



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**CAIO AGUIAR DO NASCIMENTO**

**ANÁLISE DOS CRITÉRIOS DE ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE  
PESSOAS FÍSICAS PARA PESSOAS PORTADORES DE DOENÇA GRAVE**

**FORTALEZA**

**2022**

CAIO AGUIAR DO NASCIMENTO

ANÁLISE DOS CRITÉRIOS DE ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE  
PESSOAS FÍSICAS PARA PESSOAS PORTADORES DE DOENÇA GRAVE

Monografia apresentada ao Programa de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Professor Doutor Carlos César Sousa Cintra.

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Sistema de Bibliotecas  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

A228a Nascimento, Caio.

Análise dos critérios de isenção do Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas para pessoas portadores de doença grave / Caio Nascimento. – 2022.

35 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2022.

Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. Direito Tributário. 2. Imposto de Renda. 3. Isenção. 4. Doença grave. 5. Isonomia. I. Título.

CAIO AGUIAR DO NASCIMENTO

ANÁLISE DOS CRITÉRIOS DE ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE  
PESSOAS FÍSICAS PARA PESSOAS PORTADORES DE DOENÇA GRAVE

Monografia apresentada ao Programa de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: 05/12/2022.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof.<sup>a</sup> Me. Thaís Araújo Dias  
Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA)

---

Glauber Isaias Pinheiro Dantas  
Mestrando em Direito (UFC)

À Deus e à minha mãe.

## AGRADECIMENTOS

Aproveito-me deste espaço de agradecimento para prestar homenagens a algumas das pessoas que, das mais diversas formas, foram de suma importância para a minha jornada na Universidade Federal do Ceará, que teve seu início no ato da matrícula e finda com a apresentação deste presente trabalho

Inicialmente, gostaria de agradecer a Deus, por estar sempre cuidando do seu filho, não abandonando-o mesmo quando merecia.

À minha família que me sustentou sem medir esforços, possibilitando que eu pudesse realizar esse tão sonhado objetivo.

À minha mãe, Janete Aguiar da Costa, cuja força, alegria, ternura e determinação sempre me serviram de inspiração. Obrigado por estar sempre ao meu lado, impulsionando-me para nunca desistir do meu tão amado sonho, mesmo diante das inúmeras dificuldades que surgiram durante a nossa vida, acalentando-me em seu regaço acolhedor. À minha irmã e madrinha, Brenda Aguiar do Nascimento, que é meu exemplo de determinação, alegria e disciplina. Agradeço por estar sempre comigo, desde a infância, me ensinando a ler, até a fase adulta, onde somos, com as graças de Deus, os pilares da nossa amada família. Ao meu amado irmão, Lucas Aguiar do Nascimento, minha eterna fonte de carinho de doçura, despertando em mim as mais belas virtudes. Você é a minha joia preciosa que irei cuidar, amar, proteger até o findar da minha vida. Família, amo-vos. Tudo foi, é e sempre será por vocês.

À minha namorada, Patrícia Alves de Sousa, que esteve sempre ao meu lado, sendo sempre amor, conselho, carinho e força durante a árdua trajetória da faculdade, me ajudando a enfrentar meus medos e despertando em mim as mais belas virtudes de um ser humano. Obrigado por ser essa pessoa incrível que inspira sempre o melhor dos que estão a sua volta.

Aos colegas do Curso Pré-Vestibular Paulo Freire, onde juntos podemos lutar diariamente pela materialização do direito à educação à população mais vulnerável de Fortaleza, direito esse tão desvalorizado na nossa nação.

À Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis, que me permitiu morar na cidade de Fortaleza e concluir a minha graduação em Direito.

Aos amigos que fiz na Residência Universitária 125, que me serviram de alegria e suporte para a luta diária da graduação, sendo com conselhos, com ensinamentos

das mais diversas áreas do conhecimento ou até mesmo com humor, tornado os dias bem mais leves do que de fato são.

Aos amigos e colegas da Faculdade de Direito, que tornaram a minha jornada muito mais fácil do que realmente é, auxiliando-me nas minhas dificuldades e sempre me ajudando a enxergar o meu verdadeiro potencial.

Para quem é oriundo de uma cidade do interior do Ceará, sempre é um desafio permanecer na universidade, por isso agradeço aos meus amigos e colegas por terem tornado os obstáculos muito mais fáceis de serem superados.

Ao Ministério Público do Estado do Ceará, gloriosa instituição em que tive a oportunidade de estagiar, lidando diariamente com a luta pela concretização de direitos fundamentais para a população cearense. Ao mesmo passo, agradeço aos meus colegas de trabalho, o Francisco Elnatan Carlos de Oliveira e Cyntia Marques Lopes, que possuem histórias de vida dignas de inspiração, que me aconselharam e me ajudaram a ser um profissional melhor.

Ao Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra, por todos os ensinamentos que me permitiu ter acesso como monitor da disciplina de Direito Tributário II, pela orientação deste presente trabalho, bem como pelos conselhos que certamente me ajudarão na minha trajetória profissional.

Aos professores participantes da banca examinadora, Me. Thaís Araújo Dias e Glauber Isaias Pinheiro Dantas, pelo tempo e pelas valiosas colaborações e sugestões.

Aos demais professores da Faculdade de Direito, em especial: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Maria Vital da Rocha, Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Denise Lucena Cavalcante, Prof. Dr. Emmanuel Teófilo Furtado Filho e Prof. Dr. Samuel Miranda Arruda, que ajudaram a tornar-me um melhor operador do direito, nunca deixando de me incentivar a estudar e a lutar nessa linda e complexa área do conhecimento.

À Escola Estadual de Educação Profissional Professor Emmanuel Oliveira de Arruda Coelho, onde fiz os meus melhores amigos, onde encontrei a minha amada namorada e a minha vocação profissional.

Por fim, agradeço aos demais amigos e colegas que aqui não pude citar.

“Cabeça erguida, olhar sincero, 'tá com medo de quê? Nunca foi fácil, junta os seus pedaços e desce pra arena. Mas lembre-se, aconteça o que aconteça, nada como um dia após outro dia.” (Racionais MC's)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> RACIONAIS MC'S. Sou + Você. São Paulo: Boogie Naípe: 2002. 1:49.

## RESUMO

Este trabalho objetiva analisar os critérios de isenção do imposto de renda sobre a pessoa física para os portadores de moléstia grave. Para a consecução deste fim, realiza o cotejamento entre os princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da progressividade, baseando-se também na Regra-matriz de Incidência Tributária. Verifica-se que, mesmo sob o norteamento dos princípios supracitados, a leitura literal do artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88, pode gerar prejuízos para os indivíduos que não possuem nenhuma das doenças elencadas no dispositivo legal supracitado. Conclui-se, portanto, pela utilização de recursos interpretativos expansivos da norma pelo Poder Judiciário, bem como pela necessidade de atuação do Poder Legislativo em atualizar a norma tributária que impõe a leitura literal da legislação concedente de isenção fiscal. Para consecução do presente estudo, utilizou-se a metodologia de revisão bibliográfica e documental, baseando-se, principalmente, em obras doutrinárias, legislações, trabalhos científicos e jurisprudências.

**Palavras-chave:** Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas. Isenção. Interpretação expansiva.

## **ABSTRACT**

This work aims to analyze the criteria for exemption from personal income tax for people with serious illness. To achieve this end, it compares the principles of tax equality, ability to pay and progressivity, also based on the Tax Incidence Matrix Rule. It appears that, even under the guidance of the aforementioned principles, the literal reading of article 6, item XIV, of Law n° 7.713/88, can cause harm to individuals who do not have any of the diseases listed in the aforementioned legal provision. It concludes, therefore, by the use of expansive interpretative resources of the rule by the Judiciary Branch, as well as by the need for action by the Legislative Branch to update the tax rule that imposes a literal reading of the legislation granting tax exemption. To carry out the present study, the methodology of bibliographical and documental review was used, based mainly on doctrinal works, legislation, scientific works and jurisprudence.

**Keywords:** Income Tax on Individuals. Exemption. Expansive interpretation.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2. DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PESSOA FÍSICA</b> .....	14
<b>2.1 Breve panorama histórico</b> .....	14
<b>2.2 A regra-matriz de incidência do Imposto de Renda Sobre as Pessoas Físicas</b> .....	15
<b>2.2.1 O critério material do Imposto de Renda Sobre as Pessoas Físicas</b> .....	15
<b>2.2.2 O critério espacial do Imposto de Renda Sobre as Pessoas Físicas</b> .....	17
<b>2.2.3 O critério temporal do Imposto de Renda Sobre as Pessoas Físicas</b> .....	19
<b>2.2.4 O critério pessoal do Imposto de Renda Sobre as Pessoas Físicas</b> .....	19
<b>2.2.5 O critério quantitativo do Imposto de Renda Sobre as Pessoas Físicas</b> .....	21
<b>3 DA ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE PESSOA FÍSICA PARA PORTADORES DE DOENÇA GRAVE</b> .....	23
<b>3.1. Do princípio da isonomia tributária</b> .....	23
<b>3.2 Algumas notas sobre o instituto da isenção tributária</b> .....	24
<b>3.3 Isenção tributária e suas regras jurídicas no Código Tributário Nacional</b> ...	26
<b>3.4 Fundamentos da isenção em análise</b> .....	27
<b>3.5 Rol exaustivo de doenças dispostas no artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88</b> .....	29
<b>3.6 Posição do Superior Tribunal de Justiça</b> .....	30
<b>3.7 Análise das decisões do Superior Tribunal de Justiça</b> .....	33
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	36
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	38

## 1. INTRODUÇÃO

O Imposto de Renda Sobre a Pessoa Física possui uma função notadamente fiscal, sendo uma das principais fontes de arrecadação da União. Entretendo, possui em si uma notada faceta da função extrafiscal, sendo um tributo importante para a distribuição de renda num país marcadamente desigual como o Brasil.

Um exemplar instrumento utilizado para aplicação do princípio constitucional da isonomia tributária é a isenção tributária, que, conforme o Supremo Tribunal Federal, é a dispensa legal da obrigação de pagar o tributo.

Em 1988 foi promulgada a Lei nº 7.713, que em seu artigo 6º, inciso XIV, elenca uma série de moléstias em que o indivíduo, caso possua uma ou mais dessas doenças, está submetido ao benefício fiscal da isenção tributária, de forma que não ficará prejudicado em arcar com o seu tratamento, bem como de manter sua segurança alimentar.

Entretanto, conforme aduz o artigo 111 do Código Tributário Nacional, a leitura da regra que concede isenção tributária deverá sempre ser literal, dessa forma, limitando de modo substancial a aplicação da norma de isenção tributária.

Nesse diapasão, restam prejudicados também os indivíduos que, possuindo doença diversa das listadas no inciso XIV, do artigo 6º da Lei nº 7.713/88, vivem em situação de vulnerabilidade, tendo que arcar com os vultosos custos de tratamento da moléstia, bem como tendo que manter o mínimo para sua subsistência.

No capítulo inicial, passa-se a estudar o imposto de renda sobre a pessoa física, seu breve panorama histórico, seus critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. A análise do Imposto de Renda Sobre a Pessoa Física sob a perspectiva da Regra-Matriz de Incidência Tributária tem como objetivo dissecar a norma em seu mínimo irredutível, de forma a compreender melhor sua aplicação do mundo fenomênico.

No segundo capítulo, buscar-se-á a análise do princípio da isonomia tributária, as diferentes definições que a literatura apresenta do instituto e sua importância para o sistema tributário. Ato contínuo, será realizado o estudo do instituto da isenção tributária, os desafios enfrentados pelos autores para sua definição técnica, suas regras jurídicas presentes no Código Tributário Nacional, a fundamentação da isenção em análise neste presente trabalho e, por fim, a posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça.

Nas considerações finais, propõe-se uma visão panorâmica do estudo realizado, bem como é ofertada proposta para superar a problemática trabalhada neste presente trabalho.

Para tanto, será utilizada metodologia bibliográfica e documental, baseando-se, principalmente, em obras doutrinárias, legislações, trabalhos científicos e jurisprudências.

## 2. DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PESSOA FÍSICA

### 2.1 Breve panorama histórico

A primeira tributação semelhante ao imposto de renda (IR) ocorreu por meio do Lei nº 317 de 1843<sup>2</sup>, que atingia os indivíduos que recebiam vencimentos dos cofres públicos. A tributação ocorria de maneira progressiva, entretanto, por conta da alta reação negativa dos contribuintes, logo foi suprimido.

Em seguida, com a instituição da República, o imposto geral sobre a renda foi definitivamente instituído pela Lei 4.625 de 1922<sup>3</sup>. Desde o exercício de 1926 ocorrem os abatimentos/deduções de dependentes, sendo o mais antigo entre os que estão ainda em vigor.

Posteriormente, o tributo passou por sucessivas alterações e aperfeiçoamentos, o imposto finalmente consegue aferir uma representatividade econômica relevante em 1943, quando o tributo alcançou o primeiro lugar em arrecadação entre os tributos de competência da União.

A partir do exercício de 1948 até o exercício de 1975, o contribuinte tinha desconto se pagasse antecipadamente o imposto de renda da pessoa física. Com a criação do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF)<sup>4</sup>, deu-se início ao primeiro processamento eletrônico do IR no país, no exercício de 1968, tendo como ano-base 1967. Em 1985, o referido tributo atingiu a sua maior participação na Receita Tributária da União, sem considerar Receita Previdenciária, com 57,3% da arrecadação.<sup>5</sup>

No exercício de 1991, a então Secretaria da Receita Federal (SRF) instituiu o preenchimento da declaração em meio magnético e a partir do exercício de 1997 foi estabelecida a declaração de ajuste anual pela internet.

---

<sup>2</sup> BRASIL. Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843. **Fixando a Despesa e orçando a Receita para os exercícios de 1843 - 1844, e 1844 - 1845.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/lim317.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim317.htm). Acesso em: 02 de novembro de 2022.

<sup>3</sup> BRASIL. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. **Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/14625.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm). Acesso em: 02 de novembro de 2022.

<sup>4</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 401, de 20 de dezembro de 1968. **Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda e dá outras providências.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0401.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20No%20401,30%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201968.&text=Altera%20dispositivos%20da%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20Imp%C3%B4sto%20de%20Renda%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0401.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20No%20401,30%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201968.&text=Altera%20dispositivos%20da%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20Imp%C3%B4sto%20de%20Renda%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias). Acesso em: 02 de novembro de 2022.

<sup>5</sup> SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Memória Receita Federal: Imposto de Renda Pessoa Física. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/default.asp>. Acesso em: 02 de novembro de 2022.

## 2.2 A regra-matriz de incidência do Imposto de Renda Sobre as Pessoas Físicas

A Teoria da Regra-Matriz de Incidência concebida por Paulo de Barros Carvalho tem como objetivo explicar a fenomenologia da norma tributária. A teoria reduz o que o autor denomina de “mínimo irreduzível”, tendo em vista que na ausência de algum de seus elementos, não se conhecerá do comando prescrito em sua totalidade e, assim, não se saberá quando tem lugar a norma nem quem está obrigado ou o que deve ser feito<sup>6</sup>, em dois componentes: a hipótese, que pode ser conceituada como a descrição de uma situação no âmbito abstrato, formada por três critérios, o material, o espacial e o temporal; e em consequência, que consiste na realização da conduta descrita na hipótese no mundo fenomênico, composta por dois critérios, o pessoal e o quantitativo.

A ligação entre a hipótese e a consequência consiste no “dever-ser”. Em outros, termos, com a concretização da situação hipotética descrita na norma, nascerá uma relação jurídica tributária descrita, que possuirá um sujeito ativo e um sujeito passivo em torno de um dever a ser realizado<sup>7</sup>.

Tomando como partida essa breve introdução, passa-se a analisar os critérios do Imposto de Renda Sobre Pessoas Físicas, tendo como diplomas norteadores a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, diploma esse que possui *status* de lei complementar<sup>8</sup>.

### 2.2.1 O critério material do Imposto de Renda Sobre as Pessoas Físicas

O critério material trata-se de um comportamento de uma pessoa, física no caso do tributo em análise no presente trabalho, que condicionada no tempo e delimitada por um determinado espaço, compõe a hipótese. O critério material sempre será descrito pela lógica de “um verbo + complemento”, onde no caso do IRPF é adquirir (verbo) a disponibilidade jurídica ou econômica da renda e proventos de qualquer natureza (complemento).

Primariamente, é de basilar importância analisar a competência que a Constituição Federal outorga para os entes, para desse modo, passar a analisar o limite que a lei complementar possui para descrever o comportamento que irá compor o critério material.

---

<sup>6</sup> BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo: estudo sobre o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária no exercício da competência tributária para instituir e arrecadar tributos**. 2012. 195 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 687.

<sup>8</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2017. p. 20.

A competência do imposto de renda está obedecendo ao artigo 145, III da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza;

No que tange ao Código Tributário Nacional, a competência está descrita no artigo 43:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Desse modo, como exposto anteriormente, o critério material do imposto de renda pode ser descrito como adquirir (verbo) a disponibilidade jurídica ou econômica da renda e proventos de qualquer natureza (complemento).

Sobre o conceito de renda, o Professor Paulo de Barros Carvalho identifica três correntes predominantes: a teoria da fonte, onde “renda” é uma fonte estável, que possui a capacidade de manter sua periódica reprodução, demandando que exista uma nova riqueza derivada de fonte produtiva constante; a teoria legalista, onde renda é o que a legislação competente para tratar do tema define o que é, ou seja, um conceito normativo; e, por fim, a teoria do acréscimo patrimonial, na qual “renda” é o ingresso líquido que ocasione num acúmulo do patrimônio de um indivíduo por um determinado lapso temporal<sup>9</sup>.

Conforme está evidente no artigo 43 do Código Tributário Nacional, adotou-se a teoria do acréscimo patrimonial. Desse modo, renda compreende o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, como o lucro. Neste ponto, é válido realizar uma importante nota: a renda não pode ser confundida com sua disponibilidade. Em outros termos, a renda pode existir, mas pode não estar disponível a seu titular, daí que o critério material não se trata da “renda” mas da sua disponibilidade jurídica ou econômica.

A disponibilidade econômica, podendo também ser entendida como regime de caixa, pode ser definida como aquela em que decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Por sua vez, disponibilidade jurídica, ou regime de competência, é a renda produzida, mas não percebida, que decorre do simples crédito desse

---

<sup>9</sup> BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Renda. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/295/edicao-1/renda>. Acesso em: 02 de novembro de 2022.

valor, que o contribuinte possui direito, embora ainda não esteja acrescentada ao seu patrimônio<sup>10</sup>.

Já o conceito de proventos é definido por exclusão, compreendendo todos os acréscimos patrimoniais não enquadráveis no conceito legal de renda. A título de exemplo, pode se citar os acréscimos patrimoniais decorrentes de atividade criminosa.

Como acréscimo, pode ser compreendido como resultado da operação de subtração entre o que foi auferido menos as parcelas que a legislação tributária admita que seja diminuída em relação ao referido acréscimo<sup>11</sup>.

### 2.2.2 *O critério espacial do Imposto de Renda Sobre as Pessoas Físicas*

O critério espacial é o local indicado pela norma em que o fato hipotético deve ocorrer, irradiando os seus efeitos. O Professor Paulo de Barros Carvalho explicita que os locais indicados pela norma possuem três formas compositivas, que ajudam a classificar o critério espacial, sendo eles:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.<sup>12</sup>

No caso do imposto de renda, hipótese de critério especial é genérica, haja vista que em momento nenhum a norma instituidora faz menção a algum lugar específico, entretanto, logicamente se aduz que se refere a todo o território nacional, considerando-se que trata-se de um tributo de competência da União.

Ocorrerá incidência do imposto de renda em relação a rendas auferidas no exterior de brasileiros que residem no Brasil, conforme determina ao artigo primeiro 1º da Instrução Normativa da SRF nº 208 de 27 de setembro de 2002:<sup>13</sup>

Art. 1º Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, inclusive de órgãos do Governo brasileiro localizados fora do Brasil, e os ganhos de capital apurados na

---

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 335.

<sup>11</sup> *Ibid.*, p. 337.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 247.

<sup>13</sup> BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2002/in2082002.htm>>. Acesso em: 02 de dezembro de 2022.

alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil, bem assim os rendimentos recebidos e os ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda, conforme o disposto nesta Instrução Normativa, sem prejuízo dos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil ou da existência de reciprocidade de tratamento.<sup>14</sup>

O diploma legal supracitado ainda determina em seu artigo 16 que os demais rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual.

Nos países que não possuem acordo com o Brasil para evitar a bitributação sobre a renda, o contribuinte deverá seguir a legislação nacional de cada país, recolhendo o imposto de renda tanto aqui no Brasil como nas leis vigentes no país em que a renda é auferida.

De acordo com a Receita Federal, o Brasil possui acordo com os seguintes países para evitar a bitributação: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Emirados Árabes Unidos, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Tcheca, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Trinidad e Tobago, Turquia e Ucrânia<sup>15</sup>.

O parágrafo 1º do artigo 16 da Instrução Normativa da SRF nº 208 de 27 de setembro de 2002 aduz que o imposto de renda pago em país que possui acordo internacional com o Brasil prevendo a compensação, ou naquele em que haja reciprocidade de tratamento, pode ser considerado como redução do imposto devido no Brasil, desde que não seja compensado ou restituído no exterior.

No parágrafo 2º do artigo 16 do mesmo diploma legal citado acima, explica como se dará a compensação prevista no parágrafo 1º:

§ 2º Os rendimentos em moeda estrangeira e o imposto pago no exterior são convertidos em dólares dos Estados Unidos da América, pelo valor fixado pela autoridade monetária do país de origem dos rendimentos para a data do recebimento e, em seguida, em reais pela cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento. (IN 208/2002, art. 16, § 2º).

---

<sup>14</sup> BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2002/in2082002.htm>>. Acesso em: 02 de dezembro de 2022.

<sup>15</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal.** Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Acesso em: 02 de dezembro de 2022.

As obrigações assessorias de brasileiros que são residente no Brasil mas que auferem renda no exterior estão previstas no *caput* do próprio artigo 16 da Instrução Normativa da SRF nº 208, como a apuração do imposto devido e recolhimento mensal através do carnê-leão.

### ***2.2.3 O critério temporal do Imposto de Renda Sobre as Pessoas Físicas***

Pode-se compreender o critério temporal como o conjunto de indicações fornecidas pela norma tributária que indicam o marco temporal de ocorrência do fato descrito na hipótese tributária, assinalando aos sujeitos da relação jurídica tributária quando se inicia existência dos seus direitos, bem como suas obrigações.

Houve alguns sucessivos equívocos realizados pelos legisladores, onde apontaram o critério temporal como o fato gerador do tributo, o que prejudicou o desenvolvimento teórico acerca do direito tributário. Um grande exemplo acontece no imposto sobre produtos industrializados, onde sua consistência material sempre enfrentou divergências conceituais<sup>16</sup>.

Em relação ao IRPF, o critério temporal ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano, onde se pode quantificar por inteiro todas as riquezas apuradas durante o exercício.

### ***2.2.4 O critério pessoal do Imposto de Renda Sobre as Pessoas Físicas***

O critério pessoal refere-se ao conjunto de elementos que ajudam a delimitar os sujeitos, ativo, que pode ser compreendido como o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária; e passivo, que pode ser entendido como a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação<sup>17</sup>.

Sobre o sujeito ativo, o Código Tributário Nacional preceitua o seguinte:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

---

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 247.

<sup>17</sup> FISCHER, O. C.; MALISKA, M. A. **REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – SEGURANÇA JURÍDICA E A BASE DE CÁLCULO DO IPTU**. Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 22, n. 3, p. 272–293, 2017. DOI: 10.25192/issn.1982-0496.rdfd.v22i31212. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/1212>. Acesso em: 05 nov. 2022.

Importante mencionar que o at. 119 do CTN não está tratando da competência tributária, instituto que se refere a atividade legiferante de instituir o tributo, mas apenas da competência de exigir seu cumprimento. Em regra, o sujeito ativo é determinado pela lei do ente dotado da competência tributária legislativa, entretanto, pode se tratar de pessoa distinta<sup>18</sup>. Um exemplo comum a ser citado é o da contribuição para o salário-educação, tributo instituído pela União, entretanto, o seu sujeito ativo é o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

No que se refere ao IRPF, o sujeito ativo da obrigação tributária é a União uma vez que se trata de imposto federal com finalidade nitidamente fiscal.

Sobre o sujeito passivo, o Código Tributário Nacional aduz o seguinte:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Em termos mais simplificados é o sujeito obrigado ao adimplemento do tributo. Por ser tratar da obrigação principal é a pessoa sujeita a pagar o tributo. O contribuinte é aquele que ‘realiza’ a hipótese descrita na norma.

No parágrafo único do artigo 45 do CTN, foi atribuído à fonte pagadora da renda a responsabilidade pela retenção e recolhimento do referido tributo. Sobre este tópico, o contribuinte do IRPF é a pessoa física que adquire renda ou proventos, sendo a fonte apenas a responsável, conforme determina o artigo 121, inciso II do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em síntese, por mais que a fonte pagadora da renda tenha a responsabilidade de recolher o imposto, o beneficiário da renda é o contribuinte do tributo. Entretanto, a sujeição passiva do imposto de renda é comum ao contribuinte, o que auferir a renda, bem como ao responsável, conforme aponta o artigo 121 do CTN.B

---

<sup>18</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2017. p. 249.

### 2.2.5 O critério quantitativo do Imposto de Renda Sobre as Pessoas Físicas

Por fim, o critério quantitativo é o que leva a determinar o objeto da prestação devida pelo sujeito passivo, sendo, por isto, composto pela base de cálculo e pela alíquota<sup>19</sup>. Paulo de Barros Carvalho aponta que o valor patrimonial, expresso em dinheiro é o ponto de convergência entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária<sup>20</sup>.

Alfredo Augusto Becker aponta que a base de cálculo, um dos elementos que compõe o critério quantitativo, é o núcleo da hipótese de incidência, sendo os demais elementos adjetivos. O referido autor afirma esse pensamento, tendo em vista que confere gênero jurídico ao tributo.<sup>21</sup> Paulo de Barros Carvalho revela que tal visão é extremada, que surge como resposta à obsoleta teoria de glorificação do fato gerador<sup>22</sup>.

A base de cálculo do tributo pode ser definida como expressão econômica do fato gerador do tributo<sup>23</sup>. Desse modo, ao se instituir o tributo, o ente com a competência legislante deverá aferir a realidade economicamente quantificável do tributo.

A base de cálculo do IRPF, portanto, é a soma total dos rendimentos percebidos, subtraído das despesas necessárias à produção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, bem como, as deduções pertinentes.

Por seu turno, a alíquota é a medida estipulada pelo legislador na norma tributária que, reunida com a base de cálculo, determinará a grandeza da obrigação pecuniária a ser paga pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Nota-se, portanto, uma natureza política na fixação da alíquota aliada a estudos técnicos para chegar a um denominador razoável.

No âmbito do IRPF, sua alíquota possui uma característica basilar, tendo em vista que é dotada do que os estudiosos chamam de *progressividade*. Está determinada como princípio em obediência ao inciso um, do parágrafo segundo do artigo 153 da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

<sup>19</sup> FISCHER, O. C.; MALISKA, M. A. **REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – SEGURANÇA JURÍDICA E A BASE DE CÁLCULO DO IPTU**. Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 22, n. 3, p. 272–293, 2017. DOI: 10.25192/issn.1982-0496.rdfd.v22i31212. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/1212>. Acesso em: 05 nov. 2022.

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 294.

<sup>21</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: 4. ed., Marcial Pons/Noeses, 1963. p. 14.

<sup>22</sup> CARVALHO, op. cit., p. 295.

<sup>23</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010., p. 142.

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

As alíquotas do IRPF estão dispostas na Lei nº 11.945 de 2009, onde variam de isento, ou 0%, para a alíquota máxima de 27,5%<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> BRASIL. Lei nº 11.945, de 04 de julho de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111945.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111945.htm). Acesso em: 05 de novembro de 2022.

### 3 DA ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE PESSOA FÍSICA PARA PORTADORES DE DOENÇA GRAVE.

#### 3.1. Do princípio da isonomia tributária

Ao consultar diversas obras que buscam definir o conceito de isonomia tributária, seguem a lógica de Rui Barbosa que faz uso do conceito aristotélico de isonomia, entendendo o fenômeno como tratar com equivalência os que estão em igualdade e desigualmente os que estão em condições destoante, na medida em das suas desigualdades.<sup>25</sup>

Entretanto, essa máxima não é suficiente para conceituar esse basilar princípio do direito tributário. Segundo Paulo de Barros Carvalho, alguns autores ilustres buscaram de maneira exaustiva definir o referido princípio constitucional, entretanto, encontraram enorme dificuldade pois valores são impossíveis de serem objetificados<sup>26</sup>.

Inicialmente, é de bom alvitre pontuar que alguns autores denominam o princípio em análise como “princípio da igualdade”, e não como “princípio da isonomia”. No texto constitucional o legislador utiliza o termo igualdade, conforme aponto o artigo 5º, expressando que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza<sup>27</sup>.

Em contrapartida, é clarividente que no artigo 150, II, da Carta Maior o legislador constitucional referia-se à isonomia propriamente dita, deixando expresso que o tratamento para quem está em situação equivalente não deve ser desigual:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Mesmo diante da dificuldade de definir um princípio cujo núcleo é de extrema abstração, diversos intelectuais conceituaram-na em suas obras. Hugo Machado aduz que o princípio da igualdade (isonomia) é a garantia de que todos os contribuintes deverão obter tratamento uniforme pelo ente tributante.<sup>28</sup> Roque Antônio Carraza discerne que o princípio da

---

<sup>25</sup> BARBOSA, Rui. Oração aos moços. Brasília: Edições do Senado Federal; v. 271, 2019., p. 12.

<sup>26</sup> CARVALHO, op. cit., p. 153.

<sup>27</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em: 01 de nov. 2022.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010., p. 43

igualdade está intrinsicamente ligado com o princípio da capacidade contributiva, onde a lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem de maneira igual a capacidade contributiva do indivíduo e, por oposição, de modo diferenciado os indivíduos que exprimem capacidade contributiva distinta.<sup>29</sup>

Dino Jarach, no mesmo sentido, assevera que há uma notória identificação do princípio da igualdade tributária com o princípio da capacidade contributiva, sendo esta última concebida como a valorização política de uma realidade econômica e acompanhada por uma orientação progressiva de tributação<sup>30</sup>.

Ao seu turno, Hugo de Brito Machado Segundo aponta exatamente a máxima de tratar desigualmente os desiguais na medida em que se desigalam, entretanto, vai além, assinalando que a sua equivalência com o princípio da capacidade contributiva não é tecnicamente correta. Ainda no entendimento do autor deu o exemplo quando um tributo é utilizado para finalidades extrafiscais, algumas medidas de desigualdade não são levadas em conta, como tributos mais altos para o cigarro, onde não há relação com a capacidade contributiva, mas com o princípio da seletividade. Evolui seu pensamento ao dissertar que existe um problema em saber qual será a medida da desigualdade pode ser tomada como parâmetro.<sup>31</sup>

### **3.2 Algumas notas sobre o instituto da isenção tributária.**

Paulo de Barros Carvalho, ao explicar sobre a fenomenologia das isenções tributária, chama atenção para uma diferenciação que integra o instituto. As isenções tributárias estão contidas nas regras de estrutura, não nas regras de comportamento, ou seja, não se dirigem diretamente às condutas humanas, mas prescrevem o modo como as normas de conduta irão relacionar-se entre si, inclusive, prescrevendo a exclusão de regras de conduta.<sup>32</sup>

Sendo o ordenamento jurídico um sistema complexo de normas jurídicas, encontra-se a necessidade tanto de normas que regulem as condutas humanas, as normas de comportamento, quanto de normas que representem a estrutura do sistema jurídico, oferecendo critérios para a determinação de quais são as normas válidas e como ocorre o câmbio normativo. A presente diferenciação torna-se fundamental para o estudo do instituto, tendo em vista que as

---

<sup>29</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 88.

<sup>30</sup> JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1999, p.331.

<sup>31</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2017. p. 44.

<sup>32</sup> CARVALHO, op. cit., p. 414.

normas de isenção afetam modificações no contexto da regra-matriz de incidência tributárias, sendo estas normas de conduta<sup>33</sup>.

O conceito de isenção tributário nunca foi uníssono na doutrina, sendo abordada em diferentes aspectos por diferentes autores. Inicialmente, a visão clássica abordava o instituto sob um prisma evidentemente financeiro, defendida por Rubens Gomes Souza, onde isenção seria um favor legal pelo qual o contribuinte é dispensado de pagar o tributo, nos moldes da lei tributária. O referido favor legal pode ser originado por conta de uma conveniência social ou econômica relacionada com a pessoa do contribuinte, ou por conta da própria natureza dos bens ou das operações sujeitas à tributação<sup>34</sup>.

Em contrapartida à visão clássica, há uma outra corrente doutrinária, defende que a isenção seria a derrogação da lei de incidência fiscal. Em outros termos, a isenção impediria a ocorrência do fato gerador do tributo, com isso, tornando irrealizável o nascimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, da constituição do crédito tributário. Nesse diapasão, José Souto Maior Borges conceitua as isenções como hipótese de não incidência previstas na lei<sup>35</sup>.

Paulo de Barros Carvalho adota como conceito de isenção tributária a mutilação parcial de um ou mais dos critérios da regra-matriz de incidência tributária. Em outros termos, a isenção reduz um campo de abrangência do tributo<sup>36</sup>. Tomando como exemplo a isenção tratada neste presente trabalho, há uma redução no campo de abrangência do critério pessoal, que no caso são as pessoas com doenças consideradas graves. Importante ressaltar que, logicamente, a mutilação de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária deve ser somente parcial, caso contrário, obviamente, invalidaria a norma.

No Judiciário, entretanto, impera o conceito de que isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo devido. Compreendeu-se ainda que a isenção não é causa de não incidência tributária, pois, mesmo com a isenção, os fatos geradores continuam a ocorrer, gerando as respectivas obrigações tributárias, sendo apenas excluída a etapa do lançamento e, por conseguinte, a constituição do crédito<sup>37</sup>.

---

<sup>33</sup> CARVALHO, op. cit., p. 415.

<sup>34</sup> FALCÃO, A. de A. **Imunidade e isenção tributária - Instituição de Assistência Social**. Revista de Direito Administrativo, [S. l.], v. 66, p. 367–375, 1961. DOI: 10.12660/rda.v66.1961.22348. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/22348>. Acesso em: 21 nov. 2022.

<sup>35</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 201.

<sup>36</sup> CARVALHO, op. cit., p. 415.

<sup>37</sup> EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS

### 3.3 Isenção tributária e suas regras jurídicas no Código Tributário Nacional

A regra da isenção tributária está prevista no artigo 176 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Nota-se que no *caput* do artigo, é chamada atenção para a reserva legal da previsão da hipótese de isenção<sup>38</sup>. Tendo em vista que a regra de tributação deverá ser veiculada por lei, em obediência ao princípio da legalidade, a exceção da regra tributação também deverá ser determinada em lei.

Outra demonstração da importância da reserva legal da concessão de isenção tributária é a determinação exposta no artigo 177, II, do Código Tributário Nacional, onde afirma que, salvo disposição em contrário, a regra de concessão de isenção não será extensiva a tributos instituídos posteriormente à sua concessão, demonstrando que a regra de isenção não pode ser genérica, mas sim, específica a determinada hipótese.

O artigo 178 do CTN disciplina restrições às denominadas “isenções onerosas”, que podem ser definidas como as isenções que não trazem como benefício apenas a dispensa legal do dever de pagamento do tributo, como também um ônus como condicionante para seu gozo. Têm como característica um prazo determinado e condições estabelecidas.

Determina o artigo 178 do CTN que a regra é a possibilidade de revogação ou modificação, a qualquer tempo, da isenção não onerosa. Dessa forma, para ser abrangida pela

---

ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra "b", da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. **2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma.** 3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia. (grifo nosso) (STF, ADI 286/RO, Relator Ministro MAURÍCIO CORRÊA DJ 30.08.2002. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266286>>. Acesso em: 22 dez. 2022).

<sup>38</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

exceção à plena revogabilidade, a isenção precisa ser concedida em função de determinadas condições (onerosa) e por prazo certo.

Por fim, o artigo 179 do CTN trata sobre as chamadas “isenções individuais”, que são aquelas em que quando a isenção não possui um caráter generalizado, a autoridade administrativa competente deverá analisar se o interessado preenche as condições de cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Isto significa que o despacho da autoridade administrativa possui natureza declaratória e que seus efeitos retroagem ao marco temporal em que o contribuinte passou a atender os requisitos necessários à incidência da norma isentiva.

### 3.4 Fundamentos da isenção em análise

Como exposto anteriormente, o imposto sobre a renda, alicerçado no artigo 153, inciso III da Carta Magna, tem como égide uma redistribuição de renda por meio do princípio da progressividade, onde a alíquota varia conforme a quantidade de renda auferida pelo contribuinte.

A regra da progressividade das alíquotas do imposto de renda é profundamente motivada por conta de uma determinada realidade social que exige medidas isonômicas, tendo em vista que cada contexto social exige uma medida que o impacte de maneira específica cada desafio enfrentado pela sociedade<sup>39</sup>.

O princípio constitucional da isonomia está positivado por meio do artigo 150, II da Constituição Federal:

---

<sup>39</sup> CINTRA, Carlos César Sousa; ARAUJO, Luana Adriano. **Interpretação extensivos critérios de isenção do imposto de renda sobre pessoa física aos porta-dores de doença grave**. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, ano 19, n. 103, p. 137-153, maio/jun. 2017.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

No que tange à isonomia, destaca-se a necessidade de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade, um conceito que se propaga pelo regime jurídico. Ora, inicialmente aduz-se que quem é considerado igual, deve ser tratado com igualdade, posteriormente, com o desnivelamento, o tratamento deverá se distinto de modo justificado, com o fito de cessar a desigualdade.<sup>40</sup>

O princípio constitucional da isonomia busca concretização no contexto do direito tributário por meio do princípio da capacidade contributiva, onde a tributação ocorre de maneira distinta a depender da condição socioeconômica do contribuinte, com o objetivo de diminuir a desigualdade e efetivar a justiça social<sup>41</sup>.

Entretanto, mesmo que o imposto de renda seja norteado por princípios que buscam a efetivação da justiça social, é necessário que esteja em consonância com os direitos sociais, descritos no artigo 6º da Constituição Federal:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

É vultoso destacar que o direito à saúde, conforme artigo 196 da Carta Maior, não deve ser apenas reconhecido pelo Estado, mas é necessário que promova políticas públicas nas diversas searas do conhecimento para que o direito seja de fato efetivado para a população, desde a atenção básica como em pesquisas científicas que possam melhorar o serviço público<sup>42</sup>.

Nessa lógica do Estado possuir um dever constitucional de promover o direito à saúde, há de se destacar que o imposto de renda possui uma faceta de extrafiscalidade, embora seja um pilar arrecadatório importantíssimo para a União. Como apontado anteriormente, o

<sup>40</sup> ROTHENBURG, W. C. **IGUALDADE MATERIAL E DISCRIMINAÇÃO POSITIVA: O PRINCÍPIO DA ISONOMIA**. *Novos Estudos Jurídicos*, [S. l.], v. 13, n. 2, p. 77–92, 2009. DOI: 10.14210/nej.v13n2.p77-92. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/1441>. Acesso em: 26 nov. 2022.

<sup>41</sup> CINTRA, Carlos César Sousa; ARAUJO, Luana Adriano. op. cit.

<sup>42</sup> NOGUEIRA DE ABREU, T. S. **Análise jurídica do artigo 196 da Constituição Federal de 1988, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. *Cadernos Ibero-Americanos de Direito Sanitário*, [S. l.], v. 3, n. 3, p. 50–61, 2014. DOI: 10.17566/ciads.v3i3.53. Disponível em: <https://www.cadernos.prodisa.fiocruz.br/index.php/cadernos/article/view/53>. Acesso em: 11 nov. 2022.

imposto de renda é guiado pelo princípio da progressividade, tributante de maneira mais dura os que detêm um maior patrimônio.

Extrafiscalidade, nas palavras de Hugo de Brito Machado, pode ser entendida quando o tributo possui como objetivo principal a interferência no cenário e no domínio econômico<sup>43</sup>. Os maiores exemplos são os impostos regulatórios, previstos no artigo 153, incisos I, II, IV e V. Nota-se que o autor aponta que a extrafiscalidade é um “objetivo principal” e não único, tendo em vista que os tributos possuem ambas funções, a fiscal e a extrafiscal, contudo, sempre haverá a predominância de uma das funções.

Neste raciocínio, a isenção do imposto de renda sobre pessoa física para os proventos de aposentadoria daqueles portadores de doença grave e incurável pode ser considerado um traço da faceta extrafiscal do referido tributo, onde deixando de tributar pessoas em situação de vulnerabilidade podem não ter sua renda comprometida para fins arrecadatórios<sup>44</sup>.

### **3.5 Rol exaustivo de doenças dispostas no artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88**

Em 1988 promulgou-se a Lei 7.713 que desonera ao pagamento de imposto de renda sobre os proventos de aposentadoria ou pensão por quem é acometido de doença grave, elencados nos incisos XIV do referido diploma legal.

Nota-se que “doença grave” é um termo traz à tona a problemática por conta de sua abstração, o que ocasionaria em limitações técnicas para concessão da isenção, gerando assim uma insegurança jurídica, tendo em vista que haveria a dependência de avaliação judicial para deliberar se um indivíduo seria ou não acometido de doença grave. Notoriamente, a condição de demasiada gravidade de um enfermo deve ser estudada a depender do caso analisado, dentro dos padrões técnicos dos profissionais da saúde. Atento a esse fator, o legislador listou uma série de enfermidades que podem ser descritas como doenças graves, tornando-as imunes à avaliação judicial:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:

[...]

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose

<sup>43</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010., p. 74.

<sup>44</sup> CINTRA, Carlos César Sousa; ARAUJO, Luana Adriano. op. cit.

anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

É de clara percepção que se encontra no diploma em análise uma finalidade social, onde o legislador ordinário buscou amenizar os efeitos negativos na vida financeira e social das pessoas portadores das enfermidades descritas no artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88, tendo em vista que o tratamento das apontadas enfermidades demanda um encargo financeiro considerável, o que impacta negativamente na qualidade de vida do indivíduo.

O ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ) Humberto Martins privilegia a finalidade social da norma ao falar em sede de julgamento do REsp 1.507.230 que o objetivo do diploma legal em análise é "abrandar o impacto da carga tributária sobre a renda necessária à sua subsistência e sobre os custos inerentes ao tratamento da doença, legitimando um 'padrão de vida' o mais digno possível diante do estado de enfermidade".

Entretanto, impera no STJ a visão de que o rol das enfermidades dispostas no artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88 é exaustivo. Como explanado anteriormente, o artigo 176 do Código Tributário Nacional expõe que isenção tributária reclama a edição de lei formal.

Todavia, encontra-se um conflito entre a imperatividade do dispositivo legal e a finalidade social da própria norma em questão, tendo em vista que se afasta o mandamento constitucional da isonomia tributária. Os indivíduos que se encontram acometidos de doença grave<sup>45</sup>, porém, com enfermidade não listada no dispositivo legal em análise não poderão, desse modo, privilegiar-se do benefício fiscal, colocando em risco sua segurança financeira e, conseqüentemente, sua própria vida, pois poderá encontrar-se numa situação e ter que optar entre arcar com o tratamento da enfermidade ou comprar o mínimo necessário para sua segurança alimentar.

### **3.6 Posição do Superior Tribunal de Justiça**

O dilema do artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88 ser um rol exaustivo ou exemplificativo aportou no Superior Tribunal de Justiça que, por meio da sistemática dos recursos especiais repetitivos<sup>46</sup>, mecanismo processual cujo objetivo é julgar de maneira

---

<sup>45</sup> O termo “doença grave” utilizado nesse parágrafo está dotado de generalidade, não referindo-se às doenças elencadas no inciso XIV, da Lei nº 7.713/88.

<sup>46</sup> Sobre o instituto da sistemática dos recursos especiais repetitivos José Roberto Sotero de Mello Porto aduz: “A legislação processual, no entanto, foi além da mera criação do referido instituto, inserindo-o em um panorama maior, a incluir o julgamento dos recursos repetitivos, cuja sistemática restou bastante

uniforme processos de demandas repetitivas, de modo a conter controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito e dirimir o risco a segurança jurídica, buscou pacificar o tema em análise.

Na Primeira Seção, no ano de 2010, em sede de julgamento do REsp 1.116.620<sup>47</sup>, fixou-se a tese de que o disposto no artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88, com as devidas mudanças realizadas pela Lei 11.052/2004, é explícito ao conceder benefício fiscal somente aos aposentados portadores das enfermidades expostas no dispositivo.

Diante do entendimento firmado pelo STJ em recurso especial repetitivo (Tema 250), os aposentados portadores de enfermidade grave não elencadas no dispositivo em análise não são atingidos pelo referido benefício fiscal.

---

melhorada pelo CPC/15, a começar pela unificação do regramento dos recursos especiais e dos recursos extraordinários com repercussão geral<sup>2</sup> (artigos 1.036 a 1.041). A esse gênero, formado pelas duas espécies mencionadas, o código chamou “julgamento de casos repetitivos” (artigo 928)”. (PORTO, José Roberto Sotero de Mello. **Teoria geral dos casos repetitivos: uma proposta de sistematização unificada dos incidentes de resolução de demandas repetitivas e de julgamento de recursos repetitivos**. 2017. 224 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil Constitucional; Direito da Cidade; Direito Internacional e Integração Econômica; Direi) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.)

<sup>47</sup> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SERVIDOR PÚBLICO PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. ART. 6º DA LEI 7.713/88 COM ALTERAÇÕES POSTERIORES. ROL TAXATIVO. ART. 111 DO CTN. VEDAÇÃO À INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. 1. A concessão de isenções reclama a edição de lei formal, no afã de verificar-se o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos para o gozo do favor fiscal. 2. O conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, com as alterações promovidas pela Lei 11.052/2004, é explícito em conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores das seguintes moléstias graves: moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma. Por conseguinte, o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (numerus clausus), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas. **3. Consectariamente, revela-se interdita a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN.** (Precedente do STF: RE 233652 / DF - Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, DJ 18-10-2002. Precedentes do STJ: EDcl no AgRg no REsp 957.455/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/05/2010, DJe 09/06/2010; REsp 1187832/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; REsp 1035266/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 04/06/2009; AR 4.071/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 18/05/2009; REsp 1007031/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJe 04/03/2009; REsp 819.747/CE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/06/2006, DJ 04/08/2006) 4. In casu, a recorrida é portadora de distonia cervical (patologia neurológica incurável, de causa desconhecida, que se caracteriza por dores e contrações musculares involuntárias - fls. 178/179), sendo certo tratar-se de moléstia não encartada no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88. 5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (grifo nosso). (STJ, REsp 1.116.620, Relator Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 25.08.2010. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15912878/recurso-especial-resp1116620-ba-2009-0006826-7>>. Acesso em: 22 nov. 2022).

O tema retornou à Corte dez anos depois de fixada a tese do Tema 250, para discutir se os benefícios fiscais elencados no artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88 atingiriam o trabalhador com doença grave que estivesse na ativa.

Na ocasião, restou definindo que os benefícios fiscais atingem somente proventos de aposentadoria ou reforma, novamente, invocando o artigo 111 do Código Tributário Nacional, conforme aduz o Ministro Og. Fernandes<sup>48</sup>.

Ademais, o magistrado entendeu que a partícula “e” significa que estão isentos os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os proventos percebidos pelos portadores de moléstia profissional, de modo que a conjunção não abre margem para interpretar que a isenção foi concedida para os aposentados e também para os portadores de doenças, estivessem eles em atividade ou não.

No que tange às provas para concessão do benefício, a Súmula 598 do STJ esclarece que não há necessidade de apresentação de laudo oficial para o Poder Judiciário reconhecer o direito à isenção do IR, desde que o magistrado construa seu entendimento de que foi demonstrado de maneira suficiente por meio de outros meios de prova que o indivíduo de fato possui moléstia grave.

No julgamento do AgRg no AREsp 81.149, o ministro Napoleão Nunes Maia argumenta que o laudo não oficial "não tem o condão de vincular o juiz, que, diante das demais provas produzidas nos autos, poderá concluir pela comprovação da moléstia grave".

No que se refere aos sintomas, a Súmula 627 do STJ determina que o contribuinte que possua algumas das enfermidades elencadas no artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88 faz jus à concessão ou manutenção do benefício, sem ser necessário que demonstre contemporaneidade dos sintomas.

A Corte entende ainda que o marco inicial para a restituição dos valores recolhidos a título de IR sobre proventos de aposentadoria de portadores de moléstias graves dever ser a data em que restar comprovada a enfermidade, em outros termos, a partir da data do diagnóstico do médico. Desse modo, torna-se desnecessária a realização de inspeções médicas periódicas como condição de manutenção do benefício fiscal.

---

<sup>48</sup> “9. Como reza o art. 111, inciso II do CTN, a legislação que disponha sobre isenção tributária deve ser interpretada literalmente, não cabendo ao intérprete estender os efeitos da norma isentiva, por mais que entenda ser uma solução que traga maior justiça do ponto de vista social. Esse é um papel que cabe ao Poder Legislativo, e não ao Poder Judiciário.” (STJ, EDcl no REsp 1.814.919, Relator Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 28.10.2020. Disponível em: <[https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=115522048&num\\_registro=201901403897&data=20201028&tipo=91&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=115522048&num_registro=201901403897&data=20201028&tipo=91&formato=PDF)>. Acesso em: 22 nov. 2022).

Em sede do julgamento do REsp 1.507.320<sup>49</sup>, o STJ definiu que os valores percebidos de fundo de previdência privada a título de complementação de aposentadoria de pessoa portadora de uma das moléstias listadas na Lei nº 7.713/88 também será atingido pelo benefício da isenção. A referida decisão tomou como base o entendimento de que o capital acumulado em sede de previdência privada possui natureza previdenciária, ou seja, rendimentos destinados à aposentaria.

Em síntese, o Superior de Tribunal de Justiça optou pelo entendimento de que o rol listado artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88 possui natureza taxativa, seguindo o disposto pelo artigo 111 do Código Tributário Nacional, o qual determina que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Em problemáticas posteriores, a Corte Superior decidiu de modo a sempre fortalecer esse entendimento. No óbice em relação aos indevidos acometidos de doenças que não estão listadas no rol, não fazem jus à isenção. Em relação aos trabalhadores da ativa que possuem uma das moléstias elencadas no rol, o STJ entendeu que não seriam atingidos pelo benefício fiscal, tendo em vista que a legislação faz referência a proventos de aposentadoria

### **3.7 Análise das decisões do Superior Tribunal de Justiça**

Nota-se que o Superior Tribunal de Justiça adotou uma visão de que a lista de moléstias dispostas no artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88 possui natureza taxativa. O artigo 111 é claro ao expressar que legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção

---

<sup>49</sup> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. IMPOSTO DE RENDA. MOLÉSTIA GRAVE. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. CARÁTER PREVIDENCIÁRIO. ISENÇÃO. CABIMENTO. 1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso. 2. O art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/88 estipula isenção de imposto de renda à pessoa física portadora de doença grave que receba proventos de aposentadoria ou reforma. 3. O regime da previdência privada é facultativo e se baseia na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, nos termos do art. 202 da Constituição Federal e da exegese da Lei Complementar 109 de 2001. Assim, o capital acumulado em plano de previdência privada representa patrimônio destinado à geração de aposentadoria, possuindo natureza previdenciária, mormente ante o fato de estar inserida na seção sobre Previdência Social da Carta Magna (REsp 1.121.719/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 12/2/2014, DJe 4/4/2014), legitimando a isenção sobre a parcela complementar. 4. O caráter previdenciário da aposentadoria privada encontra respaldo no próprio Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/99), que estabelece em seu art. 39, § 6º, a isenção sobre os valores decorrentes da complementação de aposentadoria. Recurso especial improvido. (STJ, REsp 1.507.320/RS, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 13.04.2015. Disponível em: <[https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1382276&num\\_registro=201500009828&data=20150220&peticao\\_numero=-1&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1382276&num_registro=201500009828&data=20150220&peticao_numero=-1&formato=PDF)>. Acesso em: 22 nov. 2022).

deve ser interpretada de modo literal. Portanto, a Corte Superior, além de realizar uma interpretação literal do dispositivo, respeitou a sistematicidade das normas tributárias.

No mesmo sentido, como foi objeto do REsp 1.116.620, indivíduos acometidos de doenças não citadas no artigo 6º, inciso XIV do referido diploma legal não são atingidos pelo benefício fiscal. Entretanto, revela-se uma posição minimamente contestável, tendo em vista que o referido entendimento exclui pessoas que são afetadas por doenças não citadas no rol e que estão em condições de vulnerabilidade, em muitas ocasiões tendo que arcar financeiramente com o tratamento e com sua segurança alimentar. Desse modo, não é possível materializar a finalidade da norma outorgante da isenção.

Ao mesmo passo, é perceptível que não há um obediência pleno ao mandamento constitucional da isonomia, tendo em vista que a interpretação literal do dispositivo legal que concede a isenção tem como consequência o tratamento desigual em pessoas com condições equivalentes.

Cada indivíduo possui um uma resposta ao fenômeno patológico, o que traz a necessidade de uma comunicação da ciência do Direito com outras áreas do conhecimento. A gravidade do quadro patológico deve ser observada com uma análise do contexto fático do indivíduo, afinal, essa é a postura mínima padrão dos profissionais da saúde.

A título de exemplo, o Projeto de Lei 4009/20 busca alterar Lei nº 7.713/88 para incluir o *diabetes mellitus* no rol de doenças graves. De acordo com o International Diabetes Federation, no Brasil ocorreram 214 mil mortes em decorrência da doença, entre pessoas de 20 a 79 anos no ano de 2021<sup>50</sup>.

Em outros termos, uma doença crônica que ocasiona uma estatística elevada de mortes no país não estar inclusa no rol apresentado na Lei nº 7.713/88 evidencia como existe uma discrepância entre a aplicabilidade da norma e o mundo fenomênico.

Diante do exemplo da *diabetes mellitus*, demonstra-se uma necessidade de uma diferente aplicação da norma de isenção em análise, utilizando-se de recursos interpretativos expansivos com o fito de se atingir da finalidade real da Lei nº 7.713/88, materializando a justiça social nos casos de portadores de doenças graves.

Todavia, é preciso ressaltar que, por mais que o Poder Judiciário adote essa postura, ela possui consequências negativas. Uma postura mais ativista do Judiciário poderia incluir

---

<sup>50</sup> BARRETO, Elis. **Diabetes aumentou 16% na população mundial nos últimos dois anos**, 14 nov. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/saude/diabetes-aumentou-16-na-populacao-mundial-nos-ultimosdoisanos/#:~:text=De%20acordo%20com%20o%20Atlas,anos%2C%20em%20decorr%C3%AAn%20da%20doen%C3%A7a>. Acesso em: 02 dez. 2022.

mais pessoas como beneficiárias da isenção fiscal em análise, concretizando o princípio da isonomia previsto na Carta Maior. Entretanto, ocasionaria uma insegurança jurídica dentro da legislação tributária, pois iria de encontro com o que impõe o artigo 111 do CTN, onde determina a interpretação literal de legislação que outorga isenção. Caso o Poder Judiciário adotasse essa posição, outras isenções poderiam ser interpretadas de modo expansivo.

A posição de obedecer a literalidade da norma pode ocasionar danos à sociedade, como no caso em análise. Nas palavras de Hugo Machado, “o elemento literal, embora indispensável, quando utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos”<sup>51</sup>. A norma deve acompanhar o mundo fenomênico, respondendo as necessidades que a sociedade possui, portanto, recursos interpretativos são fundamentais para que sua finalidade seja alcançada, possibilitando, no caso em análise, que pessoas em situação de vulnerabilidade sejam beneficiadas com a isenção.

Revela-se ainda uma comodidade do Poder Legislativo em dirimir essa problemática. Tomando como exemplo o projeto de lei citado anteriormente ainda neste tópico, que está há dois anos pendente de votação na Câmara dos Deputados, demonstrando a falta de interesse em solucionar a questão.

Conclui-se, portanto, que, embora louvável a posição adotada pela Corte Superior, aliada a uma comodidade do Poder Legislativo em dirimir a questão, impede a que a finalidade social do artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88 seja concretizado, bem como, prejudica a materialização do princípio da isonomia tributária.

---

<sup>51</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010., p. 112.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente trabalho foi realizada uma análise dos critérios de isenção do imposto de renda sobre pessoas físicas para pessoas portadoras de doenças graves. Para tanto, inicialmente, foi abordada a evolução da tributação sobre a renda no Brasil. Posteriormente, analisou-se o imposto de renda sob a ótica da Regra-Matriz de Incidência Tributária, estudando seus critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Houve a necessidade de tratar de maneira mais aprofundada o instituto da isenção tributária, e suas regras jurídicas no Código Tributário Nacional, bem como sua estreita relação com o princípio da isonomia tributária. Em seguida, após a definição dos conceitos necessários para melhor compreensão do estudo, examinou-se a isenção do imposto de renda sobre pessoas físicas para pessoas portadoras de doenças graves, tal como os fundamentos para sua instituição.

Notou-se, portanto, que a problemática tratada acerca da afetação dos indivíduos portadores de moléstias graves que não estão elencadas no inciso XIV, da Lei nº 7.713/88 perpassa tanto pelo Poder Judiciário como pelo Poder Legislativo.

No que tange ao Superior Tribunal de Justiça, pode se constatar a necessidade de utilização de recursos hermenêuticos extensivos de forma a cumprir a finalidade máxima do diploma legal. É de notório saber dos estudiosos da seara tributária que a interpretação literal quando invocada por um imperativo normativo possui um objetivo de resguardar institutos, direitos e deveres na relação entre o fisco e o contribuinte.

Contudo, uma excessiva aplicação da literalidade eiva o aplicador da lei de aplicar seus recursos hermenêuticos com o fito de buscar atingir o objetivo fim da lei, onde a literalidade impede perante a impetuosa realidade fática.

É necessário que a norma esteja sempre em constante relacionamento com o mundo fenomênico, de modo que os mecanismos hermenêuticos poderão sempre consolidar essa missão. A utilização de interpretações teleológicas é um grande exemplo, onde a máxima do aplicador da lei é buscar a finalidade da norma, onde no caso em análise é proteger aqueles que se encontram numa situação de vulnerabilidade por conta de uma moléstia grave.

Entretanto, é de suma importância que seja cessada a estagnação do Poder Legislativo perante o tema, tendo em vista que a interpretação literal no que tange à isenção fiscal é uma imposição do artigo 111 do Código Tributário Nacional. Tal comodidade prejudica a atividade do Poder Judiciário, que se encontra amarrado à regra, e, buscando uma segurança jurídica, a cumpre em todos os seus termos. Todavia, a sociedade como um todo é que carece de maior atenção do Poder Legislativo, pois a norma não alcança a realidade fática, impedindo que a extrafiscalidade em questão seja efetivada

O referido dilema é apenas mais um evento destoante que deve ser enfrentado pela sociedade democrática, tomando como base o princípio constitucional da isonomia tributária, que observa os aspectos socioeconômicos de cada indivíduo, bem como é realizado, com graves imperfeições, no imposto de renda.

E, tomando como base o referido princípio, foi possível a constatação de uma realidade fática que destoa dos mandamentos constitucionais de direito à saúde, à vida digna, bem como destoa de princípios próprios do direito tributário, como da capacidade contributiva.

É necessário, portanto, uma atuação do Poder Legislativo de modo a referida problemática que se encontra estagnada e eivando direitos fundamentais à pessoas em situação de vulnerabilidade. E, diante da comodidade do poder acima mencionado, torna-se necessária o abandono da literalidade, de forma a compatibilizar a Lei nº 7.713/88 ao mundo fenomênico.

## REFERÊNCIAS

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Brasília: Edições do Senado Federal; v. 271, 2019.

BARRETO, Elis. **Diabetes aumentou 16% na população mundial nos últimos dois anos**, 14 nov. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/saude/diabetes-aumentou-16-na-populacao-mundial-nos-ultimosdoisanos/#:~:text=De%20acordo%20com%20o%20Atlas,anos%2C%20em%20decorr%C3%Aancia%20da%20doen%C3%A7a>. Acesso em: 02 dez. 2022.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Renda. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/295/edicao-1/renda>. Acesso em: 02 de novembro de 2022.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: 4. ed., Marcial Pons/Noeses, 1963.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 201.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em: 01 de nov. 2022.

BRASIL. Decreto-lei nº 401, de 20 de dezembro de 1968. **Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda e dá outras providências**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decretolei/del0401.htm#:~:text=DECRETO%20DLEI%20No%20401,30%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201968.&text=Altera%20dispositivos%20da%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20Imp%C3%B4sto%20de%20Renda%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/del0401.htm#:~:text=DECRETO%20DLEI%20No%20401,30%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201968.&text=Altera%20dispositivos%20da%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20Imp%C3%B4sto%20de%20Renda%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias). Acesso em: 02 de novembro de 2022.

BRASIL. Lei nº 11.945, de 04 de julho de 2009. **Altera a legislação tributária federal e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/11945.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11945.htm). Acesso em: 05 de novembro de 2022.

BRASIL. Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843. **Fixando a Despesa e orçando a Receita para os exercícios de 1843 - 1844, e 1844 - 1845**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/lim317.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim317.htm). Acesso em: 02 de novembro de 2022.

BRASIL. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. **Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/14625.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm). Acesso em: 02 de novembro de 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 02 de novembro de 2022.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo: estudo sobre o critério espacial da regramatriz de incidência tributária no exercício da competência tributária para instituir e arrecadar tributos.** 2012. 195 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2013, p. 88.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método.** São Paulo: Noeses, 2015. p. 687.

CINTRA, Carlos César Sousa; ARAUJO, Luana Adriano. **Interpretação extensivos critérios de isenção do imposto de renda sobre pessoa física aos porta-dores de doença grave.** Interesse Público – IP, Belo Horizonte, ano 19, n. 103, p. 137-153, maio/jun. 2017.

FALCÃO, A. de A. **Imunidade e isenção tributária - Instituição de Assistência Social.** Revista de Direito Administrativo, [S. l.], v. 66, p. 367–375, 1961. DOI: 10.12660/rda.v66.1961.22348. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/22348>. Acesso em: 21 nov. 2022.

FISCHER, O. C.; MALISKA, M. A. **REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – SEGURANÇA JURÍDICA E A BASE DE CÁLCULO DO IPTU.** Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 22, n. 3, p. 272–293, 2017. DOI: 10.25192/issn.1982-0496.rdfd.v22i31212. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/1212>. Acesso em: 05 nov. 2022.

JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario.** Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1999, p.331.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional.** São Paulo: Atlas, 2017.

NOGUEIRA DE ABREU, T. S. **Análise jurídica do artigo 196 da Constituição Federal de 1988, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** Cadernos Ibero-Americanos de Direito Sanitário, [S. l.], v. 3, n. 3, p. 50–61, 2014. DOI: 10.17566/ciads.v3i3.53. Disponível em: <https://www.cadernos.prodisa.fiocruz.br/index.php/cadernos/article/view/53>. Acesso em: 11 nov. 2022.

PORTO, José Roberto Sotero de Mello. **Teoria geral dos casos repetitivos: uma proposta de sistematização unificada dos incidentes de resolução de demandas repetitivas e de julgamento de recursos repetitivos.** 2017. 224 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil

Constitucional; Direito da Cidade; Direito Internacional e Integração Econômica; Direi) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017

ROTHENBURG, W. C. **IGUALDADE MATERIAL E DISCRIMINAÇÃO POSITIVA: O PRINCÍPIO DA ISONOMIA**. *Novos Estudos Jurídicos*, [S. l.], v. 13, n. 2, p. 77–92, 2009. DOI: 10.14210/nej.v13n2.p77-92. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/1441>. Acesso em: 26 nov. 2022.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Memória Receita Federal: Imposto de Renda Pessoa Física**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/default.asp>. Acesso em: 02 de novembro de 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Acesso em: 02 de dezembro de 2022