

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO



A ABRANGÊNCIA DA ISENÇÃO DO IRPF AO PORTADOR DE NEOPLASIA  
MALIGNA

ALEX THIÉBAUT MENEZES NUNES DA COSTA

RIO DE JANEIRO

2008

## **PARECER DO ORIENTADOR**

Declaro que a presente monografia, do bacharelando **Alex Thiébaud Menezes Nunes da Costa**, por mim orientado, encontra-se em perfeitas condições de defesa e apresentação.

Rio de Janeiro, 18 de junho de 2008

---

Prof. Eduardo Maneira - orientador

**ALEX THIÉBAUT MENEZES NUNES DA COSTA**

**A ABRANGÊNCIA DA ISENÇÃO DO IRPF AO PORTADOR DE NEOPLASIA  
MALIGNA**

**Trabalho de conclusão de curso  
apresentado à Faculdade de Direito da  
Universidade Federal do Rio de Janeiro,  
como requisito parcial para obtenção do  
título de Bacharel em Direito.**

**Orientador: Prof. Eduardo Maneira**

**RIO DE JANEIRO**

2008

Costa, Alex Thiébaud Menezes Nunes da.

A abrangência da isenção do IRPF ao portador de neoplasia maligna/ Alex Thiébaud Menezes Nunes da Costa. – 2008.

64 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 62-64.

1. Direito Tributário - Monografias. 2. Isenção Tributária. I. Costa, Alex Thiébaud Menezes Nunes da. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. A abrangência da isenção do IRPF ao portador de neoplasia maligna.

CDD 341.39

ALEX THIÉBAUT MENEZES NUNES DA COSTA

**A ABRANGÊNCIA DA ISENÇÃO DO IRPF AO PORTADOR DE NEOPLASIA  
MALIGNA**

**Trabalho de conclusão de curso  
apresentado à Faculdade de Direito da  
Universidade Federal do Rio de Janeiro,  
como requisito parcial para obtenção do  
título de Bacharel em Direito.**

**Data de aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_**

Banca Examinadora:

---

---

---

A Deus, família e amigos.

## RESUMO

COSTA, Alex Thiébaud Menezes Nunes da. **A abrangência da isenção do IRPF ao portador de neoplasia maligna**. 2008. 64 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

A presente monografia busca um profundo estudo das questões relevantes envolvendo a isenção tributária do Imposto de Renda – Pessoa Física (IRPF) ao portador de neoplasia maligna. Na primeira parte, discorre-se sobre o imposto de renda sobre renda e proventos de qualquer natureza, com análise do seu surgimento e suas transformações até a atualidade. Para melhor compreensão do tema, explicitou-se a conceituação e classificação do supracitado tributo. Na segunda parte é estudada a isenção tributária. Após uma abordagem inicial sobre o instituto, são analisados profundamente os requisitos para que o portador de neoplasia maligna possa pleitear o direito à isenção do Imposto de Renda – Pessoa Física. Finalizando, nos dedicamos à análise do instituto da capacidade contributiva, e de abundantes pareceres da doutrina e jurisprudenciais, com intuito de expurgar dúvidas quanto a real abrangência da isenção tributária do IRPF ao portador de neoplasia maligna.

Palavras-Chave: Isenção Tributária; Imposto de Renda - Pessoa Física, Capacidade Contributiva.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>2 O IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA (IRPF)</b> .....	9
2.1 <b>O histórico do imposto de renda</b> .....	9
2.2 <b>Conceito do imposto de renda</b> .....	11
2.3 <b>Fato gerador do imposto de renda</b> .....	12
2.3.1 <u>Da renda</u> .....	13
2.3.2 <u>Dos proventos de qualquer natureza</u> .....	14
2.4 <b>A tributação da pessoa física</b> .....	14
2.4.1 <u>Retenção na fonte</u> .....	16
2.4.2 <u>Base de cálculo</u> .....	17
2.4.3 <u>Alíquotas</u> .....	19
2.4.4 <u>Lançamento</u> .....	20
2.5 <b>Os princípios constitucionais específicos do imposto de renda</b> .....	21
2.5.1 <u>Princípio da generalidade</u> .....	22
2.5.2 <u>Princípio da universalidade</u> .....	23
2.5.3 <u>Princípio da progressividade</u> .....	23
<b>3 DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	25
3.1 <b>Histórico da isenção tributária</b> .....	25
3.2 <b>Conceito de isenção tributária</b> .....	26
3.3 <b>Princípios constitucionais específicos da isenção tributária</b> .....	28
3.3.1 <u>Princípio da legalidade</u> .....	29
3.3.2 <u>Princípio da isonomia tributária</u> .....	30
3.3.3 <u>Princípio da capacidade contributiva</u> .....	31
3.3.4 <u>Princípio da anterioridade</u> .....	32
3.3.5 <u>Princípio da segurança jurídica</u> .....	32
3.3.6 <u>Princípio da razoabilidade</u> .....	33
3.3.7 <u>Princípio da proporcionalidade</u> .....	34
3.4 <b>Classificação das isenções tributárias</b> .....	35
3.4.1 <u>Isenções absolutas e relativas</u> .....	35
3.4.2 <u>Isenções onerosas e simples</u> .....	36
3.4.3 <u>Isenções por prazo indeterminado e por prazo certo</u> .....	36



3.4.4 <u>Isenções amplas e restritas</u> .....	37
3.4.5 <u>Isenções gerais e especiais</u> .....	37
3.4.6 <u>Isenções objetivas e subjetivas</u> .....	38
3.4.7 <u>Isenções autonômicas e heterônomas</u> .....	38
<b>4 DA REAL ABRANGÊNCIA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA AO PORTADOR DE NEOPLASIA MALIGNA</b> .....	<b>40</b>
4.1 <b>Isenção tributária do IRPF aos portadores de doenças graves</b> .....	<b>41</b>
4.2 <b>Base legal</b> .....	<b>41</b>
4.3 <b>Condições</b> .....	<b>42</b>
4.4 <b>Procedimento</b> .....	<b>43</b>
4.5 <b>Taxatividade do rol dos eventos determinantes à isenção do IRPF</b> .....	<b>45</b>
4.6 <b>Breve análise dos eventos determinantes para a obtenção da isenção do IRPF por parte do portador de neoplasia maligna</b> .....	<b>47</b>
4.6.1 <u>Da neoplasia maligna</u> .....	48
4.7 <b>Princípios vinculados à isenção do IRPF aos portadores de neoplasia maligna</b> .....	<b>49</b>
4.7.1 <u>Princípio da isonomia</u> .....	50
4.7.2 <u>Princípio da capacidade econômica</u> .....	51
4.7.3 <u>Princípio da dignidade da pessoa humana</u> .....	52
4.7.4 <u>Princípio da personalidade</u> .....	53
4.7.5 <u>Princípio da proibição ao confisco</u> .....	54
4.8 <b>Do alcance da isenção tributária</b> .....	<b>55</b>
4.8.1 <u>Da jurisprudência específica</u> .....	56
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	<b>60</b>
<b>6 BIBLIOGRAFIA</b> .....	<b>62</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa delimitar o alcance da isenção do Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) relativa aos rendimentos de aposentadoria, reforma e pensão (inclusive as complementações), concedida aos portadores de neoplasia maligna, o que possui forte presença de interesse público.

O artigo 6º, inciso XIV, da Lei 7.713, de 1988 (com [redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004](#)), isenta do imposto de renda alguns rendimentos percebidos por pessoas físicas. Entre eles, os proventos percebidos pelos portadores de **neoplasia maligna**, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma.

Além disso, o artigo 6º, inciso XXI, também da Lei 7.713, de 1988 ([incluído pela Lei nº 8.541, de 1992](#)), expande o benefício os valores recebidos a título de pensão, quando o beneficiário for acometido das doenças relacionadas no supracitado inciso XIV.

Em ambos os casos, faz-se mister basear-se na medicina especializada. A moléstia deverá ser comprovada mediante laudo pericial emitido por serviço médico oficial, da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, como bem especifica o artigo 30 da Lei 9.250, de 1995.

Apesar de o tema estar amplamente tipificado legalmente, a Fazenda Nacional vem reiteradamente (muitas vezes com êxito) sustentando que o benefício da isenção tributária não seria aplicável ao trabalhador ainda ativo, mesmo com parecer médico comprobatório. Esse posicionamento flagrantemente desrespeita o princípio da dignidade humana, no que concerne às provações que possa experimentar o portador de neoplasia maligna, devido à tributação excessiva.

Buscaremos defender, com êxito, a tese de que qualquer indivíduo sofre os devastadores efeitos decorrentes da enfermidade em questão, e deve ter o direito à isenção do IRPF, mesmo não sendo aposentado, reformado ou pensionista. Somente assim haverá uma eficaz justiça tributária.

Primeiramente iremos fazer uma análise do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e seus fundamentos. Em seguida, discorreremos sobre as isenções tributárias e suas peculiaridades.

Por fim, trataremos, detalhadamente, da real abrangência do IRPF ao portador de neoplasia maligna, que a nosso ver deve ser ampla e irrestrita a todo e qualquer indivíduo que venha a ser acometido por esta moléstia.

Assim, utilizando os mais distintos métodos de pesquisa, a monografia mostrará o quão prejudicial à sociedade é a limitação do benefício fiscal a uma pequena parcela da população, uma vez que foi criado com a função social de reduzir o sofrimento do beneficiário.

## 2. O IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA (IRPF)

### 2.1 O histórico do imposto de renda

Talvez o imposto que mais onere o contribuinte brasileiro, o Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) tem várias teorias quanto a sua origem. Faz-se mister uma pequena análise histórica desse tributo.

Limitando a abrangência do tema ao caso brasileiro, lembramos que os Estados absolutistas europeus (incluindo, pois, Portugal metrópole) sempre cobravam pesados encargos econômicos à maioria da população:

“A crescente prosperidade das minas e o extravio de ouro fizeram com que as autoridades portuguesas reformassem o sistema de tributação. Os quintos passaram a coexistir com o sistema de capitação, que consistiu na cobrança de um imposto por cabeça de escravo, produtivo ou não, de sexo masculino ou feminino, maior de doze anos. Os mineradores sem escravos também pagavam o imposto por cabeça, no caso, sobre si mesmos. Além disso, o tributo era cobrado sobre estabelecimentos como oficinas, lojas, hospedarias, matadouros e outros. Houve ainda a derrama: a cobrança dos quintos em atraso ou de um imposto extraordinário”.<sup>1</sup>

Outrossim, ainda existiam os privilégios e imunidades fiscais concedidos pelo Estado à nobreza e ao clero, que irradiavam por todo continente europeu durante a Idade Média. Essa medida aumentava consideravelmente a parcela de tributação do resto da população.

Ainda durante a vigência do Império no Brasil, a partir da segunda metade do século XIX, e principalmente sob forte influência britânica, apareceram as primeiras sugestões para adoção do imposto sobre a renda. Entretanto, nas duas primeiras Cartas Magnas (1824 e 1891), não havia previsão expressa do Imposto de Renda.

---

<sup>1</sup> MOTA, Myriam Becho. **História das Cavernas ao terceiro Milênio**. 1. ed. São Paulo: Moderna, 1998, p. 229.

No entanto, com o advento da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, surge o primeiro embrião tipificado do que hoje conhecemos como Imposto de Renda, amparado na Constituição de 1891, com uma competência concorrente da União e dos Estados (art. 12) para criar impostos.<sup>2</sup>

Mesmo criado em 1922, o lançamento e arrecadação do novo tributo só se iniciaram a partir do ano de 1924.<sup>3</sup> Experimentou-se uma significativa expansão durante os seus primeiros quinze anos de existência, como resultado, talvez, das sucessivas mudanças e aperfeiçoamento na legislação, buscando assim a consolidação da implantação desse tipo de tributo no país.

Apenas visando melhor exemplificar essa expansão, a arrecadação proveniente do Imposto sobre a Renda atingiu, no ano de 1943, o primeiro lugar em arrecadação da receita tributária do Governo Federal, liderando a origem dos recursos utilizados para financiamento dos encargos do governo.<sup>4</sup>

A Constituição de 1934 sedimentou o lugar do Imposto de Renda como parte do rol dos tributos privativos da União, se elevando quanto a sua exigência ao plano constitucional, uma prova de sua relevância<sup>5</sup>.

Em 1966, surge o Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25.10.1966, que estipula as regras do Imposto de Renda.<sup>6</sup>

Finalmente, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB) veio sedimentar no tocante a essa matéria a competência privativa da União para instituir Impostos

---

<sup>2</sup> Vide Lei 4.625/22

<sup>3</sup> SINFRESP. **História dos Tributos no Brasil**. 1 ed. São Paulo: Nobel, 2000. p. 255.

<sup>4</sup> Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1940a1943.asp>> Acessado em 3 de março de 2008.

<sup>5</sup> Vide o artigo 6º da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.

<sup>6</sup> Lei ordinária nº5.172/66: “Artigo. 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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. ([Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001](#))

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. ([Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001](#))”

sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu artigo 153, respeitando os “*critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.*”<sup>7</sup>

## 2.2 Conceito do imposto de renda

Para delimitar a real abrangência da isenção do Imposto de Renda – Pessoa Física (IRPF) ao portador de neoplasia maligna, primeiramente é necessário que se faça uma conceituação do referido tributo.

Conhecido simplesmente como imposto de renda (IR), o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é de competência privativa da União<sup>8</sup> e de vital importância em seu no orçamento. Ele é essencial para que haja uma correta distribuição das riquezas produzidas pela nação, tanto entre as pessoas, como entre as regiões administrativas, evitando assim que haja discrepâncias sociais intensas.

Corroborando com esse entendimento, há a doutrina exemplificada pelo professor Hugo de Brito Machado, que aduz:

“Justifica-se que seja esse imposto da competência federal porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões. Aliás, o intérprete das normas do sistema tributário brasileiro está vinculado por esse valor, hoje expressamente incorporado ao texto constitucional, inclusive no §7º do art. 165, segundo o qual o orçamento fiscal e o orçamento de investimentos ‘terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional’.”<sup>9</sup>

O IRPF está tipificado pelas Leis 7.713/1988 e 9.250/1995 e alterações, bem como pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR) aprovado pelo decreto 3.000/99. Segundo ensinamento de Leandro Paulsen:

<sup>7</sup> Vide artigo 153, §2º, I, da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.

<sup>8</sup> Vide artigo 153 da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 e artigo 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66)

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 334 – 335.

“Trata-se de imposto anual, sobre renda e proventos de ano-calendário, sendo que a legislação impõe ao contribuinte que, durante o próprio curso do ano-calendário, faça antecipações mensais de pagamento conforme a renda e proventos verificados. Encerrado o ano-calendário, o contribuinte deve apurar as rendas e proventos cuja disponibilidade tenha adquirido e calcular o saldo a pagar ou a ter restituído.”<sup>10</sup>

### 2.3 Fato gerador do imposto de renda

De acordo com a legislação pertinente ao tema<sup>11</sup>, e dos ensinamentos doutrinários, é notório que:

“(…)o âmbito material de incidência do Imposto de Renda- Pessoa Física é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica **de renda**, assim estendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de **proventos** de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.”<sup>12</sup>

Frise-se que, como leciona o professor Carraza, “*o conceito de renda e proveito de qualquer natureza deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário*”.<sup>13</sup>

Indubitavelmente, para uma melhor compreensão da matéria abordada, faz-se mister uma diferenciação dos conceitos supracitados, quais sejam, a renda e os proventos de qualquer natureza.

<sup>10</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 735.

<sup>11</sup> Vide artigo 153 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), de 1988 e artigo 43 do Código Tributário Nacional-CTN (Lei nº 5.172/66)

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.* p. 335.

<sup>13</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 671.

### 2.3.1 Da renda

A renda é uma importância como contraprestação de uma atividade econômica. Seu conceito não está claramente revelado na Carta Magna, o que pode ocasionar diferentes interpretações de seu significado.

Em nosso estudo, entendemos como mais elucidativa a percepção de Marçal Justen Filho, quando diz que a renda:

“(…)consiste numa diferença que tem em mente a riqueza pré-existente, as despesas efetivadas para aquisição de riqueza e o ingresso que possa ser obtido a partir de então. Existem diversas teorias, até mesmo em nível de Direito Positivo, mas em todas elas prevalece esse conceito, prevalece a idéia de que há necessidade, para definir renda, de distinguir o conjunto das despesas, o conjunto dos investimentos, o conjunto dos desembolsos efetivados relativamente ao conjunto das receitas que são produzidas a partir desse desembolso; ou, eventualmente, até independentemente desse desembolso. Se nós considerarmos que renda é um conceito aberto, que renda é um conceito que tem a sua definição linear indeterminada, ainda assim não temos esse núcleo perfeito e inquestionável, sob pena de, não sendo assim, nós tributarmos ou o patrimônio ou o faturamento.”<sup>14</sup>

Cumprе salientar que não existe no nosso ordenamento jurídico o conceito de *renda presumida*. Isso se explica pelo fato de que a renda deve ser sempre real. Entretanto, o montante da renda pode ser presumido ou arbitrado<sup>15</sup>, cabendo ao Fisco determinar a existência da renda.

### 2.3.2 Dos proventos de qualquer natureza

---

<sup>14</sup> FILHO, Marçal Justen. **Periodicidade do Imposto de Renda I, Mesa de Debates, em Revista de Direito Tributário**. 63 n. São Paulo: Malheiros, p.17.

<sup>15</sup> Vide artigo 44 do Código Tributário Nacional.



Para parte da doutrina especializada, os proventos não possuem definição própria. Eles são conceituados por uma derivação do conceito de renda, já discutido acima. Esse conflito de correntes nos fez optar pelas lições de Modesto Carvalhosa, citado na obra de Misabel Abreu Machado Derzi:

“provento é forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendida como o que é ‘fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim dos acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos’, como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. Já os proventos em acepção ampla, como acréscimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho, são todos aqueles de ‘origem ilícita e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável’.(cf. Modesto Carvalhosa...)”<sup>16</sup>.

## 2.4 A tributação da pessoa física

O ente federativo competente, conforme estipulação constitucional, para criar qualquer tributo através de correto procedimento legislativo, não pode, simplesmente, escrever sua hipótese de incidência – fato gerador.

Em observância estrita ao princípio da Legalidade Tributária, qualquer aspecto que determine a obrigação tributária deverá ser previsto legalmente. Portanto, a lei impositiva do tributo deverá especificar o sujeito passivo/ativo, a base de cálculo, a alíquota, o procedimento de cobrança, ou seja, tudo relativo ao tributo que conste em legislação sobre o tema.

No presente trabalho, analisaremos restritivamente e sem maior profundidade, tendo em vista não ser o cerne da monografia, como já afirmado, a tributação da pessoa física. Buscaremos mostrar os conceitos básicos dos principais elementos componentes do Imposto de Renda.

---

<sup>16</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. 1ed. **Os Conceitos de Renda e de Patrimônio**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 23-24.

No que diz respeito à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), o sistema adota a técnica da declaração da renda do contribuinte, juntamente com a arrecadação na fonte.

A renda tributável, em observância aos princípios constitucionais regentes, deverá ser sempre a renda líquida, isto é, o resultado de uma série de deduções e abatimentos feitos sobre o rendimento bruto, de forma que o imposto incida somente na riqueza nova efetivamente auferida pelo contribuinte.

Sobre este fato, Roque Carrazza assevera:

“O conceito constitucional de renda está a exigir que a legislação reconheça ao contribuinte o direito de abater, da base de cálculo do tributo, não só as despesas necessárias à obtenção da riqueza nova, como as que lhe garantem a subsistência e a de seus dependentes econômicos (deduções com estudos, alimentação, vestuário, pensões alimentícias, manutenção da saúde, etc.). Evidentemente, o Poder Judiciário pode ser contrastado para fazer valer este direito, sob pena de acabarem sendo tributados meros rendimentos brutos - fenômeno que implica ofensa aos princípios informadores da tributação em tela.”<sup>17</sup>

O legislador, baseando-se nos princípios da personalidade e da capacidade contributiva<sup>18</sup>, objetivou a exclusão de despesas com saúde, educação, transporte, moradia, dentre outras (dentro de uma margem de razoabilidade), que constituíssem elementos básicos de sobrevivência do contribuinte e de seus dependentes na sociedade brasileira contemporânea.

É notório, entretanto, que a maneira como é feita a cobrança do imposto de renda está aquém da ideal vislumbrada pelo legislador constitucional, pela doutrina tributária e pela própria população.

#### 2.4.1 Retenção na fonte

---

<sup>17</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 73.

<sup>18</sup> Vide artigo 145, §1º da CRFB/88.

O artigo 45, parágrafo único do CTN, dispõe, *in verbis*: “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”.<sup>19</sup>

O referido dispositivo legal proporciona maior comodidade na arrecadação e controle do imposto de renda, permitindo maior eficiência e simplicidade à máquina de arrecadação do tributo, prevenindo a sonegação e a displicência do efetivo titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

O tributarista Roque Antonio Carrazza, em relação à retenção na fonte, oportunamente preleciona:

“No que concerne ao impropriamente denominado imposto de renda retido na fonte (IRRF), recordamos rapidamente que não se trata de nova modalidade de IR, mas, apenas, de forma de antecipar-lhe a cobrança. Havendo incidência tributária na fonte, a pessoa que auferir rendimentos já os recebe reduzidos da carga tributária, que será recolhida aos cofres públicos pela própria fonte pagadora”<sup>20</sup>

No caso da retenção do imposto na fonte, o contribuinte é, efetivamente, aquele que auferir a renda ou os proventos. O sujeito passivo da obrigação deixa de ser o contribuinte e passa a ser o responsável. Trata-se de “atribuição a terceiro de responsabilidade pelo adimplemento de obrigação tributária principal.”

Complementando seu posicionamento, Carrazza apresenta a seguinte reflexão:

“O tributo não pode incidir exclusivamente na fonte, porque este mecanismo jurídico segrega uma parcela dos rendimentos obtidos, sem levar em conta a real existência, no ano-base, de acréscimo patrimonial. Inadmissível, portanto, a segmentação dos elementos formadores do acréscimo patrimonial do contribuinte, seja ele pessoa física, seja pessoa jurídica. O que é juridicamente possível, sim, é o IR, com base em lei, ser cobrado antecipadamente — circunstância, no entanto, que exige, de modo inafastável, sua compensação quando vier apurada a renda líquida anual do contribuinte”<sup>21</sup>

<sup>19</sup> Vide artigo 45, § único, do CTN.

<sup>20</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 335.

<sup>21</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 40.

### 2.4.2 Base de cálculo

A base de cálculo e a alíquota (que será estudada a seguir) são os elementos que quantificam a obrigação tributária, ou seja, permitem que se apure a quantia pecuniária a pagar a título de tributo.

O artigo 44 do CTN, referente ao Imposto de Renda, estabelece que, *in verbis*: "*a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis*".<sup>22</sup>

Hugo de Brito Machado, em relação à base de cálculo do imposto de renda, profere o seguinte entendimento:

“Em se tratando de pessoa física, a base de cálculo do imposto era a renda líquida, mas agora passou a ser o rendimento. Agora o imposto incide, em regra, sobre o rendimento bruto mensal auferido pela pessoa física. Diz-se em regra porque algumas deduções são admitidas, tais como pensões alimentícias, encargos por dependentes. Anualmente, porém é feita uma declaração para fins de ajuste, sendo paga uma complementação, ou obtida a restituição do que porventura tenha sido pago a mais.”<sup>23</sup>

Aparentemente, o douto tributarista realizou uma interpretação demasiadamente literal do artigo 3º da Lei nº 7.713/88, que estabelece: "*o imposto de renda das pessoas físicas incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei*".

Compartilhamos da opinião de que as colocações de Hugo de Brito Machado só podem referir-se aos contribuintes que auferiram rendimentos cuja tributação se realiza, exclusivamente, através de retenção na fonte.

Roque Antonio Carrazza, sobre a base de cálculo possível do Imposto de Renda, nos contempla com o seguinte entendimento, o qual ratificamos:

---

<sup>22</sup> Vide artigo 44 do CTN.

<sup>23</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.* p. 341.

“Deveras, a base de cálculo possível do IRPF não é a renda bruta do contribuinte; tampouco seu rendimento alcançado num dado instante, como, por exemplo, numa única operação financeira. É, sim, o valor dos rendimentos ou proventos líquidos por ele obtidos ao longo do período de apuração, e estes se definem no momento em que é feito o ajuste anual (Declaração de Rendimentos)”<sup>24</sup>

Nota-se que a retenção na fonte é uma técnica utilizada pelo Fisco com intuito de facilitar a arrecadação do Imposto de Renda e a sua fiscalização, sendo meramente a antecipação da cobrança do tributo.

Ressalte-se que o Imposto de Renda expressa um caráter anual (princípio da periodização anual); e a renda do contribuinte é considerada em caráter único, ainda que composta por diversos elementos (princípio da unicidade).

Em consonância com os conceitos ora reafirmados, entendemos que a base de cálculo do Imposto de Renda constitui o total líquido da renda ou dos proventos auferidos pelo contribuinte ao longo do exercício financeiro.

Quando da apresentação da Declaração do Imposto de Renda, os rendimentos do contribuinte auferidos ao longo do ano devem ser somados, perfazendo a renda bruta anual do indivíduo. Após, deduz-se até o limite do permitido. O resultado deste cálculo consistirá na renda líquida anual do contribuinte, que será a base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota aplicável ao caso.

Cabe ressaltar que o montante mensalmente antecipado pelo Fisco durante o ano - a título de tributação na fonte - será, na Declaração de Rendimentos, comparado ao valor que o contribuinte efetivamente deve pagar ao Fisco — resultado da aplicação da alíquota sobre seus rendimentos líquidos, subtraída a parcela a deduzir. Desta comparação resultará o valor que o contribuinte ainda deve pagar ao Fisco (se o recolhimento na fonte mostrar-se inferior ao devido, quando somados todos os seus rendimentos) ou receber em restituição (no caso do recolhimento na fonte tiver sido superior ao que ele efetivamente deve).

### 2.4.3 Alíquotas

---

<sup>24</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 72.

Acerca do conceito geral de alíquota, é de grande valia o pensamento do tributarista Roque Antonio Carrazza:

“Alíquota é o critério legal, normalmente expresso em porcentagem, que, conjugado à base de cálculo, permite que se chegue ao *quantum debeatur*, ou seja, à quantia que o contribuinte deve pagar ao Fisco ou a quem lhe faça as vezes, a título de tributo. Forma, com a base de cálculo, o elemento quantitativo do tributo e, de certo modo, também está predefinida na Constituição. De fato, embora o legislador, ao criar *in abstracto* o tributo, tenha alguma liberdade para fazê-la variar, não a pode elevar *ad infinitum*. Isto fatalmente imprimiria ao tributo o proibido caráter de confisco.

(...)

Já é uma tentativa, embora tibia, de imprimir ao IRPF caráter pessoal, graduando-o de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Escrevemos tibia porque três alíquotas è, segundo estamos convencidos, de fato muito pouco para abarcar todo o universo de rendimentos mensais que as pessoas físicas podem auferir.”<sup>25</sup>

O artigo 153, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988 impõe ao imposto de Renda o critério da progressividade. Portanto, neste tributo, as alíquotas devem ser variáveis, crescendo à medida que vai aumentando a renda dos contribuintes - aqueles que possuem renda mais elevada serão, proporcionalmente, mais tributados. A alíquota passa a incidir ascendentemente na medida em que aumenta a base de cálculo.

#### 2.4.4 Lançamento

Assim como em todas as obrigações, a obrigação tributária é constituída de elementos subjetivos, quais sejam: o sujeito ativo que é o credor do tributo, isto é, a pessoa que tem o direito subjetivo de arrecadá-lo (o Fisco), e o sujeito passivo, que é o devedor do tributo, ou

<sup>25</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 87-89.

seja, a pessoa que tem o dever jurídico de efetuar o pagamento, podendo ser o contribuinte ou o responsável<sup>26</sup>.

Outrossim, há o elemento objetivo, qual seja, o crédito tributário, que é a quantia, de aspecto eminentemente monetário, que o contribuinte (ou responsável) deve ao Fisco a título de tributo.

O crédito tributário, entretanto, nasce, na maioria das vezes, com as características de iliquidez e incerteza. Essas qualidades devem ser afastadas em ordem de garantir a exigibilidade do referido crédito, permitindo que o Poder Público possa satisfazer sua pretensão tributária. A liquidação do crédito tributário é efetivada através de um ato administrativo de competência privativa do Fisco: o lançamento.<sup>27</sup> (artigo 142 do CTN).

Afirma Roque Carrazza:

“O lançamento nada mais é que um ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Não faz nascer o tributo, mas dá resposta, em caráter oficial, às seguintes indagações: 1) Quem é o contribuinte? 2) Quanto ele deve ao Fisco? 3) Onde ele deve efetuar o pagamento do Tributo? 4) Como ele deve efetuar o pagamento do tributo? 5) Quando ele deve efetuar o pagamento do tributo?”<sup>28</sup>

Outrora, o lançamento do imposto de renda era um exemplo típico de lançamento mediante declaração, que é aquele feito com base em declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações quanto à matéria de fato indispensável à sua efetivação.<sup>29</sup>

Entretanto, atualmente a declaração de rendimentos é entregue, e o contribuinte recebe a intimação para pagamento do tributo nos termos de sua declaração. Portanto, o lançamento, a rigor, se faz por homologação<sup>30</sup>. Esta ocorre em relação aos tributos cuja legislação expressamente atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame do Fisco.

---

<sup>26</sup> Vide artigo 121 do CTN.

<sup>27</sup> Vide artigo 142 do CTN.

<sup>28</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 444.

<sup>29</sup> Vide artigo 147 do CTN.

<sup>30</sup> Vide artigo 150 do CTN.

Em relação ao imposto descontado na fonte, o lançamento é sempre feito por homologação.

Ressalte-se que caso o contribuinte não faça a declaração, ou não a faça de forma correta, a autoridade administrativa fará o lançamento de ofício, nos termos do artigo 149 do CTN.

Por fim, salientamos que as declarações prestadas pelo contribuinte gozam de presunção de veracidade, tendo em vista a lei definir como crime a declaração falsa ou omissa quanto bens ou fatos, ou empregar outra fraude para eximir-se total ou parcialmente de pagamento de tributo.<sup>31</sup>

## 2.5 Os princípios constitucionais específicos do imposto de renda

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, no seu artigo 153, §2º, submete o Imposto de Renda aos princípios da **generalidade, da universalidade e da progressividade**, que, segundo o professor Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>32</sup>, “são **subprincípios da capacidade contributiva**” (grifos nossos).

A seguir, conceituaremos cada um desses princípios, visando facilitar a defesa da tese exposta na presente monografia.

### 2.5.1 Princípio da generalidade

Entende-se que o legislador expressamente baseou-se no princípio da igualdade tributária quando delimitou que o referido imposto deve ser cobrado sobre qualquer renda e

<sup>31</sup> Vide artigo 2, I, da Lei nº 8.137/90.

<sup>32</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p.517.



provento, sem que haja qualquer desigualdade fiscal. Isso evita que haja os famigerados privilégios a uma pequena parcela da população.

A generalidade se refere ao universo dos sujeitos influenciados pela norma tributária, de modo que os indivíduos submetam-se à imposição fiscal sem quaisquer privilégios ou discriminações, respeitada a capacidade contributiva

Assim, a “generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência”.<sup>33</sup>

Nas palavras de Renato Romeu Renk:

“A generalidade abrange todos os contribuintes não se admitindo qualquer tributação especial. (...) Assim, todos os contribuintes devem ser tratados de uma só forma, o que aliás já decorre do próprio princípio da igualdade. Com este fundamento pode-se afirmar que a renda deve ser reconhecida com a observância do critério da generalidade, em que não se admitem classes de contribuintes. Todos, indistintamente, são contribuintes, potenciais, ou de fato, do imposto.”<sup>34</sup>

### 2.5.2 Princípio da universalidade

No que tange à **universalidade**, a doutrina, por intermédio do professor Luiz Emydio F. da Rosa Junior, entende que:

“A universalidade da imposição tributária expressa o princípio da igualdade em sentido jurídico, isto é, consiste no direito do Estado exigir de todos os membros da comunidade, nacionais ou estrangeiros, desde que estejam econômica ou socialmente a ele subordinados, contribuições à sua manutenção e consecução de seus fins, pelo que ninguém pode recusar a condição de contribuinte *in abstracto*.”

---

<sup>33</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 77.

<sup>34</sup> RENCK, Renato Romeu. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica/Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo**. Do Advogado, 2001. p.160

Entretanto, isso não significa que todos devem pagar tributos de maneira ampla, **uma vez que a obrigação de contribuir para os cofres do Estado diz respeito somente àqueles que têm capacidade econômica para fazê-lo.**”<sup>35</sup> (*grifos nossos*)

Por esse princípio, há a constante busca pela suavização dos encargos tributários, uma vez que prega pela igualitária repartição por toda a população. Deve sempre respeitar a capacidade contributiva, para não criar abismos sociais.<sup>36</sup>

### 2.5.3 Princípio da progressividade

Ocorre a progressividade quando há diversas alíquotas que serão utilizadas, em sentido crescente, em função da faixa de renda do contribuinte. Na teoria, quem obtiver maiores rendas e proventos, será mais tributado.

A progressividade é fundamental para atingir a finalidade proposta pelo legislador. O Imposto de Renda busca erradicar a enorme barreira existente entre as diversas camadas sociais do Brasil. Isso só é possível com a efetiva diferenciação do método de cobrança, para não onerar injustamente os indivíduos menos abastados.

Sobre o tema, inclusive suscitando uma possível imunidade a quem não tem capacidade contributiva para arcar com o Imposto de Renda – Pessoa Física, discorre Roque Antonio Carraza:

“No caso de IR-Pessoa Física, quem, com efeito, tem rendimentos mais expressivos deve ser proporcionalmente mais tributado, por via de impostos sobre a renda, do que quem tem rendimentos menores. Não nos parece excessivamente arrojado sustentar que, em função deste art. 145, §1º, da Lei das Leis, quem tem poucos rendimentos, apenas suficientes para sobreviver

---

<sup>35</sup> JUNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p.720.

<sup>36</sup> “(...)para que a renda seja informada pelo critério da universalidade, os elementos integrados no processo de sua produção devem estar dispostos de forma tal que atendam a este critério. Ou seja, todos devem ser submetidos à tributação de forma absolutamente igual. Não há receita diferente de outra, como não há despesa diferente de outra.” RENCK, Renato Romeu. *op. cit.* p. 2001.

(digamos, ganha um *salário mínimo*), está *immune* a tal tributação. Por quê? Simplesmente porque o assalariado mínimo, por injunção constitucional, ganha o mínimo indispensável para manter-se e a seus familiares. Sendo assim, não tem capacidade contributiva e nada lhe pode ser retirado, nem mesmo a título de imposto sobre a renda.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 117.

### 3 DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

#### 3.1 Histórico da isenção Tributária

As isenções procedem de um sistema de privilégios tributários tão antigo, que se poderia dizer contemporâneo às primeiras economias financeiras e formas de sociedade humana.

Muitas das vezes, esses privilégios consistiam em isenções gerais ou especiais, concedidas a certas classes em detrimento de outras; outras vezes representavam direitos reconhecidos a indivíduos pertencentes a algumas classes em especial. De qualquer modo, era visível a desigualdade.

Tal prática, por mais injusta que fosse, era sempre passível de justificação, como leciona Ricardo Lobo Torres:

“No Estado patrimonial já havia inúmeros privilégios fiscais, não obstante o fato de a renda de impostos ser secundária. Ao lado das imunidades, que eram forma de intributabilidade absoluta dos bens da Igreja e do senhorio, em homenagem a liberdades estamentais preexistentes, apareciam os privilégios, como concessão do Governante, geralmente ao clero e à nobreza. O fenômeno ocorre em todos os países que conhecem a estrutura patrimonialista: Itália, Alemanha, Áustria, França, Espanha e Portugal. Eram considerados privilégios não-odiosos, porque os clérigos faziam a intermediação entre os cidadãos e a divindade pela oração, enquanto a nobreza empunhava as armas, tudo que justificava a exoneração dos impostos.”<sup>38</sup>

A nobreza e o clero, por mera tradição histórica, gozaram de privilégios até a Revolução Francesa, em 1789. A revolta foi um marco na evolução da Teoria das Isenções, uma vez que o instituto da isenção tributária deixou de privilegiar determinadas classes sociais.

---

<sup>38</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 304.

Mesmo com a derrocada do regime absolutista, a isenção não desapareceu do poder político organizado. Pelo contrário, foi tipificada, passando a existir no ordenamento jurídico da maioria dos Estados modernos, como no atual Sistema Tributário Brasileiro. Todavia, agora há o respeito aos princípios constitucionais, rechaçando a antiga concepção de privilégio odioso.

Atualmente, a isenção tributária é dotada de um caráter excepcional, pois admite casos excetuados à regra da generalidade da tributação. Não se deve deduzir que elas sejam, à maneira antiga, concedidas atendendo apenas a interesses de certas classes sociais, precisamente porque o legislador, ao isentar tributos, está constitucionalmente vinculado à isonomia fiscal.

### 3.2 Conceito de isenção tributária

O tema ora proposto demonstra-se bastante controvertido. Na doutrina brasileira, existem diversas teorias que procuram explicar o fenômeno da isenção tributária. Assim, faremos uma breve síntese das teorias que têm maior destaque dentro do ordenamento jurídico pátrio.

Primeiramente, devemos destacar que há quem entenda a isenção como **autolimitação do poder de tributar**. Ricardo Lobo Torres, em sua obra, ensina que: “*As isenções, como privilégio que são, consistem na autolimitação do poder fiscal, porque objeto de concessão do legislador.*”<sup>39</sup>A isenção tributária consistiria em uma autolimitação legislativa da área de competência a ser preenchida pelas leis tributárias.

A doutrina mais tradicional, representada, dentre outros por Rubens Gomes de Souza<sup>40</sup>, admite a isenção como **dispensa legal do pagamento de tributo devido**. Para seus defensores, no fenômeno da isenção tributária ocorreria o fato imponible (fato gerador) e

---

<sup>39</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.* p. 305.

<sup>40</sup> “isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”. SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. ed. póst. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.97

haveria o nascimento da obrigação tributária. No entanto, o pagamento do tributo seria dispensado pela lei.

João Augusto Filho, discorrendo sobre a idéia de dispensa legal de tributo devido, afirma que esta não se aplica à isenção tributária, mas à remissão tributária. Esclarece que seria um contra-senso considerar na isenção que o tributo já é devido, pois ensejaria uma abordagem do tema sob um aspecto errôneo, de forma a confundir os dois institutos jurídicos<sup>41</sup>.

Outra parte da doutrina entende a isenção como hipótese **de não incidência tributária legalmente qualificada**. O entendimento central é que na isenção não haveria incidência da norma jurídica tributária, e, portanto, não haveria nascimento do dever tributário. Seus defensores sustentam que “*a norma isentiva incide justamente para que a norma tributária não possa incidir*”.<sup>42</sup>

Neste caso, a isenção é colocada na área da incidência, de forma que o benefício fiscal não interfere na estrutura do fato gerador da norma tributária, o qual permanece idêntico, mas tão somente impede o surgimento da obrigação tributária.

Da teoria da isenção como hipótese de não incidência tributária e legalmente qualificada, nasceu o conceito amplamente aludido pela doutrina, de fato gerador isento, formulado por Sainz de Bujanda. A norma da isenção impede o nascimento da obrigação tributária para seu beneficiário, então, o fato jurídico que seria tributado se não fosse o benefício fiscal é considerado fato gerador isento. Este é essencialmente distinto do fato gerador do tributo por não estar submetido às normas obrigacionais tributárias, mas às normas isentivas.

O artigo 175 do Código Tributário Nacional (CTN) estatui que a isenção “*exclui o crédito tributário*”. Com uma análise do dispositivo legal pertinente à matéria, vemos que o Código não definiu a isenção como dispensa legal do pagamento de tributo devido. A assertiva de exclusão do crédito tributário significa que este sequer se constitui, não havendo, portanto, “tributo devido”, ou, em outras palavras, obrigação tributária.

Nosso entendimento se volta, em consonância com a melhor doutrina, para o conceito de isenção como hipótese de **não incidência tributária legalmente qualificada**. Isto porque

---

<sup>41</sup> FILHO, João Augusto. **Isenções e Exclusões Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1979, p.61.

<sup>42</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 819.

a análise do tema evidencia que quando se fala em excluir o crédito tributário, não há que se cogitar da existência da obrigação tributária. A norma de isenção conjuga-se à norma da tributação, delimitando-lhe negativamente o âmbito de incidência. Como bem discorreu Gilberto de Ulhôa Canto:

“Isenção é a expressa, deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para instaurar determinado tributo, do exercício dessa competência, quanto a fatos, atos ou pessoas. A lei que emana do próprio ente público dotado de competência renuncia, em razão de circunstância de ordem vária (social, política, econômica), ao respectivo exercício”.<sup>43</sup>

Ainda na presente monografia daremos explicações adicionais acerca da teoria da isenção como dispensa legal de tributo devido e da teoria da não incidência juridicamente qualificada, definidoras do regime material das isenções tributárias.

### **3.3 Princípios constitucionais específicos da isenção tributária**

O instituto da isenção tributária, no que tange aos seus princípios fundamentais, segue a mesma sorte da disciplina dos tributos, uma vez que o poder de tributar envolve o poder de isentar.

Nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes:

“No sentido técnico a palavra princípio acha-se ligada à idéia de ponto de partida, de base, de fundamento, isto é, de proposição básica ou verdade primeira. Assim, princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, que constituem os alicerces ou fundamentos da mesma. O princípio se apresenta como a verdade fundante de um sistema de conhecimento, tida como primórdio ou primeira verdade.”<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**. vol. III, Rio de Janeiro: Alba, 1964, p.190)

<sup>44</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2 ed., Rio de Janeiro: Forense, II, p;82)

Neste tópico, avaliaremos cuidadosamente tais princípios, uma vez que sua importância é incomensurável, já que buscam a realização de uma justiça tributária, em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro. Não adentraremos nos princípios já abordados anteriormente, quais sejam, generalidade, universalidade e progressividade.

### 3.3.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade tributária está elencado no artigo 150, I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB), que, versando sobre as limitações do poder de tributar, estabelece que é vedado aos entes federativos "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".<sup>45</sup>

A isenção tributária é matéria reservada exclusivamente à lei. Esta regra está, inclusive, explícita no artigo 176 do CTN, *in verbis*: "A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente da 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".

Como leciona Luiz Emygdio F. da Rosa Junior:

“(...) entende-se que não supriria as necessidades visadas pelo princípio da legalidade tributária uma lei genérica que autorizasse o Poder Executivo a cobrar tributos necessários à satisfação de suas necessidades. Isso porque o contribuinte está mais garantido com a exigência de uma lei específica para instituir ou majorar tributos por lhe atribuir uma série de vantagens. Desse modo, já com a publicação do projeto de lei, o contribuinte pode não só defender seus interesses junto ao Poder Legislativo, como também ir organizando sua vida para o caso de o projeto ser convertido em lei(...). Por outro lado, o contribuinte pode também apresentar sugestões que tornem mais clara e explícita a lei, sendo-lhe também elemento útil a publicidade do debate sobre o projeto que é travado no Poder Legislativo”.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Vide artigo 150, I da CRFB/88

<sup>46</sup> JUNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. *op. cit.* p.226.



### 3.3.2 Princípio da isonomia tributária

O princípio da isonomia se mostra uma das diretrizes mais importantes do Estado Democrático de Direito. Tipificado na CRFB/88<sup>47</sup>, é decorrente do princípio genérico de igualdade e generalidade, e norteador das obrigações tributárias, projetando-se, também, no campo das isenções tributárias.

O ordenamento constitucional tributário do país, sob o âmbito da isonomia fiscal, exige que os contribuintes em idênticas circunstâncias características de capacidade contributiva se submetam a um idêntico regime tributário.

Como já afirmado, o poder de tributar envolve o poder de isentar, por isso a disciplina da isenção segue a mesma sorte da disciplina do tributo em relação, também, ao princípio da igualdade. Isto é corroborado pelo fato de o regime jurídico-material das isenções, em observância ao princípio da legalidade, encontrar todos seus requisitos existenciais na lei. Estando as isenções tributárias sob a reserva da lei, necessariamente serão abrangidas pelo princípio constitucional da isonomia.

Assim, para que se conforme com o princípio constitucional da igualdade, as isenções não podem constituir um tratamento arbitrariamente favorável em benefício de determinados contribuintes ou classe social.

Segundo Leandro Paulsen, *“identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que estejam em situação equivalente, sem que haja razão suficiente para tanto.”*<sup>48</sup>

### 3.3.3 Princípio da capacidade contributiva

---

<sup>47</sup> Artigo 150, II da CRFB/88, *in verbis*. “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;

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.”(grifos nossos).

<sup>48</sup> PAULSEN, Leandro. *op.cit.* p.212.

A capacidade contributiva está expressamente proclamada na CRFB/88.<sup>49</sup> A observância da capacidade contributiva no âmbito fiscal possui estrita relação com os princípios da igualdade e do não-confisco, com o objetivo maior de justiça fiscal. Os pequenos contribuintes não deverão ter ainda mais reduzida a sua capacidade financeira.

Esse instituto se mostra um dos mais relevantes no âmbito material das isenções tributárias. Isto porque, tem a finalidade de beneficiar os indivíduos com capacidade econômica prejudicada, em conformidade com as hipóteses legais, sem prescindir do princípio da generalidade - aplicável dentro do universo dos sujeitos submetidos à norma isentiva.

De acordo com J.A. Lima Gonçalves:

“(…)relativamente aos impostos, pode-se, com certeza, afirmar que os contornos jurídicos-normativos do princípio da capacidade contributiva atuam no sentido de, por um lado, exigir que o fato ou estado eleito como apto a gerar o nascimento da obrigação tributária manifeste um mínimo de riqueza e, por outro lado, limitar a graduação máxima da exação por via de imposto ao patamar confiscatório que, em última análise, implica a eliminação da riqueza ínsita ao ato ou fato tributável pressuposto mesmo da norma de tributação.”<sup>50</sup>

### 3.3.4 Princípio da anterioridade

---

<sup>49</sup> Vide artigo 145, §1º, CRFB/88, *in verbis*. “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - **Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.**(grifos nossos)

<sup>50</sup> GONÇALVES, J. A. Lima. **Isonomia na Norma Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993, p.63.

O preceito do artigo 150, III, b, da Constituição Federal de 1988 veda aos entes federativos que cobrem tributos “*no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*”<sup>51</sup>, estabelecendo o denominado Princípio da Anterioridade ou Princípio da Não Surpresa Tributária.

A lei revogatória só será executada no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, por força do artigo 104, III, do CTN, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte.

Ricardo Lobo Torres nos lembra o instituto da noventena, lembrando que este apresenta algumas exceções:

“O princípio da anterioridade sofreu uma certa inflexão com o advento da EC 42/03, que introduziu a letra *c* no art. 150, III, da CRFB/88, criando a *noventena*, isto é, a proibição de cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Quer dizer: para a exigência de tributos não basta que a lei tenha sido publicada no exercício financeiro anterior, senão que é necessário que a publicação se dê até 30 de setembro do ano precedente. A noventena está compreendida nos limites da anterioridade”.<sup>52</sup>

### 3.3.5 Princípio da segurança jurídica

O tributarista Roque Antonio Carrazza discorre em seu tratado, no Capítulo VII, acerca do princípio da segurança jurídica:

“A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal têm competência para criar tributos. Mas, para que os contribuintes não fiquem à mercê do arbítrio destas pessoas políticas, ela deve desenvolver-se dentro de certos paradigmas, que nossa Carta Fundamental minuciosamente traçou.”<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> Vide o artigo 150, III, b, da CRFB/88

<sup>52</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.* p. 114.

<sup>53</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 376.

O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos, etc.

O Direito, com sua positividade, busca conferir segurança às pessoas, criando condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se seguro. Logo, certeza e igualdade são indispensáveis para obtenção da tão almejada **segurança jurídica**.

Souto Maior, aplicando o princípio da segurança jurídica às isenções tributárias, doutrina que *"o princípio de segurança jurídica exige que, uma vez reconhecida a isenção, não se produzam modificações arbitrárias no estatuto jurídico dos sujeitos por ela beneficiados"*.<sup>54</sup>

### 3.3.6 Princípio da razoabilidade

O professor Luis Roberto Barroso apresenta importantes esclarecimentos no que concerne à aplicação dos critérios da proporcionalidade e razoabilidade, que se mostram extremamente compatíveis com a disciplina das isenções tributárias. Assim dispõe:

“Parece-me, contudo, que a compatibilização entre a regra isonômica (na vertente do tratamento desigual) e outros interesses prestigiados constitucionalmente exigem que se recorra à idéia de proporcionalidade. Somente assim se poderá obter um equilíbrio entre diferentes valores a serem preservados”.<sup>55</sup>

Vê-se, assim, que é possível agir em prol dos desfavorecidos economicamente, em detrimento dos mais abonados. Mas o tratamento desigual há de encontrar limites de razoabilidade para que seja legítimo. Este limite poderá vir expresso ou implícito no texto

---

<sup>54</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 79.

<sup>55</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4 ed.. São Paulo: Saraiva, 2001. p.236.

constitucional, e a conciliação que se faz necessária exige a utilização de um conceito fluido, como o da proporcionalidade.

### 3.3.7 Princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade, também denominado princípio da proibição do excesso, compõe-se de uma tripla caracterização fortemente defendida pela doutrina brasileira: (i) da adequação, que exige que as medidas adotadas pelo Poder Público se mostrem aptas a atingir os objetivos pretendidos; (ii) da necessidade ou exigibilidade que impõe a verificação da inexistência de meio menos gravoso para se atingir os fins visados; (iii) da proporcionalidade em sentido estrito, que é a ponderação entre o ônus imposto e o benefício trazido, para constatar se é justificável a interferência na esfera dos direitos dos cidadãos.

Luis Roberto Barroso, afirma que *“resumidamente, pode-se dizer que uma medida é adequada, se atinge o fim almejado, exigível, por causar o menor prejuízo possível e finalmente, proporcional em sentido estrito, se as vantagens que trará superarem as desvantagens”*<sup>56</sup>.

Esse princípio tem íntima relação com a disciplina das isenções tributárias, uma vez que essas devem mostrar-se adequadas, necessárias e proporcionais, permitindo a compatibilização do instituto com os demais princípios constitucionais aplicáveis, e sua legítima inserção no ordenamento jurídico contemporâneo.

## **3.4 Classificação das isenções tributárias**

---

<sup>56</sup> BARROSO, Luis Roberto. *op. cit.* p.224.

Como reflexo da complexidade estrutural e da variedade das formas que se manifestam, as isenções podem ser agrupadas em classes numerosas e diversificadas segundo os critérios de classificação dos estudiosos do assunto.

Segundo preleciona Hugo de Brito Machado:

“As classificações, para serem úteis, devem ser feitas em função de aspectos relevantes do objeto respectivo. Nos estudos do Direito, essa relevância deve ser pertinente a aspectos jurídicos. Por isto, tomamos como ponto de partida o Código Tributário Nacional, de onde extraímos os elementos que nos parecem relevantes para uma classificação das isenções.”<sup>57</sup>

Portanto, optaremos pela classificação elaborada pelo professor Hugo de Brito Machado, por entendermos mais didática e abrangente, de forma a se adaptar melhor à temática ora estudada. A referida classificação, que será apresentada em linhas gerais a seguir, divide as isenções em: a) **absolutas e relativas**; b) **onerosas ou condicionadas e simples**; c) **por prazo indeterminado e por prazo certo**; d) **amplas e restritas ou regionais**; e) **gerais e especiais**; f) **objetivas, subjetivas e mistas**; g) **autônoma e heterônoma**.

#### 3.4.1 Isenções absolutas e relativas

Quanto à sua **forma de concessão**, a isenção tributária é considerada **absoluta** quando seu beneficiário não tem obrigação principal ou acessória de espécie alguma, ou seja, ela é concedida diretamente pela lei.

Diferentemente, quando a lei instituidora do benefício fiscal exigir que o contribuinte realize certos atos ou quando condiciona o gozo da isenção a despacho da autoridade administrativa, há a figura da isenção **relativa**.

---

<sup>57</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.* p. 256.

### 3.4.2 Isenções onerosas e simples

Quanto à sua **natureza**, a isenção tributária é considerada **onerosa (ou condicionada)**, se concedida sob alguma condição onerosa ao beneficiado, como realizar determinada atividade ou investimento. Estão tipificadas no artigo 179 do CTN.

Já a isenção **simples**, é aquela que não exige nenhuma condição/contraprestação por parte do contribuinte, e não exige reconhecimento formal.

### 3.4.3 Isenções por prazo indeterminado e por prazo certo

Quanto ao seu **prazo**, a isenção tributária é considerada **por prazo indeterminado** quando o termo final não esteja de antemão fixado na legislação.

Já a isenção **por prazo certo** é aquela cuja legislação institui um prazo final desde logo estabelecido. É temporária.

Assim, percebe-se que a isenção, via de regra, é temporária, no sentido de que seus efeitos, na ordem temporal, não podem transcender a vigência da lei que a concede.

### 3.4.4 Isenções amplas e restritas

Quanto à **área** de atuação, a isenção tributária pode ser **ampla**, se ecoar por todo o território da entidade tributante.

Ela é **restrita**, quando prevalece apenas em uma parte do território da entidade tributante. Essa posição está tipificada no artigo 176, § único, do CTN<sup>58</sup>.

<sup>58</sup> Vide artigo 176 do CTN, *in verbis*: “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

Para Ruy Barbosa Nogueira, este parágrafo não se choca com as limitações previstas pela uniformidade geográfica da tributação<sup>59</sup> e a proibição de barreiras alfandegárias no país<sup>60</sup>, acrescentando que “*a isenção permitida pelo parágrafo único do artigo 176 é justamente para compensar desigualdades em função de condições peculiares*”.<sup>61</sup>

#### 3.4.5 Isenções gerais e especiais

Quanto aos **tributos que alcança**, a isenção tributária pode ser considerada **geral**, quando abrange todas as espécies de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria) especificadas no art. 5º do CTN.

Diversamente, a isenção **especial** refere-se apenas a determinadas categorias de tributos, ficando excluídas as demais. Assim, uma isenção instituída somente a tributos que especificam, é especial.

#### 3.4.6 Isenções objetivas e subjetivas

O mestre Souto Maior sustenta que esta é a classificação mais importante das isenções, uma vez que “*toma como base os elementos da relação tributária, quais sejam, a lei, o fato, os sujeitos e a prestação ou objeto; que se desdobra na obrigação principal e na acessória*”.<sup>62</sup>

---

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**” (grifos nossos)

<sup>59</sup> Vide artigo 151, I, da CRFB/88.

<sup>60</sup> Vide artigo 152 da CRFB/88.

<sup>61</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. Saraiva: 1995, p. 170-171.

<sup>62</sup> BORGES, José Souto Maior. *op. cit.* p. 258



As **isenções objetivas** relacionam-se ao elemento fático da relação tributária, sem levar em conta a pessoa do beneficiário. São aquelas que liberam da carga tributária certos atos que, dada a definição legal do fato gerador, se enquadrariam nele e estariam submetidos ao tributo caso não existisse a previsão legal de isenção.

Não sendo instituída por considerações pessoais, a isenção real visa, direta e imediatamente certos bens, atos, fatos ou situações, atingindo apenas indiretamente as pessoas beneficiadas, tendo em vista a relação tributária possuir sempre um caráter pessoal.

As **isenções subjetivas**, ou pessoais, são dispostas em consideração a determinadas circunstâncias ou qualidades inerentes ao seu destinatário. Isto é, nas isenções subjetivas, a lei, como regra excepcional, exonera do pagamento do tributo determinado sujeito passivo da obrigação em função de considerações valorativas de ordem pessoal.

Já as **isenções mistas** são aquelas concedidas levando em conta tanto um aspecto pessoal de seu destinatário, quanto em função do fato gerador objetivamente considerado.

#### 3.4.7 Isenções autonômicas e heterônomas

Diz-se que uma isenção é **autonômica** se esta é concedida por lei da pessoa jurídica titular da competência para instituir e cobrar o tributo ao qual se refere. Exemplificando, se o Estado isentar o proprietário de um veículo automotor do pagamento de IPVA.

Diz-se que uma isenção é **heterônoma** se concedida por lei de pessoa jurídica diversa daquela que é titular da competência para instituir e cobrar o tributo a que se refere. É muito rara, essa figura. Um exemplo, é o do disposto no artigo 155, §2º, XII, “e”, da CRFB/88<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> Vide artigo 155, §2º, XII, “e”, da CRFB/88.

#### 4. DA REAL ABRANGÊNCIA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA AO PORTADOR DE NEOPLASIA MALIGNA

Os casos de isenção do imposto de renda das pessoas físicas estão expressos no artigo 6º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1998<sup>64</sup>.

O artigo 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/88 (com [redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004](#)), isenta do imposto de renda alguns rendimentos percebidos por pessoas físicas. Entre eles, os proventos de aposentadoria ou reforma motivada, percebidos pelos portadores de **neoplasia maligna**, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma.

Além disso, o artigo 6º, inciso XXI, também da Lei 7.713/88 ([incluído pela Lei nº 8.541, de 1992](#)), expande o benefício aos valores recebidos a título de pensão, quando o beneficiário for acometido das doenças relacionadas no inciso XIV, entre elas a **neoplasia maligna**.

Dentre as várias hipóteses taxativamente elencadas, o inciso XIV da referida legislação contém a previsão de isenção tributária dos proventos de aposentadoria, reforma e pensão motivados por acidente de trabalho, moléstia profissional ou doenças graves. **A análise da abrangência prática que a isenção tributária deve alcançar, nesses casos, é o objeto principal do nosso estudo.**

As demais hipóteses de isenção do imposto de renda não serão analisadas nesta oportunidade, tendo em vista sua grande complexidade, que determinaria a transposição do tema proposto.

Neste tópico faremos uma detalhada e oportuna observação de caráter prático. Esclareceremos os pontos divergentes na doutrina, fazendo uso de argumentos plausíveis e jurisprudência dos tribunais brasileiros.

---

<sup>64</sup> Vide artigo 6º, da Lei 7.713/88.

#### 4.1 Isenção tributária do IRPF aos portadores de doenças graves

Como visto nos capítulos anteriores, teoricamente a isenção tributária deve se restringir exclusivamente às hipóteses legais, submetendo-se à estrita observância dos princípios constitucionais norteadores do nosso ordenamento jurídico.

Podemos acrescentar que as isenções fundam-se, principalmente, na falta de **capacidade econômica do beneficiário** e nos objetivos maiores que o Estado Democrático de Direito pretende ver alcançados, tais como **o fim das desigualdades econômicas, sociais e regionais, a erradicação da pobreza e marginalização, o respeito à dignidade da pessoa humana**.<sup>65</sup>

Pelo acima exposto, verificamos que a isenção não pode ser entendida como um privilégio fiscal concedido arbitrariamente, como ocorrera outrora. Não se pode aceitar mais um privilégio baseado unicamente no favor que se pretende outorgar a certos contribuintes que, na verdade, reuniriam todas as condições para suportar a tributação.

Tampouco pode ser entendida como um favor legal concedido pelo Estado, um mero ato de liberalidade do poder tributante, uma vez que as isenções tributárias estão indissolavelmente vinculadas à exigência da razoabilidade e equidade da tributação, como supracitado.

Analisaremos agora o cerne do presente trabalho, que é a real concepção da isenção do imposto de renda aos portadores de neoplasia maligna. Buscaremos esclarecer os principais aspectos relacionados ao tema proposto, inovando a doutrina jurídica que se mostra carente de estudos em relação a esse controvertido tema.

#### 4.2 Base legal

---

<sup>65</sup> Vide artigos 1º e 3º da CRFB/88.

A Lei nº 7 713, de 22 de dezembro de 1988, no seu artigo 6º, dispõe sobre os vários casos de isenção tributária. Entretanto, vamos nos ater aos casos de doenças graves, quais sejam, os elencados no inciso XIV, *in verbis*:

“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 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; ([Redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004](#)).

XXI - os valores recebidos a título de pensão quando o beneficiário desse rendimento for portador das doenças relacionadas no inciso XIV deste artigo, exceto as decorrentes de moléstia profissional, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída após a concessão da pensão. ([Incluído pela Lei nº 8.541, de 1992](#)) ([Vide Lei 9.250, de 1995](#)).”.

### 4.3 Condições

A Lei nº 7.713/88 isenta do imposto de renda os proventos de aposentadoria ou reforma motivados por acidentes de trabalho e os percebidos por portadores de moléstia profissional, além de conceder a isenção aos portadores das doenças taxativamente dispostas no artigo 6º, XIV, da referida lei.

Logo, as condições exigidas para que o contribuinte possa ter direito à isenção do imposto de renda devem estar enquadradas nos casos minuciosamente elencados em momentos anteriores.

Ressalte-se que a isenção tributária do imposto de renda só será cabível, até o presente momento, e a nosso ver, injustamente, em relação aos rendimentos de aposentadoria, pensão ou reforma.

Ou seja, não gozam de isenção os rendimentos advindos de atividade, isto é, se o indivíduo for portador de uma das doenças, mas ainda não tiver se aposentado. A isenção também não incide sobre os rendimentos decorrentes de atividade empregatícia ou autônoma, recebidos concomitantemente com os proventos de aposentadoria, reforma ou pensão.

Acresça-se a isso, o fato da referida isenção não alcançar rendimentos de outra natureza, como os de alugueres ou de prêmios de loteria. Em suma, mesmo acometido por uma doença grave, que interferirá negativamente no seu viver, o contribuinte que não seja aposentado, reformado, ou pensionista, não fará jus à isenção.

Posteriormente, com amplo material e argumentos, tentaremos expandir a idéia de que a isenção tributária deve ser utilizada para minimizar os efeitos da injustiça que o determinado tributo pode causar. Sendo assim, independente da situação “trabalhista” do contribuinte, a neoplasia maligna irá acarretar severas privações financeiras ao seu portador, que podem, e devem, ser abrandadas com o privilégio da isenção tributária.

#### 4.4 Procedimento

Conforme a legislação sabiamente estipula, para obter a isenção tributária, o portador de doença grave deve apresentar laudo pericial emitido por serviço médico oficial da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios junto à sua fonte pagadora, *in verbis*:

“Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 1996, para efeito do reconhecimento de novas isenções de que tratam os [incisos XIV e XXI do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), com a redação dada pelo [art. 47 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992](#), **a moléstia deverá ser comprovada mediante laudo pericial emitido por serviço médico oficial, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.**

**§ 1º O serviço médico oficial fixará o prazo de validade do laudo pericial, no caso de moléstias passíveis de controle.**

§ 2º Na relação das moléstias a que se refere o [inciso XIV do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), com a redação dada pelo [art. 47 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992](#), fica incluída a fibrose cística (mucoviscidose).<sup>66</sup>

Somente após o reconhecimento da isenção, a fonte pagadora deixará de proceder aos descontos do imposto de renda.

Caso a doença possa vir a ser controlada, o laudo médico especializado deverá mencionar o tempo de tratamento, e a previsão de cura, pois a isenção só será válida enquanto persistirem os malefícios causados pela patologia.

Sobre a questão é válida a transcrição da Ementa do Recurso Especial 675.484-SC, uma vez que versa sobre a obrigatoriedade do laudo médico oficial para o portador de doença grave pleitear a isenção do Imposto de Renda:

**“RECURSO ESPECIAL Nº 675.484 - SC (2004/0110133-5)**  
**RELATOR : MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA**  
 RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
 PROCURADOR : DANILO TEML CARAM E OUTROS  
 RECORRIDO : MARCÍLIO DIAS DOS SANTOS  
 ADVOGADO : MAGNUS PIBER MACIEL E OUTROS

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. DOENÇA DE PARKINSON. INÍCIO DO BENEFÍCIO. LAUDO MÉDICO OFICIAL.

1. Na forma estabelecida no art. 6º da Lei n. 7.713/88, os portadores da doença de Parkinson têm seus benefícios de aposentadoria isentos de imposto de renda.

**2. Nos termos do art. 30 da Lei n. 9.250/95, a isenção tributária somente poderá ser concedida mediante a comprovação da moléstia por laudo pericial emitido por serviço médico oficial.**

3. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.<sup>67</sup>

Saliente-se que a isenção do Imposto de Renda Pessoa Física não isenta o contribuinte de seus deveres de apresentar a Declaração do Imposto de Renda.

A fonte pagadora deve reconhecer a isenção a partir da data do laudo especializado. Logo, o contribuinte tem direito à restituição dos indébitos de Imposto de Renda retroativo à

<sup>66</sup> Vide Lei 9.250/92.

<sup>67</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL Nº 675.484 - SC (2004/0110133-5). Rel : MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA. Segunda Turma. Julgado em 02/12/2004.

comprovação da enfermidade, respeitando o mesmo prazo quinquenal facultado à Fazenda Nacional, no CTN.<sup>68</sup>

Acerca da exigibilidade de comprovação do direito de isenção perante a autoridade administrativa, no caso, a Receita Federal, que ainda deverá autorizar a concessão do direito, trazemos à colação a doutrina do tributarista Souto Maior, extremamente pertinente e esclarecedora:

“A necessidade de verificações, que procedem à expedição do ato administrativo de reconhecimento da existência dos requisitos para o deferimento da isenção, liga-se às exigências de controle fiscal, a fim de que o regime legal das isenções não seja fraudado na sua execução; prende-se à necessidade de que, na prática, a inexistência de informações, por exemplo, possibilite o gozo indevido das isenções, como sucederá se os efeitos da mesma se prolongarem além dos prazos legalmente prefixados, ou desaparecidos os pressupostos de fato para a concessão do benefício ou, ainda, havendo perdido, o sujeito isento, os chamados requisitos de legitimação para a isenção”<sup>69</sup>

#### **4.5 Taxatividade do rol dos eventos determinantes à isenção do IRPF**

Inicialmente, cumpre salientar que o rol dos eventos e doenças graves ensejadores da isenção do Imposto de Renda – Pessoa Física, na legislação específica supracitada, é precipuamente taxativo.

Poder-se-ia fazer uma crítica ao referido elenco, tendo em vista dele não constarem uma série de doenças que também se mostram de extrema gravidade. Entretanto, percebemos ser notória a intenção do legislador infraconstitucional em beneficiar os contribuintes portadores de doenças graves. Prova irrefutável é o fato de o elenco inicial de doenças graves, previsto na Lei n.º 7.713/68, vir sendo paulatinamente estendido através de leis supervenientes.

---

<sup>68</sup> Vide artigo 173 do Código tributário Nacional.

<sup>69</sup> BORGES, José Souto Maior. *op. cit.* p. 40.

Em observância ao Princípio da Legalidade que norteia o direito tributário, evidentemente não se poderia cogitar que o contribuinte portador de moléstia grave não incluída no aludido elenco fosse beneficiário da isenção do tributo.

Há uma constante atualização desse rol, uma vez que o legislador, aparentemente, tem buscado incluir as patologias graves nas hipóteses de isenção do imposto de renda, à medida que a doença atinge nível preeminente na sociedade brasileira. Através da análise da realidade fenomênica, o legislador gradua as patologias consideradas graves, elevando-as à hipótese legal de doença grave, cujo desenvolvimento pelo sujeito passivo da obrigação tributária determina a isenção tributária.

Assim, fica claro não ser possível, em nenhuma situação, obter a isenção do imposto de renda em razão de doença não arrolada em qualquer legislação específica, ainda que grave. O contribuinte somente terá direito à isenção do tributo quando legislador infraconstitucional editar lei que inclua a patologia no elenco preexistente de doenças que permitem a concessão de isenção tributária. Revela-se uma questão que extrapola o aspecto jurídico-tributário, mostrando-se dependente de vontade política, em benefício do conjunto social.

Somente a título ilustrativo, transcreveremos trechos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF, da lavra do Ministro Carlos Veloso. O referido acórdão versa sobre *aposentadoria integral dos servidores públicos por motivo de doença grave constante em lei específica*. Observamos que o acórdão também se mostra aplicável à legislação da isenção do Imposto de Renda por doença grave em razão da considerável semelhança dos temas. Assim dispõe:

“MI 600 / BA – BAHIA MANDADO DE INJUNÇÃO

Trata-se de mandado de injunção, impetrado por (...), servidor público federal aposentado, com fundamento nos arts. 5º, LXXI; 61, § 1º, II, c e 102, I, q, da Constituição Federal, contra ato omissivo do Presidente da República, que não teria exercido a iniciativa privativa legislativa para propor lei que dispusesse sobre doenças que caracterizassem hipótese de aposentadoria por invalidez total e permanente para servidores públicos. (...)

As normas regulamentadoras de aposentadoria de servidor público, inclusive por invalidez permanente, estão constitucionalmente regulamentadas, e no caso específico do impetrante a previsão consta do art. 40, § 1º, inciso I, da CF, que assegura aos servidores, abrangidos pelo regime de previdência, aposentadoria por invalidez permanente, sendo os proventos proporcionais ao tempo de contribuição, exceto se decorrente de acidente em serviço,



moléstia profissional ou doença grave, contagiosa ou incurável, especificada em lei.

Por sua vez, a Lei 8.112/90, art. 186, § 1º, expressamente considera como doença grave, contagiosa ou incurável a 'tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira posterior ao ingresso no serviço público, hanseníase, cardiopatia grave, doença de Parkinson, paralisia irreversível e incapacitante, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados do mal de Paget (osteíte deformante), Síndrome de Imunodeficiência Adquirida - AIDS, e outras que a lei indicar, com base na medicina especializada.

**Dessa forma, conclui-se então que, em verdade, pretende o impetrante a inclusão da patologia de que é portador no rol daquelas previstas no art. 186, § 1º, da Lei 8.112/90, ante a expressão contida na norma que autoriza a inserção de outras moléstias (...)**

O writ of injunction somente se refere à omissão de regulamentação de norma constitucional. (...)” (fl. 42). Assim posta a questão, forçoso é concluir que o impetrante não é titular de direito constitucional cujo exercício estivesse inviabilizado pela ausência de norma infraconstitucional. **No caso, a norma infraconstitucional existe, só que ela não contempla a moléstia que levou o impetrante a aposentar-se por invalidez.** Registre-se que o mandado de injunção não se presta, tendo em vista a sua finalidade, a fazer as vezes de ação que objetive, mediante interpretação ou alteração de norma infraconstitucional já existente, a satisfação de pretensão outra que não seja aquela expressamente inscrita no inc. LXXI, do art. 5º, da Constituição. Incabível, portanto, o mandado de injunção”.<sup>70</sup>

#### **4.6 Breve análise dos eventos determinantes para a obtenção da isenção do IRPF por parte do portador de neoplasia maligna**

O inciso XIV, do artigo 6º da Lei nº 7.713/ 88, já explicitado no presente trabalho, apresenta rol taxativo dos eventos e doenças graves que dão direito à isenção do imposto de renda ao contribuinte submetido àquelas condições.

Apesar de nomear quais seriam as doenças graves e eventos determinantes da isenção do imposto de renda, o legislador furtou-se de explicitar a extensão dos referidos termos. Não há estudos jurídicos que busquem a delimitação das hipóteses apresentadas na legislação isentiva em questão.

---

<sup>70</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MI 600/BA. Rel. Ministro Carlos Velloso. Julgado em 22/11/2002.

Encontramos, entretanto, trabalhos realizados por membros de sociedades médicas especializadas, que trataram da definição das expressões médicas com o intuito da sua aplicação jurídica.

A seguir analisaremos, em linhas gerais, o conteúdo da expressão “neoplasia maligna” sem, absolutamente, exaurir tal conceito. Buscaremos, ainda, o porquê dessa moléstia ensejar à isenção do imposto em questão.

#### 4.6.1 Da neoplasia maligna

Primeiramente, seria interessante uma análise do conceito de neoplasia maligna (câncer). Para isso, buscamos o parecer do site do Instituto Nacional do Câncer, que além de clareza na definição, nos passa maior credibilidade. Por isso, utilizaremos a mesma fonte para ajudar na elaboração de todo esse tópico:

“Câncer é o nome dado a um conjunto de mais de 100 doenças que têm em comum o crescimento desordenado (**maligno**) de células que invadem os tecidos e órgãos, podendo espalhar-se (**metástase**) para outras regiões do corpo.

Dividindo-se rapidamente, estas células tendem a ser muito agressivas e incontroláveis, determinando a formação de tumores (acúmulo de células cancerosas) ou **neoplasias malignas**. Por outro lado, um **tumor benigno** significa simplesmente uma massa localizada de células que se multiplicam vagarosamente e se assemelham ao seu tecido original, raramente constituindo um risco de vida.

Os diferentes tipos de câncer correspondem aos vários tipos de células do corpo. Por exemplo, existem diversos tipos de câncer de pele porque a pele é formada de mais de um tipo de célula. Se o câncer tem início em tecidos epiteliais como pele ou mucosas ele é denominado **carcinoma**. Se começa em tecidos conjuntivos como osso, músculo ou cartilagem é chamado de **sarcoma**

Outras características que diferenciam os diversos tipos de câncer entre si são a velocidade de multiplicação das células e a capacidade de invadir tecidos e órgãos vizinhos ou distantes (**metástases**).<sup>71</sup>

---

<sup>71</sup> Conteúdo do INCA. Disponível em < [http://www.inca.gov.br/conteudo\\_view.asp?ID=322](http://www.inca.gov.br/conteudo_view.asp?ID=322)>. Acesso em 29 de abril de 2008.

O tratamento do câncer requer uma estrutura médico-hospitalar especializada, com a integração de equipes multiprofissionais. Pode ser feito pela cirurgia, radioterapia, ou quimioterapia, utilizadas de forma isolada ou combinada, dependendo do tipo celular do órgão de origem e do grau de invasão do tumor.

Ao se submeter ao tratamento, o enfermo não lesa apenas as células cancerosas, mas, dependendo do tipo e da extensão do tratamento, também as sadias. Tal fato leva a diversos efeitos desagradáveis e seqüelas.

O câncer é uma patologia extremamente desafiadora para os pacientes e suas famílias. Mostra-se uma doença grave, que põe em risco a vida dos indivíduos, com tratamentos de custo elevado, e que geralmente ocasionam terríveis reações. Os doentes de câncer, em qualquer caso, acabam encontrando-se em dificuldades socioeconômicas e com sua expectativa de qualidade de vida reduzida.

Portanto, o legislador se mostrou extremamente coerente ao elencar a neoplasia maligna como pertencente ao rol das doenças graves que propiciam ao indivíduo a isenção tributária. Entretanto, só reservou esse direito aos pensionistas, aposentados e reformados. Parece-nos uma atitude extremamente paradoxal, uma vez que o câncer afeta negativamente a vida de qualquer cidadão brasileiro, estando ele na ativa ou não.

#### **4.7 Princípios vinculados à isenção do IRPF aos portadores de neoplasia maligna**

A criação de uma legislação prevendo a isenção tributária ao portador de doença grave deu-se com o objetivo de proteger o contribuinte. Após estudos especializados, percebeu-se que haveria necessidade de uma atenuação dos encargos fiscais que recaem sobre qualquer cidadão. Assim, em observância aos princípios contidos em nossa Carta Magna, criar-se-ia um sistema tributário mais justo.

Analisaremos esses princípios sob o aspecto da isenção tributária do Imposto de Renda por motivo de doença grave, visando justificar constitucionalmente essa diferenciação fiscal subjetiva.

Daremos ênfase à eterna busca de uma justiça tributária, que norteia a isenção. Assim, defendemos a possibilidade de uma ampliação desse benefício ao contribuinte que não se enquadre na situação de pensionista, reformado ou aposentado.

Não é outro o magistério de Benedetto Griziotti, traduzido e esclarecido por Roque Antonio Carraza, no sentido que eventuais isenções somente são admitidas quando rendem homenagens aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva:

“A esta circunstância que justifica a isenção tributária [*o autor refere-se à ausência da capacidade contributiva*] agregam-se motivos de interesse geral sugeridos por determinados fins econômicos e sociais, que justificam, no interesse do País, que algumas classes de contribuintes não paguem tributos, ou que paguem em menor quantia que outras, com o fito de promover uma nova atividade, ou, ainda, que não se agravem determinadas classes de contribuintes que carecem de aumentar seu nível de vida, sua cultura ou suas potencialidades econômicas”.<sup>72</sup>

#### 4.7.1 Princípio da isonomia

O princípio da isonomia já foi amplamente analisado na presente monografia. Sinteticamente, a isonomia consiste tratamento no igual a situações iguais e no tratamento desigual a situações desiguais. Não pode haver uma carga tributária incompatível que a real condição econômica do contribuinte.

Portanto, da isonomia decorrem as idéias de proibição de privilégios e discriminações odiosas. Percebe-se, pois, que o sistema de isenções tributárias não apresenta qualquer semelhança com o sistema de concessão de privilégios.

As regras isentivas são hipóteses excepcionais de afastamento do princípio da Generalidade da tributação, com o objetivo de impingir igualdade entre os contribuintes que apresentam capacidades econômicas distintas.

---

<sup>72</sup> GRIZIOTTI, Benedetto. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de La Hacienda**. Madri: Instituto de Estudios Reus. 1958. p. 179.

Certamente, o indivíduo acometido de doença grave não está no mesmo patamar econômico dos contribuintes sãos. Uma doença grave determina redução substancial da capacidade contributiva dos indivíduos, seja por aumentar os gastos financeiros para debelá-la, seja por prejudicar a capacidade para o trabalho dos cidadãos. Portanto, nada mais justo que a diferenciação das normas fiscais, de forma a aliviar os contribuintes doentes, ao menos em relação à tributação.

Logo, defendemos que qualquer cidadão que seja acometido pela neoplasia maligna possa ser contemplado com o benefício da isenção tributária. Ora, a doença é mais prejudicial ao trabalhador ativo, uma vez que pode afastá-lo de suas funções corriqueiras.

Os preceitos isentivos buscam garantir a todos uma existência digna, reduzindo os encargos financeiros que recaem sobre os portadores de neoplasia maligna, diminuindo-lhes assim, o sacrifício de fornecer ao Estado recursos financeiros que lhes seriam de grande valia em um momento de necessidade.

#### 4.7.2 Princípio da capacidade econômica

O conceito de capacidade econômica está previsto expressamente no artigo 145, §1º da CRFB/88. Nada mais é que a aptidão do sujeito passivo da obrigação tributária para suportar a carga fiscal. Em outras palavras, a capacidade contributiva estabelece que os contribuintes devem concorrer para a manutenção do Estado somente na medida de suas forças econômicas.

O pressuposto deste princípio consiste na não exigência de impostos além das possibilidades financeiras do contribuinte, de forma que os gravames fiscais devem ser modulados de acordo com essas possibilidades.

Constatamos neste trabalho que a tributação da renda se assenta no fato da disponibilidade de riqueza dos indivíduos ser superior à estritamente indispensável para a satisfação de suas necessidades primárias.

Isto é, constitui um imperativo de justiça a não tributação dos recursos financeiros do contribuinte, que lhe garantam uma subsistência apropriada, uma vida digna, independente da sua situação trabalhista.

A isenção tributária do imposto de renda possui a precípua finalidade de favorecer os contribuintes com capacidade econômica reduzida pela doença de que são portadores. A exigibilidade do pagamento do imposto comprometeria os recursos destinados à manutenção de sua saúde e integridade física. A concessão da isenção visa beneficiar os indivíduos doentes considerando sua menor capacidade de contribuir para o Estado.

#### 4.7.3 Princípio da dignidade da pessoa humana

A Constituição da República Federativa do Brasil alberga o princípio da dignidade da pessoa humana<sup>73</sup>, concedendo-lhe status de fundamento de todo o ordenamento jurídico e, podemos até afirmá-lo, como finalidade principal do Estado.

A dignidade da pessoa humana apresenta-se em todas as esferas do ordenamento jurídico, inclusive no âmbito econômico, conforme estipulação expressa do caput do artigo 170 da Lei Maior<sup>74</sup>, *in verbis*: "*A ordem econômica, (...) tem por fim assegurar a todos existência digna.*".

O efeito pretendido pelo princípio em comento consiste em assegurar que as pessoas tenham uma vida digna. Esta existência digna assume o caráter do mínimo vital, que se revela "*um conjunto de prestações materiais mínimas sem as quais se poderá afirmar que o indivíduo encontra-se em situação de indignidade*".<sup>75</sup>

O Estado não pode omitir-se diante das desigualdades sócio-econômicas existentes. Ele tem o dever de atuar no sentido de corrigi-las ou, quando pouco, diminuí-las, garantindo a todos a igualdade de possibilidades. Para este fim, existem inúmeros dispositivos

---

<sup>73</sup> Vide artigo 1º, III, da CRFB/88.

<sup>74</sup> Vide artigo 170 da CRFB/88.

<sup>75</sup> BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p.305.

constitucionais relativos à ordem econômica e social que visam garantir a todos uma existência digna, afastando-se a miséria e a marginalização.

Como já afirmamos, a tributação não pode ser sobremaneira elevada sobre os contribuintes de forma a comprometer as condições mínimas de uma existência digna. Cogitar a tributação de indivíduo com capacidade econômica reduzida em razão de acometimento de neoplasia maligna implicaria, sem dúvidas, reduzir-lhe ainda mais essa capacidade econômica, colocando-o em situação de necessidade face às despesas com a moléstia da qual é portador.

Tributar o trabalhador com câncer seria “atropelar” os princípios constitucionais norteadores da isenção tributária. Os efeitos da moléstia são sentidos no indivíduo, estando ele na ativa ou não.

#### 4.7.4 Princípio da pessoalidade

O princípio da pessoalidade, tipificado no artigo 145, §1º da CRFB/88, prescreve que haja uma individualização do gravame fiscal tendo em vista condições individuais do contribuinte.

Este princípio é regra basilar da tributação, se inserindo com grande propriedade no regime jurídico do Imposto de Renda, em razão de seu caráter de complementação ao princípio da capacidade contributiva.

O professor Roque Antonio Carrazza, discorrendo acerca da pessoalidade no Imposto de Renda, afirma:

“A lei que trata o IR deve trazer em seu bojo elementos suficientes para que, no momento de sua aplicação no caso concreto, seja possível personalizar o tributo, fazendo com que atente para as condições econômicas de cada contribuinte, individualmente considerado”.<sup>76</sup>

---

<sup>76</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 109.

A isenção tributária do imposto de renda ao portador de neoplasia maligna nada mais é do que a personalização do tributo. A condição subjetiva do contribuinte, qual seja, o desenvolvimento de doença grave prevista em lei específica, determina notória redução de sua capacidade contributiva.

Portanto, o indivíduo, em razão a uma condição que lhe é peculiar e nefasta, será beneficiado pela isenção do Imposto de Renda, com objetivo de diminuir seu sacrifício em momento de necessidade.

#### 4.7.5 - Princípio da proibição ao confisco

A proibição ao confisco é entendida como uma orientação ao legislador ordinário<sup>77</sup>, no sentido de que existe um limite para a carga tributária, que não pode alcançar níveis excessivamente onerosos.

Esse princípio impede que o Estado exija do contribuinte, a título de tributação sobre a renda, parte da riqueza que possui, de forma a comprometer sua subsistência. Todos só podem contribuir na medida em que suportarem tal encargo.

A respeito da extensão do conceito e a identificação do efeito confiscatório, bem discorreu o Ministro Celso de Mello nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF, julgada em set. de 1999:

“A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, **à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais** (educação, saúde a habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser

---

<sup>77</sup> Vide artigo 150, IV, da CRFB/88.



feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. **Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.** – O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.”<sup>78</sup>

A isenção do Imposto de Renda ao portador de neoplasia maligna vem homenagear a proibição ao confisco, liberando o pagamento do tributo àqueles que, se o fizessem, teriam seu mínimo vital atingido, uma vez que não poderiam suportar o acréscimo das despesas provenientes da referida moléstia.

#### **4.8 Do alcance da isenção tributária**

O último tópico da presente monografia terá o intuito de sedimentar opinião em relação à extensão do benefício da isenção tributária ao portador de neoplasia maligna, mesmo que o contribuinte esteja na ativa.

Para isso, baseamo-nos em diversos conceitos e princípios minuciosamente analisados acima. O indivíduo tem direitos fundamentais tipificados na Carta Magna, que não podem ser ignorados por um entendimento formalista extremado.

O portador de neoplasia maligna necessita do mínimo vital para a sua sobrevivência. O jurista Vieira Andrade, em seu estudo sobre os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa, nos ensina que:

---

<sup>78</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn-MC 2.010-2/DF, Plenário, Relator Min. Celso de Mello, julgado em 30.09.99, publicado no DJU de 12.04.02, p. 51

“(…)parece-nos que se poderá afirmar, pelo menos, o direito à não tributação do rendimento necessário ao mínimo de existência – não apenas porque se trata de uma prestação jurídica que se traduz numa prestação de facto negativa (embora envolva um custo económico), mas também porque representa logicamente, o mínimo dos mínimos: se o Estado não é obrigado a assegurar positivamente o mínimo de existência a cada cidadão, ao menos que não lhe retire aquilo que ele adquiriu e é indispensável à sua sobrevivência com o mínimo de dignidade”.<sup>79</sup>

A tributação não pode onerar o contribuinte acima de sua capacidade contributiva. Na prática, atualmente, percebemos uma ganância estatal exacerbada, sem as contraprestações mínimas vitais.

Em decorrência desse abandono do Estado, o estudo defende que a isenção tributária do imposto de renda deve abranger qualquer pessoa física, sendo ela aposentada, reformada, pensionista ou ainda trabalhe ativamente. Só assim haveria a minimização dos nocivos efeitos da injusta carga tributária brasileira, e seriam respeitados os princípios constitucionais elencados acima.

#### 4.8.1 Da jurisprudência específica

É de saber geral que a sentença judicial, em si, não é uma fonte direta do Direito Tributário, uma vez que seus efeitos são entendidos *inter partes*. Pode-se dizer que nem mesmo a jurisprudência estável dos diversos Tribunais brasileiros obrigatoriamente vincula juízes de grau inferior.

Entretanto, mesmo não se integrando à legislação pertinente, a consulta jurisprudencial por parte do magistrado tem enorme importância, como leciona o professor Ricardo Lobo Torres:

---

<sup>79</sup> ANDRADE, Vieira. **Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa**. 2 ed. Almedina: 1976, p.388.

“Se a jurisprudência pacífica não constitui fonte do Direito Financeiro, nem por isso pode ser minimizada a sua importância. A Fazenda Pública deve, em homenagem à segurança jurídica e à economia processual, seguir a orientação dos Tribunais, sempre que lhe pareça suficientemente estável a jurisprudência: são inúmeros os casos, na prática jurídica brasileira, em que o Presidente da República e os Governadores de Estados aderiram às decisões, para evitar conflitos entre o Fisco e os contribuintes em questões massificadas. O mesmo deve acontecer com o Legislativo, que editará a lei interpretativa, ou revogará a que for objeto de crítica judicial intensa, não consubstanciada em declaração formal de inconstitucionalidade.”<sup>80</sup>

O tema em questão, por seu caráter inovador, ainda não foi intensamente debatido nas esferas judiciais. Indubitavelmente, entendemos que, na prática, as idéias defendidas nesta tese passarão a vigorar com mais frequência.

Há alguns julgados que corroboram a tese da ampliação do benefício a todo e qualquer indivíduo, independente do fato de estar ou não na ativa. Esperamos que um número maior de magistrados seguisse uma visão mais realista da legislação pátria, em detrimento do modelo formal, que nem sempre é justo.

Nesse sentido, finalizando a presente monografia, entendemos ser de grande utilidade a decisão do juiz Adriano Saldanha Gomes de Oliveira, da 11ª Vara Federal do Rio de Janeiro:

“2005.51.01.026619-3 1001 - ORDINARIA/TRIBUTARIA  
 AUTOR : DANIELLE CORREA JORGE  
 ADVOGADO: CRISTINA LIMA DE FIGUEIREDO TEIXEIRA  
 REU : UNIAO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL  
 11ª Vara Federal do Rio de Janeiro - JOSE ANTONIO LISBOA NEIVA  
 Juiz - Decisão: ADRIANO SALDANHA GOMES DE OLIVEIRA

Objetos: IMPOSTO DE RENDA PESSOA FISICA; LIMITACOES AO PODER DE TRIBUTAR

-----  
 Concluso ao Juiz(a) ADRIANO SALDANHA GOMES DE OLIVEIRA em  
 25/01/2006 para Decisão SEM LIMINAR por JRJAHV  
 -----

1. Vistos em decisão liminar.

A AUTORA pede o reconhecimento de que faz jus à isenção tributária sobre seus rendimentos por ser portadora de doença grave especificada em norma isentiva, **independentemente de estar em atividade. Alega que os direitos constitucionais à saúde e ao trabalho devem ser ponderados com o**

<sup>80</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.* p. 56.

**interesse constitucional na tributação, e que o fato do trabalho não pode ser óbice ao reconhecimento do status tributário favorecido**, e ainda que a doença tem por efeito oneração extraordinária da AUTORA em despesas médicas.

(...)

A AUTORA prova enquadrar-se, em princípio, no requisito para obtenção da isenção tributária de que trata o Art. 6º, XIV, da Lei 7.713/1988, consistente em **ser pessoa portadora da moléstia ali tipificada como neoplasia maligna** (fls.39).

Está, de outro lado, em atividade, e não em situação de percepção de benefício de seguridade.

**Não aceito fundamentos argumentativos que alimentem o espírito tão comum na doutrina brasileira de fazer da letra soberana da Lei objeto de revelação oracular.**

**A discriminação do legislador tributário outorgando isenção apenas aos doentes graves inativos e não aos em atividade ou é constitucional, ou tem determinada aplicação constitucional, ou então não tem e é inconstitucional.**

**No caso, entendo que o não reconhecimento da isenção à AUTORA não tem base constitucional, porque o não reconhecimento de sua isenção tem sobre si efeito de confisco.**

A AUTORA, titular de plano de saúde (fls.25 e 58), não se beneficia da prova de submetimento a tratamentos médicos diversos, na medida em que não se pode concluir que tenha suportado o respectivo ônus.

Porém, a AUTORA prova que seu salário líquido é de cerca de R\$4.500,00 (09/2005 e 11/2005, fls.25 e 58), **e que tem gastos altos relacionados à sua doença com remédios** (fls.45, remédio “ARIMIDEX”, 1 caixa com 28 cápsulas a R\$365,71, em uso desde 02/06/2005, 1 vez ao dia, e para os próximos 5 anos, conforme prescrição médica de fls.27 e 46) e equipamentos (fls.69, aluguel do aparelho “NEO-PROBE”, R\$500,00), os quais, segundo regra de experiência, não são cobertos por planos de saúde, e que, segundo a legislação fiscal, também **não podem ser deduzidos como despesas médicas.**

**Logo, como efeito da doença, a AUTORA prova o comprometimento da ordem aproximada de 20% da sua receita líquida com despesas médicas por si suportadas.**

**O tributo não pode ter efeito de confisco** (CR/1988, Art. 150, IV), ainda que pelo não reconhecimento de isenção. Logo, o mecanismo do Art. 6º, XIV, da Lei 7713/1988 deve se aplicar aos casos de doença nele tipificada quando, e enquanto, haja ônus grave do respectivo tratamento suportado pelo contribuinte, sob pena de configuração de confisco.

A AUTORA provou fatos que conduzem à conclusão liminar de que **o não reconhecimento da isenção, em seu caso, partindo-se da premissa de que**

**é portadora de doença tipificada no Art. 6º XIV da Lei 7713/1988 (neoplasia maligna), só pelo fato de estar em atividade, tem efeito de confisco, na medida em que a tributação atinge em cheio sua subsistência, considerada a sua vultosa necessidade de manutenção da própria saúde.**

Isto posto, presentes os requisitos do Art. 273 do CPC, defiro a antecipação de tutela para os fins de proibir a UNIÃO de deixar de reconhecer a isenção em favor da AUTORA de que trata o Art. 6º XIV da Lei 7.713/1988, quando por esta requerida, **pelo fato de estar em atividade.**<sup>81</sup> (*grifos nossos*).

---

<sup>81</sup> Justiça Federal do Rio de Janeiro. Processo **2005.51.01.026619-3**. Juiz Adriano Saldanha Gomes de Oliveira, despacho em 26.01.2006.

## 5 CONCLUSÃO

O presente estudo dedicou-se à análise de um tema recente, que, pela sua própria natureza, tem gerado controvérsias na doutrina e debates jurisprudenciais: a real abrangência do benefício da isenção tributária ao portador de neoplasia maligna.

Inicialmente, conceituamos o instituto do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza – pessoa física (IRPF), fazendo uma análise histórica e detalhando seus principais fundamentos.

Após, fizemos uma análise das isenções tributárias, buscando explicitar seus principais aspectos (conceito, classificação, princípios constitucionais específicos...), no intuito de facilitar o entendimento do texto.

Na terceira parte da monografia chegamos à essência do trabalho. A isenção tributária do IRPF ao portador de neoplasia maligna é um tema um tanto quanto negligenciado pela doutrina jurídica e a medicina especializada. Revelou-se, pois, um estudo extremamente interessante e complexo.

Buscamos abarcar todos os aspectos da temática proposta, demonstrando seu aspecto prático através da apresentação de legislação específica, condições e procedimentos pertinentes ao benefício fiscal, além de posicionamentos doutrinários e jurisprudência favorável à tese defendida.

Outrossim, conceituamos e caracterizamos a neoplasia maligna, para justificar sua inclusão no elenco legal das doenças graves. Foi visto o quão prejudicial essa moléstia é para seus portadores, e como se faz necessário a eles a concessão do benefício da isenção tributária do IRPF.

Vimos que a isenção tributária restringe-se exclusivamente às hipóteses legais (o rol de doenças graves é taxativo), sendo certa sua submissão à estrita observância dos princípios constitucionais que norteiam o ordenamento jurídico vigente. Entretanto, o cerne da monografia foi propor que os portadores dessas doenças supracitadas, mesmo na ativa, pudessem gozar do benefício fiscal.

Assim, concluímos que para abrandar o sofrimento do enfermo, deve haver uma atenuação dos encargos fiscais, uma vez que este se encontra sobrecarregado de despesas na busca da recuperação de sua saúde.

O benefício da isenção tributária do IRPF ao portador de neoplasia maligna é uma tentativa de se promover uma justiça tributária, uma vez que o beneficiário não possui capacidade econômica suficiente para arcar com uma tributação excessiva.

Procuramos destacar (tendo em vista nosso posicionamento favorável a uma ampliação do benefício isentivo aos trabalhadores ativos), que em se delimitando a isenção tributária somente aos aposentados, reformados e pensionistas, nunca se alcançará a justiça social constitucionalmente almejada.

**BIBLIOGRAFIA**

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ANDRADE, Vieira. **Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa**. 2 ed. Almedina: 1976.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. ed. 11. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**. vol. III, Rio de Janeiro: Alba, 1964.
- CARNEIRO, Cláudio. **Manual de Direito Tributário**. 1 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os Conceitos de Renda e de Patrimônio**. 1 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **O princípio da irretroatividade do Direito na Constituição e no Código tributário Nacional, em Revista de Direito Tributário nº 67**. São Paulo: Malheiros.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- FILHO, João Augusto. **Isenções e Exclusões Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1979.



FILHO, Marçal Justen. **Periodicidade do Imposto de Renda I, Mesa de Debates, em Revista de Direito Tributário.** 63 n. São Paulo: Malheiros.

GONÇALVES, J. A. Lima. **Isonomia na Norma Tributária.** São Paulo: Malheiros, 1993.

GRIZIOTTI, Benedetto. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de La Hacienda.** Madri: Instituto de Estudios Reus. 1958.

INCA – disponível em <[www.inca.gov.br](http://www.inca.gov.br)>. Acesso em 29 de abril de 2008.

JUNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário.** 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões Atuais de Direito Tributário.** 1 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto de Renda e o artigo 43 do CTN,** Revista Dialética de Direito Tributário n°68, maio/2001.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.** 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário.** 2 ed., Rio de Janeiro: Forense, II.

MOTA, Myriam Becho. **História das Cavernas ao terceiro Milênio.** 1. ed. São Paulo: Moderna, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 14 ed. Saraiva: 1995.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência.** 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

RENCK, Renato Romeu. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica/Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo.** Do Advogado, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SINAFRESP. **História dos Tributos no Brasil.** 1 ed. São Paulo: Nobel, 2000.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária.** ed. pós. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.