

Exame da constitucionalidade do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988 – análise da pretensão de extensão, via judicial, da isenção do IR aos rendimentos dos trabalhadores da ativa em razão de doença grave

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Mestre em Direito. Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário (I e II) do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB). Professor de Administração Financeira e Orçamentária Governamental do Curso Gestão Pública da UCB. Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB). Procurador da Fazenda Nacional de Categoria Especial. Diretor fundador da *Revista Fórum de Direito Tributário*.

Resumo: O presente artigo examinará a pretensão de se estender a isenção do imposto de renda para os rendimentos dos trabalhadores da ativa portadores de doença grave, com a utilização da onda do ativismo judicial, quando a lei restringe a concessão de tal benefício em relação aos proventos da aposentadoria. Será analisada também o cumprimento dos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana.

Palavras-chave: Imposto de renda. Ativismo judicial. Isenção. Renda. Proventos de aposentadoria. Doença grave.

Sumário: **1** Introdução – **2** Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo. Cabal constitucionalidade do art. 6º, *caput*, XIV, da Lei nº 7.713/1988 – **3** Conclusão – Referências

1 Introdução

O objetivo deste artigo é analisar a constitucionalidade do artigo 6º, *caput*, inciso XIV, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 11.052, de 29 de dezembro de 2004, que limita a isenção do imposto de renda apenas sobre os proventos de aposentadoria ou reforma por acidente de serviço e os percebidos por pessoas acometidas de doenças graves.

Eis o teor do dispositivo legal em baila:

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. [Os destaques não constam do original]

Na doutrina, Carlos Valder do Nascimento se insurge contra a limitação desse benefício às pessoas acometidas de doenças graves já aposentadas ou reformadas, pretendendo o reconhecimento desse direito também para aqueles trabalhadores que, apresentando as mesmas doenças ou incapacidades referidas no dispositivo questionado, permanecem em atividade laboral.¹

Nessa mesma linha de interpretação, a Procuradora-Geral da República Dra. Raquel Dodge ajuizou perante o Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.025,² invocando como fundamento para o seu pedido os princípios da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF), dos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e da igualdade (art. 5º, *caput*, da CF), bem como de vários dispositivos constitucionais que preconizam a especial proteção das pessoas com deficiência (art. 7º, XXXI, art. 40, §4º, I, art. 100, §2º, art. 201, §1º, e art. 203, IV, entre outros dispositivos da CF); e assinala, igualmente, a incidência, em favor de seu pleito, da Convenção Sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (Convenção de Nova York).

Aspiram, pois, os que pensam como os juristas Nascimento e Dodge, fazendo uso da onda do ativismo judicial, que seja ampliada a isenção de imposto de renda, para alcançar, além dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, também sobre o salário de pessoa que, acometida de alguma das doenças graves elencadas no rol do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988, permanece em atividade laboral.

¹ NASCIMENTO, Carlos Valder. *Isenção do imposto de renda dos trabalhadores da ativa em razão de doença grave*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

² Cf. Petição Inicial subscrita pela Procuradora-Geral da República na ADI nº 6.025, em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5552342>>; e as Informações nº 181/2018/CONSUNIAO/CGU/AGU, de autoria do autor deste artigo, anexas a essa manifestação presidencial nessa ADI, a Nota SEI nº 28/2018/CASTF/PGACET/PGFN-MF; a Nota COSIT nº 240/2018, em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5552342>>.

Ou em outras palavras, a pretensão é que o Poder Judiciário, e no caso da mencionada ADIn, o Supremo Tribunal Federal, reconhecendo a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto do artigo 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988, declare que, no seu âmbito de incidência, está incluída a concessão do benefício fiscal aos trabalhadores com doença grave que permanecem em atividade laboral.

2 Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo. Cabal constitucionalidade do art. 6º, *caput*, XIV, da Lei nº 7.713/1988

No caso em análise, parte da doutrina e a Procuradoria-Geral da República pretendem que o Supremo Tribunal Federal, interpretando a norma do artigo 6º, *caput*, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988, com a redação dada pela Lei nº 11.052/2004, estenda a isenção legalmente conferida aos proventos da aposentadoria ou reforma de portador de doença grave para a renda ou salário de pessoa ainda não aposentada e, portanto, que ainda não recebe proventos, mas que também padeça de doença grave enumerada no atacado preceptivo legal.

Assim, para obstar que a declaração de inconstitucionalidade do inciso XIV do artigo 6º da Lei nº 7.713/1988 agrave a situação dos aposentados e reformados com moléstia grave, foi proposta a prolação de decisão manipulativa de efeitos aditivos, o que significa que à Corte Constitucional cabe declarar inconstitucional dispositivo de lei não pelo que expressa, mas pelo que omite, alargando o texto do preceptivo legal ou o seu âmbito de incidência.

Portanto, existe a aspiração de que a nossa Excelsa Corte Constitucional interprete o artigo 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988, com a redação dada pela Lei nº 11.052/2004, para declarar que, no seu âmbito incidência, seja judicialmente incluída a concessão do benefício fiscal aos trabalhadores com doença grave que permanecem em atividade laboral, tendo apontado, em essência, em defesa de sua pretensão, os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III) e da isonomia (CF, art. 5º, *caput*).

Entrementes, diferentemente do que aconteceu, por exemplo, por ocasião do Mandado de Injunção nº 708/DF, em que o Augusto Pretório determinou o uso da analogia para permitir a aplicação, no que couber, do direito de greve (CF, art. 9º), nos termos da Lei nº 7.783/1989, que regulamenta o direito de greve dos trabalhadores celetistas para os servidores públicos, no caso vertente, nem a Constituição Federal de 1988, nem tratado internacional algum estipulou, entre os

direitos humanos de portadores de doença grave, o direito à isenção do imposto de renda sobre os rendimentos ou salários de pessoas ainda não aposentadas, mas que preferam e estejam em condições de exercer atividade laboral, ainda que enfrentando doença grave.

Em verdade, e isto deve ficar bem colimado, nem a Constituição brasileira tampouco tratado internacional algum concedem imunidade ou isenção de imposto sobre a renda de pessoas portadoras de doença grave ainda não aposentadas que exercem atividade laboral.

De modo que, ainda que haja controvérsia, também não é o caso de se aplicar ao caso em análise hipótese em que se possa enxergar previsão ainda que não inteiramente explícita de direito constitucional, como no caso da decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI nº 4.277, que encampou a ADPF nº 132,³ sobre o reconhecimento como instituto jurídico da união estável homoafetiva, conferindo interpretação conforme à Constituição ao artigo 1.723 do Código Civil, em face da vedação de discriminação das pessoas exclusivamente em virtude do sexo, seja no plano da dicotomia (homem ou mulher), seja no plano da orientação sexual, diante de direitos fundamentais relativos à isonomia, à proibição do preconceito, ao pluralismo como valor sócio-político-cultural e a liberdade para dispor da própria sexualidade.

Contudo, nem Constituição Federal e nem a referida Convenção da ONU sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (Convenção de Nova York) acenam com qualquer exoneração do imposto de renda até mesmo para pessoas aposentadas ou reformadas portadoras de doenças graves no que tange aos seus proventos de aposentadoria ou reforma, isto se reconhece por força do critério político de lei infraconstitucional (art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988), ou seja, por força do juízo de conveniência e oportunidade do legislador ordinário, pois inexistente norma constitucional que sequer determine objetivamente parâmetro relativo ao chamado mínimo existencial.

Resumindo, a concessão de uma isenção do imposto de renda e proventos de qualquer natureza e o seu alcance são questões inerentes à política fiscal legislativa, que devem ser veiculadas, unicamente, por leis ordinárias federais, elaboradas em consonância com a Lei Maior.

A propósito, impende destacar a advertência do acreditado tributarista luso José Casalta Nabais no sentido de que, em um Estado de direito, fiscal e democrático, um dos deveres fundamentais da pessoa humana é pagar impostos.⁴

³ Cf. STF-Pleno. ADPF nº 132, *DJe*-198, 14.10.2011.

⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

O Executivo e o Legislativo são os poderes competentes e adequados para, utilizando critérios objetivos de políticas fiscais, como a capacidade contributiva, e extrafiscais, como o respeito à dignidade da pessoa humana, definir o alcance ou os limites de uma renúncia de receita decorrente de isenção tributária, sopesando simultaneamente o nível de arrecadação de receitas públicas, necessário para que o Estado tenha condições de desempenhar com eficiência a sua missão de realização do bem comum, inclusive quanto ao custeio das despesas públicas pertinentes, nomeadamente, à saúde, à educação, à segurança pública, ou relativas às obras de infraestrutura, indispensáveis ao desenvolvimento econômico e social do país.

Ademais, dada a superioridade do preceito do artigo 1º, *caput*, inciso III, da Constituição Federal, soa inadequada a invocação do fundamento da República Federativa do Brasil da dignidade da pessoa humana com a tentativa específica de ampliar, por via judicial, a isenção estabelecida pelo inciso XIV do artigo 6º da Lei nº 7.713/1988.

De fato, o elevado fundamento da República Federativa do Brasil da dignidade do ser humano, detentor de um alto grau de generalidade e abstração e merecedor em tese de uma difusa aceitação, embora possam existir numa sociedade pluralista noções diferentes de como realizar ou materializar esse princípio, desaconselha sua invocação para solucionar questões específicas de natureza predominantemente patrimonial, daí não deve servir como argumento para amparar decisão judicial sobre temas tributários e financeiros tão específicos como a extensão de isenção tributária para caso outro não previsto expressamente por lei.

Aliás, consoante a abalizada lição do Ministro Luís Roberto Barroso, o princípio da dignidade do ser humano se materializa muito mais pelas opções políticas majoritárias veiculadas pelo Legislativo e pelo Executivo do que pelo intérprete constitucional, *ipsis litteris*:

O princípio da dignidade da pessoa humana corresponde a um princípio, isto é, um comando de otimização, do qual é possível extrair um núcleo – frequentemente denominado de mínimo existencial – que impõe desde logo condutas obrigatórias. Nada obstante, não há dúvida de que o princípio será em boa parte desenvolvido pelas opções políticas majoritárias em cada momento histórico, veiculadas pelo Legislativo e pelo Executivo. Até porque, em uma sociedade plural, é natural que haja opiniões diversas acerca de como se deve promover a dignidade humana. Na linha do que se expôs acima, não cabe à

Constituição, e nem ao intérprete constitucional tomar todas as decisões nesse particular.⁵

Também não é pertinente a alegação no sentido de que a vigente redação do inciso XIV do artigo 6º da Lei nº 7.713/1988, ao não estender a isenção do imposto sobre a renda de pessoas portadoras de doenças graves que exercem atividade laboral, teria descuidado ao disposto na Convenção da ONU sobre Direitos das Pessoas com Deficiência, mesmo porque tal tratado internacional não estabelece nem propõe tal medida de exclusão do crédito tributário.

A propósito, ainda que a incapacidade para o trabalho possa decorrer de a pessoa ser portadora de uma deficiência incapacitante ou de uma moléstia grave, a verdade é que a doença grave não configura necessariamente uma deficiência, sendo, pois, imprópria a cogitação da Convenção Internacional de Nova York.

Incapacidade para o trabalho é a impossibilidade temporária ou permanente de desempenho de funções específicas de uma atividade ou ocupação, em consequência de patologia, deficiência, lesão grave ou acidente. Eventualmente, a ocorrência dessas dificuldades pode não levar à incapacidade laboral, como, por exemplo, a hipertensão arterial ou amputação de segmento corporal, que não represente empecilho à atividade laboral.

Em verdade, embora a deficiência possa ser causada por uma doença, ela não se caracteriza como doença, não devendo, portanto, ser confundida com uma das causas que a podem gerar, e que não a constitui de fato.

Nem se pode imaginar que a isenção conferida pela vigente regra do artigo 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988, apenas sobre os proventos da aposentadoria ou reforma de portadores de doenças graves venha a desestimular o trabalho, pois tal benefício almeja exonerar pessoas que, em face da idade ou estágio avançados da doença, não tenham mais condições de exercer atividade laboral, sofrendo, em consequência e eventualmente, perda do nível de rendimentos e aumento de despesas com médicos, enfermeiros ou cuidadores e remédios.

Não é certo, pois, considerar que a colocação da dignidade humana como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º, III, da CF), do valor do trabalho (art. 1º, IV, da CF), e a proteção da pessoa portadora de deficiência (art. 7º, XXXI; art. 40, §4º, I; art. 100, §2º; art. 201, §1º, e art. 203, IV, todos da CF) sejam bastantes e suficientes para se concluir que a Constituição brasileira teria conferido imunidade tributária, ou programado isenção do imposto sobre a

⁵ BARROSO, Luís Roberto. Seguro DPVAT: aspectos constitucionais. In: PEREIRA FILHO, Luiz Tavares *et al.* DPVAT: um seguro em evolução: o seguro DPVAT visto por seus administradores e pelos juristas. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 348-350.

renda em favor de pessoas portadoras de doenças graves, ainda que em condições de exercer atividade laboral.

Pois bem, a Constituição da República atribui competência à União para instituir, por lei ordinária federal, observando as normas gerais de lei complementar (arts. 43 ao 45 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966 – CTN), o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (art. 150, *caput*, inciso I; art. 146, *caput*, inciso III, alínea “a”; art. 153, III), determinando que o aludido imposto será, obrigatoriamente, informado pelos critérios de generalidade – deve incidir sobre todos, ressalvado o mínimo existencial –, da universalidade – incidindo o IR sobre qualquer tipo ou origem de rendimentos ou proventos – e da progressividade – a graduação do IR de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes (CF, art. 153, §2º; art. 145, §1º), tudo isto, e faz questão de deixar explícito o texto constitucional, *na forma da lei*.

É notório que o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é o mais importante imposto do país no que tange à função fiscal de arrecadação de receitas tributárias, sendo que parcela relevante de sua arrecadação é de propriedade dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, quando retido este imposto na fonte por esses entes federativos ou por autarquias e fundações públicas estaduais, distritais e municipais (CF, art. 157, *caput*, inciso I; art. 158, *caput*, inciso I), além de os valores correspondentes a 49% do produto da arrecadação deste imposto recebidos ou retidos na fonte pela União, suas autarquias e fundações públicas serem repartidos para os fundos de participação dos estados e do Distrito Federal e dos municípios e para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (CF, art. 159, *caput*, inciso I, alíneas “a” a “e”).

É sabido também que quase todos os entes da Federação brasileira passam por ingente desequilíbrio financeiro, bem como que os entes da Federação brasileira auferem receitas públicas não para se tornarem ricos, mas para prestarem serviços públicos em prol do bem comum, sobretudo para serem esses recursos aplicados em saúde, educação, segurança pública etc.

Embora as receitas aplicadas em saúde pública possam ser obtidas com a arrecadação de contribuições para a seguridade social, não se pode olvidar que a Carta Política dispõe que a seguridade social, inclusive os gastos com a saúde pública, será financiada por toda a sociedade, inclusive, mediante recursos provenientes de receitas de impostos previstos nos orçamentos públicos (CF, art. 195).

Cumpra, nesse ponto, avivar que o §6º do artigo 150 da Constituição Federal teve o cuidado de impedir que isenção tributária seja dada ou estendida sem lei em sentido estrito e técnico, ou seja, sem disposição expressa de ato normativo aprovado por maioria dos membros do Poder Legislativo eleitos pela população

para disporem diante de critérios políticos acerca de normas tributárias de renúncia de receitas públicas, inclusas as de isenção. Não se pode admitir, de forma alguma, que a exigência de tributo, sujeita ao princípio da legalidade (arts. 150, *caput*, I; art. 153, *caput*, III), ou qualquer renúncia de receita, algo de singular gravidade para que o Estado possa ter condições de cumprir a sua função de realizar o bem comum, as quais possam ser deliberadas por ato judicial, a dispor sobre matérias submetidas pela Constituição da República e pelo Código Tributário Nacional (arts. 97, *caput*, VI; art. 176) à reserva legal, ao estabelecer o preceptivo constitucional acima aludido: “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 [...]”.

Em harmonia com a Constituição de 1988, o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 15 de outubro de 1966, recebido pelo artigo 146, *caput*, inciso III, alínea “a” com *status* de lei complementar – no seu artigo 97, *caput*, inciso VI, coloca entre as matérias submetidas ao âmbito da reserva legal as hipóteses de exclusão, inclusa a isenção, de créditos tributários.

Em outras passagens, os artigos 176, *caput*, e 179, *caput*, ambos do Código Tributário Nacional, repisam que *a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e os requisitos exigidos para a sua concessão*, e o artigo 178 do CTN dispõe que *a isenção só pode ser modificada por lei*.

Quanto à forma de interpretação imposta pelo CTN no que tange à isenção, os preceitos do artigo 111, *caput*, incisos I e II, determinam que *se interpreta literalmente*, vale dizer, restritivamente, com a proibição de utilização de uma exegese extensiva ou ampliativa ou com a vedação do uso de analogia, a legislação tributária que disponha sobre *exclusão do crédito tributário* ou *outorga de isenção*.

Aduza-se, quanto à integração da legislação tributária, que o preceito do §2º do artigo 108 do CTN adverte que “o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo devido”.

Insta também aduzir que o artigo 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – a Lei de Responsabilidade Fiscal – estatui que “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”, sendo que o parágrafo único do mesmo dispositivo legal veda a *realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput* deste artigo 11 no que se refere aos impostos.

A evidência de que o Poder Judiciário não tem autorização constitucional, nem legal para criar, estender ou modificar isenção tributária é corroborada pelo

artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que cria uma série de condições ou requisitos, para que qualquer renúncia fiscal seja concedida. Traga-se à colação o teor do artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, *in verbis*:

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 [...] [Os destaques não constam do original]

Ademais, ressalte-se que, nos termos do artigo 1º, *caput*, e parágrafo único, da Constituição Federal de 1988, “a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito”, sendo que as atribuições dos Poderes Executivo e Legislativo devem ser exercidos “por meio de representantes eleitos ou, quanto ao poder de legislar, diretamente nos termos desta Constituição”.

Insta realçar o dogma da separação dos Poderes, assegurado como princípio fundamental da República Federativa do Brasil pelo artigo 2º da Constituição Federal, que dispõe que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário da União são independentes e harmônicos entre si.

De modo que a jurisprudência assentada do Supremo Tribunal Federal é no sentido 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, art.

5ª, *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.⁶

Se fosse juridicamente possível ao Poder Judiciário, com supedâneo em direitos constitucionais genéricos, como é o direito à dignidade da pessoa humana, sem que o pretense direito esteja especificamente assegurado pela Constituição, ou em nome da simples alegação do princípio da igualdade, criar ou estender, por decisão judicial, isenções tributárias ou outras renúncias de receitas públicas sem, portanto, lei que assim disponha, a necessidade de o Poder Público, nomeadamente o Poder Executivo, com a anuência do Poder Legislativo, de gerir, através dos orçamentos públicos, a previsão de suas receitas e a fixação de suas despesas estaria irremediavelmente comprometida, inviabilizando por completo o desejável equilíbrio financeiro das contas públicas.

Felizmente, repita-se, a jurisprudência de nossa Augusta Corte Constitucional é firme no sentido de que não cabe ao Judiciário, que não dispõe de função legislativa positiva, estender benefício fiscal a quem não é destinatário da norma de lei tributária, tampouco lhe é autorizado, por declaração parcial de inconstitucionalidade, alterar o sentido inequívoco da norma legal a fim de ampliar o raio de incidência de determinada isenção.

Em outras palavras, a jurisprudência assentada de nossa Corte Constitucional concebe que o Poder Judiciário atue como legislador negativo, de forma a retirar do ordenamento jurídico as normas eivadas de inconstitucionalidade, não lhe competindo, por conseguinte, praticar atos que impliquem inovação legislativa.

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 pode renunciar receitas, tendo em mira as despesas públicas fixadas, não sendo o Poder Judiciário, definitivamente, o foro adequado para isso, razão pela qual é descabida a tese, em análise, de extensão da isenção do imposto de renda.

Exatamente, nesse diapasão, é a inteligência da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal nº 37, antiga Súmula do STF nº 339, no sentido de que

⁶ Conferir, nesse diapasão, os seguintes Precedentes: STF-1ª Turma, AgR no RE nº 910.900/RS, decisão unânime, *DJe* 268, 19.12.2016; STF-1ª Turma, RE nº 196.590/AL, *DJ*, 14.11.1996. STF-2ª Turma, RE nº 402.748 AgR, *DJe* 88, 16.5.2008; STF-2ª Turma, AI nº 360.461 AgR/MG, *DJe* 55, 28.3.2008.

“Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob o fundamento de isonomia”.

Transcrevam-se, a título meramente exemplificativo, dentre intermináveis outras decisões do Pretório Excelso no mesmo diapasão, algumas Ementas de Acórdãos do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função de legislador positivo, estender isenção tributária a quem não é destinatário da norma legal e que também não lhe é permitido, por meio de declaração de inconstitucionalidade parcial, alterar o sentido inequívoco da norma legal a fim de ampliar o seu âmbito de incidência:

STF – Tribunal Pleno. AI 153.334 AgR-EDv-AgR/RS

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DECRETO-LEI Nº 2.434/88. ISENÇÃO DE IOF/CÂMBIO A PARTIR DA DATA DA GUIA DE IMPORTAÇÃO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO MARCO FIXADO PELA NORMA PARA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO ISENCIONAL: 1º DE JULHO DE 1988. IMPOSSIBILIDADE.

A jurisprudência das Turmas desta corte é firme no sentido de que *é vedado a este tribunal, via de declaração de inconstitucionalidade de parte de dispositivo de lei, alterar o sentido inequívoco da norma. A corte constitucional só pode atuar como legislador negativo, não, porém, como legislador positivo*. Por consequência, se a jurisprudência de ambas as turmas esta firmada no sentido da decisão embargada, incabíveis os embargos de divergência, a teor do disposto no art. 332 do RISTF. Agravo regimental em embargos de divergência improvido. (Decisão por unanimidade de votos. *DJ* 23.2.1996, p. 3.629).

STF – Pleno. RE 405.579/PR

Ementa: 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. (Decisão unânime, *RTJ* vol. 224-01, p. 560).

E, de fato, a tributação incidente sobre os contribuintes relativa ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e a correspondente concessão de isenção, tendo sido observados os princípios da igualdade (CF, art. 5º, *caput*, art. 150, II), da capacidade contributiva (CF, art. 145, §1º) e preservado a dignidade humana (CF, art. 1º, III) no que tange ao mínimo existencial, decorrem de avaliações fundamentais sobre as reais necessidades dos entes da Federação brasileira no que concerne à carga tributária que o país necessita diante dos gastos públicos inafastáveis, da política de administração financeira e orçamentária governamental e das políticas sociais, inclusive no campo da saúde pública, e econômicas, tocando todos esses encargos ou essas atribuições aos Poderes Executivo e Legislativo, cujos membros são eleitos pelo povo para representá-los, descabendo, iniludivelmente, tais funções ao Poder Judiciário.

Assim, como já explicitado, a concessão e a alteração ou ampliação de uma isenção estão submetidas ao âmbito da reserva legal, inexistindo a esse respeito direta imposição constitucional, devendo ter, portanto, conformação infraconstitucional, a partir do resultado das legítimas forças políticas atuantes no processo legiferante.

Destarte, o eventual reconhecimento da inconstitucionalidade parcial sem redução de texto do artigo 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988, com a declaração de que, no âmbito de incidência da focalizada isenção, estaria inclusa a concessão do benefício fiscal em relação aos rendimentos dos trabalhadores com doença grave que permanecem em atividade laboral, significaria a criação de norma ampliativa de isenção não querida pelo legislador, situação que afrontaria o princípio da divisão funcional dos Poderes, previsto no artigo 2º, do Estatuto Político, e, especificamente, a regra constitucional do §6º do artigo 150; e os preceptivos do artigo 97, *caput*, inciso VI; dos artigos 176, *caput*; 178 e 179, *caput*; do artigo 111, *caput*, incisos I e II, todos do Código Tributário Nacional, e o preceito do artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000.

O inciso XIV do artigo 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pelo artigo 1º, da Lei nº 11.052, de 29 de dezembro de 2004, prevê isenção do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza em relação especificamente aos proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos por portadores de moléstia profissional ou doenças nesse dispositivo enumeradas, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma.

A lista das doenças elencadas no atacado preceptivo legal, que, geralmente, são paulatinamente incapacitantes para o exercício de atividades laborais e que, pela gravidade delas, podem implicar ônus para os seus portadores, é exaustiva e bastante semelhante com o rol de enfermidades previsto no §1º do artigo 186 da

Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, ao tratar da aposentadoria por invalidez permanente com direito a proventos integrais, sendo que o artigo 26 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social, e trata da aposentadoria por invalidez, regulamentada pela Portaria Interministerial MPAS/MS nº 2.998, de 23 de agosto de 2001, que traz lista de doenças bastante similar à da Lei nº 7.713/1998, com a redação dada pela Lei nº 11.052/2004.

Via de regra, o aposentado ou reformado tem seu rendimento reduzido em comparação ao que recebia no pleno exercício de sua atividade laboral, daí encontrar maiores dificuldades para arcar com suas despesas com a aquisição, por exemplo, de medicamentos, ou com pagamento de enfermeiro ou cuidador, sendo que esse fator foi considerado pelo legislador ao prever tratamento diferenciado ao aposentado, em total consonância com o princípio da isonomia, conforme se depreende do item 11 da Exposição de Motivos da Lei nº 7.713, de 1988:

11. O artigo 6º regula a isenção de alguns rendimentos, cuja natureza econômica ou social aconselham a sua manutenção. A universalidade recomenda a 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, excetuados apenas os expressamente ali relacionados.

Insta ressaltar que a isenção prevista no vigente artigo 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/1988, se restringe ou se limita aos valores decorrentes dos proventos de aposentadoria e reforma, sendo excluídos desse benefício fiscal quaisquer outros rendimentos percebidos por esses contribuintes, como, por exemplo, as rendas decorrentes do trabalho (salários, honorários, soldos, vencimentos, etc.) ou do capital (frutos de aplicações financeiras, aluguéis, venda de imóveis), ainda que aposentados ou reformados e portadores de uma das doenças graves relacionadas no supracitado dispositivo legal.

Estar-se-ia ferindo de morte o princípio da isonomia, ao se permitir a isenção dos rendimentos do trabalho e/ou do capital de pessoas com nítida capacidade contributiva, benefício esse a ser pago por toda a sociedade, que sua esmagadora parcela, infelizmente, não seria alcançada por tal benefício, pois tem como média salarial (R\$2.100,00, segundo dados do IBGE) valor próximo ao limite da primeira faixa da tabela progressiva do imposto sobre a renda e sujeita a alíquota zero (hoje no valor de R\$1.903,98).

O critério adotado pelo legislador tomou como pressuposto o binômio inatividade/enfermidade, para fins de determinação dos limites da isenção legal. E assim o fez considerando que um portador de doença grave que tem condições de continuar exercendo suas atividades não pode ser comparado – do ponto de vista da capacidade contributiva – àquele trabalhador que não tem condições de exercê-las adequadamente, ou que já não as exerce.

Não são ignorados os percalços enfrentados pelos trabalhadores portadores das doenças graves enumeradas no texto legal. Não obstante, se a aposentação não sobreveio e ainda há meios de que ele exerça as suas atividades, equipará-lo àqueloutro já impossibilitado de trabalhar parece atentatório do princípio isonômico.

Cumpram-se enfatizar que a atual isenção do inciso XIV do artigo 6º da Lei 7.713/1988 foi pensada pelo legislador em função de algumas condições: o padecimento por parte do beneficiário de doença grave; a idade avançada do beneficiário ou o estágio adiantado da moléstia enfrentada por ele, de sorte que é presumido que o doente que por um desses fatores não tenha condições de permanecer em atividade laboral seja impelido a passar para aposentadoria ou reforma, se ainda não aposentado ou reformado; daí a incidência da exclusão do crédito do imposto apenas sobre os proventos de aposentadoria ou reforma.

Ademais, a legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza respeita o mínimo existencial e, portanto, a dignidade da pessoa humana e os princípios da capacidade contributiva e da progressividade, pois se aplicam aos contribuintes em geral e ao portador de doença grave que continua exercendo atividade laboral faixas, nas tabelas do IRPF, de isenção, de alíquotas graduadas de conforme a base de cálculo de 7,5%, de 15%, de 22,5% e de 27,5%, além de abatimento padrão ou geral e de inúmeras deduções, como a dedução por dependentes, a dedução ilimitada com despesas com a saúde própria ou dos dependentes, exceto os gastos de compra de remédios em drogarias, dedução com educação própria e dos dependentes, dedução com despesas com a previdência social pública ou privada, dedução decorrente de pagamento a empregado doméstico, etc.

Existem ainda normas legais tributárias que isentam do IPI e do IPVA pessoas portadoras de doenças graves ou de alguma deficiência, de modo que, se mais não tem sido dado, isto decorre da aplicação do princípio da reserva do possível.

Destarte, não há, por parte do vigente inciso XIV do artigo 6º da Lei nº 7.713/1988, tratamento fiscal discriminatório, pois, se o doente ainda não está aposentado ou reformado e ainda exerce atividade laboral, ou seja, ainda tem capacidade de trabalhar, é legitimamente presumível que as condições física,

psicológica e mental da pessoa portadora de uma das doenças listadas na ataca da norma legal não estejam acentuadamente debilitadas, encontrando-se, pois, o doente em situação diferente daqueles que já estão aposentados ou reformados por força da idade ou da incapacidade laborativa, vale dizer, pelo grau mais avançado de sua moléstia, o que pode acarretar ainda maiores dispêndios no que tange aos tratamentos médicos e aos remédios.

Portanto, os critérios de discriminação do artigo 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988 são objetivos e razoáveis, isto é, possuem fundamento lógico que justifica a desigualdade estabelecida, sendo que o princípio da igualdade está, no caso examinado, sendo atendido, pois a norma, em comento, estipula tratamento igual para pessoas que se encontram na mesma situação e desigual para os que se encontram em situações diferentes, não existindo, na espécie, qualquer inconstitucionalidade no preceito legal aqui guerreado, o qual é fruto do exercício legítimo das competências e opções legislativas do Executivo e do Congresso Nacional.

José Ribamar Barros Penha corrobora esse entendimento a respeito da isenção do imposto sobre renda e proventos concernente à moléstia grave:

São duas as regras para que os rendimentos da aposentadoria sejam isentos do imposto: (i) que o contribuinte seja portador da qualquer das doenças relacionadas pelo legislador; (ii) que os rendimentos auferidos sejam da inatividade (aposentadoria ou reforma).

[...]

Questiona-se acerca do cumprimento do princípio da igualdade preconizada na Carta Constitucional. A pessoa não sendo aposentada ou reformada (militar) mesmo acometida de uma das doenças especificadas não faz jus à isenção do imposto sobre os rendimentos. Também não estão abrangidos pela isenção eventuais rendimentos de outra natureza que não da aposentadoria, mesmo que acometido de doença grave. Por exemplo, o aluguel de um imóvel do aposentado portador de doença grave não está isento do imposto.

[...]

A isenção do imposto conta-se a partir do mês da concessão da aposentadoria, reforma ou pensão. No caso de a doença ser constatada depois da aposentadoria, a isenção é conferida a partir do mês da emissão do laudo ou parecer que reconhecer a moléstia ou da data em que for contraída, depois da aposentadoria, reforma ou pensão, identificada no laudo pericial [...] emitido por serviço de saúde da União, Estados, Distrito Federal ou Município.⁷

Para encimar, transcreva-se a seguinte anotação de Noé Winkler:

⁷ PENHA, José Ribamar Barros. *Imposto de renda pessoa física*. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2011. p. 244-246.

A lei isenta não a pessoa do contribuinte que foi aposentado por moléstia grave, mas apenas os proventos dessa aposentadoria. Os rendimentos outros, que não proventos percebidos pela interessada, antes ou depois de sua aposentadoria, constituem rendas tributáveis, desde que atinjam os limites para isso (CC. Ac. 7.681, de 12.11.68. JAd, 7, pág. 157).⁸

3 Conclusão

Diante do exposto, resta concluir pela integral constitucionalidade do artigo 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 11.052/2004.

Embora, havendo ou carreando recursos nos cofres públicos para compensar a cogitada renúncia de receita, ou não sendo necessária essa compensação, possa parecer justa a ampliação da isenção do imposto de renda em relação aos salários ou remunerações dos trabalhadores ativos portadores de doença grave, tal reconhecimento, em decorrência do ordenamento jurídico pátrio, nomeadamente por força do artigo 150, §6º, da Constituição Federal, só poderá se dar mediante deliberação do Congresso Nacional, após o seu devido exame político, por meio de expedição de lei ordinária federal.

Abstract: This article will examine the claim to extend the income tax exemption for the income of the active workers with serious illness, using the wave of judicial activism, when the law restricts the grant of such benefit in relation to the retirement benefits. It will also analyze compliance with the constitutional principles of isonomy, contributory capacity and dignity of the human person.

Keywords: Income tax. Judicial activism. Tax exemption. Income. Retirement benefits. Serious illness.

Referências

BARROSO, Luís Roberto. Seguro DPVAT: aspectos constitucionais. In: PEREIRA FILHO, Luiz Tavares *et al.* DPVAT: um seguro em evolução: o seguro DPVAT visto por seus administradores e pelos juristas. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 348-350.

BRASIL. Exposição de Motivos nº 351, de 14 de outubro de 1988, da Lei nº 7.713/1988, subscrita pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1988/lei-7713-22-dezembro-1988-372153-exposicao-demotivos-149532-pl.html>>.

BRASIL. Informações nº 181/2018/CONSUNIAO/CGU/AGU. Autoria de SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Anexas a essa manifestação presidencial na ADI nº 6.025, a Nota SEI nº

⁸ WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 62.

28/2018/CASTF/PGACET/PGFN-MF, de 2.10.2018; a Nota COSIT nº 240, de 2.10.2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5552342>>.

BRASIL. Procuradoria-Geral da República; DODGE, Raquel Elias Ferreira. Petição inicial, ADIn nº 6.025. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5552342>>.

BRASIL. STF – Pleno. AI nº 153.334 AgR-EDv-AgR/RS. *DJ*, 23.2.1996, p. 3.629.

BRASIL. STF – Pleno. RE nº 405.579/PR. *RTJ*, vol. 224-01, p. 560.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NASCIMENTO, Carlos Valder. *Isenção do imposto de renda dos trabalhadores da ativa em razão de doença grave*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

PENHA, José Ribamar Barros. *Imposto de renda pessoa física*. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2011.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Exame da constitucionalidade do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988 – análise da pretensão de extensão, via judicial, da isenção do IR aos rendimentos dos trabalhadores da ativa em razão de doença grave. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 16, n. 96, p. 49-65, nov./dez. 2018.
