2 Imposto de Renda, despesas não dedutíveis pela pessoa jurídica. In: Pareceres 1: Imposto de Renda. Ed. Resenha Tributária: São Paulo, 1975, p. 67

⁷ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996. P 195.

Paulo de Barros Carvalho atribui à Base de Cálculo a função de mensurar a intensidade da conduta descrita no critério material da RMIT, guardando correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo, além de exercer função comparativa, infirmando a hipótese tributária sempre que houver incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento previsto como o núcleo da conduta.⁸

No caso do IRPF, a Base de Cálculo deve ser o montante da renda e dos proventos disponíveis jurídica ou economicamente no instante em que se perfaz o critério temporal, ou seja, no último momento de 31 de dezembro do respectivo ano civil.

Para mensurar a Base de Cálculo, segundo a Lei n. 9.250/95, proceder-se-á à soma dos rendimentos auferidos pelo contribuinte e à correspondente dedução das despesas essenciais, desde que autorizadas pela legislação. A dedução de despesas para composição da base de cálculo do IRPF é essencial para que a tributação incida, efetivamente, sobre a renda real do sujeito passivo, sob pena de ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Assim, para confirmar a hipótese de incidência e tributar apenas o que é renda, a composição da base de cálculo deve considerar não apenas todos os rendimentos da pessoa física, mas também todas as despesas essenciais. Todavia, as despesas com tecnologias assistivas, a despeito de seu caráter essencial, não são consideradas dedutíveis pelo legislador ordinário, como veremos.

4. O problema da indedutibilidade das despesas com aquisição de tecnologia assistiva por pessoas com deficiência

O legislador federal elegeu despesas essenciais e as elencou no art. 8, da Lei n. 9.250/95, considerando-as dedutíveis. Dentre as despesas médicas previstas no rol, são incluídas as despesas com “aparelhos e próteses ortopédicas”, locução cujo alcance foi definido denotativamente pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa 1.500/2014. No que concerne às pessoas com deficiência, a definição alcança apenas a deficiência física e de forma limitada, com reduzido critério de eleição de despesas.

É inquestionável que os dispositivos elencados são essenciais para que uma pessoa com deficiência física possa se locomover, fruindo da garantia fundamental de liberdade. Porém, a aquisição de instrumentos de tecnologia assistiva de outras ordens, especialmente de comunicação para pessoas com deficiência visual, auditiva ou

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018., p. 255– p 645

intelectual, é essencial para que tais pessoas possam participar do processo dialógico de construção de conhecimento e realidade. A norma jurídica posta, portanto, encontra-se em desalinho com os ditames constitucionais e legais suscitados neste trabalho, gerando consequências que merecem a atenção do legislador.

4.1. Consequências da indedutibilidade das despesas com aquisição de tecnologia assistiva. Ofensa ao Princípio da Igualdade

Para além de impor obstáculo à expansão do uso da tecnologia assistiva, uma vez que a dedução da despesa poderia ser um estímulo para a sua aquisição, a indedutibilidade dessa despesa vai de encontro com normas jurídicas de elevado teor axiológico, especialmente aquelas voltadas à concretização da igualdade material.

Aplicando ao tema as lições de Riccardo Guastini⁹ podemos entender que o princípio da capacidade contributiva deriva e devem ser observados para expressão, especificação ou aplicação do princípio da igualdade. Por sua vez, princípios como a pessoalidade e a universalidade derivam da capacidade contributiva, com mesma função.

O princípio da igualdade possui, assim, natureza superior, de verdadeiro sobreprincípio. Na indedutibilidade tratada neste estudo, a aplicação da norma jurídica tributária deve ser orientada pelo princípio da igualdade, com o objetivo primordial de concretizar a igualdade material para as pessoas com deficiência, inclusive mediante aplicação dos princípios da capacidade contributiva, pessoalidade e universalidade.

O art. 145, § 1º da Constituição Federal, ao tratar da capacidade contributiva, emana ordem voltada à enunciação de normas jurídicas aplicáveis ao IRPF: sejam elas gerais ou individuais, abstratas ou concretas, a Autoridade competente deve observar os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade.

E o regime jurídico de deduções tem o objetivo fazer cumprir tais princípios. Porém, entendemos que o legislador ordinário não obteve sucesso na tentativa de fazê-lo. Tributar a renda de acordo com a norma constitucional implica na aplicação do princípio da universalidade sobre todo o montante computado, de tal sorte que para apurar o valor do acréscimo patrimonial que deve compor a base de cálculo do IRPF, os rendimentos auferidos pelo contribuinte no exercício civil devem, obrigatoriamente, sofrer a dedução de todas as despesas essenciais para manutenção da vida digna, sem restrições,

⁹ In: CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito*. Elsevier, 2009. p 288

“garantindo que a renda tributável seja obtida subtraindo-se, da renda global, os gastos necessários do contribuinte”.¹⁰

Ao excluir a despesa com tecnologia assistiva do conjunto de despesas dedutíveis para fins de apuração da renda tributável, tributa-se mais do que a renda e, portanto, ofende-se o princípio da capacidade contributiva.

Fere-se a capacidade contributiva objetiva - que determina que o legislador deve eleger como hipótese de incidência tributária fatos signo-presuntivos de riqueza, capazes de expor a verdadeira capacidade do contribuinte de suportar o imposto. Ainda, ao tributar além da renda, o legislador invade o direito de propriedade do contribuinte, podendo obstar o acesso à aquisição de bens essenciais – tais como a própria tecnologia assistiva – com o valor dispendido com o pagamento do tributo.

Ainda, a exigência importa em distorção na tributação de contribuintes em situação equivalente. Enquanto despesas realizadas por pessoas com deficiência física para aquisição de tecnologias assistivas de locomoção, como cadeira de rodas e membros mecânicos, podem ser deduzidas do IRPF, os gastos de pessoas com outras espécies de deficiência com tecnologias assistivas para comunicação não recebem o mesmo tratamento, nada obstante o caráter essencial de ambas as categorias de despesas.

A tributação da renda diminui não apenas a própria renda, mas o potencial de consumo do contribuinte. Em seu sentido subjetivo, a capacidade contributiva deve estabelecer a igualdade entre os contribuintes, garantindo a aplicação do princípio da pessoalidade, elemento de extrema relevância no caso das pessoas com deficiência, para adoção dos critérios para dedução de despesas. Pessoas com deficiência possuem custos de vida adicionais¹¹, porém suas despesas essenciais não são totalmente dedutíveis.

Assim, ao vedar dedução dos gastos com tecnologia assistiva - despesas de caráter essencial - para compor a renda, incorre-se em uma verdadeira armadilha jurídica, que implica perdas inestimáveis afetas a direitos fundamentais das pessoas com deficiência: ou tributa-se além da renda do contribuinte, em ofensa ao princípio da capacidade contributiva; ou impede-se o acesso às tecnologias assistivas, criando obstáculo intransponível para que as pessoas com deficiência efetivem seu direito à informação e comunicação, em ofensa ao princípio da igualdade material.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2010. p. 74

¹¹ Em artigo publicado pelo Jornal Brasileiro de Economia da Saúde apurou-se que, no Brasil, os custos de vida adicionais mensais de uma pessoa com deficiência podem variar de US\$ 236,96 a US\$ 1.421,76 - <https://jbes.com.br/images/v11n1/26.pdf> acesso em 28 de abril de 2023.

Desde fevereiro de 2019 tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei n. 1.254/2019, que inclui no rol de despesas médicas dedutíveis da Base de Cálculo do IRPF as “tecnologias assistivas específicas para pessoas com deficiência”. A velocidade da tramitação do Projeto de Lei é inversamente proporcional à importância que ele representa para a conformidade do sistema jurídico, não apenas no que se refere à manutenção da coerência e unidade do sistema, mas como instrumento de efetivação da igualdade material e elemento de Justiça Fiscal, valor fundamental da ordem constitucional.

Nesse ponto, entendemos que a ausência de autorização para dedução de despesas realizadas para aquisição de tecnologia assistiva afronta os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, da pessoalidade e da universalidade, violando o conceito constitucional de renda.

5. Conclusão

É dever do Estado garantir às pessoas com deficiência o pleno exercício de seu direito à comunicação, como -se amplamente previsto nas normas constitucionais, bem na Declaração Universal dos direitos das pessoas com deficiência. Tais normas conferem tratamento diferenciado às pessoas com deficiência com o objetivo de concretizar a igualdade material, para garantir sua autonomia, independência, igualdade de oportunidades, não discriminação, participação e inclusão plena e efetiva na sociedade.

O avanço tecnológico e a inovação nos meios digitais de comunicação propiciaram uma importante evolução para o acesso à comunicação das pessoas com deficiência. Porém, a concretização desse direito depende intimamente do uso de tecnologias assistivas para a comunicação, que adquire status de elemento essencial não apenas para a inclusão social da pessoa com deficiência, mas para seu acesso aos discursos que constituem realidade pela linguagem.

As tecnologias assistivas para comunicação são de toda ordem: leitores de texto e tela; softwares que convertem o formato das informações dispostas em telas para formas acessíveis personalizadas; softwares voltados para a comunicação aumentativa ou alternativa; conversores de texto para impressão em braille, softwares para sonorização, entre outros tantos. O que guardam em comum é o caráter essencial para garantir a comunicação das pessoas com deficiência. E, sendo essenciais, devem ser dedutíveis do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Ao levarmos em conta o princípio da universalidade, que rege o imposto sobre a renda, a conclusão mais acertada é de que não apenas todos os rendimentos devem ser computados para aferição da renda, mas também todas as despesas essenciais à vida digna do indivíduo. Todavia, o regime jurídico das deduções não contempla todas as despesas essenciais: atualmente, as tecnologias assistivas para comunicação não são dedutíveis do IRPF.

Conclui-se, assim, que a indedutibilidade de tais despesas importa em grave violação ao princípio da igualdade, bem como do princípio da capacidade contributiva, impedindo a realização de valores da mais alta ordem, previstos no sistema jurídico.

O olhar da comunidade jurídica sobre o tema é de grande relevância, pois importa na constituição de condições para que pessoas com deficiência detenham, em última instância, independência e autonomia para exercer o direito de fazer as próprias escolhas, exercendo livremente o direito a uma vida digna.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERSCH, Rita de Cássia Reckziegel. *Tecnologia assistiva e educação inclusiva*. In: *Ensaio Pedagógico*, Brasília: SEESP/MEC, p. 89-94, 2006.

BRITO, Lucas Galvão. *O lugar e o tributo*. São Paulo: Noeses, 2014.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito*. Elsevier, 2009

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

MCNAUGHTON, Charles William. *Curso de IRPF*. 2. ed. São Paulo, Noeses, 2022

SOUSA, Rubens Gomes. Parecer *1.2 Imposto de Renda, despesas não dedutíveis pela pessoa jurídica*. In: Pareceres 1: Imposto de Renda. Ed. Resenha Tributária: São Paulo, 1975