

IGUALDADE TRIBUTÁRIA SUBSTANTIVA

Um direito fundamental incompatível com a taxatividade do inciso XIV, art. 6º, da Lei n. 7.713/1988.

SUBSTANTIVE TAX EQUALITY

A fundamental right incompatible with the taxation of section XIV, art. 6, of law n. 7.713/1988

Thiago Soares Sousa¹

Cleucio Santos Nunes²

Resumo O artigo científico propõe reflexões acerca da necessidade de tratamento constitucional igualitário e equitativo aos contribuintes se que encontram em situação de equivalência àquelas descritas no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88, o qual assegura a isenção do imposto de renda para os casos de diagnóstico de doença grave. O estudo evidencia a análise concreta dos argumentos nos julgados paradigma para taxatividade do inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88, assim como a ausência valoração aos fins pretendidos pela isenção fiscal. Conclui pela necessidade de discussões mais amadurecidas e a atual jurisprudência evolua, possibilitando o reconhecimento da isenção tributária aos contribuintes com

Abstract: The scientific article proposes reflections on the need for equal and equitable constitutional treatment for taxpayers who are in a situation equivalent to those described in section XIV, art. 6th, of Law No. 7,713/88, which ensures exemption from income tax in cases of diagnosis of a serious illness. The study highlights the concrete analysis of the arguments in the paradigm judgments for the taxation of section XIV, art. 6th, of Law No. 7,713/88, as well as the lack of valuation for the purposes intended by the tax exemption. It concludes that there is a need for more mature discussions and the current jurisprudence to evolve, enabling the recognition of tax exemption for taxpayers diagnosed with a serious illness, even if not described in the initial list of the law, but a proven situation of

¹ Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Linha de Pesquisa Direito, Estado, Tributação e Desenvolvimento. Pós-graduado em Advocacia Tributária pela Universidade São Judas Tadeu. Pós-graduado em Direito Penal e Processo Penal pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Pós-graduado em Direito Público pela Faculdade Unyleya. Advogado.

² Doutor em Direito do Estado, Justiça e Constituição pela Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Direito Ambiental pela Universidade Católica de Santos – UniSantos. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela PUC-SP. Professor do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu da Universidade Católica de Brasília (UCB) e da Graduação do Centro Universitário de Brasília (Ceub). Ex-Conselheiro do CARF e advogado. ISSN 1980 - 8860

diagnóstico de doença grave, ainda que não descrita na relação inicial da lei, mas comprovada situação de equivalência, conforme prevê o art. 150, II, da CF/88.

equivalence, as provided for in art. 150, II, of CF/88.

Keywords: tax equality; tax exemption; serious illness; taxation of the law; equivalence situation.

Palavras-chave: igualdade tributária; isenção fiscal; doença grave; taxatividade da lei; situação de equivalência.

Sumário. 1. Introdução. 2. Análise dos julgamentos paradigmáticos para a taxatividade do rol descrito no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/1988. 3. Igualdade tributária substantiva como direito fundamental previsto inciso II, art. 150, da Constituição Federal e a taxatividade mitigada da regra isentiva (Lei nº 7.713/88, art. 6º, inciso XIV). 4. Conclusão.

1. Introdução

Desenvolver um artigo científico cujo tema sugere à análise da igualdade tributária substantiva, significa, em primeira medida, conferir efetividade ao direito fundamental de tratamento tributário isonômico descrito no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal e o seu respectivo alcance em favor dos contribuintes diagnosticados com patologia grave não especificada no rol do artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Mais do que um juízo crítico aos julgados paradigmáticos que firmaram o entendimento pela taxatividade do rol de doenças prevista no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88, este artigo científico se propõe a analisar os critérios de valoração para os fins pretendidos pela regra de isenção fiscal, consubstanciado no abrandamento da carga tributária em favor desses contribuintes que têm a sua capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º) reduzida pelos custos do tratamento, por vezes, não custeado ou ineficientemente atendido pelo serviço público de saúde.

ISSN 1980 - 8860



RVMD, Brasília, V. 20, nº 1, 2026.
E-mail: rvmd@bol.com.br

A construção argumentativa pela taxatividade mitigada do rol de doenças com isenção fiscal se apresenta pelo estudo da dogmática afeta à matéria constitucional, tributária e filosófica, permitindo reflexões que conduzem à necessidade de tratamento constitucional igualitário e equitativo aos contribuintes se que encontram em situação de equivalência àquelas descritas no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88.

Apresenta-se, assim, uma proposta de superação, quando menos, de reflexões mais profundas acerca de entendimento judicial minimalista que reduz o alcance da regra de isenção tributária para apenas à literalidade da relação de doenças previstas no texto legal, sem que isso signifique intervenção indevida do Poder Judiciário atuando como legislador positivo, tampouco em eventual inobservância ao art. 150, § 6º, da Constituição e art. 111 do Código Tributário Nacional.

Inegável, portanto, a relevância acadêmica, jurídica e científica do estudo proposto, em especial porque proporciona uma reflexão acerca da atual jurisprudência sobre o tema, assim como a necessidade em se valorar os critérios materiais na outorga de isenção tributária em favor dos contribuintes portadores de doença grave, assegurando aplicação material da igualdade prevista no art. 150, II, da Constituição Federal.

2. Análise dos julgamentos paradigmáticos para a taxatividade do rol descrito no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/1988.

O inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, estabelece a regra de isenção para o recolhimento do imposto de renda sobre os rendimentos percebidos pelos contribuintes acometidos por moléstia profissional e demais patologias descritas no texto legislativo, compreendido por “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”.

A enumeração exaustiva do rol doenças descritas no mencionado dispositivo legal foi objeto de constantes impugnações judiciais e para fins deste artigo científico serão considerados apenas os julgamentos de maior repercussão, sobretudo àqueles provenientes de pronunciamentos específicos das instâncias superiores, em especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF).

Analisar os principais julgados com esse objeto pelo STJ e pelo STF têm como escopo inicial registrar as circunstâncias e fundamentos jurídicos de validade constitucional que foram adotados pelos julgadores para a formação do convencimento acerca taxatividade do rol de patologias descritas no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/1988, e não apenas a regra de interpretação literal da legislação tributária em matéria isentiva que remete o inciso II, art. 111, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966).

Nesse contexto, o primeiro julgado paradigmático a ser analisado diz respeito ao julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial nº 1.116.620 – BA (2009/0006826-7), representativo de controvérsia pelo Tema Repetitivo nº 250, cuja relatoria coube ao Ministro Luiz Fux e o caso concreto se apresentou na forma de recurso pela Fazenda Nacional em desfavor do acórdão proferido pelo TRF da 1ª Região que reconheceu a isenção tributária do imposto de renda à contribuinte diagnosticada com “distonia cervical”, patologia neurológica incurável e de causa desconhecida, no entanto, não elencada na relação de doenças descritas no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/1988.

O núcleo duro do acórdão proferido pela Justiça Federal reconheceu a possibilidade da outorga de isenção do imposto de renda em favor da contribuinte sob o fundamento de que em se tratando de confronto entre princípios e regras, deve ser dada a prevalência aos primeiros, já que a solução jurídica do caso vertente deveria ser resolvida a partir do cotejo entre o princípio constitucional da isonomia tributária (CF/88, art. 150, inciso II) e a relação legal prevista no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/1988.

Nesse sentido, consignou o TRF da 1ª Região:

Aplicação do princípio da isonomia tributária, que veda às entidades políticas “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente” (Carta Magna, artigo 150, inciso II), em detrimento das regras legais da interpretação literal da lei que outorga isenção (Código Tributário Nacional, artigo 111, inciso II), e da enumeração exaustiva das doenças graves, para esta finalidade,

uma vez que, segundo o laudo pericial, a autora padece de patologia incurável, e de gravidade similar à daquelas relacionadas na Lei 7.713/1988 (Artigo 6º, inciso XIV), a fim de que ela possa a gozar da isenção requerida.

É possível observar, sobretudo do trecho a se faz citação direta do acórdão, que o entendimento firmado pelo TRF da 1ª Região tem assento na aplicação substantiva do princípio da isonomia tributária e embora o diagnóstico de “distonia cervical” não constasse do rol doenças descritas no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88, a gravidade desse tipo de quadro clínico era similar a aquelas previstas no texto normativo, legitimando a inafastável conclusão de que a contribuinte se entrava em situação equivalente e nessa condição não seria legítimo o tratamento jurídico desigual, tal como estabelece o inciso II, art. 150, da Carta Magna.

Em outras palavras, o entendimento adotado pela Justiça Federal pode ser sintetizado na construção racional de aplicação substantiva do princípio da isonomia tributária, em detrimento da aplicação literal do texto normativo previsto no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88, não se atendo, portanto, aos limites linguísticos, semânticos ou gramaticais da regra positivada, mas dar concretude e eficácia material à vedação de tratamento anti-isonômico previsto no texto constitucional.

Existem, ainda, razões jurídicas que, por mais mezinhas que possam parecer, são absolutamente relevantes e que militam em favor das conclusões adotadas pelo TRF da 1ª Região, consubstanciada inicialmente na própria hierarquia das regras jurídicas, já que o inciso II, art. 150, da CF/88 é norma de envergadura constitucional e nessa condição tem prevalência sobre a regra de caráter infraconstitucional (Lei nº 7.713/88, art. 6º, inciso XIV), quando menos, esta deveria ser interpretada em conformidade com a norma constitucional.

Discorrendo sobre o princípio da supremacia da Constituição, Luiz Roberto Barroso³ consigna:

A Constituição é dotada de supremacia e prevalece sobre o processo político majoritário – isto é, sobre a vontade do poder constituído e sobre as leis em geral – porque fruto de uma manifestação especial da vontade popular, uma conjuntura própria, em um momento constitucional. A supremacia da constituição é um dos pilares do modelo constitucional contemporâneo, que se tornou dominante em relação ao modelo de supremacia do Parlamento, residualmente praticado em alguns Estados

³ BARROSO, Luiz Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo. 12 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. P. 237.

ISSN 1980 - 8860



democráticos, como Reino Unido e a Nova Zelândia. Note-se que o princípio não tem um conteúdo material próprio: ele apenas impõe a primazia da norma constitucional, qualquer que seja ela.

Como consequência do princípio da supremacia constitucional, nenhuma lei ou ato normativo – a rigor, nenhum ato jurídico – poderá subsistir validamente se for incompatível com a Constituição.

A outra razão jurídica e que revela a altivez do entendimento adotado pela Justiça Federal consiste não só a prevalência do princípio da isonomia tributária (CF/88, art. 150, II) sobre a regra positivada inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88, mas também a sua prevalência sobre outros princípios constitucionais, entre eles, o princípio da legalidade, a qual sede lugar a aplicação substantiva ao conceito de justiça material.

Nesse sentido, vale destacar o seguinte trecho do acórdão da Justiça Federal:

Por outro lado, inexistente ofensa ao princípio da legalidade tributária (Carta Magna, artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I), uma vez que ele constitui garantia do contribuinte, e não um óbice à realização da justiça material, mediante a aplicação do princípio da isonomia tributária.

No tocante à superior importância do princípio constitucional da isonomia, EROS ROBERTO GRAU (A Ordem Econômica na Constituição de 1988, Malheiros Editores, 6ª edição atualizada, 2001, São Paulo, p. 82), assevera: “José Souto Maior Borges, em parecer inédito, aponta uma hierarquia de importância mesmo entre os princípios constitucionais, na qual surge com proeminência substancial o princípio da isonomia, que ‘penetra, como uma linfa, os demais direitos e garantias constitucionais, perpassando-lhes o conteúdo normativo’.”

Portanto, o princípio constitucional da isonomia não está apenas acima das regras legais, mas, também, dos demais princípios constitucionais, inclusive do princípio da legalidade.

A despeito da autoridade dos argumentos que fundamentaram as conclusões do TRF da 1ª Região, o STJ, por ocasião do julgamento do REsp. nº 1.116.620 – BA (2009/0006826-7), Tema Repetitivo nº 250, deu provimento ao recuso da Fazenda Nacional, cujo núcleo essencial do acórdão também se destaca a seguir:

É cediço que tanto a competência para tributar quanto para isentar são estreitamente vinculadas ao princípio da legalidade, consoante se deduz dos arts. 5º, II e 150, I, da Carta Maior, e do art. 97, VI, do CTN. Portanto, é mister a edição de lei formal para a concessão de isenções, devendo-se verificar o cumprimento de todos os requisitos legais estabelecidos para respectiva lei, para que se efetive a renúncia fiscal. Neste diapasão, o conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7713/88, é explícito ao conceder o benefício fiscal tão-somente em favor dos aposentados portadores de moléstia grave às situações nele enumeradas: 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

de doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida.

Destarte, como consectário lógico, tem-se a impossibilidade de interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de descaber a extensão do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN.

Embora não tenha havido uma incursão mais profunda sobre o tema e o julgamento perante o Superior Tribunal de Justiça tenha se restringido apenas na impossibilidade interpretação extensiva à norma de isenção tributária, o fato é que o julgamento do REsp. nº 1.116.620 – BA (2009/0006826-7), Tema nº 250, firmou a seguinte tese⁴:

O conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, com as alterações promovidas pela Lei 11.052/2004, é explícito em conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores das seguintes moléstias graves: moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma. Por conseguinte, o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (*numerus clausus*), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas.

O segundo julgado paradigmático sobre a taxatividade do inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88 também é proveniente do Superior Tribunal de Justiça (REsp. nº 1.507.320 – RS, Relatoria do Min. Humberto Martins), cujo pano de fundo não dizia respeito a interpretação extensiva ao rol de doenças descritas no texto legal, mas em saber se a isenção do imposto de renda por ele disciplinado englobava o benefício complementar pago por entidade de previdência privada.

Nesse caso em específico, o resultado foi contrário a pretensão da Fazenda Nacional, cujo entendimento prevalecente no STJ consistiu no reconhecimento de que o regime da previdência privada é facultativo e se baseia na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, nos termos que estabelece o art. 202 da CF/88 e art. 1º da Lei Complementar nº 109/2001, portanto, de natureza previdenciária e sujeitos à isenção sobre os

⁴ Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=250&cod_tema_final=250. Acesso em: 03/12/2024.

ISSN 1980 - 8860



valores decorrentes da complementação de aposentadoria, conforme disciplina o art. 39, § 6º, do Regulamento do Imposto de Renda vigente (Decreto nº 3.000/99).

Sem prejuízo as conclusões do acórdão e ao resultado do julgamento, chama a atenção o argumento invocado pelo Superior Tribunal de Justiça ao mencionar que “a isenção concedida aos portadores de doença grave consubstancia benefício fiscal que visa abrandar o impacto da carta tributária sobre a renda necessária à sua subsistência e sobre os custos inerentes ao tratamento da doença, legitimando um ‘padrão de vida’ o mais digno possível diante do estado de enfermidade.”

Ora, não há qualquer dúvida que isenção disciplinada pelo inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88 tem como efeito reduzir a carga tributária sobre a renda necessária à subsistência e sobre os altos custos do tratamento necessário ao diagnóstico das doenças que ali foram previstas. Sobre isso não há dúvida!

O que se propõe à reflexão é saber se os outros contribuintes, diagnosticados com patologias tão graves como àquelas disciplinadas no texto normativo, portanto, em situação de evidente equivalência (CF/88, art. 150, II) também não faria justiça serem igualmente beneficiados com esse tipo de renúncia fiscal, já que sabidamente têm a sua capacidade contributiva comprometida pelos custos do tratamento, os quais, por vezes, não são custeados pelo Sistema Único de Saúde (SUS) ou quando são, se sujeitam à verdadeira *via crúcis* até o efetivo tratamento.

Em tópico específico atribuído aos conceitos de equidade e iniquidade tributárias, Cleucio Santos Nunes⁵ argumenta que “a equidade, no Direito positivo moderno, não significa um salvo-conduto ao Judiciário para legislar no caso concreto, mas tão somente buscar a melhor solução ao conflito quando o caráter abstrato da lei não for capaz de regular a situação concreta.”

Nesse contexto, Norberto Bobbio⁶ orienta:

⁵ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. 2ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 80.

⁶ BOBBIO, *apud*, NUNES. *Op. cit.*, p. 80
ISSN 1980 - 8860



Ao prolatar o juízo de equidade, o juiz se configura como fonte de direito, mas não como fonte principal, mas apenas como fonte subordinada, porque ele pode emitir um tal juízo somente se na medida em que é autorizado pela lei e, de qualquer maneira, nunca em contraste com as disposições da lei.

A autorização legal para o “juízo de equidade” em situações desse jaez provém do próprio texto constitucional, em especial do inciso II, art. 150, da Constituição Federal, quando textualmente estabelece expressa vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “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.”

Significa dizer que, a partir de um consenso sobre a equidade tributária e vedação ao tratamento desigual, e, ainda, em situação fática que se apresente equivalência àquela prevista no texto normativo, mas por ele não contemplado literalmente, é possível sob o ponto de vista jurídico, inclusive com suporte constitucional do inciso II, art. 150, da Carta Magna, o reconhecimento da isenção prevista no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88 como medida corretiva de evidente iniquidade tributária e superação de distorções que inviabilizam a efetividade da justiça fiscal.

O último julgado paradigma para a análise da taxatividade do inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88 consiste no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.025 do Distrito Federal, proposta pela Procuradoria-Geral da República e relatoria atribuída ao Ministro Alexandre de Moraes, cujo objeto se questionava a validade da limitação desse benefício fiscal apenas às pessoas acometidas com doenças graves já aposentadas, pretendendo o reconhecimento desse direito também para aqueles trabalhadores diagnosticados com as mesmas patologias, mas que se mantiveram em atividade.

O entendimento prevalecente e, por maioria de votos, foi pela improcedência da ação direta de inconstitucionalidade, oportunidade em que se reafirmou o argumento da impossibilidade de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, incluindo indevidamente contribuintes não expressamente abrangidos pelo texto normativo editado em conformação com a legalidade estrita exigida pelo § 6º, art. 150, da Constituição Federal.

O voto condutor do julgado consigna que:

Por outro lado, o critério distintivo adotado pelo legislador, cujos marcos são a inatividade e a enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma, não representa qualquer ofensa à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) ou ao princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da CF), sendo de se superar, portanto, a alegação de tratamento desigual entre indivíduos que se encontram em situações semelhantes. De fato, há razoabilidade na adoção da aposentadoria ou reforma como traço desigualador e, conseqüentemente, na diferenciação estabelecida entre um portador de enfermidade grave que, tendo condições, mantém-se em atividade laboral, e um outro, que, desprovido das condições necessárias, já não mais a exerce. (...)

Não se trata de ignorar as dificuldades enfrentadas pelas pessoas acometidas por qualquer das doenças enumeradas no art. 6º, XIV, da Lei Federal 7.713/1988, mas de constatar que a capacidade contributiva do trabalhador aposentado, presumivelmente em razão da redução do seu rendimento e do potencial agravamento da doença que o acomete, não é equivalente à do trabalhador ativo.

A despeito do entendimento formado pela maioria dos ministros, tem-se como importante registrar a proposta de revisão jurisprudencial trazida no voto divergente do Ministro Edson Fachin, assentando, para tanto, que:

(...) embora seja posicionamento majoritário de que não cabe ao Judiciário atuar como legislador positivo em se tratando de concessão de isenções fiscais, como exercício de extrafiscalidade pelo Poder Público, a verificação de possível arbitrariedade ao se prever referido benefício fiscal é passível de aferição, especialmente ao se antever, ainda que de forma prefacial, eventual contrariedade aos princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana.

Consigna, ainda, que a “busca de um almejado fim social por parte do Fisco, e a adequação do instrumento ao desiderato estatal, ao prever regra isencional tributária, não é indene de verificação pelo Poder Judiciário”, sendo, portanto, insuficiente à interpretação literal do texto normativo para a consecução dos direitos fundamentais assegurados constitucionalmente, cujo limite é, sempre, a Constituição, não a lei.

Nesse sentido, a doutrina de Paulo Caliendo⁷ advoga que:

A interpretação sistemática é um caso da interpretação constitucional e decorre da existência do Estado Democrático de Direito (Estado Constitucional), que por sua vez representa uma evolução institucional importante perante o Estado de Direito. A passagem do Estado de Direito para o Estado Constitucional constitui uma mudança de paradigmas:

(...)

v) no Estado de Direito apresenta-se uma homogeneidade do Estado legislativo, em que o ordenamento jurídico aparece como dado; por sua vez, no Estado Constitucional aparece a heterogeneidade do ordenamento jurídico como problema. Se no primeiro

⁷ CALIENDO, Paulo. Interpretação literal em direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1192).

ISSN 1980 - 8860



caso a lei é pacificadora de conflitos sociais; no segundo caso, a lei representa um compromisso entre valores pluralistas. Ela não é mais produto neutro (podendo representar grupos determinados). Os princípios correm o risco de se tornarem um recurso de esvaziamento semântico de soluções substanciais, pela inexistência de regras e compromissos.

Os princípios tributários recebem principalmente da doutrina constitucional diretrizes para a coerente interpretação do sistema Constitucional para a coerente interpretação do Sistema Constitucional Tributário, de tal modo a permitir uma sintonia com as demais fontes. Tal postura revela-se inequivocamente adequada, visto que impede um isolamento dogmático da interpretação tributária, que deve necessariamente dialogar com os dispositivos da Ordem Econômica e da Ordem Social previstos na CF/88. A tributação não é um fim em si mesmo, nem seus meios de financiamento são isolados de sua finalidade: o financiamento dos direitos fundamentais. Na norma tributária encontra densificada está escolha democrática: os bens e as liberdades públicas a serem financiadas e os meios escolhidos para justa repartição dos encargos públicos.

A partir disso, o voto divergente registra que em sendo de todo vedada a distinção tributária entre contribuintes que se encontram em situação de equivalência no que concerne à sua capacidade contributiva, assim como a restrição hermenêutica no âmbito da aplicação da norma apenas aos inativos representa quebra de isonomia, de tal modo a legitimar o acolhimento do pedido formulado pela Procuradoria-Geral da República e dar interpretação conforme à Constituição ao art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, reconhecendo no âmbito de sua incidência também estejam abrangidos os trabalhadores com doença grave que permanecem em atividade.

3. Igualdade tributária substantiva como direito fundamental previsto inciso II, art. 150, da Constituição Federal e a taxatividade mitigada da regra isentiva (Lei nº 7.713/88, art. 6º, inciso XIV).

De acordo com Barroso⁸, a igualdade é um direito fundamental e, também, um valor que permeia objetivamente diferentes domínios da ordem jurídica. É, ainda, um elemento essencial da democracia, presente em diversos dispositivos da Constituição Federal, entre eles, como o objetivo fundamental da República (art. 3º, I, III e IV), como direito individual (art. 5º, I, XLI, XLII), como proteção aos trabalhadores (art. 7º, XXX, XXXI, XXXII e XXXIV), como fundamento da ordem econômica (art. 170, VII) e finalmente como limitação do poder de tributar (art. 150, II).

⁸ *Op. cit.* 500
ISSN 1980 - 8860



Assevera, ainda, que no direito contemporâneo a igualdade se apresenta em três dimensões⁹, a saber: *igualdade formal*, que funciona como proteção contra a existência de privilégios e tratamentos discriminatórios; a *igualdade material*, que corresponde às demandas por redistribuição de poder, riqueza e bem-estar social; e a *igualdade como reconhecimento*, significando o respeito devido às minorias, sua identidade e suas diferenças, sejam, raciais, religiosas, sexuais ou quaisquer outras.

No âmbito do direito tributário, Humberto Ávila¹⁰ registra que a aplicação do princípio da igualdade exige que as normas não só sejam iguais em seu conteúdo para todos os contribuintes, mas também uniformemente aplicada àqueles que se encontrem na mesma situação, o que define como igualdade perante a lei.

Ávila¹¹ defende ainda que a estrutura do princípio da igualdade:

(...) pressupõe um conceito de relação que envolve os seguintes elementos: dois ou mais sujeitos objeto de comparação; uma medida de comparação; um elemento indicativo aferidor da medida de comparação; uma finalidade que justifica a comparação. Assim, por exemplo, dois ou mais contribuintes são iguais ou diferentes com base na sua capacidade contributiva, aferida por meio da sua renda, para efeito de pagar determinado tributo com finalidade fiscal.

Haverá tratamento desigual sempre que os contribuintes forem tratados com base em critério que seja vedado e contextualmente injustificado, como sucederá quando eles forem tratados de maneira desigual unicamente por conta da atividade econômica ou profissional que exercerem, ou que não mantenha relação de razoabilidade com a finalidade que justifica sua utilização, como ocorrerá se a finalidade da comparação for a redução da desigualdade regional e o critério eleito não for a localização do contribuinte.

A exigência de igualdade, portanto, atua sobre a própria conformação da lei: para tratar igualmente os contribuintes a lei deverá preservar um conteúdo isonômico que, por sua vez, deverá ser uniformemente aplicado a todos que se encontrarem na mesma situação, devendo, por isso mesmo, ser geral e abstrata, dirigindo-se indistintamente a uma classe de pessoas e de situações, sem distinções que não mantenham relação de razoabilidade com a finalidade que justificou a sua utilização.

E afirma que “legalidade tributária material serve de meio para atribuir eficácia ao princípio da igualdade, porquanto deve preservar, no seu conteúdo e na sua aplicação, a igualdade de tratamento¹²”, o que nos permite concluir que a igualdade substantiva é

⁹ *Op. cit.* 501

¹⁰ ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária material. Conteúdo, critérios e medida do dever de determinação. 2ª edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023. p. 30.

¹¹ *Op. cit.* 31.

¹² *Op. cit.* 31.

ISSN 1980 - 8860



pressuposto de aplicação material da lei tributária, sem distinções arbitrárias e uniformemente aplicada.

Nesse sentido, Moraes¹³ reforça que o princípio da igualdade tributária estabelece expressa vedação ao tratamento diferenciado por parte do Estado em favor de contribuintes que se encontram em idêntica situação, sendo, ainda, necessário que a aplicação do referido princípio seja realizada em conformidade com as demais previsões isonômicas do texto constitucional, entre eles, o princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, e I), princípio da igualdade e uniformidade entre entes federativos (art. 19, I), além do princípio da uniformidade e concessão de incentivos fiscais (art. 151, I).

Robert Alexy¹⁴ concebe o tratamento a partir da igualdade tanto jurídica, quanto a fática, constituindo por esse modelo o enunciado clássico: “O igual deve ser tratado igualmente; o desigual, desigualmente.” A partir dessa concepção, a primeira parte do enunciado deve ser interpretada por meio da norma de tratamento igual: “Se não houver uma razão suficiente para a permissibilidade de um tratamento desigual, então, o tratamento igual é obrigatório.”

Por outro lado, a segunda parte do enunciado, deve ser interpretada pela norma de tratamento desigual: “Se houver uma razão suficiente para o dever de um tratamento desigual, então, o tratamento desigual é obrigatório.”

Sob outra perspectiva, Ricardo Lobo Torres¹⁵ assinala que “A desigualdade nem sempre é contrária à igualdade, como definiu magistralmente Rui Barbosa¹⁶: ‘A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nessa desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.’”

E no que interessa o conceito de igualmente substantiva, adota-se neste trabalho acadêmico as influências de John Rawls, filósofo norte americano e tido como um dos mais

¹³ MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 29ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2013. p. 900.

¹⁴ ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 3ª edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024. p. 421-422.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Volume II. Valores e Princípios constitucionais tributários. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2014. p. 158.

¹⁶ BARBOSA, *apud*, TORRES, p. 158.

ISSN 1980 - 8860



relevantes pensadores da filosofia política do século XX, cuja obra “Uma teoria da justiça”¹⁷ defende que:

Para esclarecer nossa questão, podemos distinguir três níveis nos quais o conceito de igualdade se aplica. O primeiro é o da administração de instituições como sistemas públicos de normas. Nesse caso, a igualdade é essencialmente justiça como regularidade. Implica a aplicação imparcial e interpretação constante de leis que estejam de acordo com preceitos tais como o de tratar casos semelhantes de maneira semelhante (da forma como isso é definido por estatutos e precedentes) e outros do mesmo tipo (§ 38). A igualdade nesse nível é o elemento menos controverso na ideia de justiça do senso comum. A segunda aplicação, e muito mais difícil, da igualdade é a aplicação à estrutura substantiva das instituições. Nesse caso, o significado da igualdade é especificado pelos princípios de justiça, que exigem que sejam atribuídos iguais direitos fundamentais a todos.

Parece bastante claro que a igualdade tributária se apresenta como espécie de princípio geral da isonomia jurídica, conferindo aos contribuintes tratamento uniforme pela entidade tributante, compreendido não só pelo alcance abstrato da norma, mas também na aplicação material de seu conteúdo.

Entretanto, essa não parece ser a principal dificuldade para a aplicação da igualdade tributária substantiva, afinal não se nega que por impossibilidade humana do legislador ou pela própria derrotabilidade¹⁸ (*defeasibility*) da regra positivada, podem surgir circunstâncias sociais ou jurídicas que não foram contempladas inicialmente pelo texto normativo, ensejando sob o aspecto fático tratamento desigual àqueles que também poderiam ser alcançados pela norma.

Hugo de Brito Machado¹⁹ discorre sobre o tema e admite a possibilidade de tratamento legislativo discriminatório, no entanto, entende que é preciso analisar o critério de discriminação que pode ser validamente utilizado:

As dificuldades no pertinente ao princípio da isonomia surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério de discriminação que pode validamente utilizar. Na verdade, a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. A lei, assim, forçosamente discrimina. O importante, portanto, é saber como será válida essa discriminação.

¹⁷ RAWLS, John. Uma teoria da justiça. Tradução Jussara Simões; revisão técnica e da tradução Álvaro de Vita. 4ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 623.

¹⁸ HART, Herbert Lionel Adolphus. The ascription of responsibility and rights. Proceedings of the Aristotelian Society, n. 49, p. 171-194, 1948-1949.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022. p. 38.

Quais os critérios admissíveis, e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia.

Aprofundamento no assunto, Machado²⁰ registra que em matéria tributária a dificuldade subsiste em saber se a regra de isenção fere, ou não, o princípio da isonomia. E prossegue argumentando que a questão não é de fácil resolução, já que envolve a valoração dos fins pretendidos pela norma isentiva. Conclui que essa valoração é que vai preencher o vazio da postura puramente normativista, e tudo terminará sendo uma questão de justiça, ou de injustiça da isenção.

É certo que a valoração dos fins pretendidos pela regra de isenção prevista no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88 compreende o abrandamento da carga tributária aos contribuintes acometidos pelas patologias descritas naquele rol, desonerando, ao menos para fins de imposto de renda, a sua capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º) e possibilitar a destinação de parte de seus recursos financeiros à manutenção dos custos de seu tratamento, por vezes, não custeado ou ineficientemente atendido pelo serviço público de saúde.

Sobre isso não há qualquer crítica. Muito pelo contrário. Esse tipo de renúncia fiscal privilegia os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana e da capacidade contributiva, ambos disciplinados pelos artigos 1º, inciso III, e 145, § 1º, da Constituição Federal, além de servir como uma das possíveis formas de efetivação da há muito almejada justiça tributária, finalmente inserida de forma textual no § 3º do art. 145 da Carta Magna.

A crítica que se propõe consiste na atribuição de exaustividade no rol de patologias expressas no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88, justificada em argumentos irrefletidos e que, por vezes, ignoram sumariamente as circunstâncias de valoração e comprovada situação de equivalência aos fins pretendidos pela norma de isenção, merecendo, portanto, idêntico tratamento jurídico por aplicação substantiva do direito fundamental à igualdade tributária previsto no art. 150, II, da Constituição da República.

Acresça-se a esses fundamentos as disposições da Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (Convenção de Nova York), introduzida na ordem

²⁰ *Op. cit.* 39.
ISSN 1980 - 8860



jurídica interna por meio do Decreto nº 6.949, de 25 de agosto de 2.009, consigna em seu artigo 4, item 1, alínea “b”, que os Estados Partes se comprometem a “Adotar todas as medidas necessárias, inclusive legislativas, para modificar ou revogar leis, regulamentos, costumes e práticas vigentes, que constituírem discriminação contra pessoas com deficiência.”

Estabelece, ainda, que:

Artigo 5

Igualdade e não-discriminação

1. Os Estados Partes reconhecem que todas as pessoas são iguais perante e sob a lei e que fazem jus, sem qualquer discriminação, a igual proteção e igual benefício da lei.
2. Os Estados Partes proibirão qualquer discriminação baseada na deficiência e garantirão às pessoas com deficiência igual e efetiva proteção legal contra a discriminação por qualquer motivo.

A análise mais profunda sobre o tema permite concluir que não se trata simplesmente de permitir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo no âmbito das isenções fiscais, conferindo interpretação extensiva à regra isentiva nas hipóteses não contempladas pelo texto legal, tampouco em inobservância aos postulados da estrita legalidade tributária de que trata o § 6º, art. 150, da CF/88 e art. 111 do Código Tributário Nacional, os quais foram copiosamente repetidos nos julgados paradigmas analisados neste artigo científico, mas sem a devida incursão (assim como o objetivo enfretamento) por parte da maioria dos julgadores quanto a aplicação substantiva do princípio da igualdade tributária em situações de comprovada equivalência, nos termos que estabelece o art. 150, II, da Constituição.

Restringir o alcance da renúncia fiscal prevista no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88 apenas a literalidade do rol de doenças que ali foram descritas, sem dispensar qualquer valoração aos fins pretendidos pela norma isentiva (enxugar a carta tributária dos contribuintes acometidos por doenças graves), sobretudo em situações de comprovada equivalência se traduz em nítida inversão de valores, atribuindo-se interpretação ao art. 150, II, da CF/88 à luz do art. 111 do CTN, o que não é compatível com o princípio da supremacia da Constituição.

Conferir tratamento jurídico oposto significar-se-ia reduzir o texto constitucional a uma simples escrita em “folha de papel”²¹, sem força normativa ou quando menos, de aplicação secundária e em condicionada aos critérios estabelecidos em disposições legislativas infraconstitucionais, invertendo, a um só tempo, a estrutura normativa do direito interno e a própria essência material da Constituição.

Sobre o tema, Paulo Gonet²² adverte:

(...) a Constituição tem por meta não apenas erigir a arquitetura normativa básica do Estado, ordenando-lhe o essencial das suas atribuições e escudando os indivíduos contra eventuais abusos, como, e numa mesma medida de importância, tem por alvo criar bases para a convivência livre e digna de todas as pessoas, em um ambiente de respeito e consideração recíprocos.

Por outras palavras, os dispositivos do Código Tributário Nacional devem ser interpretados à luz da Constituição Federal – e não o inverso – cujo limite de aplicação dos direitos fundamentais assegurados constitucionalmente é, sempre, a Constituição, não a lei, conforme bem ressaltado pelo Ministro Luiz Edson Fachin no julgamento da ADI nº 6.025 do Distrito Federal.

4. Conclusão.

O estudo sobre a “Igualdade Tributária Substantiva, um direito fundamental incompatível com a taxatividade do inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/1988” provoca um debate acerca da vedação ao tratamento desigual conferido aos contribuintes que se encontram em situação de equivalência, garantia constitucional textualmente prevista no art. 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

A pesquisa ganha maior relevo quando se analisa concretamente os argumentos vertidos nos julgados paradigmas que atribuem exaustividade ao rol de doenças descritas no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/88, os quais, com exceção do voto do Ministro Luiz Edson Fachin na ADI nº 6.025/DF, deixaram de considerar os critérios de valoração aos fins pretendidos pela

²¹ LASSALLE, Ferdinand. A essência da Constituição. 4. ed. Rio de Janeiro: Líber Juris, 1998.

²² MENDES, Gilmar Ferreira.; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 18ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 20.
ISSN 1980 - 8860



isenção fiscal e a comprovada situação de equivalência, circunstâncias que mereciam o devido enfrentamento, já que a vedação ao tratamento tributário desigual é garantia constitucional prevista no art. 150, II, da Carta Magna.

A análise dos mencionados argumentos, em cotejo com a dogmática afeta à matéria possibilita uma construção racional pela aplicação substantiva do princípio da isonomia tributária, superando a aplicação literal da norma isentiva, afastando, por conseguinte, aos limites linguísticos da regra positivada em favor da concretude e eficácia material à vedação de tratamento anti-isonômico em âmbito tributário.

É necessário, portanto, que as discussões sejam amadurecidas e a atual jurisprudência acerca da taxatividade das patologias previstas no inciso XIV, art. 6º, da Lei nº 7.713/1988 evolua, de modo a autorizar a valoração concreta dos fins pretendidos pela norma isentiva e em situações de comprovada equivalência, seja reconhecida renúncia fiscal em favor contribuinte acometido por doença igualmente grave, privilegiando os princípios de igualdade ao tratamento tributário e a capacidade contributiva, ambos assegurados pelos arts. 145, § 1º, 150, II, da Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 3ª edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária material. Conteúdo, critérios e medida do dever de determinação. 2ª edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.

BARBOSA, Rui. Oração aos moços. Rio de Janeiro: Organização Simões, 1951.

BARROSO, Luiz Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo. 12 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

BOBBIO, Norberto. O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito. Trad. Márcio Pugliese; Edson Bini; Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

_____. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Dispõe sobre a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 23.12.1998.

ISSN 1980 - 8860



RVMD, Brasília, V. 20, nº 1, 2026.

E-mail: rvmd@bol.com.br

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 27.10.1966 e retificado em 31.10.1966.

_____. Decreto nº 6.949, de 25 de agosto de 2009. Promulga a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo, assinados em Nova York, em 30 de março de 2007. Brasília, DF: Diário Oficial da União de 26.08.2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp. n. 1.116.620/BA, relator Min. Luiz Fux. Data de julgamento: 09/08/2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp. n. 1.507.320/RS, relator Min. Humberto Martins. Data de julgamento: 10/02/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 6.025/DF, relator Min. Alexandre de Moraes. Data de julgamento: 10.04.2020 a 17.04.2020.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível n. 0008236-28.2004.4.01.3300/BA, relator convocado Juiz Federal Leão Aparecido Alves. Data de julgamento: 01/04/2008.

CALIENDO, Paulo. Interpretação literal em direito tributário. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins. São Paulo: Noeses, 2014.

HART, Herbert Lionel Adolphus. *The ascription of responsibility and rights. Proceedings of the Aristotelian Society*, n. 49, 1948-1949.

LASSALLE, Ferdinand. A essência da Constituição. 4. ed. Rio de Janeiro: Líber Juris, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022.

MENDES, Gilmar Ferreira.; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 18ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 29ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

NUNES, Cleucio Santos. Justiça tributária. 2ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

RAWLS, John. Uma teoria da justiça. Tradução Jussara Simões; revisão técnica e da tradução Álvaro de Vita. 4ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Volume II. Valores e Princípios constitucionais tributários. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2014.