

IMPOSTO SOBRE A RENDA E OS PORTADORES DO HIV APOSENTADOS E PENSIONISTAS

TAX ON INCOME AND HIV PATIENTS RETIREES AND PENSIONERS

Flávia de Almeida Montingelli Zanferdini¹

Carlos Eduardo Montes Netto²

João Henrique Gonçalves Domingos³

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar se os portadores do vírus HIV, ainda que assintomáticos, possuem o direito ao benefício da isenção do imposto sobre a renda, previsto no artigo 39, XXXIII, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, em decorrência dos valores recebidos a título de pensão ou aposentadoria, considerando que o fisco federal e alguns tribunais judiciais e administrativos, entendem que somente os indivíduos que manifestam a síndrome da imunodeficiência adquirida - AIDS estariam albergados pela referida isenção. Optou-se pela realização de uma pesquisa exploratória com a utilização de revisão bibliográfica e da análise qualitativa dos dados a fim de se cumprir esse objetivo, concluindo-se que os portadores do vírus HIV, assintomáticos ou não, têm direito à isenção do pagamento do imposto sobre a renda decorrente do recebimento de pensões ou aposentadorias, como forma de promoção da sua dignidade.

Palavras-chaves: Imposto sobre a renda. Aposentados ou pensionistas. Portadores do vírus HIV. Isenção. Dignidade da pessoa humana.

ABSTRACT

This study aims to analyze whether HIV carriers, even if asymptomatic, are entitled to the benefit of income tax exemption, provided for in article 39, XXXIII, of the Income Tax Regulation as a result of the amounts received as a pension or retirement, considering that the federal tax authorities and some judicial and administrative courts, understand that only individuals who manifest the acquired immunodeficiency syndrome – AIDS, would be covered

¹ Professora Titular do Programa de Pós-Graduação em Direito (mestrado e doutorado) da Universidade de Ribeirão Preto – UNAERP (Brasil). Doutora e mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Juíza de Direito do Estado de São Paulo. Email: fzanferdini@hotmail.com

² Doutor e mestre em Direitos Coletivos e da Cidadania pela UNAERP, Ribeirão Preto-SP (Brasil). Professor de cursos de graduação e pós-graduação. Juiz de Direito do Estado de São Paulo. Email: carlosmontes3@hotmail.com

³ Mestre em Direitos Coletivos e Cidadania pela Universidade de Ribeirão Preto - UNAERP. Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogado. Email: domingoscomex@gmail.com

by the exemption. It was decided to carry out an exploratory research using a literature review and qualitative data analysis in order to meet this objective, concluding that HIV carriers, asymptomatic or not, are entitled to exemption from payment of the income tax arising from the receipt of pensions or pensions, as a way of promoting their dignity.

Keywords: Income tax. Retirees or pensioners. HIV virus carriers. Exemption. Dignity of human person.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88)⁴ confere à saúde o status de um direito social e apresenta diversos dispositivos visando a sua concreção, a exemplo da previsão do acesso universal e a proteção ao ambiente do trabalho, elencando-a como integrante da seguridade social, sendo competência da União, dos Estados e Municípios a sua prestação, através de um sistema único de saúde, com fontes de recursos específicas e expressa destinação constitucional de arrecadação e distribuição de verbas.

De acordo com o artigo 6º, da Lei Maior, o direito à saúde foi previsto ao lado de outros direitos sociais como a educação, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, impondo-se ao Estado o dever de promovê-lo, considerando que de acordo com o art. 5º, §1º, da norma constitucional, as normas que se referem aos direitos e garantias fundamentais possuem aplicação imediata.

Já o artigo 196 da CRFB/88 preconiza que a saúde é um direito de todos e dever do Estado, a quem incumbe a implementação de políticas sociais e econômicas para redução do risco de doenças, acesso igualitário, assim como serviços para sua promoção, proteção e recuperação. Não se nega que diversas moléstias, considerando a sua gravidade, implicam em sensível aumento do custo dos tratamentos como, por exemplo, a aquisição de medicamentos, o deslocamento frequente a centros médicos para atendimentos, eventuais afastamentos do trabalho e, também, em alguns casos, a aquisição de alguns medicamentos que apresentam preços proibitivos para grande parte da população.

Como forma de atenuar os problemas decorrentes de pessoas acometidas por doenças graves, há uma série de programas sociais, a exemplo do Farmácia Popular, com a

⁴ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 06 ago. 2021.

distribuição de medicamentos gratuitos, dentre inúmeros outros programas de atendimento a pessoas que necessitam. Há, ainda, benefícios tributários, como é o caso da isenção de IPI, ICMS, IPVA e IOF para a aquisição de veículos automotores e as isenções para os contribuintes do imposto sobre a renda, notadamente aquelas contidas no artigo 35, II, “b”, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (aprovado pelo Decreto n.º 9.580/2018⁵, com redação dada pelo artigo 6º, *caput*, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988⁶), para os recebimentos de pensão ou aposentadoria, aos portadores de moléstias graves ali especificadas, como é o caso da neoplasia maligna, da cardiopatia grave, da hepatopatia e dos portadores da síndrome de imunodeficiência adquirida - AIDS, dentre inúmeras outras.

A pesquisa se justifica pela necessidade de se investigar o alcance da isenção do imposto sobre a renda para os portadores do vírus HIV, em razão da grande celeuma que ainda existe no meio jurídico, considerando que há entendimentos no sentido de que os portadores do vírus HIV, que não possuem de forma manifestada a síndrome da imunodeficiência adquirida - AIDS, não teriam o direito de ter reconhecida a referida isenção na percepção de rendimentos de pensão ou aposentadoria.

Buscando alcançar o objetivo pretendido por meio de uma análise qualitativa do contexto, para este estudo optou-se pela realização de uma pesquisa exploratória, por meio de revisão bibliográfica, com ênfase nas dimensões doutrinária, normativa e jurisprudencial que envolvem a interpretação da CRFB/88, de normas infraconstitucionais, valendo-se da análise de julgados do Supremo Tribunal Federal (STF), do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e de outros tribunais, além de livros e artigos científicos.

O presente trabalho abordará a legislação tributária e a dignidade da pessoa humana, as isenções em matéria tributária, a divergência de entendimentos com relação à isenção do imposto sobre a renda aos aposentados e pensionistas portadores do vírus HIV e a questão envolvendo a interpretação da norma isencional sob a ótica da proporcionalidade e finalística do ordenamento jurídico.

2. A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

⁵ BRASIL. *Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026. Acesso em: 06 ago. 2021.

⁶ BRASIL. *Lei Federal nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 03 ago. 2021.

A tributação permite ao Estado obter, de forma compulsória, parte do patrimônio do contribuinte, constituindo uma forma de mitigação ao direito da propriedade, previsto no art. 5º, XXII, da CRFB/88. No entanto, a norma constitucional prevê regras de outorga de competência, dedicando um Título específico para tratar da tributação, do orçamento e do sistema tributário nacional – artigos 145 a 162 e, ainda, as disposições do artigo 195.

Por sua vez, a atividade de arrecadação de tributos possui diferentes finalidades, desde a geração de receita aos entes públicos, para o suprimento de caixa para fazer frente às despesas, investimentos e cumprimento dos objetivos constitucionais, além do custeio da máquina pública, abrangendo até a intervenção na atividade econômica, estimulando ou não, determinadas atividades, contribuindo, ainda, para a concretização de políticas sociais, a exemplo de auxílios a pessoas em situação de pobreza e também na área da saúde, constituindo a finalidade última da lei tributária a transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do Estado, para os cofres públicos⁷.

No que se refere aos tributos de competência federal, que concentram a maior parte da carga impositiva⁸, o artigo 153, da CRFB/88, prevê a competência para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tanto para pessoas físicas, como para pessoas jurídicas. As normas que preveem a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, têm como pressuposto de validade, a outorga de competência prevista na Lei Maior, verificando-se uma verdadeira estrutura escalonada de normas jurídicas, tal como proposto por Hans Kelsen:

Já nas páginas precedentes por várias vezes se fez notar a particularidade que possui o Direito de regular a sua própria criação. Isso pode operar-se de forma a que uma norma apenas determine o processo porque outra norma é produzida. Mas também é possível que seja determinado ainda – em certa medida – o conteúdo da norma a produzir. Como, dado o caráter dinâmico do Direito, uma norma somente é válida porque e na medida em que foi produzida por uma determinada maneira, isto é, pela maneira determinada por uma outra norma, esta outra norma, representa o fundamento imediato de validade daquela. A relação entre a norma que regula a produção de uma outra e a norma assim regularmente produzida pode ser figurada pela imagem espacial da supra-infra-ordenação. A norma que regula a produção é a norma superior, a norma

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 29.

⁸ Segundo dados oficiais da Receita Federal do Brasil, no ano de 2018, por exemplo, coube à União 67,53% da arrecadação total de tributos no país, ao passo que a participação dos Estados federados foi de 25,90% e dos Municípios de apenas 6,57% (BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Carga tributária no Brasil 2018: análise por tributos e bases de incidência*. 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em 11 ago. 2021).

produzida segundo as determinações daquela é a norma inferior. A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta. A norma fundamental – hipotética, nestes termos – é portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora.

Se começarmos levando em conta apenas a ordem jurídica estadual, a Constituição representa o escalão de Direito positivo mais elevado. A Constituição é aqui entendida num sentido material, quer dizer: com esta palavra significa-se a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção das normas jurídicas gerais⁹.

No contexto que interessa ao presente trabalho, destaca-se, ainda, o Código Tributário Nacional (CTN)¹⁰, que cuida das normas gerais em matéria tributária, inclusive das isenções, tendo sido recepcionado pelo nosso ordenamento jurídico com status de Lei Complementar.

Voltando à questão referente à arrecadação de tributos, Jardim¹¹ sustenta que as sociedades modernas necessitam de vultosas quantias em dinheiro para realizar todos os seus desígnios, seja para fazer frente ao seu próprio custo de organização e manutenção, seja para a realização do bem comum e que esses recursos podem advir de seus bens ou de empresas do Estado, de empréstimos, de penalidades ou da tributação.

A principal fonte de recursos para o Estado fazer frente aos fins constitucionais é a tributária, podendo as receitas ser classificadas em extraordinárias e ordinárias, sendo estas últimas subdivididas em receitas originárias da economia privada, como é o caso das empresas estatais e das receitas derivadas, que se caracterizam pelas rendas obtidas através do constrangimento legal para a sua obtenção, como é o caso dos tributos e das penas pecuniárias¹².

Tem-se, assim, que a tributação, deve sempre visar uma justiça social, no sentido de que deve respeitar os princípios do direito tributário, notadamente o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, §1º, da CRFB/88, que estabelece que “sempre que possível” os impostos serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, sendo necessário que a tributação respeite os limites individuais e não implique em prejuízo ao próprio

⁹ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2020, p. 246-247.

¹⁰ BRASIL. *Decreto n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 06 ago. 2021.

¹¹ JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. *Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 1.

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 127.

cidadão. Em síntese, não se deve tributar da mesma forma quem auferir rendimentos mensais equivalentes a um salário mínimo a outra pessoa que recebe cem vezes mais.

Segundo Castro¹³ existem características comuns entre princípios e regras, a exemplo da normatividade, expressadas em uma das modalidades deônticas (proibido, permitido e obrigatório), distinguindo-se, porém, os princípios das regras, por se apresentarem como enunciados que expressam valores ou limites objetivos ou normas jurídicas dotadas de alta carga valorativa.

Sobre o princípio da capacidade contributiva, Machado¹⁴ sustenta a sua observância com relação aos tributos em geral e não apenas aos impostos, muito embora seja esta a previsão constitucional, sendo esse o princípio que justifica a isenção de certas taxas e até da contribuição de melhoria, em situações em que se evidencia a falta de capacidade contributiva de quem deveria em tese pagar o tributo, visando garantir o “*mínimo vital*”.

Observa-se, contudo, que a garantia desse “mínimo vital” ou “mínimo existencial” é objeto de críticas, ao argumento de que se trata de uma teoria conservadora muito aquém do que prevê a CRFB/88, uma ordem constitucional justa, que deve buscar a concretização de uma verdadeira justiça social, em detrimento da simples “garantia do mínimo para aplacar a miséria”¹⁵ (SARMENTO, 2020, p. 209). Nessa perspectiva:

[...] há quem associe o mínimo existencial a uma visão elitista e excludente, própria do neoliberalismo, que busca limitar a atuação do Estado no campo social e preservar a essência das estruturas econômicas do capitalismo. Ao invés de se contentar com migalhas – dizem esses críticos –, o jurista comprometido deveria usar as armas da Constituição para transformar o status quo, buscando muito mais do que a simples garantia das condições mínimas de subsistência para os miseráveis¹⁶.

Feita essa observação, Carvalho¹⁷ assenta que a igualdade impositiva buscada pelo princípio da capacidade contributiva está, de forma irremediável, ligada aos fatos econômicos que são escolhidos pela lei como tributáveis pela eleição da base de cálculo e das pessoas que

¹³ CASTRO, Anna Lúcia Malerbi de. *O princípio da dignidade da pessoa humana e a norma jurídica tributária*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 27.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 40-41.

¹⁵ SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 209.

¹⁶ SARMENTO, *op. cit.*, p. 209.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 333-335.

irão pagar o tributo, que devem apresentar condições de colaborar com o Estado com parcela do seu patrimônio.

É preciso, ainda, aproximar os princípios constitucionais tributários dos direitos fundamentais¹⁸⁻¹⁹, na medida em que estão englobados como direitos fundamentais os direitos sociais, econômicos e a dignidade da pessoa humana. Isto porque, nas sociedades modernas, é praticamente indissociável o exercício de direitos ligados à capacidade econômico/financeira, exercendo a tributação um papel de fundamental importância, seja desonerando situações, seja onerando com maior peso outras, de acordo com o interesse social e atendimento aos princípios constitucionais tributários, como a capacidade contributiva.

Conforme adverte Gonçalves²⁰, cabe ao direito regular e adequar os ditames constitucionais à realidade e, assim, deixar de aplicar as normas de forma literal, devendo o Poder Judiciário se afastar de uma posição antiquada, fazendo prevalecer os direitos fundamentais. Sobre o papel da Justiça estatal na efetivação do direito à saúde, Flávia Zanferdini, Montes Netto e Nunes²¹ asseveram que sob a perspectiva do ativismo judicial o Judiciário tem interferido de forma direta em questões envolvendo políticas e o processo decisório, anteriormente reservados aos Poderes Legislativo e Executivo, sendo que a esse último cabe a função típica de gerir as políticas públicas na área de saúde.

Esse tipo de atuação visa assegurar a concreção do direito à saúde, considerado, conforme já se destacou, um direito fundamental, que se caracteriza como uma verdadeira liberdade positiva de observância obrigatória em um Estado Social de Direito, que deve ter como finalidade a proteção dos hipossuficientes e a melhoria nas suas condições de vida, como forma de se proporcionar a igualdade social²².

¹⁸ “A concepção de uma teoria jurídica geral dos direitos fundamentais expressa um ideal teórico. Ela tem como objetivo uma teoria integradora, a qual engloba, da forma mais ampla possível, os enunciados gerais, verdadeiros ou corretos, passíveis de serem formulados no âmbito das três dimensões e os combine de forma otimizada. Em relação a uma tal teoria, pode-se falar em uma “teoria ideal dos direitos fundamentais”. Toda teoria dos direitos fundamentais realmente existente, consegue ser apenas uma aproximação desse ideal” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016, p. 39).

¹⁹ Segundo Calcini, os direitos fundamentais impõem ações do Estado em benefício do cidadão como forma de assegurar os direitos consagrados no texto constitucional (CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da legalidade: reserva legal e densidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 67).

²⁰ GONÇALVES, Antônio Baptista. *Hermenêutica e a linguagem: um estudo sobre sua relação com a Filosofia, o Direito, o neoconstitucionalismo e a defesa da dignidade da pessoa humana*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 152.

²¹ ZANFERDINI, Flávia de Almeida Montingelli; MONTES NETTO, Carlos Eduardo; NUNES, Gustavo Henrique Schneider; O papel do Poder Judiciário na efetivação do direito à saúde sob a perspectiva das teorias do ativismo e da autocontenção judicial. *Revista Paradigma*, v. 29, n. 2, 14 ago. 2020. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/paradigma/issue/view/73>. Acesso em: 02 ago. 2021, p. 156.

²² MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 202.

A propósito, Baleeiro²³ consigna que se de um lado as despesas públicas envolvem um ato político fundado em critérios políticos pelos detentores do poder, de outro, quanto mais lúcidos, cultos e moralizados forem esses mesmos agentes políticos a decisão de gastar será calculada de acordo com a máxima vantagem social.

Nesse contexto, verifica-se ainda a necessidade de se buscar a simplificação de procedimentos, uma vez que um dos problemas no trato com a Administração Pública é a imposição de uma sequência interminável de regras, muitas vezes criadas por técnicos burocratas e que se afastam às vezes da realidade social, num país que em 2012, o Bolsa Família, programa voltado às pessoas em situação de miséria visando implementar o mínimo existencial, atendia mais de doze milhões de cadastrados²⁴.

Ferreira Filho²⁵ destaca que, para se estabelecer uma vida em sociedade de seres humanos, há que se deixar definidos os limites que os pactuantes consentem em aceitar para esses direitos, exigindo-se o sacrifício de uns e, até mesmo, a limitação de alguns direitos, devendo a coordenação vir da lei, como instrumento de justiça e expressão da vontade geral.

Os entes tributantes, com todos os seus mecanismos que dispõem, possuem a obrigação de disponibilizar aos seus cidadãos uma tributação mais justa, em atenção às particularidades de cada um, garantindo-se a efetivação dos direitos fundamentais, notadamente nas áreas da saúde e da educação, pilares de qualquer sociedade, como forma de promoção de justiça e paz social.

No caso específico deste estudo, que versa sobre isenção tributária para pessoas portadoras do vírus HIV, representada por uma coletividade indeterminada e indeterminável, eventual tributação indevida pode influenciar até mesmo no tratamento médico desses indivíduos, além de privá-los dos seus recursos financeiros para o atendimento das suas necessidades básicas.

3. DAS ISENÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

²³ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 78.

²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O estado à luz da história, da filosofia e do direito*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 87.

²⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direitos humanos fundamentais*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 29-30.

A norma tributária apta a gerar a incidência é denominada “regra matriz de incidência tributária”. Segundo Carvalho²⁶, essas normas são aquelas produzidas para serem aplicadas a determinados casos concretos e se inserem entre as regras gerais e abstratas, podendo ser de ordem tributária, societária, previdenciária, constitucional, civil, trabalhista, comercial, internacional, a depender da situação a ser regulada.

Há, ainda, normas que têm o condão de mitigar a incidência da carga tributária e ajustar a tributação, fazendo com que, mesmo diante da suposta ocorrência de um fato gerador de obrigação tributária, o contribuinte não seja obrigado a levar dinheiro aos cofres públicos, ou seja, não será tributado. Na perspectiva deste estudo, as isenções representam uma das formas de exclusão do crédito tributário prevista no artigo 175, I, do CTN.

Machado²⁷, ao tratar das diferenças entre isenção, não incidência e imunidade, sustenta que a isenção é a exclusão, estabelecida em lei, de parcela da hipótese de incidência ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a própria lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação.

É preciso destacar, ainda, que a regra de isenção funciona como um forte instrumento de extrafiscalidade, enfrentando situações agudas, nas quais os problemas sociais ou econômicos venham a acabar ou reduzir a capacidade contributiva de certa gama de contribuintes.

Harada²⁸ evidencia que a instituição de isenções deverá ser sempre proveniente da Lei, emanada pelo ente responsável pela instituição do respectivo tributo e que, ainda, deverá levar em consideração questões de interesse público e de ordem político-social, podendo, inclusive, restringir-se a determinadas regiões do país. Amaro²⁹, por sua vez, assevera que a isenção atua, geralmente, como um “par de normas”, em que uma é a regra e a outra é a exceção, uma é gênero e a outra é a espécie. Nesse contexto, por exemplo, uma norma diz que todos os rendimentos do trabalho são tributáveis e outra norma excepciona ou isenta os rendimentos relativos ao aviso prévio indenizado e ao salário família.

De acordo com Carvalho³⁰, a isenção subtrai parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a regra matriz

²⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 361-362.

²⁷ MACHADO, *op. cit.*, p. 232.

²⁸ HARADA, Kyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 525.

²⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 307.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, *op. cit.*, p. 599.

de incidência tributária de oito maneiras distintas e que a mesma ataca a própria esquematização formal da norma padrão de incidência, sem aniquilar a regra-matriz, mas a mutilando, de forma parcial, afirmando Carrazza³¹ que o imposto sobre a renda também pode ser colocado a serviço da extrafiscalidade, uma vez que mesmo reconhecendo que a sua principal finalidade é a geração de recursos para a União, referida exação deve favorecer a concreção dos valores estampados no texto constitucional, como forma de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do Brasil, para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, para garantir a função social da propriedade, dispensar tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte e, ainda e não exaustivamente, ensejar a redução das desigualdades regionais e sociais.

Diante do exposto e no que interessa especificamente a esta pesquisa, verifica-se o potencial de utilização da isenção do imposto sobre a renda dos aposentados ou pensionistas portadores do vírus HIV como forma promoção da sua dignidade.

4. A DIVERGÊNCIA DE ENTEDIMENTOS COM RELAÇÃO À ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA AOS PORTADRES DO VÍRUS HIV APOSENTADOS OU PENSIONISTAS

O artigo 35, II, “b”, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto n.º 9.580/2018³², em consonância com o artigo 6º, *caput*, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88³³, consigna expressamente a isenção do pagamento de imposto sobre a renda aos rendimentos de pensão e aposentadoria, quando o titular do seu recebimento, for portador de moléstia grave, englobando, no caso, os rendimentos percebidos pelos portadores da síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão de medicina especializada. Observa-se que a lei isencional é do ano de 1988, tendo sido a síndrome da imunodeficiência adquirida identificada na década de 1980, mais precisamente no ano de 1984, quando foi isolado e caracterizado o vírus HIV³⁴.

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 145.

³² BRASIL. *Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018, op. cit.*

³³ BRASIL. *Lei Federal nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, op. cit.*

³⁴ BRASIL. Departamento de Doenças de Condições Crônicas e Infecções Sexualmente Transmissíveis do Ministério da Saúde. *História da Aids -1984*. Disponível em: <http://www.aids.gov.br/pt-br/noticias/historia-da-aids-1984>. Acesso em: 14 ago. 2021.

No início da epidemia da AIDS e atento à gravidade que acometeria o mundo todo, o Poder Legislativo, que nem sempre prima pela boa técnica legislativa, optou por estabelecer, desde aquela época, a isenção dos proventos de pensão e aposentadoria para os portadores da síndrome da imunodeficiência adquirida.

Não havia, no momento da edição da referida lei, grande parte do conhecimento atual sobre a doença, inclusive as modernas técnicas de tratamento e controle hoje existentes, mas sem que ainda tenha sido alcançada a tão almejada cura. Uma coisa, porém, é fato, desde a descoberta da doença os pacientes são submetidos a tratamento medicamentoso, acompanhamento médico, psicológico e muitos outros, implicando em sensível aumento de custos para a manutenção da sua vida. É nesse contexto que a isenção pode exercer seu papel, pois no momento da aposentadoria, no qual os rendimentos tendem a diminuir, os portadores da síndrome da imunodeficiência adquirida, não estariam obrigados ao pagamento do imposto sobre a renda em decorrência do recebimento de valores oriundos de aposentadoria ou pensão.

Ocorre que há a necessidade do reconhecimento dessa isenção, seja pela fonte pagadora, para deixe de efetuar a retenção ou, ainda, perante os tribunais administrativos ou judiciais, nos casos de indeferimento do pedido e/ou pedidos de restituição. É nesse momento que surge a divergência de entendimentos sobre a questão, sustentando alguns que somente quando a AIDS está manifestada é que haveria o direito à isenção e não apenas, quando o paciente é “mero” portador do vírus HIV³⁵⁻³⁶, ao argumento de que a simples existência do vírus inativo em circulação no organismo não seria suficiente para a concessão da benesse fiscal, enquanto outros afirmam que não é necessária a demonstração da contemporaneidade dos sintomas da enfermidade, a indicação da validade do laudo pericial ou a comprovação da recidiva, uma vez que o art. 6º, da Lei nº 7.713/1988 não estabeleceu qualquer restrição quanto ao estado evolutivo da doença, possuindo a isenção como objetivo, nesse caso específico, a diminuição do sacrifício do aposentado/pensionista, aliviando os encargos financeiros relacionados ao tratamento médico, pois tanto o portador do HIV quanto o paciente acometido pela AIDS se utilizarão obrigatoriamente do coquetel de remédios para a manutenção da

³⁵ DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. 7ª Turma Cível. *Apelação nº 0700685-13.2018.8.07.0018*. Relatora: Gislene Pinheiro, j. 23 jan. 2019.

³⁶ No mesmo sentido: DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. 1ª Turma Cível. *Apelação nº 0051507-86.2014.8.07.0018*. Relatora: Teófilo Caetano, j. 02 dez. 2015; DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. 3ª Turma Cível. *Apelação nº 0702998-73.2020.8.07.0018*. Relatora: Maria de Lourdes Abreu, j. 18 nov. 2020; DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. 7ª Turma Cível. *Apelação nº 0706884-17.2019.8.07.0018*. Relator: GETÚLIO DE MORAIS OLIVEIRA, j. 10 jun. 2020.

imunidade do organismo, dependendo a sua sobrevivência de vários cuidados que incluem o uso contínuo de medicamentos³⁷⁻³⁸.

No Recurso Especial (REsp) nº 1.555.452/SP³⁹, que não trata especificamente da hipótese em análise, mas de pleito de reforma de militar com fundamento em sorologia positiva para HIV, interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF-3), que negou o pedido com fundamento em inspeção de saúde realizada logo após a sorologia positiva para o vírus, que considerou o castrense “apto com restrições” para o exercício das suas atividades, o Ministro Herman Benjamin, relator do caso, em decisão monocrática, deu provimento ao REsp por considerar que o acórdão recorrido estava em dissonância como o entendimento da Corte Especial, tendo consignado em seu voto que a jurisprudência do STJ é uníssona no sentido de que:

[...] o militar portador do vírus "HIV" tem o direito à reforma *ex officio* por incapacidade definitiva, com a remuneração calculada com base no posto hierarquicamente imediato, independentemente do grau de desenvolvimento da Síndrome de Imunodeficiência Adquirida – AIDS.

Destaca-se, ainda, a Súmula 627 do STJ⁴⁰, publicada em 17 de dezembro de 2018, que consigna que o contribuinte portador de alguma das doenças mencionadas no art. 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/1988 “[...] faz jus à concessão ou à manutenção da isenção do imposto de renda, não se lhe exigindo a demonstração da contemporaneidade dos sintomas da doença nem da recidiva da enfermidade”.

Um dos precedentes que ensejou a edição da Súmula foi o acórdão proferido no REsp nº 1.706.816-RJ⁴¹, que tratou de um pedido de isenção de imposto de renda incidente sobre pensão militar em razão de neoplasia maligna, tendo sido ressaltado pela Corte Especial que pouco importa que a lesão tenha sido retirada e que o paciente não apresente mais sinais de persistência da doença, considerando que os inativos portadores de moléstia grave fazem jus à

³⁷ PORTO ALEGRE. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Recurso cível nº 5049174-94.2017.4.04.7000*. Relatora: Márcia Vogel de Oliveira, j. 04 abr. 2019.

³⁸ No mesmo sentido: SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 13ª Câmara de Direito Público. *Remessa Necessária Cível nº 1032082-77.2018.8.26.0506*. Relatora: Flora Maria Nesi Tossi Silva, j. 24 abr. 2019; SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 12ª Câmara de Direito Público. *Apelação nº 1041106-72.2014.8.26.0053*. Relator: Edson Ferreira, j. 05 fev. 2018.

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Decisão monocrática no REsp nº 1.555.452/SP*. Relator: Herman Benjamin, j. 21 set. 2015.

⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula 627*.

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. *Acórdão no REsp nº 1.706.816/RJ*. Relator: Og Fernandes, j. 07 dez. 2017.

isenção, que apresenta como objetivo mitigar o sacrifício do aposentado ou pensionista, de forma a aliviar os encargos financeiros relativos ao acompanhamento médico e medicações ministradas.

No entanto, mesmo após a edição da Súmula 627 do STJ, a discussão não se encerra apenas quanto à contemporaneidade dos sintomas, mas na suposta diferença entre ser um portador do vírus HIV e estar acometido de AIDS, conforme se observou com relação às mencionadas decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal nas apelações nºs 0700685-13.2018.8.07.0018, 0702998-73.2020.8.07.0018 e 0706884-17.2019.8.07.0018, que consignaram que apenas quando a AIDS se manifesta é que surgiria o direito à isenção e não apenas quando o paciente é “mero” portador do vírus HIV.

Não se pretende aqui enfrentar posicionamentos científicos na área da medicina, mas sim a discussão sobre a utilização de critérios legais e constitucionais para a aplicação da regra de isenção, notadamente da proporcionalidade, diante da importância e alcance social da situação envolvendo os aposentados e pensionistas portadores do vírus HIV.

5. A INTERPRETAÇÃO DA NORMA ISENCIONAL SOB A ÓTICA DA PROPORCIONALIDADE E FINALÍSTICA DO ORDENAMENTO JURÍDICO

O princípio da proteção do núcleo essencial tem por escopo evitar restrições desproporcionais e desarrazoadas, que acabam por nulificar ou esvaziar o conteúdo do direito fundamental⁴². Com relação a essa proteção, Afonso⁴³ esclarece que “significa proibir restrições à eficácia desse direito que o tornem sem significado para todos os indivíduos ou para boa parte deles”. No julgamento da ADI nº 2.024/DF⁴⁴, o STF consignou que “as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege”.

⁴² Alguns ordenamentos jurídicos que preveem expressamente essa limitação, conforme dispõem o art. 19, II, da Lei Fundamental alemã de 1949, que dispõe que “em nenhum caso poderá ser um direito fundamental violado em sua essência”, a Constituição portuguesa de 1976 em seu art. 18º, n. 3 e a Constituição espanhola de 1978, art. 53, n. 1.

⁴³ SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, p. 27.

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2.024/DF*. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, j. 03.05.2007.

Uma das principais formas de controle de eventuais excessos cometidos pelo Legislativo consiste no exame de compatibilidade da lei com o escopo constitucional, ou seja, a adequação e a necessidade do ato legislativo pela ótica da proporcionalidade. Quanto ao seu fundamento, verifica-se uma polêmica na doutrina “existindo quatro posições sobre seu fundamento: (i) no Estado de Direito; (ii) no princípio do devido processo legal material; (iii) no artigo 5º, parágrafo 2º da Constituição; e (iv) na estrutura dos direitos fundamentais”⁴⁵.

A propósito, no julgamento da ADI nº 855⁴⁶, o Ministro Moreira Alves assentou em seu voto que a proporcionalidade decorre do devido processo legal, previsto no art. 5º, LIV, da CRFB/88, sendo composta pela: i) adequação, que pressupõe que as medidas adotadas sejam aptas para a consecução dos objetivos pretendidos; ii) necessidade, tendo em vista que a medida somente deverá ser adotada se não houver outro meio menos gravoso para atingi-la; iii) proporcionalidade em sentido estrito, que se refere à ponderação entre a intervenção utilizada e o escopo visado pelo legislador.

Muito embora a proporcionalidade seja frequentemente utilizada como forma de controle de excessos praticados pelo Legislativo, outra face do instituto se refere à proibição de proteção insuficiente, tendo o Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 418.376-MS⁴⁷, assentado que a proibição de proteção deficiente vem indicando uma espécie de garantismo positivo. No mesmo sentido, no HC nº 102.087/MG, o Pretório Excelso assentou que:

Os direitos fundamentais não podem ser considerados apenas proibições de intervenção (*Eingriffsverbote*), expressando também um postulado de proteção (*Schutzgebote*). Pode-se dizer que os direitos fundamentais expressam não apenas uma proibição do excesso (*Übermassverbote*), como também podem ser traduzidos como proibições de proteção insuficiente ou imperativos de tutela (*Untermassverbote*)⁴⁸.

No que diz respeito especificamente ao presente estudo, Dias⁴⁹, ao tratar do fato tributário e seus efeitos jurídicos, sustenta que tem se verificado na atualidade uma maior necessidade de positivação de normas que regulem a busca da substância para o enquadramento

⁴⁵ FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. *Sistema constitucional das crises: restrições a direitos fundamentais*. São Paulo: Método, 2009, p. 155.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 855/PR*. Relator para o Acórdão: Min. Gilmar Mendes, j. 06.03.2008.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 418.376/MS*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, j. 09.02.2006.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *HC 102.087/MG*. Relator: Min. Gilmar Mendes, j. 28.02.2012.

⁴⁹ DIAS, Karem Jureidini. *Fato jurídico: revisão e efeitos jurídicos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 156.

dos fatos jurídicos, não significando, contudo, que prevalecerá sempre a forma jurídica, devendo ser observada a substância jurídica, ou seja, se houver alguma antinomia na aplicação das normas, deve prevalecer aquela do regime próprio e coerente com os valores produzidos pelo ordenamento jurídico que, no caso, corresponda à garantia de direitos existenciais e à melhora na qualidade de vida de um paciente acometido por uma doença gravíssima, pouco importando se sintomática ou não ou se está ou não corretamente descrita na regra de isenção.

Nessa perspectiva, uma análise superficial do art. 111, II, do CTN, que determina a interpretação literal das disposições tributárias que versem sobre isenção, poderia legitimar o entendimento de que a isenção em estudo se aplicaria apenas aos portadores da síndrome da imunodeficiência adquirida, deixando de fora os “simples” portadores do vírus HIV. Contudo, o CTN, ao estabelecer essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, exigindo que a interpretação seja “literal” no caso dos textos de incentivos, sem expansão de significação consigna, na realidade, uma proteção ao contribuinte, que consiste em não permitir a supressão do direito ao benefício, com redução das suas possibilidades previstas em lei.

Independentemente da linguagem adotada na regra isencional visa-se, nestas situações, o cumprimento dos objetivos almejados pela legislação (interpretação finalística), que nada mais é que atendimento ao princípio da dignidade da pessoa humana, permitindo-se que uma pessoa com doença grave e incurável disponha de meios, inclusive econômicos, para realizar o seu tratamento, que é multidisciplinar.

Mais do que isso, cabe ao intérprete sempre avaliar o contexto normativo e a situação concreta, valendo-se, assim, também de uma interpretação lógica e sistemática, considerando-se, no caso, que a legislação isentiva é do ano de 1988, quando pouco se conhecia sobre a doença que já assombrava o mundo todo. Mesmo que se sustente a aplicação do artigo 111, II, do CTN, é preciso pontuar que não se pode confundir a interpretação literal com a interpretação restritiva, impedindo o intérprete de buscar, dentro da unicidade do sistema, a finalidade normativa do texto legal.

Seguindo essa linha de raciocínio, o artigo 111, II do CTN, não impede uma interpretação finalística para se aplicar a isenção do imposto sobre a renda decorrente de rendimentos de pensão e aposentadoria aos portadores do vírus HIV, ainda que assintomáticos

e que não tenham desenvolvido a AIDS. Conforme destaca Torres⁵⁰, à luz da legalidade e mesmo da interpretação literal, é possível o gozo da isenção no presente caso, tendo em vista a finalidade da norma e o sentido correto da interpretação, ainda que o assunto se refira a isenções tributárias:

Deve-se concluir que a autoridade administrativa, na aplicação das leis de isenção ou de qualquer outra forma de “exclusão” (redução de base de cálculo, de alíquota zero, anistia etc), deve resguardar a boa-fé do contribuinte na interpretação do alcance material do texto, o que somente é possível numa atitude especificadora da finalidade da norma, sem qualquer dirigismo extensivo das limitações ou restritivos do direito. O respeito da boa-fé objetiva é a melhor evidência de efetividade dos princípios da moralidade (Administração Pública) e da segurança jurídica no Direito Tributário, mediante práticas responsáveis e legítimas na construção de sentidos pela interpretação⁵¹.

Não se mostra ainda, conforme exposto, proporcional (proteção deficiente) tratar de forma diversa o portador do vírus HIV daquele que, portador do mesmo vírus, avançou para a fase aguda da AIDS, considerando que, desde que a pessoa se descobre como portadora do vírus HIV, para manter a sua qualidade de vida, necessita iniciar um tratamento e permanecer nele, durante a sua existência, ao menos até a eventual e incerta descoberta da cura.

Desta forma, não existe nenhum óbice legal para que a isenção seja destinada aos portadores do vírus HIV, sintomáticos ou não, com avanço para a AIDS, ou não, diante da necessidade da adoção de uma interpretação finalística da norma, considerando, ainda, o interesse social embutido na questão, bem como as circunstâncias que envolvem a concessão da referida isenção, quais sejam, a data de publicação da norma e o conhecimento científico sobre o assunto na época e, também, a correta utilização do artigo 111, II, do CTN, sob a ótica do princípio da proporcionalidade, que veda a adoção de proteção deficiente por parte do legislador no que se refere à concretização de direitos fundamentais.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil possui uma das mais altas e complexas cargas tributárias do mundo e, não raras vezes, verificam-se tentativas de supressão de direitos e benefícios sociais, na maioria das

⁵⁰ TORRES, Heleno Taveira. Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica. *Conjur*, 20 de maio de 2020. <https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/consultor-tributario-interpretacao-literal-isencoes-garantia-seguranca-juridica#sdfootnote8sym>. Acesso em: 05 ago. 2021.

⁵¹ TORRES, *op. cit.*

vezes criados como forma de proteção às pessoas mais necessitadas, como é o caso dos portadores de moléstias graves, sem contar o fato de que é natural a diminuição do recebimento da renda por ocasião do encerramento da capacidade laborativa, nos casos de aposentadoria ou pensão.

A isenção para portadores de moléstias graves é questão bastante tormentosa, uma vez que, para muitos, faz parte de um rol exaustivo, estabelecido em lei e, para outros, há uma infinidade de doenças, igualmente ou mais graves, que comportariam o benefício da isenção. Há, ainda, muito o que ser debatido, considerando-se, principalmente, a concessão de isenções para pessoas sabidamente em condições de necessidade, visando a preservação da sua capacidade econômica e da própria da vida, propiciando a continuidade dos seus tratamentos médicos de forma adequada.

Nessa perspectiva, os tribunais não devem se afastar da realidade social, não sendo recomendável a adoção de uma interpretação rasa da lei tributária, a exemplo da aplicação literal do art. 111, do CTN, afastada de uma visão global (finalística) da norma tributária, em especial, quando se trata de isenção, de natureza tipicamente extrafiscal e intrinsecamente ligada à promoção da dignidade da pessoa humana.

Os portadores do vírus HIV, assintomáticos ou não, devem ter garantido o direito à isenção do pagamento do imposto sobre a renda decorrente do recebimento de pensões ou aposentadorias, previsto no artigo 35, II, “b”, do Regulamento do Imposto sobre a Renda sem a necessidade de se socorrer do Poder Judiciário e, esse último, se instado a se manifestar, deve adotar uma interpretação finalística, considerando a integralidade de nosso ordenamento jurídico e a necessidade de evitar uma proteção deficiente, sob a ótica da proporcionalidade, como forma de fazer cessar o ambiente de intranquilidade vivido por esses indivíduos.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 06 ago. 2021.

BRASIL. *Decreto n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 06 ago. 2021.

BRASIL. *Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026. Acesso em: 06 ago. 2021.

BRASIL. Departamento de Doenças de Condições Crônicas e Infecções Sexualmente Transmissíveis do Ministério da Saúde. *História da Aids - 1984*. Disponível em: <http://www.aids.gov.br/pt-br/noticias/historia-da-aids-1984>. Acesso em: 14 ago. 2021.

BRASIL. *Lei Federal n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 03 ago. 2021.

BRASIL. *Lei Federal n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 03 ago. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Carga tributária no Brasil 2018: análise por tributos e bases de incidência*. 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em 11 ago. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Decisão monocrática no REsp nº 1.555.452/SP*. Relator: Herman Benjamin, j. 21 set. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. *Acórdão no REsp nº 1.706.816/RJ*. Relator: Og Fernandes, j. 07 dez. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula 627*.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 855/PR*. Relator para o Acórdão: Min. Gilmar Mendes, j. 06.03.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2.024/DF*. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, j. 03.05.2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *HC 102.087/MG*. Relator: Min. Gilmar Mendes, j. 28.02.2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 418.376/MS*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, j. 09.02.2006.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da legalidade: reserva legal e densidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CASTRO, Anna Lúcia Malerbi de. *O princípio da dignidade da pessoa humana e a norma jurídica tributária*. São Paulo: Noeses, 2019.

DIAS, Karem Jureidini. *Fato jurídico: revisão e efeitos jurídicos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. 1ª Turma Cível. *Apelação nº 0051507-86.2014.8.07.0018*. Relator: Teófilo Caetano, j. 02 dez. 2015.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. 3ª Turma Cível. *Apelação nº 0702998-73.2020.8.07.0018*. Relatora: Maria de Lourdes Abreu, j. 18 nov. 2020.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. 7ª Turma Cível. *Apelação nº 0700685-13.2018.8.07.0018*. Relatora: Gislene Pinheiro, j. 23 jan. 2019.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. 7ª Turma Cível. *Apelação nº 0706884-17.2019.8.07.0018*. Relator: GETÚLIO DE MORAIS OLIVEIRA, j. 10 jun. 2020.

FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. *Sistema constitucional das crises: restrições a direitos fundamentais*. São Paulo: Método, 2009.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direitos humanos fundamentais*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GONÇALVES, Antônio Baptista. *Hermenêutica e a linguagem: um estudo sobre sua relação com a Filosofia, o Direito, o neoconstitucionalismo e a defesa da dignidade da pessoa humana*. São Paulo: Noeses, 2016.

HARADA, Kyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. *Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias*. São Paulo: Noeses, 2015.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O estado à luz da história, da filosofia e do direito*. São Paulo: Noeses, 2015.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PORTO ALEGRE. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Recurso cível nº 5049174-94.2017.4.04.7000*. Relatora: Márcia Vogel de Oliveira, j. 04 abr. 2019.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 13ª Câmara de Direito Público. *Remessa Necessária Cível nº 1032082-77.2018.8.26.0506*. Relatora: Flora Maria Nesi Tossi Silva, j. 24 abr. 2019.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 12ª Câmara de Direito Público. *Apelação nº 1041106-72.2014.8.26.0053*. Relator: Edson Ferreira, j. 05 fev. 2018.

SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros.

TORRES, Heleno Taveira. Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica. *Conjur*, 20 de maio de 2020. <https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/consultor-tributario-interpretacao-literal-isencoes-garantia-seguranca-juridica#sdfootnote8sym>. Acesso em: 05 ago. 2021.

ZANFERDINI, Flávia de Almeida Montingelli; MONTES NETTO, Carlos Eduardo; NUNES, Gustavo Henrique Schneider; O papel do Poder Judiciário na efetivação do direito à saúde sob a perspectiva das teorias do ativismo e da autocontenção judicial. *Revista Paradigma*, v. 29, n. 2, 14 ago. 2020. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/paradigma/issue/view/73>. Acesso em: 02 ago. 2021.

Submetido em 21.09.2021

Aceito em 20.09.2022