



Capítulo 03

Isenção de Imposto de Renda dos Gastos Veterinários (Família Multiespécie)

Marcus Vinicius do Nascimento¹


 <https://orcid.org/0009-0001-1076-5854>


 <http://lattes.cnpq.br/2331185012492751>

Esamc Santos, SP, Brasil

E-mail: marcusnascimento@adv.oabsp.org.br

Leandro Furno Petraglia²

 <https://orcid.org/0009-0005-4499-3475>

 <http://lattes.cnpq.br/6238350495861208>

Universidade Católica de Santos, SP, Brasil

E-mail: leandropetraglia@fppadv.com.br

Resumo

O presente capítulo visa a discussão da possibilidade jurídica e legislativa da aplicação de isenção dos gastos médico-veterinários no imposto de renda, considerando-os, assim, como verba dedutível da base de cálculo do referido tributo. Tal necessidade surge do exponencial aumento dos gastos desta seara, com o avanço da medicina veterinária, que acompanha a humana, no entanto, nitidamente não recebe o mesmo incentivo estatal que

¹ Pós-graduando em Advocacia Tributária e Contabilidade Tributária pela Escola Paulista de Direito pós-graduando em Direito Previdenciário pela Escola Paulista de Direito; pós-graduando do MBA Executivo em Finanças pela Escola Superior de Administração, Marketing e Comunicação – ESAMC Santos; bacharel em direito pela Escola Superior de Administração, Marketing e Comunicação – ESAMC Santos;

² Doutorando em direito público pela Universidade de Coimbra; mestre em derecho del trabajo e relaciones internacionales pela Universidad Tres de Febrero – UNTREF; pós-graduado em direito do trabalho individual e coletivo, material e processual pela Escola Paulista de Direito; pós-graduado em direito constitucional pelo Complexo Educacional Damásio de Jesus; especialista em direito animal pela Universidade Federal do Paraná - UFPR; especialista em direito animal pela Universidade Federal de Uberlândia – UFU; Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Santos. Afiliação institucional: Escola Superior de Ecologia Integral Justiça e Paz Social - EJSUP.

esta última. Se propõe o presente à análise da norma como indutora de conduta, bem como a necessidade de sua mitigação e adaptação na logística da rigidez das isenções, por meio das teses trazidas, as quais visam inserir o animal na dinâmica da isenção tributária *in quaestio*, gozando do mesmo benefício já concedido aos seres humanos, conquanto gastos médicos e, por fim, a análise dos precedentes e do projeto de lei que se presa a regulamentar a questão, trazendo a isenção sem a necessidade de intervenção judiciária.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Gastos Veterinários. Isenção. Família Multiespécie. Legislação Tributária.

Abstract

The present chapter aims to discuss the legal and legislative possibility of applying exemption from medical-veterinary expenses in income tax, thus considering them as deductible funds from the calculation base of said tax. This need arises from the exponential increase in spending in this area, with the advancement of veterinary medicine, which accompanies human medicine, however, it clearly does not receive the same state incentive as the latter. This paper proposes the analysis of the norm as an inducer of conduct, as well as the need for its mitigation and adaptation in the logistics of the rigidity of exemptions, through the theses brought, which aim to insert the animal into the dynamics of tax exemption in quaestio, enjoying of the same benefit already granted to human beings, including medical expenses and, finally, the analysis of precedents and the bill that aims to regulate the issue, bringing exemption without the need for judicial intervention.

Keywords: Income Tax. Veterinary expenses. Exemption. Multispecies Family. Tax legislation.

Introdução

A tributação e arrecadação de bens e ativos financeiros, matéria cativa da ciência jurídica, se trata da razão fundante e basilar da ocorrência das mais diversas guerras e desavenças entre a humanidade. Da carta magna inglesa de 1215 à inconfidência mineira, as disputas de poder causadas pela tributação, sendo excessiva ou não, vem movendo o ser humano.

Todo avanço e desenvoltura do direito tributário, portanto, haverá de acompanhar os conceitos de civilização e estado. Ora, até porque o tributo exige espécie de contraprestação. No que pese o conceito, ao exemplo, de imposto, não se vincular a contraprestação direta que o seja, sua contrapartida se vê no conceito de estado. Do contrato social de Rousseau, se trata da ideia da abdicação, além de determinadas liberdades individuais, da responsabilidade de se obrigar a regras indutoras de conduta, possuidoras de viés coercitivo. Ou seja, o sujeito que se submete ao contrato social se obriga a cumprir normas cogentes, como o pagamento dos tributos que, direta ou indiretamente, proverão os recursos necessários para a manutenção do estado.

Conforme supra, a referida situação justifica as mais diversas desavenças. Se fora uma escolha ao ser humano pré-histórico se reunir em comunidades e se sujeitar ao pagamento de tributos, por meio do chamado contrato social ou a submissão a figura dos reinos, a mesma opção não subsiste aos humanos modernos. Isto pois, o pacto social “assinado” pelo homem pré-histórico vincula seus descendentes, de maneira que eles são sujeitos as normativas existentes no estado de seu nascimento.

Assim, não apenas como estratégia defensiva em face do estado, mas como meio de justiça e pacificação social surge o direito tributário dentre os demais ramos do direito público, regrando o direito e a necessidade de o estado tributar para sua subsistência, de onde surge o debate acerca do tema proposto.

A norma posta, em geral, demora a acompanhar as necessidades da sociedade e, em uma sociedade que a cada vez mais acolhe os animais os tratando como humanos, pouco se adaptara a legislação vigente para inclusão daqueles nos róis de benefícios e isenções. Assim, é o presente em vias de se estudar os aspectos jurídicos atuais e o panorama legal e jurídico que

atualmente pode ser aplicado a problemática, ensejando o debate jurídico e legislativo acerca de problemática atualmente tão “cara” ao Estado e ao Contribuinte.

Imposto de renda: temas gerais e fundamentais

Em breve introito, vez que não corresponde ao objetivo do presente, o encerramento dos infindáveis debates pertinentes ao imposto sobre a renda, necessária a elucidação e fixação de temas a ele correlatos, vez que o escopo almejado se trata da isenção sobre determinada importância que forma a base de cálculo deste tributo

Previsto no artigo 153, inc. III da Constituição Federal, bem como no art. 43 e seguintes do Código Tributário Nacional se trata do “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”. A competência para sua instituição (sujeito ativo) sempre será única e exclusiva da União, na forma do art. 153, inc. III do texto constitucional.

Ato contínuo, o sujeito passivo ou contribuinte do imposto será a pessoa física ou jurídica que, por alguma consequência do mundo fático, se torna titular da renda ou do provento oriundo de qualquer natureza, sendo a sua parte mais complexa a delimitação do fato gerador e da sua base de cálculo.

O fato gerador se dá com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (esta advinda de capital, do trabalho ou de ambos unidos) e ou de proventos de qualquer natureza (seja advindo de liberalidade, ou de ganhos não previstos, devendo se respeitar a hipótese de incidência de outros impostos.

Conforme supra narrado, a disponibilidade será econômica ou jurídica. Será a primeira definida quando o sujeito passivo obtiver a faculdade de usar, gozar e dispor (elementos da propriedade conforme art. 1.228 do Código Civil) de qualquer bem que possa ser convertido em importância monetária (vide conceitos de bem e coisa pertinente à dogmática civilista). Não se trata, portanto, da mera adição ao patrimônio, devendo efetivamente constituir um acréscimo disponível.

Já a disponibilidade jurídica, está relacionada a situação fática mais complexa, conforme define Eduardo Sabbag (2021, p. 1.476):

é a obtenção de direitos de crédito não sujeitos à condição suspensiva, representados por títulos ou documentos de liquidez e certeza. Representa o “ter o direito, abstratamente. O IR só pode incidir quando há acréscimo patrimonial, salientando-se que não há necessidade de o rendimento se efetivamente recebido pelo sujeito passivo, sendo suficiente que este tenha adquirido o direito de crédito sobre ele, ou seja, a disponibilidade jurídica.

Restam, portanto, dois fatores indispensáveis para a análise do tributo em voga, findando a regra matriz de incidência: sua base de cálculo e as alíquotas.

A alíquota do imposto será progressiva, geral e universal na forma do art. 153, inc. I da CF. Geral, pois todos que praticam o fato típico devem sofrer a incidência do imposto; e Universal, já que abrange qualquer renda auferida pelo contribuinte. Será, por fim, progressiva. Conceito delimitado pela base de cálculo definindo, em síntese, que quanto mais proveitos econômicos angariar o contribuinte, maior será a alíquota que pagará.

Por fim, a base de cálculo. Conforme interpretação ao art. 44 do CTN, a base de cálculo do imposto é o produto do cálculo (complexo ou não, a depender se o imposto discutido é de pessoa física ou jurídica), dos acréscimos positivos (ganhos) e negativos (verbas isentas e dedutíveis).

Certo que a norma tributária é indutora de conduta. Quando o ente competente aumenta a alíquota, altera a base de cálculo, concede anistia ou isenção, tal situação não é desmotivada e não demonstra mera manobra ideológica do legislador.

A normatização e regulação em direito tributário é estritamente ligada à ordem econômica e financeira, eis que induz a conduta preterida por quem normatiza. Tal é a argumentação de Luís Eduardo Schoueri, em sua doutrina, conceituando da seguinte forma o poder indutor da norma:

Identificam-se, assim, as normas tributárias indutoras a partir de sua função. A referência a tais normas, enquanto corte abstrato, apenas servirá para realçar uma função (ou uma das várias funções) que a norma tributária desempenha. Vê-se, pois, definido o objeto do presente estudo: por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções: a indutora (SCHOUERI, 2005).

Conforme o escopo do presente, a concessão da isenção é, como norma indutora, incentivo para que o contribuinte pratique o ato revestido do benefício fiscal. Ou seja, se o poder público concede isenção aos gastos médicos veterinários por consequência encorajará investimento do contribuinte nesta seara, pois tal seria dedutível.

Assim, a edição de normativa concedendo a benesse terminaria porventura por facilitar o investimento do tutor com sua própria saúde (animal de suporte ou de serviço), ou, ainda, com sua família multiespécie, sendo certo, ainda, que conforme o art.4º da lei 9.250, também podem ser deduzidos (isentos) determinados gastos por dependente, situação da qual se defende que os animais o são.

Analogia/interpretação extensiva das isenções tributárias e seu cabimento

Certamente o primeiro entrave, na atual forma em que é posta a isenção em direito tributário é seu expresso condicionamento à literalidade no que concerne à interpretação da norma. O art. 111 do CTN, presente no capítulo da interpretação tributária, dispõe das situações em que a legislação deve ser interpretada taxativamente ou, como põe o legislador, de maneira literal, ou seja, sem amparo de analogia.

Isto pois, conforme o art. 111, inc. II do CTN e da interpretação sistemática do capítulo em que está inserido, o intérprete conclui assim que tão somente é possível, qualquer isenção de tributo se sua outorga estiver expressa na lei (literalidade). Daí reside grande parte da celeuma em epígrafe, eis

que, atualmente, não há legislação que expressamente conceda isenção aos gastos médicos veterinários.

Não somente quanto ao tema proposto, mas de modo geral, grande parte da doutrina tece severas críticas ao disposto no art. 111 do CTN, pois se trata de disposição limitadora incompatível com o ordenamento jurídico, principalmente conquanto a limitadora referente à dignidade da pessoa humana.

Portanto, sendo a dignidade da pessoa humana a finalidade do legislador, temos que a literalidade da norma para aplicação ao caso concreto, muitas vezes, irá por desvirtuar o real objetivo do legislador, ante as inúmeras possibilidades que a lei pode enfrentar em seu plano prático.

Ao passo que a doutrina formula infundáveis críticas em relação à literalidade de sua aplicação, entende o STJ que, no que pese a imposição de uma literalidade que limita os direitos, ela também os garante, uma vez que é atrelada à inexigência do cumprimento de qualquer outro ponto, se não o posto para sua garantia.

Assim constatado, é unânime o prejuízo ao contribuinte participante de uma família multiespécie ou outra configuração que não seja a de “dependência” oposta pelo legislador. Veja que, em visão preambular, a vinculação da interpretação à semântica da normativa, termina por vedar a analogia de pronto e, em sua maior parte, a interpretação extensiva.

De pronto vedada a analogia, eis que esta se trata de espécie de criação de nova norma. Ou seja, considerando o sistema positivo do ordenamento jurídico brasileiro, na lacuna da normativa expressa, se aplicaria a analogia que é vedada, no entanto, em ordem tributária.

Vedada, também o seria a interpretação extensiva, já que se trata de instituto que, não obstante não criar norma, terá a função de ampliar o seu significado pré-existente, supondo que determinada disposição tenha rol determinado para determinada situação. Interpretar referido rol extensivamente seria sinônimo de, da mesma forma, ampliar seu significado.

Assim, certo de que na pendência de edição de lei que na literalidade adicione a isenção dos gastos médicos veterinários na lei 9.250 de 1950, ou, ainda em outra das legislações que garantam

isenção ou redução do imposto, a isenção se encontra de difícil obtenção dependendo de apelo judicial para tanto, se o caso.

Com isso, seria forçoso a mera ampliação do rol, por exemplo, da lei supracitada para incluir, no caso concreto a isenção, eis que, tal como mencionado, é vedada a analogia e, por consequência, a “criação” implícita de nova norma defronte uma já existente, porém, considerando que o interprete deve se ater à situação *suis generis* existente, isto pois, os animais, atualmente, são entendidos como membros da família, havendo até mesmo entendimentos que já lhes outorgam personalidade jurídica própria.

Em regra, na normativa tributária, as “injustiças” devem ser corrigidas por meio da edição de lei, sendo vedada expressamente a ampliação interpretativa das isenções.

Nada obstante, seja por entendimentos minoritários, seja e face de grandes julgados paradigma, os tribunais pátrios já entenderam pela possibilidade da analogia e interpretação extensiva em direito tributário para ampliar eventuais injustiças legislativas ou lacunas legais.

Tal se faz possível e é necessário, sempre com supedâneo na dignidade da pessoa humana. Não pode o legislador tratar igual os desiguais ou, ainda, seu inverso. Desta forma, ao exemplo, entendeu o Tribunal de Justiça de São Paulo, quando, por analogia e interpretação extensiva, em face do tipo fechado trazido pela lei estadual 13.296/08, que concedia as isenções de IPVA a proprietários de veículos automotores.

Amplio era o debate se havia necessidade de o proprietário isento também ser condutor do veículo, no entanto, tal interpretação taxativa haveria de tratar de maneira desigual os desiguais, eis que privilegiava indiretamente deficiências em que o condutor ainda estava apto a dirigir, mantendo a tributação de proprietários de veículos automotores que não pudessem conduzir. Norma, portanto, desproporcional.

Na mesma linha as decisões do eminente ex-ministro do STF dr. Carlos Velloso, quando do julgamento de temas correlatos a isenção outrora instituída pelo art. 6º do decreto-lei 2.434/88. Assim, possui sim palco, a analogia e a extensão analógica em direito tributário, sempre que a norma, outrossim, eivada de

inconstitucionalidade aparente, tratar de maneira desigual os iguais ou for contra a dignidade da pessoa humana.

Deste modo, é certo que atualmente a limitadora termina por instituir nítida desigualdade e desproporção a qual, nada obstante a atual normativa, torna impositiva a necessidade de mitigação da normativa acerca das impossibilidades de isenções, eis que a dignidade da pessoa humana não é mitigável, muito menos pode ser diminuída.

Da família multiespécie e do animal como família e o animal não humano como sujeito de direitos

Superados os pontos basilares acerca do direito tributário em si, cabe breve dissertação acerca da conceituação da família multiespécie e sua importância para a concessão da isenção. Na forma do artigo 226 da Constituição Federal, a família é a base da sociedade, de tal maneira que o estado deve se voltar para sua proteção de maneira especial, conforme os parágrafos do referido dispositivo legal.

Já se despreendendo dos parâmetros “tradicionais”, vem o parágrafo 4º daquele artigo, pelo que se estende à entidade familiar como qualquer um dos pais e de seus descendentes. Não obstante, segundo a jurisprudência majoritária do STJ, a família pode ser entendida até mesmo como núcleo formado por uma única pessoa (tema relevante ao debate da definição do bem de família da lei 8.009 de 29 de março de 1990).

Assim, seja pela literalidade da norma, seja pela jurisprudência, a família será composta, portanto, por uma multidiversidade de indivíduos, de diversos gêneros idades e graus de parentesco, legal, consanguíneo ou afetivo. Nesta esteira, mais recentemente, também vêm entendendo os tribunais superiores que a família, como núcleo, não necessita ser composta de indivíduos apenas da mesma espécie, o que inicia a definição da família multiespécie.

Tal se desenvolve uma vez que, com o avanço social, o ser humano vem cada vez mais tomando ciência dos seus arredores e das demais espécies de animais que com ele habitam o meio ambiente. Referido avanço já se denota desde a inclusão do art. 225 e seus incisos na Constituição Federal, donde se impôs a

obrigação expressa para com a República Federativa do Brasil, da proteção do meio Ambiente e dos Animais.

A família multiespécie, portanto, será aquela composta pelos seres humanos e pelos animais dela integrantes. A importância do status de pertencente à família ao animal não humano é de suma importância, eis que terá reflexo em todas as searas do direito, seja no recrudescimento do direito penal, debates no direito das famílias, ou situações correlatas à tributação, conforme se suscita no presente artigo.

Assim conceitua Walquiria de Oliveira dos Santos, em artigo publicado perante o IBFAM:

A família multiespécie é conceituada como aquela lastreada essencialmente na afetividade inerente na relação humano-animal, tendo em vista que modernamente os animais são considerados como seres sencientes, portanto, dotados dos mais variados sentimentos. (Santos, 2020, p.1)

Atualmente, a jurisprudência dos tribunais estaduais e tribunais superiores, consolidou o entendimento pela existência da família multiespécie, preponderantemente na seara do direito das famílias, eis que, conforme as dinâmicas mais modernas de relações afetivas, muitas vezes os animais gozam verdadeiramente do status de “filho”.

Surgiu em voga nos últimos anos diversas discussões jurídicas a respeito da “guarda dos animais”. Ora, se encerra a relação afetiva do casal, na dissolução da união estável ou o divórcio, mas, tal como filho fosse, não se encerra a relação afeto do humano para com o animal e desse para com o humano.

O conceito clássico de dono, o que se denota propriedade, transpassa para a ideia de tutor, mais adequado àquele que “ampara, protege, papel de guardião”. (Dicionário Oxford Languages) A mera ideia do animal semovente como objeto é característica antiquada do legislador, que infelizmente, editando lei no século XXI (Código Civil de 2002), fora mais bem agraciado em rever conceitos do século passado.

Nesta linha, o anteprojeto de revisão e atualização do Código Civil já possui em seu bojo os ideais contemporâneos de

conferir mais direitos aos animais como seres sencientes, e que merecem tutela especial do estado. Com tal visão, adveio o projeto de Lei 179/23, que visa a regulamentação de direitos em favor da família multiespécie, entre outros projetos e iniciativas do poder judiciário, provendo os animais como autores de ações, ou ainda, conferindo a estes maiores direitos.

Em virtude de tal panorama, é certo que na atualidade, os animais domésticos já são tidos como membros da família o que, pela lógica nos leva ao panorama por abstração doravante descrito.

De dono a tutor e o animal como dependente

Já posto alhures, o animal deixa de ser uma mera coisa e passa a ser uma espécie de sujeito de direitos. Controvertido ainda se possuidor de personalidade jurídica própria ou se meramente ser senciente tutelado exclusivamente pelo art. 225 da Constituição Federal.

Consenso o é que ocorre a cessação da situação de coisa da outrora eram revestidos os animais. Se coisa ou objeto deixa de ser o animal, também não se fala mais de relação de dono. Ou seja, deixa de existir a figura do dono e inicia-se a aplicação da nomenclatura do “tutor” como construção social e jurídica que delimita a figura do responsável pelo animal.

No direito, a figura do Tutor, é posta pelo legislador dos artigos 1.728 a 1.766 do Código Civil onde se disserta, também, acerca do curador. A alcunha da tutela/tutor bem cabe ao caso concreto, principalmente em face da ideia de família multiespécie.

Isto pois, conforme o art. 1.728 do Código Civil, sob tutela são postos os filhos menores (menoridade civil, seja relativa ou absoluta, vide arts. 3º e 5º do Código Civil). Pela lógica já exarada, o animal se tratará, a depender da configuração familiar do “filho multiespécie”. Ao exemplo, um casal, quando do desenlace, pode vir a disputar judicialmente a guarda do cão ou gato inserido no bojo familiar, direcionando ao animal os mesmos sentimentos e pretensões que teria um filho humano

Buscando se esquivar de meandros mais pertinentes ao direito de família, seria assim o animal um ser a sempre ser tutelado, uma vez que equiparado ao filho. Diferentemente da

pessoa humana a qual adquire, na forma do art. 5º do Código Civil, a capacidade plena aos 18 anos, o animal não a atinge, eis que, no que pese ser um ser senciente, não possui capacidade cognitiva equiparável ao ser humano.

Se trata, portanto, de construção lógica perante a normativa vigente. Seria, no entanto a conceituação mais popular a singela diferenciação de coisa e ser senciente conforme posto por Luciana Cabral, presidente da comissão de direito dos animais da OAB/CE em entrevista em fevereiro de 2022:

É uma questão de como encaramos os animais. Quando nos referimos ao dono, isto faz parecer que os animais são coisas; quando nos referimos ao tutor, isto por si já expressa outro significado: entendemos que os animais são seres sencientes, ou seja, capazes de sentimentos", disse a advogada. (Cabral, 2022)

Superado tal debate, no que pese óbvio, se abstrai que o animal, tutelado na forma da lei, por consequência, é dependente de seu tutor, este, contribuinte, eis que diante do fato gerador e da regra de incidência anteriormente elencada.

Será dependente, portanto, na acepção da palavra, eis que não será capaz para os atos da vida civil per si, sendo certo que ainda acirrado o debate mesmo quanto a eventual personalidade jurídica dos animais. Alimenta o debate o rol do art. 35 da lei 9.250, onde se delimitam aqueles que serão considerados dependentes e dos quais o contribuinte poderá se utilizar para descontos na base de cálculo do Imposto de Renda.

Dentre eles, o filho de até 21 anos, ou, sem restrição de idade, quando incapacitado ao trabalho. Daí surge o questionamento basilar e fundante, da primeira vertente/linha para a concessão da isenção, se embasando no questionamento: "ora, se tutor, filho-multiespécie, e, portanto, dependente por abstração e interpretação extensiva, por que não lhe aplicar a isenção, tal como os filhos pessoas humanas de seus gastos com saúde?"

Ainda nesta linha, conforme oposto quando da introdução da família multiespécie. Se admite espécie de "pensão alimentícia" em favor dos animais, quando da dissolução de união

estável ou, ainda, do divórcio. Ora, se a pensão alimentícia naturalmente se trata de verba isenta de tributação, como poderia a quantia paga a igual título em função de animal, não ser tida como isenta, mesmo que fuja ao tema proposto?

Veja que não sealaria em mera analogia, ou mera interpretação extensiva, em regra geral, não admitida nas isenções. Se filho o é e dependente perante a família multiespécie, então não deve haver distinção de tratamento dentro do ordenamento jurídico.

O constituinte originário o quis desta forma. Quando da edição do parágrafo 6º, do artigo 227 da norma suprema, cristalizando o princípio da igualdade entre filhos. Sem prejuízo, é a própria Constituição Federal que dispõe que a lei não pode instituir tratamentos diferentes entre filhos.

Logo, pode se dizer, por uma óptica “familiarista”, que a vedação de inclusão dos gastos médicos-veterinários e do animal como dependente, seria oposta à ideia que já prevalece no ordenamento pátrio, de ter o animal como membro da família. Por esta linha, não deve haver tal distinção, sob pena de “tratar os iguais de forma desigual”, ferindo a igualdade e a equidade.

No entanto, é certo que a solução da problemática por tal deslinde muito depende do avanço social. Isto pois, no que pese já ser posicionamento majoritário, a família multiespécie ainda é tema controvertido, do qual muitas vezes não é tratado com o devido respeito ou importância, o que terminaria por dificultar a aceitação de tal interpretação.

Tal situação causa estranheza e denota o desentendimento mesmo dentro do próprio judiciário acerca da classificação do pertencimento de seu pertencimento na família. Por vezes processos que tratam a respeito de guarda ou pensão em favor do animal não humano são remetidos a Vara cível comum, em razão da matéria, vez são distribuídos ao Juízo da família, por entender esta vara como competente para o julgamento de ações envolvendo a tutela de animais, podendo se falar em verdadeiro conflito negativo de competência.

No que pese tal estranheza, o avanço da jurisprudência necessariamente vem levando a conclusão de se ter o animal como dependente e, assim o sendo, deve ser

equiparado ao filho ou, ainda, ao menor tutelado para todos os efeitos, devendo os gastos médico veterinários no rol de isentos serem incluídos.

Animal de Suporte Emocional (ESAN) e Animal de Serviço (SVAN) e o enquadramento do enquadramento como gasto de saúde do contribuinte

Superada a mais moderna conceituação do animal e sua condição como dependente e participante da família multiespécie, o que seria suficiente para a concessão da isenção estudada, também deve ser ter outra linha trazida ao debate: “e quanto aos animais de suporte emocional e/ou de serviço?”.

Na atualidade e ao longo do desenvolvimento da civilização, outras espécies de animais estiveram na companhia do ser humano, atuando nas mais diversas frentes e trazendo todo tipo de avanço. Dos equinos que serviam de meio de transporte, aos cães que auxiliavam na caça e no pastoreio. É inconteste que os animais não humanos foram e são essenciais ao desempenho das mais diversas atividades, entre elas, o auxílio direto das pessoas humanas para com enfermidades físicas e mentais.

A ideia dos animais de serviço surge após a Primeira guerra mundial, quando pela iniciativa do Médico Alemão, dr. Gerhard Stalling, que criou o conceito do cão-guia, devido aos combatentes que terminaram cegos durante o conflito. O registro da primeira escola para cães-guia, data de 1916, ao fim da grande guerra.

O service animals, ou, no português, animais de serviço, da sigla, SVAN, são, portanto, esta classe de animais que, além de serem membros da família e possuidores de todas as características de tais animais de estimação, também desempenham essencial serviço e cuidados médicos aos seus tutores.

Seja o cão-guia, ou o animal treinado para detectar alterações de feromônios ou cardíacos inerentes a determinadas patologias, se trata de animal que auxilia diretamente, de maneira preventiva ou completa, a saúde da pessoa humana. À exemplo da tutela diferenciada destes animais, está a lei 11.126 de 2005,

que determina a que todos os locais coletivos devem recepcionar o deficiente visual acompanhado do seu cão guia.

Da mesma ordem os animais de suporte emocional, ou ESAN, são aqueles que auxiliam em condições silenciosas, emocionais ou psiquiátricas e são reconhecidos através de avaliação médica. Utilizando-se, ademais, as palavras da Agência Nacional da Aviação Civil (ANAC), na portaria 12.307, temos a definição como animais “isentos de agressividade, que ajuda um indivíduo a lidar com aspectos associados às condições de saúde emocional e mental, proporcionando conforto com sua presença”. Em termos técnicos se tratam os animais ESAN e SVAN, respectivamente.

Os animais de apoio emocional não são considerados pets terapeutas, nem animais de serviço: seu principal papel é oferecer presença, companhia e afeto, ajudando a tranquilizar o tutor em diferentes momentos e também contribuindo para a independência da pessoa. Além disso, eles são capazes de ajudar o tutor a realizar atividades que ele tem dificuldade, como a prática de exercícios físicos ou viajar de avião, e até incentivar a interação com outras pessoas de maneira positiva, o que pode ajudar a melhorar o bem-estar emocional. (FÓRMULA ANIMAL, 2023, p1.)

Já os animais SVAN, conforme informativo trazido no sítio eletrônico da Air Europa (usado como exemplo) para transporte de animais na cabine do avião é: “Um animal de serviço é um cão, independentemente da sua raça ou tipo, que é treinado individualmente para trabalhar ou executar tarefas em benefício de uma pessoa com uma deficiência ou outra condição médica equiparada.” (Site AirEuropa).

No que pese em diversos países como Japão e Estados Unidos possuírem normativas próprias para garantir os direitos dos animais de suporte emocional, o Brasil não possui uma legislação federal a respeito, se limitando à portaria 12.307 da ANAC, diferentemente dos animais de serviço, de maneira que fica a cargo dos particulares e dos demais entes federados convencionar a respeito, quando o caso.

Fato irrefutável, porém, é a existência de ambos os animais e sua relevância, sempre acompanhados do laudo médico ou psicológico pertinente.

Assim, novamente se trás o questionamento à baila, não desconsiderando o animal como dependente ou familiar: se tratando e auxiliando diretamente a saúde do contribuinte, mais se coadunam os gastos com a saúde do animal, como gastos com a saúde do próprio sujeito ativo do imposto.

Veja que, ao exemplo, o deficiente visual tem sua mobilidade reduzida sem seu “cão guia”, que é seu animal de serviço, assim como o tutor que necessita da companhia do animal de suporte, tendo sua capacidade de vida em sociedade limitada pela ausência do animal. Logo, o veterinário do qual se consultará o animal de serviço, realizará, por consequência a manutenção da saúde do próprio contribuinte.

Portanto, o gasto ainda é feito em prol da saúde do contribuinte em si, e não em nome de “terceiro” e ou dependente (quando o serviço ou suporte é prestado para o próprio, não devendo haver óbice, também, quando for prestado para dependente humano do sujeito passivo do imposto).

Desta feita, comprovado o suscitado e a necessidade de tal atuação do animal, tem-se que o único óbice prático será a nomenclatura final de “médico” para “médico-veterinário”, literalidade do art. 8º, inc. II, alínea a), da lei 9.250, de 1995, que dispõe sobre tal isenção, sendo certo, porém, que tal óbice deverá ser vencido, a depender do caso concreto, pela analogia e interpretação extensiva, com enfoque na dignidade da pessoa humana.

Suscitando o debate: “qual a equidade e justiça há, em um contribuinte A, poder deduzir do seu imposto gasto com prótese dentária e não poder o contribuinte B deduzir a cirurgia que salvou a vida de seu cão-guia, único meio que possui para enxergar o mundo?”

Certo é que o legislador, ao editar estaticamente a isenção que se discute, não se atentou ao avanço social quanto a saúde e preso ao pensamento do século anterior, terminou por não considerar a função médica dos animais domésticos na vida do contribuinte.

Enquadramento dos gastos veterinários como isentos no imposto de renda

Conforme posto, diante das provocações ao debate trazidas, bem como dos temas elencados, atualmente, na ausência de normativa a respeito do tema as perspectivas a respeito de tal isenção, infelizmente ainda são escassas, e terminam por gravitar conforme o caso concreto.

Conquanto as 3 teses suscitadas, temos que, em primeiro momento, a analogia/interpretação extensiva por si só, não seria suficiente para trazer melhor luz ao tema. Isto se deve ao fato de que as isenções em direito tributário devem ser outorgadas exclusivamente de maneira literal. Conforme bem-visto no capítulo 2 deste artigo.

Salvo ofensa do legislador contra a dignidade da pessoa humana ou equidade e proporcionalidade, existentes conforme amplamente demonstrado, dificilmente se pode sobrepujar esta base do direito tributário.

A contextualização fática e observância à realidade atual torna nítida a necessidade de enquadrar o animal como dependente e seus gastos médico veterinários como equiparados aos gastos médicos com seres humanos, bem como quanto ao serviço ou suporte como gastos médicos do próprio tutor. Em relação àquela (relação de dependência), tem-se deste modo uma vez que, por equiparação o animal-não humano, integrante da família multiespécie, filho o é.

E filho sendo, sendo certo que a Constituição Federal estabelece que não deve haver distinções entre filhos, seus gastos de saúde (do animal), devem integrar a monta isenta da base de cálculo, situação, que garante a equidade nas relações. Do mesmo modo o animal de serviço, uma vez que a manutenção de sua saúde influencia diretamente a saúde do contribuinte, ou do depende que do apoio usufrua.

Por óbvio, o animal prestar serviço, ou suporte, não exclui sua participação na família multiespécie ou o torna objeto. O que busca se estabelecer é que uma tese jamais deve excluir a outra. Veja que, por exemplo, o cão-guia, será membro da família multiespécie e tratado como filho-multiespécie.

Logo, no desiderato da aplicação do direito, deve se ter em mente que uma situação se correlaciona a outra. Muitas vezes uma família pode adotar um cão-guia, para exercer o serviço e torná-lo membro da família, da mesma forma que muitas vezes o animal que já era membro da família, se torna o suporte emocional e, portanto, passa a desempenhar função de saúde.

A preocupação deve se concentrar na ideia de se impedir a instrumentalização do animal, mesmo que para atingir o fim almejado, qual seja: a isenção dos gastos médico-veterinários. Eis que tal situação representaria grande regresso em relação ao panorama ainda retrógrado.

Tem-se, portanto, que para qualquer das 3 teses suscitadas, a solução na ausência de lei, são as ações tributárias, declarando a isenção, ou anulando o ato administrativo que não a considerou, devendo aplicar o suscitado no caso concreto.

Projetos de lei e Precedentes

No que pese a ausência e mora legislativa atualmente existentes, a qual acarreta a grande problemática supra as perspectivas, no que pese escassas, se mostram promissoras e agregadoras ao presente, de maneira que há indispensável necessidade de serem suscitadas no caso concreto.

Com enfoque no projeto de lei 340/23 de autoria da Deputada Renata Abreu, do PODE/SP. Surge tal projeto, visando alterar o art. 8º, inc. II da lei 9.250 de 1995, adicionando a alínea k), a qual, dispõe, expressamente:

k) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos veterinários, clínicas e hospitais veterinários, bem como às despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses para animais domésticos.

Assim, adicionando expressamente a isenção, na maneira como dispõe o código tributário nacional para tanto. Sua justificativa, semelhante ao todo exarado no presente efeito, se pauta na ideia de que os animais domésticos são tratados como se filhos fossem e, portanto, deveriam gozar do mesmo benefício fiscal em favor dos tutores.

A alteração legislativa se trata de medida justa e, entrando em vigor, passaria a produzir efeitos de maneira *ex tunc*. Funcionando como vontade do legislativo e, portanto, do povo, se trataria de ato soberano, o qual cristalizaria o ideal amplamente debatido no presente trabalho.

Dessa forma, se findaria a problemática. No entanto, conforme a mora natural do legislativo, o projeto ainda se encontra em vias de haver deliberação a respeito por parte das comissões temáticas, devendo receber parecer a respeito de sua adequada tramitação.

No entanto, como ainda, não houve resposta legislativa, resta a via judicial. Por tal caminho foi oposta pela sra. Maria Helena Querido, que tramita no Tribunal Regional Federal da Primeira região, sob o nº 1050466-29.2022.4.01.3400, patrocinada pelo dr. Marcus Vinicius Lopes Ramos Gonçalves.

Na referida, a autora pleiteia a declaração de inexistência de débito, em face da União, uma vez que seu cão, um shitzu que passa por tratamento mensal para colesterol alto trás grandes gastos veterinários mensais, os quais, diferentemente dos gastos com medicina humana, não são dedutíveis.

A ação in quaestio, tão somente demonstra o descontentamento do contribuinte, bem como a necessidade latente de regulamentação acerca do tema, que em muito se encontra eivado pelas omissões do legislador, que não vêm dando adequada tutela ao tema, ignorando uma necessidade social crescente.

A importância dos animais na sociedade vem sendo ignorada pelo legislador tanto na matéria das famílias, quanto em matéria tributária. Desta maneira, fica a questão suscitada sob o risco de sofrer o fenômeno da hiper judicialização, de forma que o cidadão haverá de buscar o judiciário, na pendência de lei que regule a problemática.

O abarrotamento do judiciário com ações idênticas tão somente terá o condão de prejudicar um sistema já moroso, o qual necessita se resguardar na autocomposição, situação, no entanto, indisponível quando se trata da fazenda pública.

Seja pela via judicial, seja pela via legislativa, é certo que a sociedade, diante das mudanças sociais, vem clamando por uma

solução satisfativa conquanto ao tema, de maneira que imprescindível a persecução por um posicionamento concreto a respeito, o que não deve demorar a ocorrer.

Considerações Finais

O presente artigo se presou a realizar o estudo acerca da possibilidade jurídica e eventualmente legislativa acerca da isenção supra debatida. Nesta linha, foi estudada a norma tributária como indutora de conduta, bem como o imposto de renda, em sua regra matriz de incidência tributária, com o estudo propriamente dito dele.

Assim, o primeiro grande desafio, ao menos na esfera jurídica, para a obtenção da isenção debatida, se tratava da dificuldade da interpretação extensiva e analógica no direito tributário, uma vez que, sempre, as isenções devem ser interpretadas de maneira literal. Conforme julgados discutidos, se faz sim possível a interpretação, no entanto, somente com fulcro na dignidade da pessoa humana e na isonomia, o que deve se aplicar no caso concreto.

Ato contínuo, o animal, conforme a atual dinâmica jurídica, deve ser inserido como dependente e, por consequência, como membro da família, tal como se menor tutelado fosse. Isto pois, conforme trazido, já há diversos julgados por parte do STJ no sentido de entender o animal como membro da família multiespécie, pelo que a melhor provocação seria tê-lo como dependente.

Por fim, analisado a pertinência dos animais SVAN e ESAN, e sua importância como auxiliares na saúde do tutor, tem-se que este se encontra em desvantagem perante aquele que somente pode se utilizar de uma prótese dentária ou de outros serviços, que estão na literalidade da normativa que garante a isenção. Ademais, brevemente analisado, o único precedente conhecido e o projeto de lei existente.

Em virtude dos fatos, é certo que a norma tributária, conforme abordado no primeiro tópico, é indutora de conduta. Ao exemplo, um tributo maior sobre X do que sobre Y, desincentiva o consumo de X e estimula o de Y. Nessa linha, a isenção concedida, possui a função precípua de incentivar conduta que já ocorre.

Isto pois, conforme levantado, a família multiespécie já é uma realidade e a grande maioria das famílias brasileiras já possui animais como membros da família, ESAN ou SVAN.

Assim, é certo que a não extensão da isenção dos gastos médicos, aos médicos veterinários, se mostra uma mora exacerbada do legislativo que, quando da não modificação da lei, termina por criar uma desproporção, incentivando a desigualdade entre desiguais, indo contra o princípio da isonomia.

Se suscita novamente a provocação: “ora, por que um contribuinte que possui um filho humano pode declarar os gastos médicos de seu filho, mas o tutor de um animal, pai multiespécie, não pode declarar como isentos os gatos de seu animal?”. Na mesma linha, o contribuinte que necessita ser acompanhado por Cão de Serviço ou de Suporte Emocional.

Diante do exposto, acertado que o panorama atual não é favorável ao contribuinte tutor de animais ou dependente de animais ESAN, atualmente ficando à mercê da necessidade da judicialização para conseguir atingir a isenção que é seu direito, ou continuar aguardando a mora legislativa para a aprovação de lei que garanta seus direitos, tudo apesar de, conforme supra, o direito ser cristalino, sendo os maiores entraves a interpretação da legislação tributária

Referências

ABREU, Renata. PROJETO DE LEI Nº 340/23. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2233362&filename=PL%20340/2023. Acesso em: 02 out. 2024.

ABTPET. POR QUE HOJE USAMOS A PALAVRA TUTOR E NÃO MAIS DONO DE ANIMAIS. Disponível em: <https://abtpet.org.br/por-que-hoje-usamos-a-palavra-tutor-e-nao-mais-dono-de-animaais/#:~:text=Com%20rela%C3%A7%C3%A3o%20aos%20animais%2C%20a,nos%20donos%20agora%20como%20tutores>. Acesso em: 02 de out 2024.

AIR EUROPA. ANIMAIS DE SERVIÇO E ASSISTÊNCIA EMOCIONAL. Disponível em: <https://www.aireuropa.com/br/br/aea/informacao-para-voar/passageiros/necessidades-especiais/animais-de-servico-e-assistencia-emocional.html>. Acesso em: 02 out 2024.

BONIFÁCIO, Andréia. RAMMÊ, Rogerio Santos. (Org.) Direito animal e prática jus animalista: volume. Lume Juris, 2023. CAMARA. PROJETO REGULAMENTA A FAMÍLIA MULTIESPECIE FORMADA POR ANIMAIS DOMESTICOS E SEUS TUTORES. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/939334-projeto-regulamenta-a-familia-multiespecie-formada-por-animais-domesticos-e-seus-tutores/>. Acesso em: 15 de ago 2024.

FORMULA ANIMAL. O QUE SÃO ANIMAIS DE APOIO EMOCIONAL. Disponível em: <https://formulanimal.com.br/o-que-sao-animais-de-apoio-emocional/>. Acesso em: 02 out 2024.

G1 CE. DONO OU TUTOR DE PETS? ESPECIALISTA EM DIREITOS DOS ANIMAIS EXPLICA OS TERMOS. Disponível em: <https://g1.globo.com/ce/ceara/noticia/2022/02/06/dono-ou-tutor-de-pets-especialista-em-direitos-dos-animais-explica-uso-de-termos.ghml>. Acesso em: 02 out 2024.

IBDFAM. Título matéria. Disponível em:

[https://ibdfam.org.br/index.php/artigos/1566/Fam%C3%ADlia+multiesp%C3%A9cie:+an%C3%A1lise+da+\(in\)+viabilidade+de+tutelar+judicialmente+as+demandas+de+guarda,+regulamenta%C3%A7%C3%A3o+de+visitas+e+alimentos+para+os+animais+de+estima%C3%A7%C3%A3o+ap%C3%B3s+a+ruptura+do+v%C3%ADnculo+conjugal#:~:text=A%20fam%C3%ADlia%20multiesp%C3%A9cie%20%C3%A9%20conceituada,dotados%20dos%20mais%20variados%20sentimentos](https://ibdfam.org.br/index.php/artigos/1566/Fam%C3%ADlia+multiesp%C3%A9cie:+an%C3%A1lise+da+(in)+viabilidade+de+tutelar+judicialmente+as+demandas+de+guarda,+regulamenta%C3%A7%C3%A3o+de+visitas+e+alimentos+para+os+animais+de+estima%C3%A7%C3%A3o+ap%C3%B3s+a+ruptura+do+v%C3%ADnculo+conjugal#:~:text=A%20fam%C3%ADlia%20multiesp%C3%A9cie%20%C3%A9%20conceituada,dotados%20dos%20mais%20variados%20sentimentos). Acesso em: 02 de out. 2024.

MIGALHAS, JUIZA INCLUI CÃO TOKINHO COMO AUTOR EM PROCESSO DE MAUS TRATOS. Disponível em:

<https://www.migalhas.com.br/quentes/394755/juiza-inclui-cao-tokinho-como-autor-em-processo-de-maus-tratos>. Acesso em: 02 out. 2024.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 13ª Edição. São Paulo/SP: Saraiva Educação, 2021.

SANTE LABORATÓRIO VETERINÁRIO. CÃO GUIA: COMO SURTIU ESSA IDEIA E COMO FUNCIONA O PROJETO. Disponível em:

<https://www.santelaboratorio.com.br/cao-guia-surgiu-ideia-funciona-projeto/#:~:text=A%20ado%C3%A7%C3%A3o%20destes%20animais%20para,guia%20foi%20fundada%20em%201916>. Acesso em: 02 out. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica, 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. UOL. GASTOS COM PET NO IR. TUTORA ENTRA COM AÇÃO PARA DEDUÇÃO DE DESPESAS. Data da publicação: 01/09/2022.

Disponível em: <https://economia.uol.com.br/imposto-de-renda/noticias/redacao/2022/09/01/gastos-com-pets-no-ir-tutora-entra-com-acao-para-deducao-de-despesas.htm>. Acesso em: 04 set 2024.