

Tributação e Inclusão das Pessoas com Deficiência: uma Análise à Luz da Teoria da Justiça como Equidade de Rawls

Taxation and Inclusion of People with Disabilities: an Analysis in the Light of Rawls' Theory of Justice as Fairness

Cleucio Santos Nunes

Doutor em Direito pela UNB. Mestre em Direito pela Universidade Católica de Santos.
Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela PUC-SP. Professor do
Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* da Universidade Católica de Brasília.
Ex-Conselheiro do Carf e Advogado. *E-mail*: cleuciosnunes@gmail.com.

Darlan Henrique Lopes dos Santos

Graduado em Direito pela UDF. Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Brasília.
Auditor-Fiscal da Receita do Distrito Federal. *E-mail*: darlanh@gmail.com.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.29.2024.2533>

Resumo

O propósito deste artigo científico é analisar a relação entre tributação e inclusão de pessoas com deficiência com base na Teoria da Justiça como Equidade de John Rawls. O estudo aborda os pressupostos e princípios de justiça propostos por Rawls, e como se relacionam com a situação de pessoas com deficiência. Isso porque, um dos pressupostos da teoria rawlsiana é a posição original em que os integrantes da sociedade partem de situações de igualdade. No ponto, pessoas com deficiência têm mais dificuldade de disputar postos de trabalho e cargos na iniciativa privada e no serviço público. Diante disso, o texto busca responder à questão de como a tributação pode ser usada para assegurar direitos básicos de pessoas com deficiência, proporcionando-lhes tratamento justo e igualitário, considerando as características individuais dessa população. A relevância e a justificativa desse estudo decorrem do fato de que pessoas com deficiência ainda enfrentam diversas barreiras para sua inclusão plena na sociedade, seja no mercado de trabalho, no acesso à educação, à saúde, à cultura, entre outros aspectos.

Palavras-chave: tributação, inclusão, pessoas com deficiência, equidade.

Abstract

The purpose of this scientific article is to analyze the relationship between taxation and inclusion of people with disabilities based on John Rawls' Theory of Justice as Equity. The study addresses the assumptions and principles of

justice proposed by Rawls, and how they relate to the situation of people with disabilities. This is because one of the assumptions of Rawlsian theory is the original position in which members of society start from situations of equality. In fact, people with disabilities have more difficulty competing for jobs and positions in the private sector and in the public service. Given this, the text seeks to answer the question of how taxation can be used to ensure basic rights for people with disabilities, providing them with fair and equal treatment, considering the individual characteristics of this population. The relevance and justification of this study arise from the fact that people with disabilities still face several barriers to their full inclusion in society, whether in the job market, access to education, health, culture, among other aspects.

Keywords: taxation, inclusion, people with disabilities, equity.

Introdução

A tributação é um tema de grande importância para a sociedade, já que os tributos são uma das principais fontes de financiamento do Estado e, consequentemente, dos serviços públicos oferecidos à população. No entanto, certo é que o sistema tributário pode ser utilizado não apenas como uma ferramenta de arrecadação, mas também como um instrumento de promoção da justiça social e da inclusão das pessoas com deficiência.

Nesse contexto, este artigo tem como propósito geral analisar a relação entre tributação e inclusão das pessoas com deficiência, baseando-se na Teoria da Justiça como Equidade, de John Rawls, e considerando ainda as políticas tributárias que buscam eliminar os obstáculos que impedem a igualdade plena para esse grupo. Para alcançar esse objetivo, serão abordados, ainda que em síntese, os princípios propostos pela teoria de Rawls, com vistas ao atingimento da justiça social e tributária, bem como as políticas públicas que podem ser embasadas nesse paradigma, a fim de enfrentar as disparidades sociais suportadas por essa comunidade.

Além disso, o texto analisará o conceito filosófico de equidade, com o objetivo de associá-lo às variáveis tributárias. Isso leva à ideia de que a renda é um critério adequado para evitar distorções na aplicação da equidade tributária com o fim de integrar pessoas com deficiência. É que uma das políticas tributárias mais eficientes para essa finalidade é a concessão de incentivos fiscais. No entanto, sua utilização sem critérios equitativos de renda gera perdas de arrecadação suportadas por todos e, em contrapartida, acaba beneficiando economicamente quem não precisa. Trata-se de nítida hipótese de “privatização” dos benefícios e “socialização” das perdas, tendo mais a perder as classes econômicas vulneráveis.

A problemática que direciona esta pesquisa é: de que forma a tributação pode ser empregada para promover a inclusão das pessoas com deficiência na sociedade, proporcionando-lhes um tratamento mais justo e igualitário, considerando-se

as características individuais dessa população, sem erodir fragmentos do sistema tributário como suporte financeiro de políticas públicas generalizantes?

A relevância e a justificativa desse estudo decorrem do fato de que as pessoas com deficiência ainda enfrentam diversas barreiras para sua inclusão plena na sociedade, no que toca com a inserção no mercado de trabalho, o acesso à educação, à saúde e à cultura, dentre outros aspectos. Nesse sentido, a intenção específica é vincular a ideia de justiça tributária à Teoria de Justiça Rawls, pois, se por um lado a teoria do jusfilósofo é uma alternativa para se conceber uma sociedade idealmente justa, exercendo a tributação função relevante nesse objetivo, por outro lado, observam-se lacunas e omissões da teoria referentes ao tratamento dispensado às pessoas com deficiência. Outra justificativa relevante é que a tributação pode desempenhar um papel crucial na redução das disparidades enfrentadas por esse grupo, com vistas à promoção de uma distribuição de renda e de oportunidades mais adequadas a esse segmento.

Por fim, espera-se que este texto contribua para uma compreensão mais aprofundada sobre como a tributação pode ser utilizada para promover a inclusão das pessoas com deficiência na sociedade, bem como para o desenvolvimento de políticas públicas mais inclusivas e sensíveis às necessidades específicas dos portadores de necessidades especiais.

1. A Teoria da Justiça como equidade de Rawls e sua aplicação limitada às pessoas com deficiência

O conceito de justiça social e tributária é central nas discussões sobre uma sociedade equitativa e inclusiva. No contexto das pessoas com deficiência, as desigualdades enfrentadas provocam reflexões à luz da Teoria da Justiça como Equidade de John Rawls, especialmente quando se consideram os conceitos de “posição original” e “princípio da diferença” propostos pelo autor. Nesta seção, será explorada a aplicação desses princípios para enfrentar as disparidades sociais que essa comunidade suporta e como a teoria de Rawls aborda o tema das pessoas com deficiência.

Rawls concebe a posição original como uma ideia simbólica na qual pessoas com liberdade e igualdade se engajariam para conceber aquilo que desejam que fossem as características da Justiça em sua sociedade. Nesse estado hipotético da posição original, os indivíduos ignoram suas características individuais, tais como gênero, classe social, religião etc. Seriam, então, tais pessoas tidas como livres e iguais, sem conhecimento prévio acerca de suas posições sociais, econômicas, suas habilidades ou outras características que viriam a ter na sociedade que se estrutura¹. Deveriam, desta forma, estar ainda em situações equivalentes para

¹ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 22-23.

assim representar o papel de cidadãos que buscam a equidade das condições sociais. O objetivo destes indivíduos seria alcançar um consenso imparcial e justo acerca dos princípios que deverão reger a sociedade vindoura².

A posição original traz consigo também o conceito nomeado por Rawls de “véu da ignorância”. Assim, no contexto da posição original, as pessoas, sendo desprovidas de qualquer informação acerca de sua posição econômica e social, e de suas vantagens ou desvantagens na sociedade que estão prestes a criar, agiriam sob o “véu da ignorância”, tendendo a tomar decisões racionais e imparciais sobre os princípios que irão reger a sociedade, justamente pelo fato de não saberem como esses princípios irão afetar suas vidas especificamente³.

Nada obstante, no tocante à importância dada às pessoas com deficiência, as teorias que se baseiam na existência de um contrato social, como a de Rawls, não estão imunes a críticas, conforme assevera Nussbaum:

“Não há nenhuma doutrina do contrato social que inclua as pessoas com graves e raras deficiências físicas e mentais no grupo daqueles que devem escolher os princípios políticos básicos. Como é sabido, na maioria das sociedades modernas, até recentemente, considerava-se simplesmente que essas pessoas não faziam parte da sociedade. Eram excluídas e estigmatizadas; nenhum movimento político as representava. As pessoas com graves deficiências mentais, em particular, não recebiam nenhum tipo de educação. Eram escondidas em instituições ou abandonadas à morte por falta de assistência; nunca foram consideradas parte da esfera pública. Não é nenhuma surpresa, portanto, que os pensadores clássicos do contrato social não imaginassem que pudessem participar na escolha dos princípios políticos, nem estivessem dispostos a subscrever certas premissas fundacionais (por exemplo, uma igualdade aproximada de poder, assim como de capacidade física e mental) que excluam por princípio essas pessoas do estágio fundacional inicial.” (Tradução nossa)⁴

Nesse sentido, informa Nussbaum, Rawls reconhecera que o problema das pessoas com deficiência é especialmente difícil de resolver para sua teoria contratualista, de modo que dizia ser este um problema em que sua Teoria da Justiça como Equidade fracassara⁵. Em seu livro *Political liberalism*, Rawls disserta sobre o tema:

“Como começamos a partir da ideia de sociedade como um sistema justo de cooperação, presumimos que as pessoas, como cidadãos, possuem todas as

² RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 15.

³ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 15.

⁴ NUSSBAUM, Martha Craven. *Las fronteras de la Justicia*. Tradução de Ramon Vilà Vernis e Albino Santos Mosquera. Barcelona: Paidós, 2007, p. 35.

⁵ NUSSBAUM, Martha Craven. *Las fronteras de la Justicia*. Tradução de Ramon Vilà Vernis e Albino Santos Mosquera. Barcelona: Paidós, 2007, p. 23.

capacidades que as tornam membros cooperativos da sociedade. Isso é feito para alcançar uma visão clara e descomplicada do que, para nós, é a questão fundamental da justiça política: ou seja, qual é a concepção mais apropriada de justiça para especificar os termos da cooperação social entre cidadãos considerados livres e iguais, e como membros normais e plenamente cooperativos da sociedade ao longo de uma vida completa? Ao tomar isso como a questão fundamental, não queremos dizer, é claro, que ninguém nunca sofre com doenças e acidentes; tais infortúnios são esperados no curso normal da vida, e devem ser feitas provisões para essas contingências. Mas, dado nosso objetivo, deixo de lado, por enquanto, essas incapacidades temporárias e também as incapacidades permanentes ou transtornos mentais tão graves a ponto de impedir que as pessoas sejam membros cooperativos da sociedade no sentido usual.” (Tradução nossa)⁶

A falta de atenção às necessidades dos cidadãos que possuem deficiências e incapacidades é uma grande falha nas teorias modernas que fundamentam os princípios políticos na ideia de um contrato social para benefício mútuo⁷. Esse problema compromete a validade dessas teorias ao tentar descrever a Justiça em seu sentido mais amplo. Uma teoria de justiça humana que se pretenda satisfatória precisa garantir a igualdade para todos, independentemente de suas deficiências, sejam elas físicas ou mentais, e assegurar todo o tratamento econômico, social e tributário adequado, levando em conta as limitações decorrentes dessas deficiências. Além disso, é essencial que essa teoria reconheça as diferentes espécies de deficiências, incapacidades, necessidades e dependências que são comuns aos seres humanos considerados “normais”, mostrando a conexão entre suas vidas e as vidas daqueles que enfrentam deficiências permanentes⁸.

Destaca-se ainda a opção pela postergação do momento em que se promove a análise da situação das pessoas com deficiência na teoria rawlsiana de Justiça. Conforme Rawls expõe em *Political liberalism*, questões relativas à diminuição das capacidades de uma pessoa, sejam decorrentes de acidentes ou mesmo doenças, devem ser tratadas na etapa legislativa, pois, segundo o autor, é nesse momento que os infortúnios seriam conhecidos e os custos poderiam ser verificados e equilibrados juntamente com os demais gastos do governo⁹.

Conforme explica Araújo, a ideia de justiça de Rawls acaba por não abranger todas as situações, sendo certo que o trato das questões relativas às pessoas com

⁶ RAWLS, John. *Political liberalism*. 2. ed. New York: Columbia University Press, 2005, p. 56.

⁷ NUSSBAUM, Martha Craven. *Las fronteras de la Justicia*. Tradução de Ramon Vilà Vernis e Albino Santos Mosquera. Barcelona: Paidós, 2007, p. 110.

⁸ NUSSBAUM, Martha Craven. *Las fronteras de la Justicia*. Tradução de Ramon Vilà Vernis e Albino Santos Mosquera. Barcelona: Paidós, 2007, p. 110.

⁹ RAWLS, John. *Political liberalism*. 2. ed. New York: Columbia University Press, 2005, p. 185-186.

deficiência é relegado a um momento posterior ao da posição original, quando poderiam ser mais bem pensadas¹⁰.

Nada obstante as lacunas apontadas, a teoria de Justiça de Rawls permanece como uma das mais profundas e importantes teorias fundadas na existência de um contrato social, no qual um conjunto de indivíduos racionais se une visando ao benefício comum e concordam em deixar o estado de natureza para governarem a si mesmos por meio da lei. Seja como for, é necessário compatibilizar as estruturas previstas pela Teoria da Justiça como Equidade de Rawls às pessoas com deficiência, para que se possa aplicá-la da melhor forma possível.

2. Equidade tributária aos deficientes na Teoria de Justiça de Rawls

Pode-se considerar a existência de dois caminhos hipotéticos e distintos que poderiam ser seguidos quando se pensa no tratamento dispensado às pessoas com deficiência na teoria de Rawls. O primeiro deles diz respeito à participação dessas pessoas ainda na fase de concepção da Justiça e de seus princípios, na hipotética posição inicial. Como exposto anteriormente, a consideração da situação das pessoas com deficiência é um dos problemas da teoria de Rawls. O referido autor não pensava ser adequado tratar do assunto na posição inicial, motivo pelo qual propôs que fosse adiado o enfrentamento do problema para um momento pós-justiça instituída¹¹. Disso decorre a segunda opção proposta por Rawls e já exposta na seção anterior, qual seja, a de atribuir a análise e a solução do problema ao Poder Legislativo da sociedade já constituída, tendo em vista que neste momento as necessidades mais específicas das pessoas seriam mais bem conhecidas e poderiam ser corretamente consideradas¹².

Nesse sentido, Rawls diz acreditar que as variações de capacidade morais, intelectuais e físicas devem ser tratadas pelas práticas sociais de qualificação, tendo como pano de fundo uma justa e igual distribuição de oportunidades. Isso inclui a igualdade de oportunidades de educação, juntamente com a regulamentação das desigualdades de renda e riqueza, conforme previsto pelo Princípio da Diferença¹³.

Nada obstante o exposto, deve-se considerar que a Teoria da Justiça como Equidade de Rawls se apresenta como um modelo teórico importante para a análise de como as políticas tributárias podem ser adaptadas para atender às necessidades das pessoas com deficiência. Rawls propõe princípios centrais que enfati-

¹⁰ ARAÚJO, Luana Adriano. Justiça e igualdade para pessoas com deficiência: a deficiência como uma das fronteiras da Justiça de Rawls. *Revista Videre* v. 12, n. 25. Dourados, 2020, p. 62-85. Disponível em: <https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/download/13310/6759/43429>. Acesso em: 09 nov. 2023.

¹¹ RAWLS, John. *Political liberalism*. 2. ed. New York: Columbia University Press, 2005, p. 185-186.

¹² RAWLS, John. *Political liberalism*. 2. ed. New York: Columbia University Press, 2005, p. 185-186.

¹³ RAWLS, John. *Political liberalism*. 2. ed. New York: Columbia University Press, 2005, p. 185.

zam a equidade, a igualdade de oportunidades e a consideração pelos menos favorecidos na sociedade. Esses princípios têm implicações importantes na formulação de políticas tributárias destinadas a esse grupo específico.

Deve-se considerar ainda a evolução do pensamento jurídico e o atual momento em que se vive, no qual os direitos fundamentais evoluíram para não só proteger o indivíduo contra as ameaças do Estado, mas também exigindo que este atue positivamente em prol da população. Atualmente, reconhece-se até mesmo que as ameaças também provêm de entes não estatais, dando origem à ideia de eficácia horizontal dos direitos fundamentais. Nesse contexto, a tributação também evoluiu para não apenas buscar a arrecadação e oferecer ao contribuinte alguma proteção contra os excessos estatais, mas também para atuar positivamente na concretização dos direitos fundamentais¹⁴. Conforme assevera Nunes, a arrecadação é a maior aliada das políticas públicas quando se objetiva a promoção da igualdade e da justiça social, sendo certo que as políticas públicas são constituídas por ações capazes de transformar a sociedade e romper ciclos históricos de injustiça¹⁵.

Ao aplicar a teoria de Rawls à política tributária para pessoas com deficiência, é essencial considerar o Princípio da Diferença. Este princípio sugere que as disparidades sociais e econômicas devem ser organizadas de maneira a beneficiar aqueles que se encontrem em desvantagem na sociedade¹⁶. Assim, políticas tributárias podem ser desenhadas para oferecer isenções ou benefícios fiscais que ajudem a compensar os gastos adicionais enfrentados por indivíduos com deficiência. Isso não apenas promoveria uma distribuição mais justa, mas também se alinharia ao previsto por Rawls, no sentido de garantir que os menos favorecidos sejam devidamente considerados.

Sem prejuízo do exposto, conforme ensinado por Gomes, a tributação pode ser utilizada como uma ferramenta para promover a inclusão das pessoas com deficiência, por meio da implementação de políticas tributárias que busquem eliminar os obstáculos que impedem a igualdade plena para esse grupo¹⁷. Tais políticas podem abranger isenções fiscais para empresas que empreguem pessoas com deficiência, incentivos tributários para tornar espaços públicos e privados mais acessíveis, bem como auxílios financeiros diretos ou indiretos para indiví-

¹⁴ GOMES, Djalma Moreira. *A tributação e a inclusão da pessoa com deficiência*. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, p. 112-118. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6871/1/Djalma%20Moreira%20Gomes.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2023.

¹⁵ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 29.

¹⁶ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 94.

¹⁷ GOMES, Djalma Moreira. *A tributação e a inclusão da pessoa com deficiência*. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, p. 112-118. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6871/1/Djalma%20Moreira%20Gomes.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2023.

duos com deficiência, seus familiares ou organizações dedicadas a reduzir as desigualdades presentes na sociedade. Ademais, a arrecadação de recursos por meio dos tributos é crucial para a execução de políticas públicas voltadas à inclusão de minorias e grupos vulneráveis, como as pessoas com deficiência¹⁸.

Além disso, a ideia de uma posição original proposta por Rawls é importante na discussão sobre políticas tributárias para pessoas com deficiência. Ao se considerar um cenário em que as pessoas decidem sobre princípios de justiça sem saberem suas próprias circunstâncias, enfatiza-se a necessidade de políticas imparciais que considerem a possibilidade de qualquer indivíduo enfrentar uma deficiência em algum momento. Isso implica a formulação de políticas tributárias que não apenas atendam às necessidades presentes, mas também prevejam desafios futuros que as pessoas com deficiência possam enfrentar.

Ao analisar a política tributária para pessoas com deficiência sob a perspectiva rawlsiana, é fundamental considerar a igualdade de oportunidades. Para Rawls, a igualdade de oportunidades significa que todas as pessoas devem ter as mesmas perspectivas de sucesso, sem importar sua posição social ou características individuais¹⁹. Por conseguinte, pode-se sustentar que às pessoas com deficiência deve ser assegurada a igualdade de oportunidades, de modo a conceder a elas o acesso aos mesmos recursos e chances que as pessoas sem deficiência teriam, permitindo-lhes alcançar todo seu potencial e êxito na vida.

Adicionalmente, conforme previsão da justiça procedimental pura na teoria rawlsiana, “não há um critério independente para o resultado correto: em vez disso, existe um procedimento correto ou justo que leva a um resultado também correto ou justo, seja qual for, contanto que se tenha aplicado corretamente o procedimento”²⁰. Assim, nota-se a necessidade ainda maior de instrumentalização e valorização da justiça, de modo que os processos utilizados para tomar decisões devem ser justos e imparciais, o que se aplica ao garantir que pessoas com deficiência tenham acesso a oportunidades justas.

Para implementar efetivamente esses princípios na política tributária, é necessário um amplo diálogo entre especialistas, formuladores de políticas, defensores dos direitos das pessoas com deficiência e a própria comunidade. Isso poderia levar à criação de legislações fiscais mais inclusivas e sensíveis às necessidades específicas desse grupo, garantindo o reconhecimento de suas contribuições para a sociedade e assegurando a igualdade de oportunidades para todos.

¹⁸ GOMES, Djalma Moreira. *A tributação e a inclusão da pessoa com deficiência*. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, p. 112-118. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6871/1/Djalma%20Moreira%20Gomes.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2023.

¹⁹ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 87-88.

²⁰ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 104.

Conforme assevera Gomes, as políticas tributárias que efetivamente visem identificar as verdadeiras necessidades das pessoas com deficiência e que sejam capazes de reduzir os obstáculos enfrentados vão muito além de uma tributação proporcionalmente igualitária. Nesse sentido:

“Vale dizer, não basta à inclusão das pessoas com deficiência que o Estado as dispense de uma tributação parelha com as demais pessoas – o que não passaria de medida destinada a aplacar a consciência de uma sociedade excludente e, assim, legitimar um sistema injusto. É necessário muito mais para se obter uma efetiva proteção: é preciso identificar as verdadeiras necessidades das pessoas desse grupo vulnerável, de seus cuidadores (se o caso), de seus empregadores, de seus educadores e dirigir a todos estas políticas tributárias ou fiscais diretas ou indiretas, mas efetivas, comprovadamente capazes de promoverem a efetiva remoção dos obstáculos que impedem a verdadeira igualdade das pessoas com deficiência.”²¹

A aplicação da Teoria da Justiça como Equidade de Rawls à política tributária para pessoas com deficiência oferece um arcabouço ético capaz de orientar a formulação de políticas mais justas e inclusivas. Com seus princípios devidamente considerados, pode-se imaginar uma melhor promoção da equidade fiscal, que culminaria em uma sociedade mais justa, na qual a todos são garantidas as possibilidades mais equânimes de desenvolvimento e de renda.

3. Medidas equitativas para política tributária aos deficientes

A equidade é uma variação do conceito de justiça, podendo ser considerada como uma derivação da justiça abstrata, entendimento que vem se afirmando na filosofia ocidental desde Aristóteles (384 a.C.), que subdividiu o tema em segmentos²². De um modo geral, para Aristóteles, a justiça era abstrata e decorria dos estatutos legais, enquanto a equidade significava a justiça específica, voltada a suprir as situações não previstas nas leis e que demandavam certa maleabilidade. Com base em Aristóteles, Elza Boiteaux explica que a “equidade é uma forma de julgamento com natureza corretiva; não só por ajustar a lei ao caso concreto, mas também por corrigir a ordem jurídica na falta de norma aplicável”²³.

²¹ GOMES, Djalma Moreira. *A tributação e a inclusão da pessoa com deficiência*. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015, p. 112. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6871/1/Djalma%20Moreira%20Gomes.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2023.

²² BOITEAUX, Elza Antonia Pereira Cunha. Variações sobre o conceito de equidade. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (org.). *Filosofia e teoria geral do direito: estudos em homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 329.

²³ BOITEAUX, Elza Antonia Pereira Cunha. Variações sobre o conceito de equidade. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (org.). *Filosofia e teoria geral do direito: estudos em*

Em *Ética a Nicômaco*, a ideia de equidade como justiça corretiva da justiça abstrata fica evidente, embora Aristóteles não considere tal correção como uma supressão de um erro constante da lei abstrata, mas uma situação que não foi por ela abrangida e que necessita de ponderações a partir do caso concreto, a fim de se chegar a uma situação justa que satisfaça os interesses contrapostos²⁴.

O direito ocidental considera a ideia de equidade como a *justiça do caso concreto*, exigível quando a lei abstrata não consegue incidir sobre uma situação determinada sem considerar as diferenças individuais ou as circunstâncias especiais do caso concreto. José Oliveira Ascensão alude à régua de Lesbos com a característica de ser maleável e, ao contrário da régua rígida, seria capaz de medir com precisão superfícies irregulares²⁵.

Tércio Sampaio Ferraz vincula o conceito de equidade ao de igualdade, mantendo assim os fundamentos da filosofia aristotélica. Dessa forma, ser *equitativo* é também corrigir desigualdades existentes em uma situação concreta²⁶.

Uma das principais dificuldades de se efetivar a equidade como justiça do caso concreto, conforme o conceito aristotélico, reside na legitimidade de quem desempenhará a função de arbitrar a decisão equitativa. O pensador grego de Estagira falava da figura do *culto*, ou seja, alguém detentor de conhecimentos e habilidades capazes de dizer a solução justa diante do caso concreto²⁷.

De um modo geral, desde a separação dos poderes proposta por Montesquieu no século XVIII, reconheceu-se que o Judiciário teria a função de analisar a situação concreta e pronunciar a solução justa, o que se passou a considerar como *juízo de equidade*, embora deva o magistrado se manter subordinado aos termos abstratos da lei²⁸.

homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 329.

²⁴ ARISTÓTELES. *Ética à Nicômaco*. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross. São Paulo: Nova Cultural, [s.d.], 1987, p. 96.

²⁵ ASCENSÃO, José de Oliveira. *O direito: introdução e teoria geral*. 13. ed. Coimbra: Almedina, 2005, p. 245-253.

²⁶ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 223.

²⁷ BOITEAUX, Elza Antonia Pereira Cunha. Variações sobre o conceito de equidade. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (org.). *Filosofia e teoria geral do direito: estudos em homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 330.

²⁸ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução de Márcio Pugliese, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995, p. 171. Em outro de seus clássicos jurídicos, Bobbio aborda o tema com as seguintes palavras: “chamam-se ‘juízos de equidade’ aqueles em que o juiz está autorizado a resolver uma controvérsia sem recorrer a uma norma legal preestabelecida. O juízo de equidade pode ser definido como autorização, ao juiz, de produzir direito fora de cada limite material imposto pelas normas superiores”. Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p. 56.

De acordo com a teoria de tripartição dos poderes, a decisão equitativa não significava um *livre arbítrio* dado ao juiz, em que sua decisão decorresse de impressões meramente subjetivas ou passionais.

A doutrina de Vicente Ráo explica que uma das formas encontradas no direito ocidental para manter o juiz vinculado à legalidade foi a inclusão de instrumentos equitativos no texto das leis abstratas, de modo que ao aplicar a lei sobre casos concretos se estaria a efetivar a ideia de equidade, diminuindo-se o poder discricionário do julgador²⁹.

Fixadas essas premissas, verifica-se que a *equidade* no direito tributário é a busca por justiça na relação concreta entre a Fazenda e os contribuintes. Isso faria presumir que um sistema tributário equitativo seria aquele capaz de exigir o pagamento de tributos de cada contribuinte conforme suas respectivas capacidades de pagar tributos. Assim, seria necessário encontrar-se a cota de tributos equitativa em que contribuinte e Fazenda pudessem se considerar reciprocamente satisfeitos. Além disso, teria que se legitimar uma autoridade para arbitrar o montante tributário equitativo no caso concreto, o que promoveria, obviamente, inúmeras dificuldades, ainda que esse árbitro fosse um representante da Fazenda ou dos contribuintes.

Nem mesmo o juiz teria legitimidade democrática para aplicar a cota tributária equitativa, pois teria que se valer de uma legislação previamente estipulada, o que lançaria a questão outra vez ao campo das leis abstratas. A melhor solução – embora não seja factível – seria um suposto acordo entre contribuinte e Fisco, em que ambos chegassem a um resultado satisfatório sobre o valor tributário, mediante concessões mútuas. Algo semelhante ao que se entende hoje por arbitragem. Ocorre que as leis de arbitragem não ingressam no árido terreno de aferição da cota tributária equitativa, pois não consideram a capacidade contributiva concretamente.

A equidade tributária aplicável a uma sociedade de massas e considerando a indisponibilidade da receita pública terá que ser incorporada à lei abstrata, de modo a se otimizar a ideia de justiça tributária do caso concreto com base nos instrumentos oferecidos pela lei. Dessa forma, princípios e regras jurídicas deverão atuar para a obtenção dessa finalidade. O princípio norteador da equidade no sistema de tributação deverá ser o da *capacidade contributiva* e as regras utilizadas para sua efetivação podem ser colocadas em uma ordem serial de efetividade, em que *progressividade* aparece em primeiro lugar, seguida da *seletividade*, da *pesoalidade* e da *proporcionalidade*.

Conforme anunciado desde o início, este artigo diz respeito à aplicação de instrumentos de equidade tributária sobre pessoas com deficiência, de modo a se reconhecer suas diferenças em relação aos não portadores de deficiência.

²⁹ RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 5. ed. São Paulo: RT, 1999, p. 88.

É aceitável que pessoas com deficiência tenham mais dificuldades de ingressarem no mercado de trabalho e, dessa forma, obterem renda, por força de suas limitações. Em uma sociedade solidária, passa a ser dever de todos contribuir para que essas dificuldades sejam reduzidas e, assim, construir-se uma sociedade justa, como quer o art. 3º da Constituição Federal.

Esse dever de solidariedade poderá residir na adoção de política tributária em que incentivos fiscais sejam concedidos aos portadores de necessidades especiais, de modo a se ampliar a possibilidade de alcançarem uma vida digna de ser vivida.

Apesar de essa política tributária estar alinhada aos objetivos da república e, de um modo geral, a um sistema de tributação justo, especialmente com pessoas que terão mais dificuldade de se adequarem ao mercado de trabalho em razão de limitações físicas, o conceito de equidade deverá ser um ajuste fino na adoção dessa política.

Explica-se. Ao se preverem incentivos fiscais tais como isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos etc. para a aquisição de bens e serviços por portadores de necessidade especiais, o critério renda é fundamental para se dirimir quem deve usufruir ou não do benefício.

A equidade no direito tributário deve ser analisada em um contexto complexo e não simplesmente do ponto de vista conceitual, em que sua percepção abstrata seria uma solução para todos os casos de desigualdade.

Isso significa que a concessão de incentivos fiscais, embora no caso da análise deste artigo possa significar uma medida de solidariedade tributária, em associação com a construção de uma sociedade justa na perspectiva de equidade rawlsiana, por outro lado, reduz arrecadação e gera despesa ao Estado. Daí por que, em países como o Brasil, em que as diversas formas de desigualdade socioeconômica têm raízes históricas e associadas à exclusão de direitos básicos, qualquer incentivo fiscal diminui a capacidade do Poder Público de financiar as políticas públicas promotoras de direitos básicos para todos.

Trata-se do dilema de ter que dar para todos com poucos recursos e isso leva a se fazer escolhas difíceis. Daí o seguinte dilema: o que é mais adequado, conceder o incentivo fiscal para a inclusão de deficientes ainda que isso signifique diminuição de arrecadação e aumento de despesa, ou não dar o benefício e não perder arrecadação?

Neste ponto, o conceito de equidade tributária, se bem aplicado e analisado, poderá servir de instrumento para solução do dilema. Nesse tipo de situação, a medida equitativa implica em se estabelecer limites de renda para a concessão dos benefícios. Dito de outro modo, nem todo deficiente é hipossuficiente, razão pela qual a política de incentivo fiscal deverá alcançar aqueles que não podem adquirir bens e serviços sem os incentivos fiscais, em razão de sua capacidade econômica e sem prejuízo de sua dignidade.

Se equidade é a justiça do caso concreto, vale a pena ponderar o fator renda como elemento que caracteriza a possibilidade de se aplicar ou não o benefício tributário. A concessão do benefício em razão da deficiência, sem a ponderação do fator renda (ou capacidade contributiva), poderá gerar outras formas de injustiça tributária, especialmente a perda de arrecadação decorrente da outorga do benefício fiscal a quem não precisa.

Conclusão

A abordagem sobre a equidade na tributação das pessoas com deficiência apresenta-se como um tema bastante complexo. A análise embasada na Teoria da Justiça como Equidade, proposta por John Rawls, contribuiu para compreender como a tributação pode ser empregada na formulação de políticas fiscais mais inclusivas e sensíveis às necessidades particulares dos deficientes.

Os resultados obtidos, a partir das reflexões salientadas neste artigo, sugerem a importância de um amplo diálogo entre especialistas, formuladores de políticas, defensores dos direitos das pessoas com deficiência e a comunidade em geral para a criação de legislações fiscais mais inclusivas e sensíveis às necessidades específicas desse grupo. Além disso, a tributação pode exercer um papel central nesta verdadeira mudança de paradigma que se faz necessária.

De modo geral, a concessão de incentivos fiscais para as pessoas com deficiência e todo o seu entorno desempenha um papel crucial na redução das disparidades suportadas por uma gama de pessoas que possuem mais dificuldade de acesso a direitos básicos, independentemente de sua classe social.

Além das barreiras enfrentadas, deve-se considerar o fato de que pessoas com deficiência podem apresentar diferentes faixas de renda e, neste ponto, a política tributária deverá enxergar essas diferenças, sob pena de não se revelar equitativa.

A intenção deste artigo foi a de aprofundar o tema da tributação como instrumento que pode ser utilizado para auxiliar a promoção da inclusão de pessoas com deficiência na sociedade, dispensando a elas um tratamento mais justo e igualitário, considerando-se as características pessoais dessa população.

Convém que os estudos tributários se debrucem mais sobre o conceito de equidade na tributação e o relacione com aspectos sociais e econômicos não somente voltados ao mercado. A política tributária não pode ignorar questões como os fundamentos do estado democrático de direito, o que inclui a efetivação do princípio da dignidade humana. Na mesma linha de entendimento, os objetivos da república, para serem alcançados em um tempo razoável e não a longo prazo, dependem de políticas públicas e estas são financiadas com recursos tributários.

É chegada a hora de a doutrina expandir essas análises, como, por exemplo, o ponto que se levantou neste artigo, qual seja, a relação entre tributação e pessoas com deficiência, considerando aspectos como a renda e a capacidade contri-

butiva dos portadores de deficiência para a concessão de benefícios tributários. Ademais, é essencial que os formuladores de políticas públicas levem em conta as necessidades específicas das pessoas com deficiência ao elaborar políticas tributárias, assegurando que sejam inclusivas e sensíveis às suas demandas. Somente assim será possível construir uma sociedade verdadeiramente justa e inclusiva, em que todos os indivíduos possam desfrutar plenamente de seus direitos de cidadania e explorar seus máximos potenciais.

Referências

- ARAÚJO, Luana Adriano. Justiça e igualdade para pessoas com deficiência: a deficiência como uma das fronteiras da justiça de Rawls. *Revista Videre* v. 12, n. 25. Dourados, 2020. Disponível em: <https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/download/13310/6759/43429>. Acesso em: 09 nov. 2023.
- ARAÚJO, Luana Adriano. Pessoas com deficiência, igualdade e justiça: críticas de Nussbaum a Rawls. *Revista Jurídica (FURB)* v. 25. Rio de Janeiro, fev. 2022. Disponível em: <https://bu.furb.br/ojs/index.php/juridica/article/view/10011/5679>. Acesso em: 28 nov. 2023.
- ARISTÓTELES. Ética à Nicômaco. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross. São Paulo: Nova Cultural, [s.d.], 1987.
- ASCENSÃO, José de Oliveira. *O direito: introdução e teoria geral*. 13. ed. Coimbra: Almedina, 2005, p. 245-253.
- BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução de Márcio Pugliese, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.
- BOITEAUX, Elza Antonia Pereira Cunha. Variações sobre o conceito de equidade. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (org.). *Filosofia e teoria geral do direito: estudos em homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 329.
- CARDOSO, Suellem Silveira; KUNDE, Bárbara Michele Morais. O direito ao tratamento desigual das pessoas portadoras de deficiência à luz da Teoria da Equidade de John Rawls: a necessidade da inclusão das crianças com espectro autista como concretização da dignidade da pessoas humana. *XIX Seminário Internacional Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea e XV Mostra Internacional de Trabalhos Científicos*. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/viewFile/15874/3771>. Acesso em: 13 nov. 2023.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

- GOMES, Djalma Moreira. A tributação e a inclusão da pessoa com deficiência. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2015. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6871/1/Djalma%20Moreira%20Gomes.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2023.
- GÓMEZ, Patricia Cuenca. Sobre la Inclusión de la discapacidad en la Teoría de los Derechos Humanos. *Revista de Estudios Políticos*, Madrid, out. 2012. Disponível em: <https://recyt.fecyt.es/index.php/RevEsPol/article/view/39941>. Acesso em: 28 out. 2023.
- GÓMEZ, Patricia Cuenca. Disability and human rights: a theoretical analysis. *The Age of Human Rights Journal* n. 4, jun. 2015. Disponível em: <https://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/TAHRJ/article/view/2312>. Acesso em: 07 nov. 2023.
- NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- NUSSBAUM, Martha Craven. *Las fronteras de la justicia*. Tradução de Ramon Vilà Vernis e Albino Santos Mosquera. Barcelona: Paidós, 2007.
- RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 5. ed. São Paulo: RT, 1999.
- RAWLS, John. *Political liberalism*. 2. ed. New York: Columbia University Press, 2005.
- RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- SANTOS, Erika Neder dos. Uma ampliação da visão de justiça: a inclusão de novos sujeitos ao contrato social brasileiro através da Convenção sobre Direito das Pessoas com Deficiência. *Anais do 10º CONINTER – CONGRESSO INTERNACIONAL INTERDISCIPLINAR EM SOCIAIS E HUMANIDADES*, Juiz de Fora, dez. 2021. Disponível em: <https://www.even3.com.br/anais/xc22021/437842-uma-ampliao-da-visao-de-justica--a-inclusao-de-novos-sujeitos-ao-contrato-social-brasileiro-atraves-da-convenca/>. Acesso em: 22 out. 2023.
- SOARES, D. D. A. Os direitos sociais e a Teoria da Justiça de John Rawls. *Revista de Informação Legislativa* v. 51. Brasília, jul. 2014. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/203/ril_v51_n203_p237.pdf. Acesso em: 15 out. 2023.