

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA

ISADORA RODRIGUES CARVALHO

ENFERMIDADE GRAVE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: A
(IN)CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º, XIV, DA LEI 7.713/88

Maceió - AL

2022

ISADORA RODRIGUES CARVALHO

**ENFERMIDADE GRAVE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: A
(IN)CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º, XIV, DA LEI 7.713/88**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Thiago Rodrigues de Pontes Bomfim

THIAGO RODRIGUES DE PONTES
Assinado de forma digital por
THIAGO RODRIGUES DE PONTES
BOMFIM:02473857431
Dados: 2023.01.18 11:21:02 -03'00'

Assinatura do Orientador

Maceió - AL

2022

Catálogo na Fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

C331e Carvalho, Isadora Rodrigues.
Enfermidade grave e isenção tributária : a (in)constitucionalidade do art. 6º, XIV da lei 7.713/88 / Isadora Rodrigues Carvalho. – 2022.
53 f.

Orientador: Thiago Rodrigues de Pontes Bomfim.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2022.

Bibliografia: f. 50-53.

1. Brasil. Constituição (1988). 2. Brasil. Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. 3. Imposto de renda. 4. Isenção de tributo. I. Título.

CDU: 336.564.21(81)

Folha de Aprovação

ISADORA RODRIGUES CARVALHO

Enfermidade grave e isenção tributária: a (in)constitucionalidade do art. 6º, XIV, da Lei
7.713/88

Esta monografia de conclusão de curso de graduação em Direito, apresentada ao Programa de
Graduação em Direito da Universidade Federal de Alagoas (FDA/UFAL), como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, obteve a devida aprovação perante a
banca examinadora.

THIAGO RODRIGUES
DE PONTES
BOMFIM:02473857431

Assinado de forma digital por
THIAGO RODRIGUES DE PONTES
BOMFIM:02473857431
Dados: 2022.12.19 11:55:48 -03'00'

Orientador: Prof. Me. Thiago Rodrigues de Pontes Bomfim

Banca examinadora:

MANOEL
CAVALCANTE DE LIMA
NETO:38999692434

Assinado de forma digital por
MANOEL CAVALCANTE DE LIMA
NETO:38999692434
Dados: 2022.12.14 23:16:51 -03'00'

Presidente:

PAULA IASMIN
SANTOS
PONTES:
05757174404

Assinado digitalmente por PAULA IASMIN SANTOS
PONTES:05757174404
DN: C=BR, O=CP-Brasil, OU=000001009890768,
OU=Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB,
OU=RFB e-CPF A3, OU=AC SERASA RFB v5,
OU=21674173000165, OU=PRESENCIAL,
CN=PAULA IASMIN SANTOS PONTES:05757174404
Razão: Eu estou aprovando este documento
Localização: sua localização de assinatura aqui
Data: 2022-12-14 23:24:43
Foxit Reader Versão: 9.7.0

Membro

Maceió

2022

AGRADECIMENTOS

A Deus e a Nossa Sr.^a das Graças, por todas as bênçãos recebidas e pela força para enfrentar os desafios diários.

A minha mãe, Ana Nery, por todo o apoio nas minhas dificuldades.

Aos meus irmãos, Pedro Victor e Vinicius, por me inspirarem a ser melhor todos os dias.

Aos meus avós, Dagmar e Raimundo, pela fonte inesgotável de amor.

A toda a minha família, que me incentivou a buscar sempre os estudos, de modo a utilizar o conhecimento para fazer do mundo um lugar melhor.

Aos amigos que fiz durante a graduação e àqueles de longa data, o fardo da caminhada é menor com vocês ao meu lado.

Por fim, aos professores, nada disso seria possível sem vocês.

“Não é a constituição perfeita, mas será útil, pioneira, desbravadora. Será luz, ainda que de lamparina, na noite dos desgraçados.”

Ulysses Guimarães

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artigo
CRFB/88	Constituição da República Federativa Brasileira de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal
IRPF	Imposto de renda sobre as pessoas físicas
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ADI	Ação direta de inconstitucionalidade
PL	Projeto de Lei
Min.	Ministro
Rel.	Relator
Arts.	Artigos
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias

RESUMO

O trabalho investiga, baseando-se especialmente nos princípios constitucionais, se há inconstitucionalidade do art. 6º, XIV da Lei 7.713/88, o qual trata da hipótese de isenção de imposto de renda da pessoa física aposentada no caso de acometimento por doença grave. Nesse sentido, é analisada a interpretação taxativa dada ao rol de enfermidades que garantem o benefício fiscal. A metodologia utilizada é o levantamento da bibliografia relacionada através da análise e leitura de livros, revistas jurídicas e artigos com a finalidade de entender os argumentos e pressupostos empregados pelos juristas acerca da constitucionalidade ou não do art. 6º, XIV da Lei 7.713/88. Ademais, é analisado o entendimento jurisprudencial no que tange ao tema em questão.

Palavras-chave: constituição; imposto de renda; isenção.

ABSTRACT

The paper investigates, based especially on constitutional principles, whether there is unconstitutionality of the art. 6, XIV of Law 7,713/88, which deals with the hypothesis of exemption from income tax of the individual in case of serious illness. In this sense, the exhaustive interpretation given to the list of diseases that guarantee the tax benefit is analyzed. The methodology used is the survey of the related bibliography through the analysis and reading of books, legal journals and articles in order to understand the arguments and assumptions used by jurists about the constitutionality or not of art. 6, XIV of Law 7,713/88. In addition, the jurisprudential understanding regarding the subject in question is analyzed.

Keywords: constitution; income tax; exemption.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2 DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR: PRINCÍPIOS, IMUNIDADES E ISENÇÕES.....	11
2.1 Os princípios constitucionais aplicáveis aos tributos.....	12
2.2 As imunidades tributárias.....	17
2.3 As isenções tributárias e o imposto.....	18
3 A ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA EM RAZÃO DE ENFERMIDADE GRAVE: A INTERPRETAÇÃO TAXATIVA DO ART. 6º, XIV DA LEI 7.713/88.....	22
3.1 O Imposto sobre a Renda e o artigo 6º, inciso XIV, da lei 7.713/88.....	22
3.2 Os argumentos utilizados pelos juristas em torno do dispositivo legal.....	28
4 CONCLUSÃO.....	46
5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	50

1 INTRODUÇÃO

De modo a permitir que o Estado cumpra suas finalidades, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 tratou de regular a matéria tributária, permitindo à União, bem como aos Estados-Membros e aos seus Municípios, legislar nos limites das regras constitucionais e das leis complementares (COÊLHO, 2022, p. 68).

Assim, o art. 153, II, da CRFB/88 outorga competência à União para a instituição do imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, sendo que a extensão dos termos diz respeito àquilo que é acrescido ao patrimônio, o que entra de novo, sem correspondência no passivo, o lucro ou resultado gerado pelo capital, pelo trabalho ou proveniente de outra fonte (PAULSEN; MELO, 2018) (BRASIL, 1988).

Saliente-se que o tributo em comento é de grande importância para a concretização das finalidades do Estado brasileiro, pois representa a maior parte da arrecadação tributária (RECEITA FEDERAL, 2022).

Nesse sentido, a legislação infraconstitucional regulamenta o Imposto sobre a Renda (IR), sendo que a Lei 7.713/88, dentre outras leis e instruções normativas, institui normas destinadas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF).

Destarte, especificamente quanto à Lei mencionada, são definidos os elementos do IRPF, sendo que o art. 6º indica as hipóteses de isenção do referido tributo.

O estudo visa analisar, especificamente, a partir da zeladoria dos princípios constitucionais, e no que diz respeito ao aspecto taxativo das enfermidades arroladas, a constitucionalidade ou não da isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física conferida pelo art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/88, o qual indica que estão isentos os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma (BRASIL, 1988).

Segundo compreensão firmada pelo STJ em recurso especial repetitivo (Tema 250), não são isentos do IR os proventos recebidos por aposentados portadores de moléstias graves

não elencadas na Lei, haja vista o indicado no art. 111, do CTN/66, o qual prevê sua aplicação literal.¹

Ademais, conforme entendimento do ministro da mesma corte, Og Fernandes, o dispositivo legal em questão “tem como objetivo diminuir o sacrifício do aposentado, aliviando os encargos financeiros relativos ao tratamento médico”.²

No entanto, aponta-se a inconstitucionalidade da restrição dessa isenção apenas àqueles acometidos pelas doenças graves escolhidas pelo legislador. Há quem entenda que o magistrado, no momento de proferir sua decisão no caso concreto, deve aplicar a legislação de forma que venha a contribuir efetivamente para a realização da justiça, ainda que resulte na aplicação mais abrangente do que a prevista literalmente (NASCIMENTO, 2020).

Ainda, é imperioso observar que a norma reguladora do tributo em evidência é do ano de 1988, e sofreu poucas alterações, de modo que é possível inferir que esta não acompanhou a evolução de outras doenças tão graves como as previstas no rol.

Pois bem. Os princípios extraídos da Constituição Federal atinentes à matéria tributária, conexos aos direitos fundamentais, devem ser considerados pelos aplicadores do direito quando diante das normas infraconstitucionais. Assim, é imperioso identificá-los ao longo da Carta Magna, considerando, ainda, que nem sempre estarão previstos de forma expressa (COÊLHO, 2016).

Desse modo, os princípios que aqui serão delineados foram escolhidos devido a sua relação com o objeto deste trabalho, bem como devido à importância na estrutura do sistema normativo brasileiro. Assim, serão destacados os seguintes: capacidade contributiva; legalidade; separação de poderes; segurança jurídica; isonomia; dignidade humana; mínimo existencial e reserva do possível.

Portanto, tendo em vista os princípios mencionados, sobretudo os conexos aos princípios da isonomia e da dignidade humana, faz-se necessária a análise da constitucionalidade material do art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/88, objetivando integral cumprimento dos preceitos defendidos pela Carta Magna.

2 DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR: PRINCÍPIOS,

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **STJ define alcance da isenção tributária para portadores de doenças graves**. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/11042021-STJ-define-alcance-da-isencao-tributaria-para-portadores-de-doencas-graves.aspx/>>. Acesso em: 25/06/2022

² STJ, 2a T., **REsp 1706816/RJ**, rel. Min. OG FERNANDES, dez/2017.

IMUNIDADES E ISENÇÕES.

2.1 Os princípios constitucionais aplicáveis aos tributos

Inicialmente, ressalte-se que as limitações ao poder de tributar dizem respeito à restrição imposta pela Constituição às entidades dotadas de tal poder, no interesse da comunidade, do cidadão ou no interesse das próprias entidades impositoras. Por meio dos artigos 150, 151 e 152 da CRFB/88, é possível identificar tais limitações essencialmente através dos princípios, imunidades e isenções tributárias (SABBAG, 2022).

Quanto aos princípios aplicáveis aos tributos, antes se faz necessário tecer uma breve explicação de modo a distingui-los das regras. Conforme o que preconiza HUMBERTO ÁVILA (2014), os princípios estabelecem a estrutura de aplicação de outras normas, caracterizando-se como postulados. De outro lado, as regras caracterizam-se como sendo razões definitivas, prescrições que impõem determinada conduta (PAULSEN, 2022).

Desse modo, os princípios direcionam a aplicação de outras normas, constituindo-se como “mandados de otimização”, já as regras dizem respeito a normas que devem ser cumpridas ou não (ALEXY, 2015).

Ademais, segundo ALEXY (2015, p. 588) os princípios são “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes” demonstrando, desse modo, seu caráter normativo.

Ainda, segundo o mesmo autor, no caso de colisão de princípios, deve ser utilizado o método da ponderação, de modo que deverá ser analisado, no caso concreto, se um princípio afasta o outro, quando as possibilidades jurídicas e fáticas de um deles forem maiores do que as do outro (ALEXY, 2015).

Feitas estas considerações, faz-se necessário trazer à baila o que indicam os juristas acerca de alguns princípios extraídos da Carta Magna.

Pois bem. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o princípio da dignidade da pessoa humana alcançou status de fundamento do Estado Democrático de Direito. Assim, passou a ser um valor central, inclusive do Direito Tributário (SCAFF, 2005).

Nesse viés, infere-se que a dignidade humana condiciona o exercício da tributação, bem como condicionam outros princípios basilares de todo o sistema jurídico, tais como o princípio republicano, federativo e do estado de direito (PAULSEN, 2022).

De modo a corroborar com o aludido, a própria legislação tributária, em seu art. 108,

(BRASIL, 1966), demanda que devem ser utilizados os princípios gerais de direito tributário e de direito público, sucessivamente, no caso de ausência de disposição expressa, para suprir determinada lacuna.

De modo a caracterizá-lo, MOTTA (2021, p. 201) indica que a dignidade humana é “preceito basilar que impõe o reconhecimento de que o valor do indivíduo, enquanto ser humano, prevalece sobre todos os demais”.

Ressalte-se que a partir deste fundamento surgem outras aplicações, tais como os princípios previstos no art. 5º da CRFB/88, como a segurança do exercício dos direitos sociais e individuais, da liberdade, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça.

Nesse sentido, ALVES e OLIVEIRA FILHO (2015, p. 154) orientam sua aplicação no direito tributário da seguinte maneira:

Na mesma esteira, o princípio da dignidade da pessoa humana, em seu viés negativo, deve ser um norteador das ações do Estado em matéria de tributação para garantir que todos venham a contribuir de forma igualitária para o custeio das despesas, mas na justa medida de suas capacidades e com o mínimo existencial assegurado. Já em seu viés positivo, o mesmo princípio deve orientar o Estado a buscar realizar seus fins e atingir seus objetivos direcionando os gastos públicos prioritariamente para a promoção do bem-estar do ser humano, garantindo sua dignidade e a proteção de seus direitos individuais.

Destarte, os autores expõem que, no âmbito do direito tributário, a Dignidade Humana tem dois vieses: negativo, no qual o princípio deve garantir, através das ações do Estado, que os indivíduos contribuam na medida de suas capacidades, tendo em vista, ainda, a proteção do necessário para uma vida digna; e positivo, no qual a Dignidade Humana deve direcionar os gastos públicos no sentido de promover o bem-estar do ser humano, garantindo sua dignidade e proteção dos direitos individuais.

Noutro giro, corolário da Dignidade Humana, faz-se necessário destacar o mínimo existencial, preceito não expresso na CRFB/88, “mas superado pela inserção da garantia de existência digna dentre os princípios e objetivos da ordem constitucional econômica (art. 170, caput, da CF)” conforme SARLET, MITIDIERO e MARINONI (2022, p. 299).

Em linhas gerais, o mínimo existencial diz respeito à garantia de condições mínimas para uma vida digna, não se limitando à mera sobrevivência física, mas alcançando também a garantia de um mínimo de integração social, bem como acesso aos bens culturais e participação na vida política, conforme entendimento da doutrina majoritária (SARLET, MITIDIERO e MARINONI, 2022).

Ainda, segundo os mesmos autores, o mínimo existencial, em sua dimensão negativa (defensiva), diz respeito às garantias materiais que o Estado deve zelar no sentido de que os indivíduos tenham uma vida digna; em sua dimensão positiva (prestacional), cabe ao Estado assegurar tais garantias, mediante prestações. (2022, p. 299):

Por outro lado, assim como ocorre com os direitos fundamentais em geral, também o direito ao mínimo existencial apresenta uma dupla dimensão defensiva e prestacional. Nesse sentido, o conteúdo do mínimo existencial deve compreender o conjunto de garantias materiais para uma vida condigna, no sentido de algo que o Estado não pode subtrair ao indivíduo (dimensão negativa) e, ao mesmo tempo, algo que cumpre ao Estado assegurar, mediante prestações de natureza material (dimensão positiva).

Superadas estas definições, em se tratando de princípios basilares do sistema jurídico brasileiro, faz-se necessário mencionar o princípio da separação dos poderes, o qual pode ser descrito nos seguintes termos: “as funções estatais devem ser divididas e atribuídas a órgãos diversos e devem existir mecanismos de controle recíproco entre eles, de modo a proteger os indivíduos contra o abuso potencial de um poder absoluto” (BARROSO, 2022, p. 65)

Nesse sentido, os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário são dotados de competências a eles inerentes, as quais não devem ser sobrepujadas, mas controladas entre os próprios poderes, consoante o sistema de freios e contrapesos.

De modo a exemplificar, ressalte-se que, no caso do Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade de uma lei, ocorre um freio ao ato legislativo eivado de vício, pois está em desconformidade com a Constituição Federal. De outro lado, os contrapesos se referem à ideia de que os poderes possuem funções independentes e harmônicas entre si.

Seguindo acerca dos princípios relacionados ao objeto deste trabalho, é forçoso evidenciar o que preconiza o princípio da segurança jurídica, posto que este, conforme BARROSO (2022, p. 230) “é indispensável para a proteção da confiança dos administrados e jurisdicionados em geral”.

Assim, o referido doutrinador indica que a segurança jurídica propicia, essencialmente (2022, p. 230):

(i) a previsibilidade dos comportamentos humanos, pela clareza dos enunciados normativos e por sua anterioridade em relação aos fatos sobre os quais irão incidir; (ii) a estabilidade das relações jurídicas, que depende da constância mínima do Direito e de sua não retroatividade às situações já incorporadas ao patrimônio jurídico das pessoas; e (iii) a garantia do cumprimento das normas, o que pressupõe órgãos dotados de especialização funcional e independência para fazê-las valer, com efetividade e justiça. Todo esse arcabouço é indispensável para a proteção da confiança dos administrados e jurisdicionados em geral.

Portanto, a previsibilidade, a estabilidade e a garantia do cumprimento das normas, características que constituem a segurança jurídica, almejam proteger o jurisdicionado de possíveis arbitrariedades estatais, bem como preservam o próprio funcionamento da máquina pública.

De outro lado, quanto ao princípio da legalidade, especialmente no que tange à matéria tributária, observa-se que é caracterizada pelo o que preconiza o art. 150, I, o qual determina que nenhuma pessoa jurídica de direito público possa exigir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1966).

Em verdade, trata-se de princípio de interesse do sistema jurídico como um todo, e está previsto também no art. 5º, II, da Carta Magna, indicando que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

No entanto, conforme preconiza SCHOUERI (2022, p. 319), no que diz respeito ao art. 150, I, da Carta Magna, não se trata de redundância por parte do constituinte, mas sim de imposição de que a exigência de que a obrigação tributária esteja prevista na lei, e não em virtude desta:

Efetivamente, ao comparar o texto do art. 5º, com o do art. 150, nota--se que o constituinte não foi redundante quando tratou da matéria tributária: se em geral um comportamento será exigido “em virtude” de uma lei, nas questões tributárias, tem--se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei. Não há espaço para delegação. Será a lei o fundamento imediato da exigência. Ao legislador cumpre definir o antecedente e o conseqüente da norma tributária.

Pois bem. No que tange ao princípio da reserva do possível, também de grande importância neste trabalho devido a seu efeito na concretização dos princípios aqui referidos, trata-se de preceito relativo à dimensão econômica dos direitos, haja vista que estes acarretam custos para sua efetivação e proteção.

Assim, o princípio concerne àquilo que é possível ser realizado pelo Estado, em termos econômicos. A respeito desse princípio, vejamos (SARLET, MITIDIERO e MARINONI, 2022, p. 293):

Em vista tanto da dimensão fática, quando da faceta jurídica da “reserva do possível”, passou-se a sustentar que os direitos sociais a prestações materiais estariam sob uma “reserva do possível”, caracterizada por uma tríplice dimensão, a saber: (a) a real disponibilidade fática dos recursos para a efetivação dos direitos sociais; (b) a disponibilidade jurídica dos recursos materiais e humanos, que guarda conexão com a distribuição das receitas e competências tributárias, orçamentárias, legislativas e administrativas, e, em países como o Brasil, ainda reclama equacionamento em termos de sistema federativo; e (c) o problema da proporcionalidade da prestação, em especial

quanto à sua exigibilidade e razoabilidade, no que concerne à perspectiva própria e peculiar do titular do direito.

Assim, SARLET, MITIDIERO e MARINONI expõem que a reserva do possível é caracterizada, essencialmente, por três aspectos: a real disponibilidade fática dos recursos para a efetivação dos direitos sociais; a disponibilidade jurídica dos recursos, o que diz respeito à distribuição das receitas e competências tributárias, orçamentárias, legislativas e administrativas; e a proporcionalidade da prestação.

Ainda, ressalte-se que, conforme os citados autores, as limitações vinculadas à reserva do possível não devem ser encaradas como “óbice à intervenção judicial e desculpa genérica para uma eventual omissão estatal no campo da efetivação dos direitos fundamentais, especialmente daqueles de cunho social” (SARLET, MITIDIERO e MARINONI, 2022, p. 293).

Por fim, porque é objeto deste trabalho a análise da constitucionalidade material do art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/88 sob o enfoque, essencialmente, dos princípios da dignidade humana e da isonomia, faz-se necessário, ainda, definir este último.

Um dos pilares do ordenamento jurídico, o princípio da isonomia encontra-se positivado essencialmente através do art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, por meio da máxima: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade (...)” (BRASIL, 1988).

O princípio em destaque merece apontamentos quanto à semântica, haja vista que este comporta os sentidos formal e material. Conforme CANOTILHO, SARLET e MENDES (2018), a Constituição Federal de 1988 indica a garantia da igualdade perante a lei ou igualdade de aplicação da lei (igualdade formal) e a igualdade em sentido amplo, que abrange, além da primeira, também a igualdade da lei ou igualdade pela lei (igualdade material).

Em outras palavras, o princípio da isonomia compreende tanto a concepção material aristotélica de “tratar os desiguais na medida de sua desigualdade”, quanto a concepção formal de subordinar todos os indivíduos ao crivo da legislação.

Sob o enfoque tributário, é possível observá-lo de forma concreta através do que preconiza o art. 150, II, da Carta Magna, nos mesmos termos (BRASIL, 1988):

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

(...)

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

Derivado deste, ainda no que tange à matéria tributária, apresenta-se o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1.º, da CRFB/88), o qual “tem por objetivo a consecução do ideal de justiça fiscal ou justiça distributiva” (SABBAG, 2022, p. 13), *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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

Portanto, é princípio que se caracteriza pela proporcionalidade na contribuição com as despesas estatais, de modo que será exigido do contribuinte na medida de sua capacidade econômica.

É possível inferir, nesse sentido, que se trata de execução do aspecto material da isonomia, concretizado através de aspectos como a progressividade, proporcionalidade e seletividade das alíquotas.

2.2 As imunidades tributárias

Dando continuidade às limitações ao poder de tributar, é imperioso destacar o que são as imunidades tributárias dispostas na CRFB/88, visto que estas podem ser confundidas com as isenções, as quais serão tratadas neste trabalho.

Conforme PAULSEN (2022, p. 121), “as regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos, ou de outras demonstrações de riqueza, negando, portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias”.

Nesse sentido, o constituinte torna imunes certas pessoas ou circunstâncias, sendo que tal diferenciação se deve a determinadas liberdades e garantias fundamentais previstas na Carta Magna.

Assim, são normas negativas de competência tributária que protegem, por exemplo, a liberdade de crença (imunidade dos templos) ou da manifestação do pensamento (imunidade dos livros) (SCHOUERI, 2022)..

De modo a exemplificar, o art. 150, VI, da Constituição Federal indica que é vedado à

União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (BRASIL, 1988):

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

Portanto, tais hipóteses previstas no artigo em comento são imunes à competência tributária exercida pelo ente estatal.

De mais a mais, conforme SCHOUERI (2022, p. 465), as imunidades constituem uma confirmação do Princípio da Capacidade Contributiva, pois a CRFB/88 “torna explícito que daquelas entidades que não disponham de capacidade contributiva não se há de exigir o referido tributo”. Desse modo, o autor indica que a construção da imunidade tributária se deve tanto ao princípio da Capacidade Contributiva quanto às garantias fundamentais.

Destarte, entende-se que a imunidade tributária é conferida pelo poder constituinte, de modo a proteger determinadas liberdades ou garantias fundamentais, como expressão do Princípio da Capacidade Contributiva, cujo efeito prático é impedir que o ente estatal exerça sua competência tributária, gerando, conseqüentemente, o não pagamento do tributo.

2.3 As isenções tributárias e o imposto

Em regra, a partir da ocorrência do fato gerador (a hipótese prevista em lei) surge a relação jurídica entre o sujeito passivo e o Fisco (a obrigação tributária). No entanto, limitando a tributação, as isenções tributárias constituem causa de exclusão do crédito, de modo que têm como efeito o não pagamento do tributo, desobrigando o contribuinte (SABBAG, 2021).

Assim, não há retenção da contribuição pelo Fisco, haja vista que, na visão adotada pela doutrina mais moderna, a isenção impede o surgimento da obrigação tributária, sendo que a norma isentiva incidirá para que a norma da tributação não incida (SABBAG, 2021).

Nesse sentido, a resultante das isenções é similar à da imunidade. Contudo, saliente-se que estas se distinguem, essencialmente, em virtude de que as imunidades têm respaldo constitucional, enquanto as isenções têm respaldo legal.

Assim é o que preconiza o art. 150, § 6º, da CRFB/88, também como expressão do princípio da legalidade, vejamos:

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

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Portanto, sendo as isenções criadas a partir da Lei, atuam no plano de exercício da competência tributária conferida pela Constituição Federal. Desse modo, o ente estatal responsável pelo tributo faz a opção por desonerar o contribuinte, mantendo-se incólumes apenas os deveres instrumentais, ou seja, as chamadas obrigações tributárias acessórias, conforme o que preconiza o art. 175, parágrafo único, do CTN, nos mesmos termos (BRASIL, 1966):

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Destarte, ressalte-se que as isenções excluem o crédito tributário. Portanto, faz-se necessário mencionar, ainda, que o art. 111 do Código Tributário Nacional impõe a interpretação literal da norma isentiva (BRASIL, 1966):

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Quanto à revogabilidade, as isenções poderão ser revogadas a qualquer tempo (art. 178 do CTN), com exceção das isenções onerosas, uma vez que estas proporcionam direito adquirido, conforme entendimento do STF (Súmula n.º 544 e RE 169.880/SP-1996).

Ademais, em regra, as isenções abarcam apenas os impostos, excluindo-se taxas e contribuições de melhoria do benefício da isenção, nos mesmos termos (BRASIL, 1966) (SABBAG, 2021):

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão

Por fim, entende-se, conforme o que expõe a doutrina, que as isenções não devem ser instituídas sem que haja interesse público, o qual se traduz na vontade de o legislador entregar mais segurança a valores constitucionalmente relevantes, como é o caso do direito à saúde, à moradia e ao pleno emprego, por exemplo (DE PAIVA, 2021).

De modo a corroborar com o aludido, Regina Helena da Costa (2017), indica que as isenções tributárias devem ser concedidas objetivando proteger direitos constitucionais. Ainda, CARRAZZA (2006) expõe que a isenção deve observar a isonomia e proteger um direito social relevante, sob pena de se revelar um privilégio fiscal.

Pois bem. Em se tratando do objeto deste trabalho propriamente dito, antes é necessário trazer uma breve explicação acerca de uma das espécies de tributo: o imposto. Posteriormente, será tratado acerca do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) e a isenção disposta no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88.

Segundo o que preconiza o CTN, art. 16, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

Nesse sentido, trata-se de espécie tributária considerada “desafetada”, isto é, não vinculada a qualquer contraprestação estatal exclusiva no que diz respeito ao contribuinte. Ademais, é desafetado o produto de sua arrecadação. De modo a melhor ilustrar o que preconiza mencionada legislação, é imperioso evidenciar o que indica a Carta Magna, em seu art. 167, IV:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços

públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Assim, em resumo, os impostos têm como característica o fato de que sua hipótese tributária independe de qualquer atividade estatal específica, bem como independe o produto de sua arrecadação, de modo que o recurso arrecadado com o imposto serve, em princípio, para cobrir as despesas gerais do ente tributante (SCHOUERI, 2022).

No entanto, vale ressaltar que muitas vezes os impostos têm caráter extrafiscal, ou seja, estão atrelados a uma intervenção estatal no domínio econômico, político ou social, e não a mera distribuição dos encargos públicos, o que não retira a característica mencionada no que tange à não afetação específica dos impostos (SCHOUERI, 2022).

Como ensina CARRAZZA (2006), a respeito da função extrafiscal, “(...) da concepção de tributo como meio de obtenção de recursos avançou-se para idéia de que ele pode e deve ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos”.

De outro lado, insta destacar que a espécie tributária em comento está intimamente relacionada ao princípio da capacidade contributiva, pois, conforme SCHOUERI (2022, p. 223) “Elementaríssimos princípios de justiça afastam a ideia de que as despesas gerais do Estado sejam suportadas sem qualquer distinção em razão da situação econômica do contribuinte.”

Nesse sentido, os impostos são exigidos conforme a capacidade econômica do contribuinte, consoante o que indica o autor (2022, p. 224):

Se a República Federativa do Brasil tem por objetivo fundamental, à luz do art. 3º da Constituição Federal, a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária, buscando erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, é claro que o legislador, ao escolher quem suportará as despesas gerais do Estado, não deve aumentar tais desigualdades. Daí a ideia de que devem pagar os impostos aqueles que têm condições para tanto

Assim, ressalte-se que o constituinte arrola, na própria Carta Magna, fenômenos econômicos que, em sua opinião, servem como índices de capacidade contributiva. Trata-se de atividade complexa, haja vista que deve retratar as nuances socioeconômicas brasileiras.

Portanto, como aponta a ministra Regina Helena Costa (2017, p. 76), o princípio da Capacidade Contributiva “constitui diretriz para modulação da carga tributária em matéria de impostos”.

Por fim, a Constituição distribui aos entes estatais a competência tributária para instituir os impostos, haja vista que a atividade imputada poderia ser objeto de imposto de mais de uma pessoa jurídica de Direito Público, configurando, assim, um excesso de exação e contrariando o Princípio da Capacidade Contributiva (SCHOUERI, 2022).

3 A ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA EM RAZÃO DE ENFERMIDADE GRAVE: A INTERPRETAÇÃO TAXATIVA DO ART. 6º, XIV DA LEI 7.713/88

3.1 O Imposto sobre a Renda e o artigo 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/88

Dando continuidade a este trabalho, faz-se necessário evidenciar algumas particularidades referentes ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR). Consoante já mencionado na introdução, os termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” indicam o que pode ser tributado ou não tal título.

Ainda, conforme PAULSEN e MELO (2018, p. 61), “A renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou.”.

Assim, ressalte-se que o legislador ordinário não pode, discricionariamente, definir como remuneratória verba que não o seja, sob pena de inconstitucionalidade (PAULSEN; MELO, 2018).

De modo a exemplificar, conforme ABRAHAM (2022, p. 360), a renda pode ser decorrente do capital, do trabalho, da combinação de ambos, de natureza previdenciária entre outros:

- a) do capital: rendimentos de aluguel, de aplicações financeiras, juros, lucros, bonificações etc.;
 - b) do trabalho: salários, honorários, pró-labore, comissões etc.;
 - c) combinação de ambos: lucros e dividendos etc.
- Já os proventos decorrem do recebimento de: a) de natureza previdenciária: pensões, aposentadoria etc.; b) outros: ganhos ilícitos, doações, prêmios etc.

De mais a mais, o Imposto de Renda abrange tanto as pessoas jurídicas (IRPJ) quanto as pessoas físicas (IRPF), sendo que os artigos 43 a 45 do CTN estabelecem normas gerais para o tributo, definindo fato gerador, base de cálculo e contribuintes, nos mesmos termos (BRASIL, 1966):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

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

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

Nesse sentido, vale ressaltar que poderão ser objeto do IR as remunerações percebidas pela pessoa física, tais como o salário, as horas extras, a gratificação semestral, o valor recebido quanto à aposentadoria, entre outras remunerações que venham a constituir renda do trabalho.

De outro lado, em relação às pessoas jurídicas, consoante o art. 44 do CTN, o valor dos rendimentos pode ser obtido por meio de três formas de apuração diferentes: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado, ou seja, prevalece a teoria do balanço (renda é o acréscimo patrimonial líquido)(COÊLHO, 2022).

Assim, poderão ser objeto do IR a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel, as despesas pagas diretamente ou mediante a contratação de terceiros, os pagamentos relativos a clubes e assemelhados, etc (PAULSEN; MELO, 2018).

Acerca do aludido, em síntese, evidencie-se o que indica COÊLHO (2022, p. 360):

Enquanto as pessoas jurídicas são tributadas com suporte na teoria do balanço, as pessoas físicas apuram a renda tributável pelo saldo entre o que ganharam durante o período de um ano, sejam os rendimentos decorrentes do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos, e o que gastaram para obter os rendimentos, acrescido das despesas da automanutenção, aí incluído o mínimo vital para uma existência digna, abaixo do qual a renda não revela capacidade contributiva e, pois, é intributável.

Ainda, saliente-se que não poderão ser consideradas como fato gerador da obrigação de pagar Imposto de Renda as indenizações, por não implicarem acréscimo, mas mera recomposição patrimonial; bem como não é considerada como fato gerador a atualização monetária de ativos determinada pela legislação em períodos de alta inflação, que impropriamente se possa denominar de lucros meramente nominais ou inflacionários (PAULSEN; MELO, 2018). Isso porque, conforme PAULSEN e MELO (2018), a atualização monetária não implica acréscimo de riqueza, mas apenas preservação do valor liberatório da moeda.

Nesse mesmo sentido, acerca das indenizações, COELHO (2022, p. 347) expõe que a jurisprudência brasileira firmou entendimento de que estas, por serem comutativas, não constituem renda *tributável*, “sendo o caso das despedidas de empregados, que são indenizados por perderem o emprego ou ainda por terem sofrido acidentes do trabalho”. Ainda acerca do tema, o jurista aduz:

Na jurisprudência brasileira as indenizações intributáveis são apenas aquelas reparativas atinentes às pessoas físicas. Nas pessoas jurídicas prevalece a teoria do balanço. Assim, v.g., se um veículo se perde, esta perda produz o patrimônio da pessoa jurídica, e o valor pago pela seguradora entra no rol das receitas tributáveis. De igual modo, uma discussão contratual que redunde em pagamento de lucros cessantes, em razão até mesmo de condenação judicial, gera uma receita tributável para a empresa beneficiada pela indenização.

Pois bem. Em se tratando de regras gerais do IR, trata-se de imposto cuja competência para sua instituição é atribuída à União, consoante o art. 153, II, da CRFB/88. No mesmo artigo, em seu §2, há o estabelecimento de critérios específicos para sua instituição. Vejamos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

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

Destarte, o IR atenderá aos critérios da generalidade, atingindo a todos os contribuintes, sem tratamento diferenciado e não se admitindo tributação especial àqueles cuja situação fática recai a mesma hipótese de incidência; da universalidade, de modo que o tributo incide sobre todos os fatos descritos na hipótese de incidência, não havendo diferenciação de receitas; e da progressividade, a qual exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo (PAULSEN; MELO, 2018).

Assim, será exigido do contribuinte o montante correspondente a sua capacidade contributiva, portanto, tal como mencionado acerca de uma das características gerais dos impostos, os critérios dispostos na Constituição Federal de 1988 que regem o Imposto sobre a Renda decorrem, principalmente, do princípio da isonomia, em sua forma material, ou ainda, do princípio da capacidade contributiva.

De maneira ainda mais abrangente, é possível depreender que os critérios dispostos advêm do próprio princípio do mínimo existencial, haja vista que caso fosse exigido dos contribuintes um valor único imposto a todos, em razão de uma presumida igualdade formal, provavelmente resultaria em indivíduos sem a renda necessária para a própria subsistência, levando em conta que, como cediço, a desigualdade social no Brasil é bastante significativa.

Seguindo acerca das características gerais do IR, ressalte-se que o tributo representa a maior parte da arrecadação tributária; apenas no mês de julho de 2022 o IR compreendeu o montante referente a aproximadamente 64 milhões de reais, representando 31% do total arrecadado com a tributação no referido mês (RECEITA FEDERAL, 2022).

Nesse sentido, haja vista sua importância no orçamento brasileiro, consoante SEGUNDO (2022), a principal função do Imposto de Renda é a de obter recursos financeiros para a União Federal, de modo que o tributo tem função essencialmente fiscal.

No entanto, ainda conforme o mesmo autor, não é essa, porém, a sua única função, embora seja a mais importante. De fato, consoante já mencionado neste trabalho, os impostos em geral têm função majoritariamente fiscal, mas podem ter também caráter extrafiscal.

Corroborando com este entendimento, MACHADO (2009a, p. 315) aduz que o IR concerne a tributo de suma relevância para a arrecadação brasileira, sendo que este tem funções fiscal e extrafiscal:

O imposto de renda é de enorme importância no orçamento da União Federal, onde hoje figura como a principal fonte de receita tributária. Tem, portanto, função nitidamente *fiscal*. É inegável também a importância do imposto de renda como instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico. [...]. Assim, pode-se afirmar que o imposto de renda, embora tenha função predominantemente *fiscal*, tem também função *extrafiscal* altamente relevante (grifos do autor).

Pois bem. O imposto é recolhido ao longo do ano, mensalmente, e no início do ano subsequente o contribuinte apresenta uma declaração de ajuste, na qual informa a variação de seu patrimônio, suas despesas, seus dependentes, ente outros, e apura o imposto devido ao longo do ano que passou (SEGUNDO, 2022).

Ainda, conforme SEGUNDO (2022, p. 288), caso os valores tenham sido divergentes do que efetivamente deveria sido recolhido, é possível haver uma correção:

A depender do que for apurado nessa declaração de ajuste, o contribuinte pode obter restituição (caso os valores já pagos superem o efetivamente devido) ou ter de recolher eventuais diferenças (caso os valores já pagos se mostrem insuficientes)

Especificamente no que tange ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), o tributo tem suporte, no âmbito da legislação ordinária, nas Leis n. 7.713/88 e n. 9.250/95, nas instruções normativas emanadas pela Receita Federal do Brasil, entre outras. Neste trabalho, será tratado especificamente acerca da isenção prevista no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, focando no aspecto de sua constitucionalidade ou não.

Inicialmente, é mister destacar que a Lei 7.713/88 iniciou sua tramitação no Congresso Nacional por meio do Projeto de Lei nº 1.064/1988, de iniciativa do Poder Executivo, tendo como objetivo o de facilitar as normas que regem a incidência do imposto de renda (PSCHEIDT, 2015).

Em seu art. 6º, são enumeradas as hipóteses de isenção do IRPF, sendo que o inciso XIV indica o que segue:

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

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

Ademais, destaque-se que o dispositivo legal foi alterado posteriormente pela Lei 11.052/04, a qual incluiu no rol de doenças listadas como geradoras da hipótese de isenção a hepatopatia grave.

Nota-se, portanto, que o legislador isenta da obrigação de pagar o IRPF os indivíduos inativos que são acometidos por uma das enfermidades listadas. Nesse sentido, trata-se de isenção classificada como subjetiva, pois exclui sua incidência sobre pessoas específicas (ABRAHAM, 2022).

Na exposição de motivos, especificamente no que tange ao artigo 6º, o então Ministro da Fazenda, Mailson da Nóbrega, indicou o que segue:

O artigo 6º regula a isenção de alguns rendimentos, cuja natureza econômica ou social aconselha a sua manutenção. A universalidade recomenda incidência sobre todos os rendimentos, mas não impede tratamento diferenciado para alguns deles, pois uma igualdade aparente pode comprometer a aplicação do princípio da capacidade contributiva do contribuinte. A enumeração constante do artigo 6º do projeto é exaustiva. Significa dizer que todos os rendimentos e ganhos de capital são tributados, executados apenas os expressamente ali relacionados.³

Dessa maneira, destaquem-se alguns pontos: foi aconselhada a manutenção do dispositivo legal, em virtude da natureza econômica ou social; foi ressaltada a natureza extrafiscal do imposto, não obstante seu aspecto universal, o qual procura alcançar todas as espécies de renda, e foi mencionado que o dispositivo mencionado é exaustivo, o que implica dizer que somente se as hipóteses expressamente previstas incidirem sobre o caso concreto se materializará a isenção.

Ainda, consoante o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a isenção do imposto de renda prevista pelo legislador, em favor dos inativos portadores de moléstia grave, tem como objetivo diminuir o sacrifício do aposentado, aliviando os encargos financeiros relativos ao tratamento médico⁴.

Ademais, conforme a mesma corte, a enfermidade deve ser constatada em laudo pericial oficial⁵, o que se dispensa em juízo se houver outros elementos capazes de demonstrar a moléstia⁶, de mais a mais, uma vez constatada a enfermidade, o posterior desaparecimento dos sintomas não implica revogação do benefício⁷.

Ainda acerca da justificativa do legislador ao editar a norma, CINTRA e ARAÚJO indicam que há determinados quadros clínicos que ensejam despesas extraordinárias para manter o indivíduo saudável (2017, p. 137-153):

Reitere-se que a justificativa social da norma em cotejo consiste no grau de dificuldades aos quais resta subjugado o contribuinte em decorrência das debilidades patológicas decorrentes do acometimento de enfermidade grave. Parte-se, portanto, do pressuposto que há quadros clínicos que ensejam, invariavelmente, despesas extraordinárias diversas daquelas efetuadas para manter um indivíduo saudável.

Acerca da finalidade da norma, PSCHIEDT (2015) aponta:

³ Câmara dos Deputados. **Legislação Informatizada - LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988 - Exposição de Motivos**. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1988/lei-7713-22-dezembro-1988-372153-exposicaodemotivos-149532-pl.html>. Acesso em: 20/09/2022

⁴ STJ, 2a T., **REsp 1706816/RJ**, rel. Min. OG FERNANDES, dez/2017

⁵ STJ, 2a T., **REsp 1286094**, Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, dez/2011

⁶ STJ, 2a T., **REsp 1.252.825** AgRg, rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA, 2011

⁷ STJ, 1a Seção, **MS 21.706/DF**, rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, set/2015.

A finalidade da Lei nº 7.713/88 é oportunizar ao portador da moléstia grave melhores condições de tratamento para a sua doença, permitindo pelo alívio dos encargos fiscais antes a ele aplicados, a realização de acompanhamento médico periódico, de forma que os fatores de risco que estigmatizam o paciente de doença grave possam ser atenuados.

Desse modo, conforme os entendimentos mencionados, ao diminuir os encargos derivados da enfermidade que enfrenta o contribuinte, a norma se revela, na sua razão de existir, como decorrente do princípio da dignidade humana, bem como do princípio da isonomia em sua forma material.

Noutro giro, aponta-se a inconstitucionalidade da restrição dessa isenção apenas no que tange ao rol de doenças listadas pelo legislador, haja vista que não inclui outras doenças mais ou tão graves quanto as mencionadas no inciso em comento.

Nesse sentido, acerca do dispositivo legal, entendem PAULSEN e MELO (2018, p. 90):

Há quem entenda que a sua disciplina legislativa “excluiu de forma arbitrária contribuintes em situações similares”, sendo “odiosa e injustificada a discriminação que acabou produzindo essa norma, cujo intuito era justamente promover a inclusão e o bem estar de certos contribuintes”.

Acerca da controvérsia suscitada, foi pacificado pelo STJ o entendimento de que, nos moldes do que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional, deve ser atribuída uma interpretação literal quanto à redação dada pelo legislador não sendo, assim, permitida uma análise extensiva, posto que é dispositivo legal restrito às situações nele enumeradas (taxativo) (PSCHEIDT, 2015).

Nessa seara, o referido inciso será analisado sob a perspectiva da constitucionalidade quanto à taxatividade do rol de doenças listadas pelo legislador.

3.2 Os argumentos utilizados pelos juristas em torno do dispositivo legal

Busca-se, neste capítulo, tratar especificamente da interpretação taxativa dada ao art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, no que se refere às enfermidades ali arroladas. Destarte, serão trazidos os argumentos utilizados pelos doutrinadores, pesquisadores, julgadores e operadores do direito em torno do referido dispositivo legal.

Inicialmente, em se tratando da jurisprudência selecionada, insta salientar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) é o órgão máximo incumbido de uniformizar a jurisprudência no direito pátrio, com predomínio sobre os tribunais federais de 2º grau e os Tribunais de Justiça dos Estados-Membros (COELHO, 2016).

Assim, o STJ firmou tese em sede de julgamento realizado sob a forma de recursos

repetitivos, na perspectiva de que deve ser dada interpretação taxativa ao art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, indicando a tese proferida no Tema 250 o que segue:

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.⁸

Na referida decisão, o ministro relator Luiz Fux, citando precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 233.652, assim fundamentou:

Revela-se interdita a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo artigo 111, II, do Código Tributário Nacional.⁹

Portanto, destaque-se que foi dada primazia ao art. 111, II, do CTN, o qual estabelece que deve ser interpretada literalmente a norma que trate de exclusão do crédito tributário. Assim, foi dada uma interpretação restritiva ao art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, em detrimento de uma interpretação finalística.

Seguindo com a fundamentação, a corte também levou em conta o que preconiza o art. 150, § 6, da CRFB/88, que diz respeito, essencialmente, ao princípio da Legalidade no que tange às isenções, nos mesmos termos:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

⁸ STJ. 1ª. Seção. **Tema Repetitivo nº 250**. Rel. Min Luiz Fux, set/2010.

⁹ STJ. **STJ define alcance da isenção tributária para portadores de doenças graves**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/11042021-STJ-define-alcance-da-isencao-tributaria-para-portadores-de-doencas-graves.aspx#:~:text=Rol%20%E2%80%8B%E2%80%8B%E2%80%8B,direito%20%C3%A0%20isen%C3%A7%C3%A3o%20do%20IR>. Acesso em 09/10/2022

Nesse sentido, foi mencionada a jurisprudência clássica do Supremo Tribunal Federal, a qual indica a impossibilidade da interferência do Poder Judiciário quanto à incidência da isenção de impostos:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CâMBIO. IOF. ISENÇÃO. APLICAÇÃO CONDICIONADA À DATA DE EMISSÃO DA GUIA DE IMPORTAÇÃO. VIOLAÇÃO DA ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE DE O JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. ART. 6º DO DECRETO-LEI 2.434/1988. ARTS. 5º, CAPUT E I, 145, § 1º E 150, II DA CONSTITUIÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. Segundo orientação firmada por esta Corte, o Judiciário não pode atuar como Legislador Positivo. As razões de agravo regimental tomam como óbvia a falta de justificativa para a escolha do critério de aplicação da norma de isenção. Mas nada há de óbvio na matéria. Para que fosse possível reverter a decisão agravada seria necessário aprofundar a discussão sobre o elemento que viola a isonomia. A deficiência das razões recursais impede a exata compreensão da controvérsia (Súmula 284/STF). (...)

Assim, em face de colisão de princípios, o referido tribunal decidiu através da técnica da ponderação, de modo que foram priorizados os princípios da segurança jurídica, da separação de poderes e da legalidade.

Tendo em vista o decidido no Tema 250, o REsp 1836091/PI, ao tratar de caso em que a recorrida é portadora de distonia cervical (patologia neurológica incurável, de causa desconhecida, que se caracteriza por dores e contrações musculares involuntárias, e não prevista no rol do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88), o STJ decidiu no sentido da taxatividade do dispositivo legal.¹⁰

A referida decisão, ainda, deu origem ao Tema 1037, o qual não será objeto de discussão neste trabalho, haja vista questionamento quanto à isenção mencionada concernir apenas aos aposentados.

Isso posto, faz-se necessário ressaltar alguns apontamentos expostos no voto vencido do ministro Napoleão Nunes Maia, nos mesmos termos:

[...] embora art. 111 do CTN preveja interpretação literal das normas sobre concessão de isenção tributária, não se pode atribuir a esse dispositivo caráter absoluto, impondo que o aplicador do Direito confira uma interpretação meramente gramatical ao texto legal, visto que a interpretação da legislação tributária é feita segundo os critérios de interpretação sistemática, teleológica, histórica e demais utilizados em qualquer ramo de Direito, a fim de esclarecer o alcance e conteúdo da lei escrita, possibilitando que a norma exonerativa tributária alcance a singularidade de cada caso.

Assim, o ministro ressaltou que, a despeito do que preconiza o art. 111, o aplicador do

¹⁰ STJ. 1º Seção. REsp Nº 1.836.091 – PI. Rel. Min. Og Fernandes, jun/2020.

direito deve ter em consideração a especificidade de cada caso, bem como devem ser levadas em contas as diversas formas de interpretação na norma à disposição do julgador, não podendo ser atribuído, dessa forma, ao artigo 111 do CTN/66, caráter absoluto.

Pois bem. Em se tratando de controvérsia envolvendo questão constitucional, cabe ao Supremo Tribunal Federal (STF) decidir a questão, em sede de controle concentrado, cujos efeitos retroagem e são imperativos a todos (*ex tunc e erga omnes*), ou em sede de controle difuso, ao julgar recurso extraordinário quando a decisão recorrida contrariar dispositivo da constituição. Ademais, cabe à corte declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face da constituição ou julgar válida lei local contestada em face de lei federal, com efeitos retroativos e entre as partes (*ex tunc e inter partes*).

Ainda, conforme entendimento da mesma corte, em ambos os controles de constitucionalidade realizados, os efeitos podem ser modulados, podendo ser prospectivos (*ex nunc*) (COELHO, 2016).

Hodiernamente, conforme COELHO (2016, p. 168), o STF “vem tomando como precedentes vinculativos não apenas as súmulas (jurisprudência cristalizada), mas as decisões pioneiras da Corte máxima.” Nesse sentido, o autor expõe que a referida corte se assemelha, nesse ponto, à Suprema Corte norte-americana, “cabendo-lhe resguardar os grandes princípios que alinham o tecido constitucional a partir dos sobrevalores da democracia e do Estado de Direito, da legalidade e da igualdade”.

Feitas estas considerações, saliente-se que o dispositivo legal em comento já foi objeto de questionamento no STF. No entanto, serão evidenciados especificamente os argumentos utilizados pela corte que subsidiam a questão da constitucionalidade ou não da interpretação taxativa dada ao inciso.

Assim, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6.025/DF de 20/04/2020, em aspecto análogo ao discutido neste trabalho, questionou a possibilidade de um trabalhador em atividade gozar da isenção fiscal de Imposto de Renda dada a contribuintes inativos que manifestem doenças graves, conforme o art. 6º, XIV, da lei 7.713/88. Destaque-se o que indica a ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS E RAZOÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA ISENÇÃO POR DECISÃO JUDICIAL. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA

SEPARAÇÃO DE PODERES E LEGALIDADE ESTRITA (ARTS. 2º E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO). CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º DA LEI 7.713/1988. IMPROCEDÊNCIA. 1. A concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (art. 150, § 6º, da Constituição Federal). 2. A legislação optou por critérios cumulativos absolutamente razoáveis à concessão do benefício tributário, quais sejam, inatividade e enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma. Respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e ao princípio da igualdade (art. 5º, caput, da CF). 3. *Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente. Respeito à Separação de Poderes. Precedentes.* 4. *Os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando as práticas de guerrilhas institucionais, que acabam minando a coesão governamental e a confiança popular na condução dos negócios públicos pelos agentes políticos.* 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. (grifo nosso)

Desse modo, na decisão, a suprema corte decidiu também dando primazia aos princípios da segurança jurídica, da separação de poderes e da legalidade, negando possibilidade de interpretação extensiva ao art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, o que, no caso concreto, se traduziu na impossibilidade do trabalhador de ativar gozar do benefício da isenção.

Saliente-se, ainda, que a referida ação foi proposta pela Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Dodge, tendo sido invocados, essencialmente, os princípios da dignidade humana, dos valores sociais do trabalho e da isonomia.

Ademais, de modo a obstar que a declaração de inconstitucionalidade do inciso XIV, artigo 6º, da Lei 7.713/88 agravasse a situação dos aposentados e reformados com moléstia grave, foi proposta a prolação de decisão manipulativa de efeitos aditivos, isto é, à Corte Constitucional caberia declarar inconstitucional dispositivo de lei não pelo o que expressa, mas pelo o que omite, alargando o texto do dispositivo legal (SARAIVA, 2019).

Quanto ao Ministério Público Federal, no seu parecer, houve manifestação pela manutenção da isenção, com a justificativa de que a decisão recorrida havia “concretizado a Justiça Material e os princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade” e de que o “art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/88 não pode ser interpretado de forma simplista, mas sim de acordo com os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal.”

Feitas essas ponderações, faz-se necessário trazer alguns pontos levantados nos votos dos ministros.

Quanto ao voto do Min. relator Alexandre de Moraes, destaque-se o entendimento de que a redação dada à lei se fez por força do juízo de conveniência e oportunidade do legislador, por força do critério político, e ainda, em razão da forma em que se dá a gerência dos recursos públicos. De modo a fundamentar, o ministro citou outros julgados exarados pela mesma corte. Segue trecho nos mesmos termos:

Em suma, ao impor uma determinada conduta à Administração Pública, a correição do ato judicial se notabiliza por respeitar o conteúdo programático da República Federativa do Brasil, previamente definido na Constituição Federal de 1988, bem como por não intervir no programa de governo estabelecido pelo gestor da res publica, responsável pela gerência do erário e por estipular as diretrizes governamentais, essas revestidas de discricionariedade, pautadas pela conveniência e oportunidade administrativas, características insindicáveis do ato (RE 475.954-AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJe de 9/9/2013; e RE 480.107-AgR, Rel. Min. EROS GRAU, Segunda Turma, DJe de 27/3/2009).

Ainda, o ministro ressaltou a necessidade de preservação do princípio da separação de poderes, indicando que não cabe ao Poder Judiciário ampliar benefícios fiscais em favor de contribuintes não direta e expressamente contemplados em ato sujeito à legalidade estrita, conforme o que preconiza o art. 150, § 6º, da Constituição Federal:

Por outro lado, contudo, em respeito aos referidos núcleos axiológicos extraídos da Constituição Federal – separação de poderes (independência) e sistema de freios e contrapesos (harmonia), – não se reconhece ao Poder Judiciário legitimidade para, interferindo no mérito daquele equacionamento, conceder ou ampliar benefícios fiscais em favor de contribuintes não direta e expressamente contemplados em ato sujeito à legalidade estrita, estatuída no art. 150, § 6º, da Constituição Federal,

Ademais, o ministro indicou que o dispositivo legal não ofende os princípios levantados na inicial, quais sejam, a dignidade humana, os valores sociais do trabalho e a igualdade:

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

Por fim, a respeito de eventual violação ao princípio da isonomia, ressalte-se que o ministro relator indicou que este não poderia ser invocado no que tange à extensão de benefícios fiscais:

A judicatura e os Tribunais, em geral, que carecem de atribuições legislativas e administrativas enquanto funções típicas, não podem, mesmo a pretexto de estabelecer tratamento isonômico, conceder isenção tributária em

favor daqueles não contemplados pelo favor legis, pois, como bem apontado pelo eminente decano da CORTE, Ministro CELSO DE MELLO, entendimento diverso, “que reconhecesse ao magistrado essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado

Pois bem. O Min. Gilmar Mendes proferiu seu voto no sentido de que não cabe ao Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções não previstas em lei, votando, assim, com o relator.

Ademais, o ministro destacou parte da exposição de motivos da Lei 7.713, nos mesmos termos: “A enumeração constante do artigo 6º do projeto é exaustiva. Significa dizer que todos os rendimentos e ganhos de capital são tributados, executados apenas os expressamente ali relacionados.”

Assim, o mencionado ministro sublinhou que a ideia do legislador seria a de isentar os rendimentos de todas as pessoas físicas acometidas das doenças graves expressamente indicadas na legislação.

De mais a mais, porque o questionamento se deu a respeito da legislação não atingir os trabalhadores em atividade, o Min. Gilmar Mendes expôs que não vislumbra ofensa ao princípio da isonomia:

Ademais, não vislumbro ofensa ao princípio da isonomia no caso em tela, uma vez que considero que a isenção do imposto de renda prevista no inciso XIV do artigo 6º da Lei 7.713/98 busca proteger a situação da pessoa física que, por estar acometida com uma das doenças graves listadas na legislação, perde (ou já não possuía) a sua capacidade laboral. *Não se trata, assim, de isenção fiscal que busca proteger o doente grave, mas sim o doente grave que não trabalha.*”(grifo nosso)

A ministra Rosa Weber, por sua vez, proferiu seu voto no mesmo sentido dos ministros citados anteriormente, reforçando que não caberia ao Judiciário atuar no caso concreto. Ainda, citou outros julgados da mesma corte, tal como o RE. 405.579/PR, o qual segue:

Constitucional. Tributário. Imposto de importação. Pneus. Benefício fiscal. Redução de 40% do valor devido nas operações realizadas por montadoras. Pedido de extensão a empresa da área de reposição de pneumáticos por quebra da isonomia. Impossibilidade. Lei federal 10.182/2001. Constituição Federal (arts. 37 e 150, II). Código Tributário Nacional (art. 111). *Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica.* No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. *A extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia*

ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada. Precedentes. Recurso extraordinário provido” (STF, Tribunal Pleno, RE 405.579/PR, Min. Relator Joaquim Barbosa, julgado em 01/12/2010).

De outro lado, foi vencido o voto do ministro Edson Fachin, o qual sustentou a necessidade da norma isentiva abranger também os trabalhadores em atividade, e cujas observações merecem comentário:

Portanto, embora seja posicionamento majoritário de que não cabe ao Judiciário atuar como legislador positivo em se tratando da 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. 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, portanto. As autoridades responsáveis pela defesa da norma em comento sustentam a impossibilidade de interpretação extensiva da regra que confere isenção a destinatário determinado, ao argumento de expressa vedação, tanto constitucional quanto legal, indicando, para tanto, o disposto no artigo 150, §6º da Constituição da República e dispositivos do Código Tributário Nacional (...) (grifo nosso)

Nesse sentido, o ministro destacou que, não obstante o entendimento de que não cabe ao Judiciário atuar como legislador positivo, cabe a esse Poder verificar se os dispositivos legais contrariam preceitos fundamentais da Constituição Federal, como exercício da extrafiscalidade do Poder Público, o que, no caso em comento, concerniu aos princípios da isonomia e da dignidade humana.

Ademais, consoante o trecho a seguir, indicou que os textos evidenciados nas Leis infraconstitucionais devem ser interpretados à luz da Constituição, considerando as possibilidades de interpretação de modo a concretizar os ditames constitucionais em sua completude, não se limitando os métodos hermenêuticos apenas à interpretação do Direito Tributário:

O que buscam, portanto, é que esta Corte declare ser cabível apenas a interpretação literal do benefício da isenção tributária prevista pelo artigo 6º, XIV, da lei nº 7.713/1988, a impedir que se depreenda estarem no escopo da norma também os trabalhadores em atividade acometidos pelas mesmas graves moléstias descritas no dispositivo. No entanto, lendo os dispositivos do Código Tributário Nacional à luz da Constituição da República – e não o inverso – irradia-se ao intérprete da norma as várias possibilidades hermenêuticas, a concretizarem os ditames constitucionais em sua completude, impedindo que apenas ao ramo da interpretação do Direito Tributário limite-se a utilização dos vários métodos hermenêuticos que desvelam o sentido das normas jurídicas. (grifo nosso)

(...)

A interpretação literal, portanto, dentro do Estado Constitucional inaugurado após 1988, consiste em claro ponto de partida, mas jamais em ponto limite ao intérprete, sob pena de negativa de preceitos constitucionais fundamentais à consecução dos direitos fundamentais. *O limite é, sempre, a Constituição, não a lei.* (grifo nosso)

Ainda, saliente-se que o ministro evidenciou o que indica a justificativa da norma, sublinhando parte dela, especificamente no que tange ao artigo 6º:

“O artigo 6º regula a isenção de alguns rendimentos, cuja natureza econômica ou social aconselha a sua manutenção. *A universalidade recomenda incidência sobre todos os rendimentos, mas não impede tratamento diferenciado para alguns deles, pois uma igualdade aparente pode comprometer a aplicação do princípio da capacidade contributiva do contribuinte.* A enumeração constante do artigo 6º do projeto é exaustiva. Significa dizer que todos os rendimentos e ganhos de capital são tributados, executados apenas os expressamente ali relacionados.” (grifo do ministro Edson Fachin)

Assim, indicou que o dispositivo legal objetiva tutelar o princípio da capacidade contributiva, haja vista a redução do poder aquisitivo pela manifestação da doença grave, sendo o contribuinte mais vulnerável na vertente econômico-financeira:

A justificação da norma, portanto, indubitavelmente, é a tutela adequada da redução da capacidade contributiva pela manifestação de doença grave, a necessitar de elevados gastos com tratamento e medicação, ou seja, eleva-se o direito à manutenção da saúde como elemento autorizador da isenção do imposto de renda.

(...)

E, por meio da utilização de uma interpretação sistemática do dispositivo ora em análise, de modo a extrair-se dele uma latitude que concretize os princípios constitucionais, é possível depreender que o real escopo da norma é a proteção da vulnerabilidade gerada pelo acometimento de doença grave, em sua vertente econômico-financeira, representada pela redução da capacidade contributiva em decorrência da elevação das despesas com a manutenção da saúde do contribuinte.

Por fim, o ministro indicou o que preconiza o art. 150, II, notadamente no que se refere à vedação de tratar de forma desigual contribuintes em situação equivalente, o que, no caso concreto, disse ao fato de que os trabalhadores ativos acometidos por enfermidade grave não estão abrangidos pela isenção tributária:

Assim, em sendo de todo vedada a distinção tributária entre contribuintes que se encontram em situação de equivalência no que concerne à sua capacidade contributiva, a restrição hermenêutica do âmbito de aplicação da norma apenas aos inativos representa quebra de isonomia, a ensejar o acolhimento do pedido da Procuradoria-Geral da República.

Evidenciada a jurisprudência selecionada, ressalte-se que as cortes devem se atentar ao fato de que a escolha da primazia de um princípio sobre o outro deve se ater ao caso concreto, haja vista que Alexy (2008, p. 100-101), expoente jurídico no âmbito do tema dos princípios,

expôs a impossibilidade de precedência incondicionada de um determinado princípio em relação aos demais, sendo destacado, ainda, que devem ser acrescentados os valores constitucionais, ao sopesamento dos princípios:

Uma descrição mais inequívoca de uma colisão entre princípios dificilmente seria possível. Duas normas levam, se isoladamente consideradas, a resultados contraditórios entre si. Nenhuma delas é inválida, nenhuma tem precedência absoluta sobre a outra. O que vale depende da forma como será decidida a precedência entre elas sob a luz do caso concreto. É necessário notar, neste ponto, que à já mencionada variedade de formas de se denominar os objetos do sopesamento deverá ser acrescentada mais uma, a dos “valores constitucionais”.

Assim, no caso de um indivíduo com uma enfermidade gravosa com letalidade igual ou pior, a qual não se vê enquadrado na hipótese legal de isenção, devem ser sopesados todos os aspectos inerentes ao caso concreto, o que inclui àqueles referentes aos valores intrínsecos à Constituição.

Destarte, é importante ressaltar o que preconiza BARROSO (2022, p. 89): “Valores, sejam políticos ou morais, ingressam no mundo do Direito, assumindo, usualmente, a forma de princípios.”

Nesse sentido, saliente-se que os princípios destacados no Título I da CRFB/88, são, em verdade, valores fundantes e estruturantes, os quais devem ser considerados por apresentar as decisões políticas primordiais do constituinte originário (COÊLHO, 2014).

Entre tais princípios, destaque-se o da dignidade humana, o qual, segundo BARROSO (2022, p. 89) “Como valor e como princípio, a dignidade humana funciona tanto como justificação moral quanto como fundamento normativo para os direitos fundamentais.”

Nesse mesmo viés é o entendimento de PSCHEIDT (2015), ao evidenciar que, não obstante a importância da segurança jurídica e da estabilidade da arrecadação para o Estado Fiscal, não pode ser desconsiderada a dignidade humana e, ainda, a isonomia, conforme o que segue:

E de fato a segurança jurídica e estabilidade da arrecadação são premissas fundamentais para a perenidade do Estado Fiscal, porém, não podem desconsiderar em nenhuma medida os fundamentos essenciais da dignidade da pessoa humana e da igualdade. *A dignidade da pessoa humana não é, no âmbito do Direito, só o ser humano; é o centro de imputação jurídica, valor supremo da ordem jurídica.* (grifo nosso)

De fato, trata-se de valor fundamental que origina outros variados princípios, incluindo aqueles que dizem respeito à matéria tributária. Nesse sentido, é possível inferir que, não somente a Constituição Federal assegura tais princípios, como dedica sua própria existência.

Com efeito, quanto à prevalência desses, o Ministro Celso de Mello, no RE 150.764-1-DF, destacou que os princípios e valores subordinam os chamados interesses administrativos, haja vista que estruturam o sistema constitucional:

Argumentos de necessidade, por mais respeitáveis que possam ser, não devem prevalecer sobre o império da Constituição. Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema de direito constitucional positivo. Esta Corte, ao exercer, de modo soberano, a tutela jurisdicional das liberdades públicas, tem o dever indeclinável de velar pela intangibilidade de nossa Lei Fundamental, que, ao dispor sobre as relações jurídico-tributárias entre o Estado e os indivíduos, institucionalizou um sistema coerente de proteção, a que se revelam subjacentes importantes princípios de caráter político, econômico e social. É preciso advertir o Estado de que o uso ilegítimo de seu poder de tributar não deve, sob pena de erosão da própria consciência constitucional, extravasar os rígidos limites traçados e impostos à sua atuação pela Constituição da República (DJU 12.04.93 e Ementário, 1.698/8, p. 1.557).

Pois bem. Especificamente no que tange à aplicação do artigo 111 do CTN, ressalte-se trechos de ementas dos seguintes julgados proferidos pelo STJ:

O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.¹¹

4. Deveras, "a regra insculpida no art. 111 do CTN, na medida em que a interpretação literal se mostra insuficiente para revelar o verdadeiro significado das normas tributárias, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de interpretar e aplicar as normas de direito, de se valer de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico que integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas"¹²

Assim, a mencionada corte já expôs entendimento no sentido de que o artigo 111 do CTN não é de caráter absoluto; observando o aplicador do direito que a interpretação literal da norma tributária é insuficiente para revelar sua real finalidade, deve ele se valer de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico.

Pois bem. Especialmente quanto ao art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, há que se destacar a impossibilidade do mencionado dispositivo em acompanhar a evolução das doenças graves consideradas pela medicina. Nesse mesmo sentido é o argumento utilizado pelo STJ, ao tratar de situações referentes à aposentadoria por invalidez:

¹¹STJ, REsp. 192.531/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 2005

¹²STJ, RESP n.º 411704/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, abr/2003

ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SERVIDOR PÚBLICO FEDERAL. INATIVO. REVISÃO DE APOSENTADORIA PROPORCIONAL PARA INTEGRAL. INVALIDEZ PERMANENTE. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. ART. 186, I, DA LEI 8.112/90. ROL NÃO TAXATIVO. PRECEDENTES. 1. Tendo o tribunal de origem reconhecido a incapacidade definitiva e permanente da autora para fins de percepção de aposentadoria, por proventos integrais, não há como reexaminar o conjunto fático-probatório dos autos para acolher entendimento em sentido diverso, tendo em vista o óbice da Súmula 7/STJ. 2. É firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o rol do art. 186, I, § 1º, da Lei 8.112/90 não é taxativo, diante da impossibilidade de se elencar todas as doenças consideradas graves, contagiosas e incuráveis. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido. (grifo nosso).¹³

Assim, CINTRA e ARAÚJO (2017) defendem uma individualização da incidência do referido imposto, entendendo que a delimitação da gravidade da doença deve respeitar o contexto fático pertinente ao quadro clínico de cada indivíduo. Ainda, os mencionados autores indicam que “a tese que pugna pela taxatividade do rol está convenientemente estruturada para favorecer os auspícios arrecadatórios do Estado em detrimento do princípio da igualdade material.” (p. 137-153).

De modo a corroborar com o aludido, os citados autores mencionam o estudo perpetrado por Joachim Graf e Luiz Carlos Pires Montanha, respectivamente aluno e docente do Curso de Especialização em Perícia Oficial Médica do Centro Universitário de Lins (Unilins), os quais concluíram pela necessidade de equiparar as doenças intestinais crônicas àquelas mencionadas no rol legal.

Nessa mesma seara é o Projeto de Lei (PL) 825/22, de autoria dos deputados Juninho do Pneu (União-RJ) e Patrick Dorneles (PSD-PB) o qual inclui no rol de doenças graves e raras do Sistema Único de Saúde (SUS) as enfermidades inflamatórias intestinais graves como a Doença de Crohn e a Retocolite.¹⁴

Ainda, há de se destacar o PL 4703/12, de autoria do Senador Vicentinho Alves (PR/TO) que altera o inciso XIV do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, inserindo o lúpus entre as doenças contempladas pela referida isenção. Nesse sentido, é demonstrada a desatualização da norma quanto às enfermidades elencadas.

¹³ STJ, 2ª. T. **AgRg no REsp 1349536/CE**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, jun/2013,

¹⁴ BRASIL, **Projeto inclui no rol de doenças graves e raras do SUS enfermidades inflamatórias intestinais graves**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/865465-projeto-inclui-no-rol-de-doencas-graves-e-raras-do-sus-enfermidades-inflamatorias-intestinais-graves/#:~:text=Sa%C3%BAde-,%20Projeto%20inclui%20no%20rol%20de%20doen%C3%A7as%20graves%20e,SUS%20enfermidades%20inflam%20at%C3%B3rias%20intestinais%20graves&text=O%20Projeto%20de%20Lei%20825,de%20Crohn%20e%20a%20Retocolite..> Acesso em 12/10/2022

Ademais, no mesmo viés é o entendimento de BUFFON E ARISI (2016, p. 345-369), ao indicar que o texto legal deixa de incluir outras doenças tão ou mais graves que as dispostas:

É certo, pois, que o rol das moléstias discriminadas no texto da Lei deixa de incluir graves enfermidades, tais como a esclerose lateral amiotrófica, a coreia de Huntington e os que sofrem rompimento traumático da coluna cervical, não obstante os efeitos para seus portadores sejam tão ou mais severos do que aqueles decorrentes das moléstias expressamente previstas na norma mencionada.

Pois bem. Além das enfermidades citadas pelos autores, saliente-se que várias outras se amoldariam ao critério estatuído no dispositivo legal, qual seja, o da doença grave – acompanhado da inatividade -, haja vista a evolução da ciência e a alta mutabilidade de determinados patógenos.

Portanto, observa-se que o art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88 não acompanha a evolução das doenças graves, de modo que, em se tratando de gastos com tratamento para diminuir os efeitos da enfermidade, e de modo a efetivar o que dispõe a CRFB/88 a respeito da dignidade humana, faz-se necessário repensar a forma que a legislação preconizou o referido dispositivo legal.

Ainda, é imperioso mencionar o que indica MOURA, quanto à importância de se tratar acerca da isenção tributária em caso de doença grave (2019, p. 144-153):

O dado “grave” numa consulta já impõe a busca de tratamento imediato, da informação sobre as chances de cura (índice prognóstico). O cotidiano passa a ser um misto massacrante de ansiedade, medo ou até mesmo um princípio de depressão. Por isso, é admissível que alguns contribuintes deixem de buscar a exclusão do crédito tributário ou nem cheguem a tomar consciência da existência dela, pois a letalidade da doença pode ser célere.

De mais a mais, a respeito de doenças de gravidade semelhante, há de se realçar que a Constituição Federal veda tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, consoante o art. 150, II, já mencionado neste trabalho (BRASIL, 1988):

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

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

Ainda, conforme já mencionado neste trabalho, a isonomia está positivada no art. 5º, *caput*, ao indicar que “todos são iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza,

garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” (BRASIL, 1988).

Ressalte-se que se trata de cláusula pétrea, conforme o art. 60, § 4º, IV, pois é garantia fundamental prevista no título II da CRFB/88:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais

Portanto, dada a necessidade de se preservar princípios estruturantes como a dignidade humana e a isonomia, negar tratamento igualitário a contribuintes aposentados acometidos de enfermidades tão ou mais graves que as dispostas no dispositivo legal é negar o direito fundamental à saúde, o mínimo existencial, e a própria Constituição Federal. Deve-se levar em conta, assim, que não se trata de banalização do princípio da dignidade humana.

De mais a mais, saliente-se que, na justificativa do dispositivo legal, foi ressaltada a natureza extrafiscal do imposto, o que se traduz na possibilidade do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, nas palavras do Min. Edson Fachin, de verificar, “ainda que de forma prefacial, eventual contrariedade aos princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana”.

No entanto, conforme o que preconiza o art. 150, §6º, da CRFB/88, é bem verdade que não cabe ao Poder Judiciário agir como legislador positivo, concedendo ou ampliando benefícios fiscais em favor os contribuintes.

Nesse viés, destaque-se o que indica o seguinte julgado, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

O Poder Judiciário não pode substituir a vontade do legislador para conceder isenção onde a lei não prevê, sobretudo porque o art. 111 do CTN somente permite a interpretação literal de normas concessivas de isenção. Não se pode considerar que a omissão do legislador em incluir a surdez no rol do art. 6º, XIV, da Lei n. 7.713/88 tenha sido em razão de falha ou esquecimento e, ainda que esse fosse o caso, não poderia o julgador estender o benefício fiscal à hipótese não contemplada pela norma. Assim, o acórdão recorrido merece reforma, eis que, laborando em interpretação analógica, equiparou a deficiência auditiva do contribuinte à cegueira, sendo que somente a última encontra-se no rol do referido dispositivo legal. (grifo

nosso)¹⁵

Todavia, conforme SARAIVA FILHO (2019, p. 57), cabe a este Poder atuar como legislador negativo, ao declarar inconstitucional norma legal que preveja isenção que negligencia a vedação ao tratamento discriminatório entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente:

De modo que a jurisprudência assentada do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o Poder Judiciário tem função precípua de legislador negativo, ou seja, pode, por exemplo, declarar inconstitucional norma legal que preveja isenção tributária que descure ao princípio da isonomia ou da vedação de tratamento discriminatório entre contribuintes que se encontrem na mesma situação (CF (LGL\1988\3), art. 5º, *caput*; art. 150, *caput*, inciso II), mas não tem o Poder Judiciário a função de legislador positivo, vale dizer, não tem autorização constitucional de, por exemplo, estender por decisão judicial isenção tributária para outras hipóteses, ainda que por um certo ângulo parecidas ou semelhantes, não previstas expressamente por lei, isto é, sem ato normativo expedido pelo Poder Legislativo.

Ademais, o mesmo autor expõe que a abrangência da isenção tributária envolve escolhas que dizem respeito ao Poder Legislativo e ao Executivo, pois estão diretamente relacionadas com as receitas públicas:

De fato, a configuração e o alcance de uma isenção tributária envolvem escolhas de políticas tributárias, financeiras, sociais e econômicas que competem aos Poderes Executivo e Legislativo, pois relacionadas com a carga tributária, com a necessidade de receitas públicas por parte dos entes da Federação e com limites até os quais o Fisco poder enunciar receitas, tendo em mira as despesas públicas fixadas, não sendo o Poder Judiciário, definitivamente, o foro adequado para fazer escolhas políticas, razão pela qual é descabida a tese, em análise, de extensão via judicial da isenção do imposto de renda.

Assim, em síntese, não cabe ao Poder Judiciário estender benefícios fiscais aos contribuintes, mas a ele cabe a declaração de inconstitucionalidade da norma.

Portanto, eventual declaração de inconstitucionalidade do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88 não contrariaria o que dispõe a CRFB/88, pois se trata de competência originária do Poder Judiciário, no entanto, a esse Poder não incumbe a ampliação de isenções conferidas pelo legislador.

Por todo o exposto, especialmente em observância ao que indicam os princípios estruturantes da Constituição Federal, entende-se como inconstitucional o mencionado dispositivo legal, de modo que, para preservar o que dispõe a Carta Magna, e ainda, a finalidade do legislador ao trazer a hipótese isentiva, propõe-se um conceito trazido do direito penal: a norma penal em branco.

¹⁵STJ, REsp. 1.013.060/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, mai/2011.

Consoante GRECO (2021, p. 7), normas penais em branco “são aquelas em que há necessidade de complementação para que se possa compreender o âmbito de aplicação de seu preceito primário”, sendo que tal complementação pode ser da mesma natureza (homogênea) ou não (heterogênea).

De modo a exemplificar, o art. 33 da Lei 13.343/06 (Lei de Drogas) trata acerca do tipo penal referente ao tráfico de drogas; no entanto, em nenhum momento o dispositivo indica o que pode ser caracterizado como droga, ficando este papel a cargo da ANVISA, órgão que compõe a administração pública indireta da União.

No exemplo acima indicado, a ANVISA complementa o art. 33 da Lei 13.343 através de portaria, de modo que se trata de norma penal em branco heterogênea.

Pois bem. No estudo em apreço, a norma em branco heterogênea não infringiria o art. 150, § 6º da CRFB/88, o qual indica que a isenção tributária deve ser concedida por lei, pois, aqui, seria evidenciado o que expõe GRECO (2021, p. 7), a respeito das normas penais em branco heterogêneas, citando o que indica a doutrina majoritária:

(...) prevalecendo a posição no sentido de que se houver um núcleo essencial da conduta, previsto no tipo penal, o complemento à norma penal poderá ser oriundo de outra fonte, tal como ocorre com os crimes ambientais e a lei antidroga.

De fato, ao direito penal também importa o que preconiza o princípio da legalidade, sobretudo diante do que a Carta Magna expressamente indica, em seu art. 5º, XXXIX, nos mesmos termos: “Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal”.

De forma análoga, conforme o indicado pelo referido autor penalista, o art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88 impõe como requisitos para obtenção do benefício fiscal da isenção do Imposto sobre a Renda a inatividade do indivíduo e o acometimento da doença grave. Assim, os “núcleos” essenciais do referido dispositivo seriam as condições mencionadas.

Portanto, propõe-se a atualização do rol de doenças listadas através de portaria emanada por órgão competente.

Ressalte-se que de maneira similar ao mencionado ocorre no Regime Geral de Previdência Social, posto que o art. 26, II, da Lei 8.213/91 prevê isenção de carência para algumas situações envolvendo benefícios por incapacidade e certas doenças graves, sendo que a Portaria 22/2022 reproduz a lista constante do art. 151 da Lei 8.213/91 e ainda complementa

com mais algumas situações, constantes dos incisos XV a XVII do art. 2º, nos mesmos termos:

Art. 26. Independe de carência a concessão das seguintes prestações:

II - auxílio-doença e aposentadoria por invalidez nos casos de acidente de qualquer natureza ou causa e de doença profissional ou do trabalho, bem como nos casos de segurado que, após filiar-se ao RGPS, *for acometido de alguma das doenças e afecções especificadas em lista elaborada pelos Ministérios da Saúde e da Previdência Social, atualizada a cada 3 (três) anos, de acordo com os critérios de estigma, deformação, mutilação, deficiência ou outro fator que lhe confira especificidade e gravidade que mereçam tratamento particularizado*; (grifo nosso)

(...)

Art. 151. Até que seja elaborada a lista de doenças mencionada no inciso II do art. 26, independe de carência a concessão de auxílio-doença e de aposentadoria por invalidez ao segurado que, após filiar-se ao RGPS, for acometido das seguintes doenças: tuberculose ativa, hanseníase, alienação mental, esclerose múltipla, hepatopatia grave, neoplasia maligna, cegueira, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estado avançado da doença de Paget (osteíte deformante), síndrome da deficiência imunológica adquirida (aids) ou contaminação por radiação, com base em conclusão da medicina especializada.

Art. 2º As doenças ou afecções listadas a seguir excluem a exigência de carência para a concessão dos benefícios auxílio por incapacidade temporária e aposentadoria por incapacidade permanente aos segurados do RGPS:

I - tuberculose ativa;

II - hanseníase;

III - transtorno mental grave, desde que esteja cursando com alienação mental;

IV - neoplasia maligna;

V - cegueira;

VI - paralisia irreversível e incapacitante;

VII - cardiopatia grave;

VIII - doença de Parkinson;

IX - espondilite anquilosante;

X - nefropatia grave;

XI - estado avançado da doença de Paget (osteíte deformante);

XII - síndrome da deficiência imunológica adquirida (Aids);

XIII - contaminação por radiação, com base em conclusão da medicina especializada;

XIV - hepatopatia grave;

XV - *esclerose múltipla*;

XVI - *acidente vascular encefálico (agudo)*; e

XVII - *abdome agudo cirúrgico*.

Parágrafo único. As doenças e afecções listadas nos incisos XVI e XVII do caput serão enquadradas como isentas de carência quando apresentarem quadro de evolução aguda e atenderem a critérios de gravidade. (grifo nosso)

Dessa forma, o rol de enfermidades graves previsto no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88 seria atualizado, preservando-se o que preconiza a Constituição Federal.

Interpretação em sentido contrário negligenciaria o que indica a Carta Magna quanto a seus princípios estruturantes, notadamente a separação de poderes, dignidade humana e isonomia. Portanto, impõe-se a reforma do referido dispositivo legal com vistas a adequá-lo à Constituição Federal.

Por fim, é imperioso ressaltar que tais mudanças quanto à concessão de isenção tributária deverão observar o que dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101), especialmente no que concerne ao art. 14, que trata acerca da renúncia de receita, nos mesmos termos:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso

(...)

Assim, a ampliação do benefício através da atualização do rol de doenças elencadas no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88 deverá ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e pelo menos uma das condições previstas nos incisos I e II, quais sejam: demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, ou estar

acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

5 CONCLUSÃO

Ante ao dever de pagar tributos, deve ser bem analisada a concessão de incentivos fiscais, pois, conforme mencionado, os direitos que assistem aos indivíduos, tais como os relativos à saúde, educação, saneamento básico e moradia, custam ao Estado, sendo necessária a efetiva arrecadação.

No entanto, objetivando integral cumprimento dos preceitos previstos na Constituição Federal, fez-se necessária a análise, quanto à constitucionalidade, do que preconiza o art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, que trata de hipótese de isenção tributária cujos requisitos são a inatividade e o acometimento de doença grave prevista expressamente no referido dispositivo legal.

Assim, o estudo acerca da adequação ou não do inciso ao texto constitucional foi realizado especificamente no que tange ao aspecto da taxatividade do rol de doenças listadas no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88.

Com efeito, são fundamentos da República Federativa do Brasil a dignidade humana e a separação de poderes, positivados nos artigos 1º e 2º da CRFB/88, bem como é objetivo fundamental a construção de uma sociedade isonômica e justa, consoante o art. 3º da Carta Magna.

Assim, foram abordados os conceitos necessários ao desenvolvimento do objeto deste trabalho. Inicialmente, foi tratado acerca das limitações ao poder de tributar, notadamente a respeito dos princípios, imunidades e isenções.

Quanto aos princípios, antes foi realizada a distinção destes das regras e, posteriormente, foram trazidos os conceitos propriamente ditos dos princípios relacionados ao objeto de estudo.

Nesse sentido, foram delineados os seguintes princípios: capacidade contributiva; legalidade; separação de poderes; segurança jurídica; isonomia; dignidade humana; mínimo existencial e reserva do possível.

Seguindo com as limitações ao poder de tributar, foram diferenciadas as imunidades das isenções, de modo que foi possível perceber que as primeiras, essencialmente, se

distinguem pelo fato de terem sido concedidas pelo próprio constituinte, enquanto as segundas são concedidas através de lei, através do plano de exercício da competência tributária conferida pela Constituição Federal.

Ademais, as isenções se traduzem na vontade de o legislador entregar mais segurança a valores constitucionalmente relevantes, como é o caso do direito à saúde, bem como, em regra, são aplicáveis apenas aos impostos.

Quanto à espécie tributária mencionada, foi destacado que o imposto tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, bem como independe o produto de sua arrecadação, de modo que o recurso arrecadado com o imposto serve, em princípio, para cobrir as despesas gerais do ente tributante (função fiscal).

No entanto, ressaltou-se que os impostos também podem ter função extrafiscal, isto é, podem estar atrelados a uma intervenção estatal no domínio econômico, político ou social, e não a mera distribuição dos encargos públicos.

Ainda, salientou-se que os impostos são intimamente relacionados com o princípio da capacidade contributiva, de modo que constitui diretriz para modulação da carga tributária em matéria de impostos.

Especialmente quanto ao Imposto sobre a Renda (IR), foram evidenciadas algumas características gerais da espécie tributária, tais como os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Ademais, ressaltou-se que o IR representa a maior parte da arrecadação tributária.

Em seguida, acerca do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), realçou-se que o tributo tem suporte, no âmbito da legislação ordinária, nas Leis n. 7.713/88 e n. 9.250/95, nas instruções normativas emanadas pela Receita Federal do Brasil, entre outras, sendo que a primeira legislação seria diretamente relacionada ao objeto do trabalho.

Destarte, evidenciou-se que a Lei 7.713/88 iniciou sua tramitação no Congresso Nacional por meio do Projeto de Lei nº 1.064/1988, de iniciativa do Poder Executivo, com o objetivo de facilitar as normas que regem a incidência do imposto de renda.

No que diz respeito ao artigo 6º da referida Lei, o legislador delineou as hipóteses isentivas, sendo que o inciso XIV indicou como requisitos para obtenção do benefício fiscal a

inatividade e o acometimento de doença grave prevista expressamente no referido dispositivo legal.

Pois bem. No que tange a esse inciso, foi realizado o levantamento da bibliografia relacionada através da doutrina, revistas jurídicas e artigos com a finalidade de entender os argumentos e pressupostos empregados pelos juristas acerca da constitucionalidade ou não do art. 6º, XIV da Lei 7.713/88. Ainda, foram trazidas as observações da jurisprudência selecionada.

Considerando que os princípios da isonomia e da dignidade humana, são, em verdade, valores fundantes e estruturantes, os quais devem ser considerados ao sopesamento de princípios por apresentar as decisões políticas primordiais do constituinte originário, bem como diante de que a Constituição Federal veda tratamento desigual a contribuintes em situação equivalente, sendo, ainda, reflexo da noção de justiça estatuída, e também considerando a finalidade do dispositivo legal, bem como sua função extrafiscal, a norma prevista no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88 foi considerada inconstitucional no presente estudo.

Assim, a fim de sanar o vício, o dispositivo legal deve ser atualizado a fim de incluir novas doenças que se desenvolvem rapidamente, garantindo dignidade humana e tratamento igualitário aos contribuintes.

Nesse sentido, foi proposta a atualização através de analogia a dispositivos referentes ao Direito Penal; quando a norma penal necessita de complementação, ela é chamada de norma em branco, sendo preenchida por outra norma, que pode ser da mesma natureza (homogênea) ou não (heterogênea).

Esclareceu-se que, no caso de norma em branco heterogênea, não haveria que se falar em ofensa ao princípio da legalidade, haja vista que prevaleceria a posição majoritária dos doutrinadores penais no sentido de que, se houver um núcleo essencial da conduta, o complemento à norma poderá ser oriundo de outra fonte.

Assim, de modo a exemplificar, citou-se o que ocorre no Regime Geral de Previdência Social, pois o rol de doenças graves elencadas é atualizado através de portaria. Nesse viés, foi sugerida a mesma espécie normativa para atualizar o art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88 e, dessa forma, adequá-lo à Constituição.

Por fim, foi evidenciado que as renúncias de receita devem observar o que indica a Lei de Responsabilidade Fiscal, especialmente o que preconiza o artigo 14, de modo que deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que

deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições elencadas nos incisos I e II do mesmo artigo.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022.
- ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo**. Tradução de Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais** Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ALVES, Geovane Machado; OLIVEIRA FILHO, Ivan. **A Constituição Federal e a defesa dos direitos dos contribuintes: apontamentos sobre o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e suas implicações no Direito Tributário**. Revista de Direitos e v. 17, n. 17, p. 145-167, 2015.
- ÁVILA, Humberto. **Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo**. Revista Direito tributário atual. São Paulo: Editora Dialética, 2013.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- BARROSO, Luís R. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo - Os conceitos Fundamentais**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.
- BARROSO, Luís R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 4703/2012**. Altera o inciso XIV do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que "altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências", para inserir o lúpus entre as doenças cujos portadores são beneficiados com a isenção do imposto de renda sobre os proventos de aposentadoria ou reforma motivada pela doença.. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=559435>. Acesso em: 25 set. 2022.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 825/2022**. Inclui no rol de doenças graves e raras, a Doença de Crohn e a Retocolite. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2319277>. Acesso em: 25 set. 2022.
- BRASIL. **Código tributário nacional**. – 3. ed. – Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988.
- BRASIL. **Lei 7.713**. Brasília, 1988.
- BRASIL. **Lei 8.213**. Brasília, 1991.
- BRASIL. **Lei Complementar, no. 101, LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília, 2000.
- BRASIL. Ministério do Trabalho e Previdência. **Portaria 22/2022**. Brasília, 2022.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **STJ define alcance da isenção tributária para portadores de doenças graves**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/11042021-STJ-define-alcance-da-isencao-tributaria-para-portadores-de-doencas-graves.aspx>. Acesso em 25/06/2022

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADIN 6.025/DF**. Brasília, 17 abril. 2020. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753106421>>. Acesso em: 25 de junho de 2022.

BUFFON, Marciano. ARISI, Caroline Bessa. **A isenção de imposto de renda para cidadãos portadores de neoplasia maligna frente ao princípio da isonomia no estado democrático de direito**. Rev. Fac. Direito UFMG, Belo Horizonte, n. 69, pp. 345 - 369, jul./dez. 2016

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Legislação Informatizada - LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988 - Exposição de Motivos**. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1988/lei-7713-22-dezembro-1988-372153-exposicao-demotivos-149532-pl.html>. Acesso em: 20/09/2022

CANOTILHO, José Joaquim G.; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; et al. **Série IDP - Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 678.

CINTRA, Carlos César Sousa; ARAÚJO, Luana Adriano. **Interpretação extensiva dos critérios de isenção do imposto de renda sobre pessoa física aos portadores de doença grave**. Int. Públ. – IP, Belo Horizonte, ano 19, n. 103, p. 137-153, maio/jun. 2017.

COÊLHO, Emerson Ghirardelli. **Princípios e Valores Constitucionais no Estado Democrático de Direito**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/32170/principios-e-valores-constitucionais-no-estado-democratico-de-direito>. Acesso em: 13/10/2022.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**, 4ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena **Curso de direito tributário** – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

GRECO, Rogério. **Direito Penal Estruturado**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021.

JÚDICE, Mônica Pimenta. **Robert Alexy e sua teoria sobre princípios e regras**. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2007-mar-02/robert_alexey_teorias_principios_regras. Acesso em 18/09/2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009a.

MOTTA, Sylvio. **Direito Constitucional**. 29. Ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021.

MOURA, Wesley Luis de. **Alcance da isenção do IRPF para os portadores de doença grave que permanecem trabalhando. Recente submissão do tema ao controle concentrado de constitucionalidade** Revista Jurídica · <http://revistas.unievangelica.edu.br/RevistaJurídica/> v.19, n.1, jan-jun, 2019

NASCIMENTO. Carlos Valder. **Isenção do imposto de renda dos trabalhadores da ativa em razão de doença grave**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2020.

NUNES, Andréia R. Schneider. **Políticas públicas**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Álvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direitos Difusos e Coletivos. Nelson Nery Jr., Georges Abboud, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em:

<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/376/edicao-1/politicas-publicas>

PAIVA, Victor Berol da Costa Ribeiro de. **Interpretação literal das isenções de imposto de renda de pessoas físicas (IRPF): Ponderação entre a segurança jurídica e a isonomia tributária**. Orientador: Prof. Dr. José Antônio Minatel. 71 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia). Pontifícia Universidade Católica de Campinas, 2021.

PAULSEN, L.; MELO, J.E.S.D. **Impostos federais, estaduais e municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Minha Biblioteca, (13th edição). Editora Saraiva, 2022.

PSCHEIDT, Kristian Rodrigo. **A isenção do imposto de renda para pessoas portadoras de moléstias graves**. Revista Acadêmica Jurídica – Uniandrade (issn 1806 – 6771). v. 22 n. 1, 2015.

RECEITA FEDERAL. **Arrecadação Federal**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao/2022>. Acesso em: 05/10/2022.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. **A pretendida extensão via judicial da isenção do imposto de renda do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/1988 aos rendimentos dos trabalhadores em atividade acometidos de doença grave**. Revista dos Tribunais, vol. 1007/2019, p. 309 – 327, setembro, 2017.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Exame da Constitucionalidade do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88 – análise da pretensão de extensão, via judicial, da isenção do IR aos rendimentos dos trabalhadores da ativa em razão de doença grave**. Disponível em: <https://mjab.adv.br/wp-content/uploads/2020/04/Isencao-de-IR.pdf>. Acesso em: 17/06/2022

SARLET, Ingo W.; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

SCAFF, Fernando Facury. **O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro**. In: **TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. Barueri: Manole, 2005.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022.

STF, 2ª T. **RE 169.880/SP**. Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 19.12.1996

STF, Tribunal Pleno. **RE 656.860**. Rel. Min. Teori Zavascky, ago/2014

STF, Tribunal Pleno. **ADI 6025**, Rel. ALEXANDRE DE MORAES, julgado em 20/04/2020

STF, Tribunal Pleno. **RE 405.579**, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 01/12/2010

STJ, 1ª Seção, **MS 21.706/DF**, rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, set/2015.

STJ, 1ª Seção, **REsp. 192.531/RS**, Rel. Min. João Otávio de Noronha, mai/2005

STJ, 2ª T., **REsp 1.252.825 AgRg**, rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA, 2011

STJ, 2ª T., **REsp 1286094**, rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, dez/2011

STJ, 2ª T., **REsp 1535025/AM**, rel. Min. HERMAN BENJAMIN, jun/2015.

STJ, 2ª T., **REsp 1706816/RJ**, rel. Min. OG FERNANDES, dez/2017.

STJ, **RESP n.º 411704/SC**, Rel. Min. João Otávio de Noronha, abr/2003

STJ, **REsp. 1.013.060/RJ**, rel. Min. Mauro Campbell Marques, mai/2011.

STJ. 1ª. Seção. **Tema Repetitivo nº 250**. Rel. Min Luiz Fux, set/2010.

STJ. 2ª T., **AgRg no REsp 1349536/CE**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, jun/2013

TINÔCO, Francisco Andrey Holanda. **Isenção do imposto de renda sobre os benefícios de aposentadoria de portadores de moléstias graves: em busca de uma nova interpretação**. Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo. 78 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.