

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

45

2º Quadrimestre 2020

Current Issues of Tax Law Review

N. 45 – 2020 / 2nd Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DA CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º, INCISO XIV, DA LEI N. 7.713/1998: TRATAMENTO DIFERENCIADO QUE NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

*ABOUT THE CONSTITUTIONALITY OF ARTICLE 6, ITEM XIV,
OF LAW 7713/1998: DIFFERENTIAL TREATMENT THAT DOES
NOT OFFEND THE PRINCIPLE OF EQUALITY*

Mateus Benato Pontalti

*Juiz Federal lotado na cidade de Uberlândia/MG. Especialista em Direito Tributário pelo IBET e
Mestrando em Direito Tributário pelo IBET. E-mail: mateus_pontalti@hotmail.com*

Recebido em: 29-02-2020

Aprovado em: 19-05-2020

RESUMO

A Procuradoria-Geral da República ingressou com a ADI n. 6.025 com o objetivo de obter do Supremo Tribunal Federal a declaração de inconstitucionalidade do art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1998. Esse dispositivo reconhece a isenção dos proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos por pessoas portadoras de determinadas doenças. O objetivo deste trabalho é apresentar um ponto de vista sobre o tema. Para tanto, defendemos que as expressões “proventos de aposentadoria” e “proventos de reforma” não se confundem com os termos “salário”, “remuneração” ou “subsídio”, e firmamos então a premissa de que o sucesso da posição segundo a qual os trabalhadores da ativa também têm direito à isenção depende de argumentos que conduzam às seguintes conclusões: i) que o art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1998, é inconstitucional; ii) que a inconstitucionalidade deve ser superada pela inclusão dos trabalhadores da ativa na hipótese da norma. Assim sendo, propomo-nos a enfrentar cada um desses fundamentos. Com relação ao primeiro deles, concentramo-nos na alegação de violação ao princípio da igualdade, por ser esse o fundamento mais robusto de quem sustenta esse ponto de vista. Ao fazê-lo, defendemos que a diferença de tratamento entre os aposentados possuidores daquelas doenças e os contribuintes não doentes não ofende o princípio da igualdade. Em seguida, passamos a analisar se a lei fere a igualdade ao não considerar isentos o salário, o

subsídio, a remuneração ou os honorários dos trabalhadores que possuam tais doenças, e firmamos posição em sentido contrário. Defendemos que o fato de a lei ter concedido um tratamento especial a um grupo de pessoas não autoriza, por si só, que o judiciário censure o legislativo por este não ter dispensado o mesmo tratamento a outros grupos merecedores da isenção. Por fim, argumentamos que, mesmo que o dispositivo fosse inconstitucional, o Judiciário não poderia estender a isenção aos trabalhadores da ativa. Em tal hipótese, a inconstitucionalidade deveria ser superada pela extirpação da norma impugnada do ordenamento.

PALAVRAS-CHAVE: VIOLAÇÃO À IGUALDADE TRIBUTÁRIA, VIOLAÇÃO À ISONOMIA TRIBUTÁRIA, EXTENSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTES EM SITUAÇÃO SEMELHANTE, ADI N. 6.025, ISENÇÃO DO IRPF EM VIRTUDE DE DOENÇAS GRAVES

ABSTRACT

The Attorney General's Office filed the ADI no. 6025 in order to obtain from the Supreme Federal Court the declaration of unconstitutionality of Article 6, item XIV, of Law no. 7713/1998. This provision recognizes the exemption from retirement benefits due to an accident in service and those paid by persons with certain illnesses. The aim of this paper is to present a point of view on the topic. To this end, I argue that the terms "retirement income" are not to be confused with the terms "salary", "remuneration" or "allowance", and I therefore assume that the success of the position that active workers are also entitled to exemption depends on arguments leading to the following conclusions: i) that Article 6, item XIV, of Law no. 7713/1988 is unconstitutional; ii) that unconstitutionality must be overcome by including active workers in the hypothesis of the norm. Therefore, I propose to address each of these fundamentals. With regard to the first of these, I focus on the allegation of breach of the principle of equality, as this is the most robust basis for those who hold this view. In so doing, I argue that the difference in treatment between retirees with those diseases and non-sick taxpayers does not offend the principle of equality. Next, I will consider whether the law hurts equality by not considering the wages, allowances, remuneration or fees of workers with such diseases to be exempt, and I take the opposite view. I argue that the fact that the law has granted special treatment to a group of persons does not in itself authorize the judiciary to criticize the legislature for not giving the same treatment to other groups deserving exemption. Finally, I argue that, even if the provision were unconstitutional, the judiciary could not extend the exemption to workers on active duty. In such a case, unconstitutionality should be overcome by the extirpation of the contested rule of law.

KEYWORDS: VIOLATION OF TAX EQUALITY, EXTENSION OF TAX EXEMPTION TO TAXPAYERS IN SIMILAR SITUATION, ADI NO. 6025, IRPF EXEMPTION FOR SERIOUS ILLNESSES

1. INTRODUÇÃO

A Procuradoria-Geral da República ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade, que tramita sob o número 6.025, com o objetivo de obter do Supremo Tribunal Federal a declaração de inconstitucionalidade do art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1998. Esse dispositivo reconhece a isenção dos proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos por pessoas portadoras de determinadas doenças.

O Ministério Público sustenta que o dispositivo afronta a Constituição ao conceder a isenção aos aposentados e negar o mesmo benefício aos trabalhadores da ativa. Assim, requer que a Corte reconheça a inconstitucionalidade e prolate uma decisão manipulativa com efeitos aditivos, para acrescentar à hipótese da norma o direito à isenção também a quem não é aposentado.

O objetivo deste trabalho é apresentar um ponto de vista sobre esse tema. Para tanto, demonstramos que os termos utilizados pelo dispositivo possuem um sentido técnico específico, e que não há dúvidas sobre os seus significados no contexto em que foram empregados. Defendemos, assim, que as expressões *proventos de aposentadoria* e *proventos de reforma* não se confundem com os termos *salário*, *remuneração* ou *subsídio*, e firmamos então a premissa de que o sucesso da posição segundo a qual os trabalhadores da ativa também têm direito à isenção depende de argumentos que conduzam às seguintes conclusões: i) que o art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1988, é inconstitucional; e ii) que a inconstitucionalidade deve ser superada pela inclusão dos trabalhadores da ativa na hipótese da norma. Assim sendo, proponhamo-nos a enfrentar cada um desses fundamentos.

Com relação ao primeiro deles, constatamos que os argumentos de quem defende a tese de que o inciso XIV do art. 6º é inconstitucional foram condensados na petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.025, ajuizada pela Procuradoria-Geral da República. Segundo a requerente, o dispositivo afronta o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III, da Constituição), o princípio do valor social do trabalho (art. 1º, inciso IV, da Constituição) e o princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da Constituição), assim como as regras constitucionais que conferem proteção especial às pessoas com deficiência.

Optamos por abordar de maneira detalhada apenas um dos fundamentos elencados, pelos seguintes motivos: o argumento de que a lei viola a *dignidade da pessoa humana* é dependente do argumento de violação ao *princípio da igualdade*, a tese de que o dispositivo viola o *princípio do valor social do trabalho* foi formulado de maneira genérica; e o argumento de que o dispositivo viola as regras constitucionais que conferem proteção especial às pessoas com deficiência é vago.

Concentramo-nos, portanto, na alegação de violação ao princípio da igualdade, por ser esse o fundamento mais robusto de quem sustenta esse ponto de vista.

Ao fazê-lo, argumentamos que a legitimidade de um tratamento diferenciado depende não apenas da correção do critério de comparação, mas do preenchimento de outros três requisitos: i) o tratamento diverso deve objetivar o atingimento de uma *finalidade* não vedada pela Constituição; ii) deve existir relação de congruência entre o *elemento indicativo da medida de comparação* e a *medida de comparação*; iii) a *medida de comparação* deve manter correlação com a *finalidade*.

Após explorar cada um deles, alegamos que a *finalidade* da isenção prevista pelo art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1988, foi cobrar menos IRPF de pessoas que a lei considerou como detentoras de uma capacidade contributiva menor em virtude da sua situação de especial vulnerabilidade; que a *medida de comparação* que motivou o tratamento diferenciado entre os aposentados portadores das doenças e os demais contribuintes do IRPF foi a pressuposição de que aqueles teriam menor capacidade contributiva do que os últimos; e que há relação de congruência entre o *elemento indicativo da medida de comparação* e a *medida de comparação*, e entre ambos e a *finalidade* da isenção.

Assim, defendemos que a diferença de tratamento entre os aposentados possuidores daquelas doenças e os contribuintes *não doentes* não ofende o princípio da igualdade.

Em seguida, passamos a analisar se a lei fere a igualdade ao não considerar isentos o salário, o subsídio, a remuneração ou os honorários dos trabalhadores que possuam tais doenças, e firmamos posição em sentido contrário. Defendemos que o fato de a lei ter concedido um tratamento especial a um grupo de pessoas não autoriza, por si só, que o Judiciário censure o legislativo por este não ter dispensado o mesmo tratamento a outros grupos mercedores da isenção. Exploramos esse argumento defendendo não ser exigível grau elevado de coerência na tomada de decisões políticas, sob pena de se inviabilizarem as diversas metas que a comunidade se propõe a alcançar.

Por fim, assumimos como verdadeira, para efeitos argumentativos, a posição que tentamos rechaçar anteriormente, a fim de enfrentar o segundo argumento deduzido na ADI n. 6.025, de que a inconstitucionalidade deveria ser superada não pela retirada do art. 6º, inciso XIV, do ordenamento jurídico, mas por uma decisão que estendesse o benefício a quem não foi por ele contemplado.

Argumentamos que essa técnica de decisão não pode ser utilizada para estender benefícios fiscais ou isenções, e fundamentamos esse raciocínio numa interpretação do que seja o poder de isentar, no art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, e no art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

2. DA INTERPRETAÇÃO ISOLADA DO ART. 6º, INCISO XIV, DA LEI N. 7.713/1988. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO DOS CONCEITOS DE SALÁRIO,

SUBSÍDIO OU REMUNERAÇÃO AOS CONCEITOS DE PROVENTOS E APOSENTADORIA

O art. 6º da Lei n. 7.713/1988 arrola diversas hipóteses de isenção de imposto de renda sobre determinados rendimentos percebidos por pessoas físicas. Dentre elas, encontra-se a isenção conferida aos proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos por portadores de determinadas doenças. Eis a redação do texto legal:

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

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

Os significados dos termos utilizados não trazem dificuldades. Há um consenso sobre a definição de *proventos de aposentadoria* e sobre a definição de *proventos de reforma*, pelo menos no contexto em que tais expressões aparecem no dispositivo. A Constituição Federal utiliza a locução *proventos de aposentadoria* oito vezes¹, todas com o mesmo sentido: é a remuneração, substitutiva do salário, paga a um trabalhador civil, da iniciativa privada ou do setor público, que completou os requisitos legais para passar para inatividade. O texto constitucional não faz uso da expressão *proventos de reforma*, mas a interpretação conjunta dos dispositivos constitucionais que fazem menção a cada um desses termos e a interpretação do texto da Lei n. 6.880/1980, que criou o Estatuto dos Militares, também permitem a sua definição: trata-se da remuneração obtida pelo militar que passou à inatividade, a pedido ou de ofício, quando preenchidos os requisitos legais.

Assim, as expressões *proventos de aposentadoria* e *proventos de reforma* estão consolidadas na língua do Direito. Embora sejam empregadas em contextos ligeiramente distintos, ambas servem para designar o dinheiro recebido por quem preencheu determinados requisitos legais e foi para inatividade.

Fizemos essas considerações para frisar um ponto: a interpretação isolada do inciso XIV do art. 6º não permite a concessão da isenção do IRPF sobre o *salário*, a *remuneração* ou o

1 Art. 37, § 10; art. 40, § 2º; art. 40, § 3º; art. 40, § 18; art. 40, § 21; art. 149, § 1º; art. 149, § 1º-A; art. 249.

subsídio. Todas essas verbas pressupõem o pagamento de uma quantia em virtude da *atividade* do beneficiário. *Salário* é a contraprestação devida e paga diretamente pelo empregador público ou pelo empregador privado. *Remuneração* é um termo mais amplo, que engloba o salário e o pagamento feito por terceiros, como as gorjetas². *Subsídio* é a contraprestação devida pelo Estado a detentores de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Desse modo, a defesa da tese de que também os trabalhadores da ativa fazem jus à isenção não pode se fundar na vagueza do dispositivo legal. Os salários, as remunerações e os subsídios estão na zona de luminosidade negativa³, pois não se adequam aos conceitos utilizados pela legislação. O sucesso dessa posição mais alargada depende, assim, de argumentos que conduzam às seguintes conclusões: i) que o art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1988, é inconstitucional; e ii) que a inconstitucionalidade deve ser superada pela inclusão dos trabalhadores da ativa na hipótese da norma.

Apresentaremos a seguir um ponto de vista sobre cada um desses fundamentos.

3. DA TESE DE QUE A DISCRIMINAÇÃO PREVISTA NO INCISO XIV DO ART. 6º OFENDE A CONSTITUIÇÃO. ARGUMENTOS DEDUZIDOS NA ADI N. 6.025

Os argumentos de quem defende a tese de que o inciso XIV do art. 6º é inconstitucional por conceder isenção apenas aos aposentados, mas não aos trabalhadores em atividade, foram condensados na petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.025, ajuizada pela Procuradoria-Geral da República. Dessa perspectiva, o dispositivo afrontaria o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III, da Constituição), o princípio do valor social do trabalho (art. 1º, inciso IV, da Constituição) e o princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da Constituição), assim como as regras constitucionais que conferem proteção especial às pessoas com deficiência.

Com exceção de um, tais fundamentos não serão abordados por este artigo de maneira mais detalhada, pelos seguintes motivos: o argumento que defende que a lei viola a *dignidade da pessoa humana* é dependente do argumento de violação ao *princípio da igualdade*. Segundo consta da inicial, a indignidade repousa no tratamento “menos benéfico de quem está em situação fática igual”. Assim, o acolhimento do primeiro resta condicionado ao acolhimento do segundo.

2 Art. 457 da CLT: “Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber”.

3 WARAT, Luís Alberto. O Direito e sua linguagem. Porto Alegre: Fabris, 1995. p. 76.

A tese de que o dispositivo viola o *princípio do valor social do trabalho* foi formulada de maneira genérica. Não há explicação do porquê de a cobrança de IRPF de quem trabalha ofender as finalidades por ele tuteladas.

O argumento de que o dispositivo viola as regras constitucionais que conferem proteção especial às pessoas com deficiência é vago. Não há nada na Constituição ou na Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência que determine que os Estados confirmem isenções tributárias nessas condições. Ademais, as doenças elencadas pelo inciso XIV do art. 6º não necessariamente levam à deficiência, e o fato de a pessoa continuar trabalhando é um indicativo em sentido contrário.

Portanto, este artigo se concentrará na alegação de ofensa ao princípio da igualdade, por ser esse o fundamento mais robusto de quem sustenta esse ponto de vista.

4. DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

4.1. O que justifica um tratamento desigual

A igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos segundo uma medida de comparação⁴. Alguém pode ser igual a outrem em relação a um aspecto – em inteligência, por exemplo –, mas diferente em relação à beleza ou à riqueza. Portanto, antes de decidir sobre se dois sujeitos são ou não iguais, é preciso estabelecer em que sentido ou segundo que critério se deve compará-los.

Do ponto de vista do Direito Tributário, são legítimos os critérios de distinção que se baseiem em situações reveladoras de diferentes capacidades contributivas ou que levem em consideração certas circunstâncias legais afetadas a finalidades extrafiscais compatíveis com o texto constitucional. Assim, é legítimo utilizar como critério de discriminação do IRPF a manifestação de riqueza exteriorizada no período; assim como é legítimo utilizar como critério de discriminação do IPTU o cumprimento ou não cumprimento da função social da propriedade.

No entanto, para que o tratamento diferenciado não ofenda o texto constitucional, não basta a correção do *critério de comparação*. Há a necessidade do preenchimento de outros três requisitos: i) o tratamento diverso deve objetivar o atingimento de uma finalidade não vedada pela Constituição; ii) deve existir relação de congruência entre o elemento indicativo da medida de comparação e a medida de comparação; iii) e a medida de comparação deve manter correlação com a finalidade⁵.

4 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 40.

5 Ibid.

A *finalidade* é o estado de fato almejado. Em alguns casos, é a arrecadação de dinheiro; em outros, o atingimento de certos objetivos para cuja consecução é legítima a utilização da legislação tributária – melhor aproveitamento da propriedade rural como objetivo do ITR, por exemplo.

O *elemento indicativo da medida de comparação* é o critério que a lei determina que se leve em consideração para aferição da medida de comparação. Se quisermos, por exemplo, comparar duas pessoas com relação à riqueza, temos de escolher um indicador. Podemos escolher o patrimônio, a renda do último ano, o número de imóveis que possuem, a quantidade de dinheiro em conta corrente, dentre outros. Alguns indicadores são melhores do que outros, porque *significam* melhor o que é possuir riqueza. Citamos trecho da obra sobre igualdade de Humberto Ávila⁶, no qual ele explica esse requisito:

“Por exemplo, para promover a participação democrática (finalidade), o Poder Legislativo deve estabelecer diferenças entre os cidadãos, com base na sua capacidade de discernimento ou julgamento (medida de comparação). O problema, todavia, é que essa capacidade pode ser verificada de vários modos: pela idade, pela educação, e, assim, sucessivamente. Isso significa que, ao lado da medida de comparação, está o seu elemento indicativo ou *proxy*. E, entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo, deve haver uma fundada e conjugada. Esse ponto é crucial. Há uma relação fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando existe um vínculo de correspondência estatisticamente fundada entre o elemento indicativo e a medida de comparação. Por exemplo, a idade, para a maior parte dos casos, é elemento indicativo da capacidade de discernimento: um jovem de doze anos normalmente não tem capacidade para avaliar maduramente os acontecimentos da vida pública de um país, ao passo que um homem de trinta e cinco anos geralmente tem condições de fazê-lo. Vale dizer que entre a idade (elemento indicativo da medida de comparação) e a capacidade de discernimento (medida de comparação) existe uma relação de causa e efeito, uma correlação, no sentido de uma relação de dependência entre os dois elementos de tal sorte que a presença de um elemento leva à do outro (ter doze anos normalmente afasta a presença de capacidade de discernimento ou ter trinta e cinco anos geralmente leva à existência de capacidade de discernimento). Outro exemplo é a distinção entre pilotos, estabelecida pelo Poder Legislativo com a finalidade de garantir segurança dos passageiros em voos de avião (finalidade), baseada no seu reflexo e na sua visão (medida de comparação), aferindo-a com base na idade (elemento indicativo da medida de comparação): pilotos acima de sessenta e cinco anos de idade não mais podem pilotar. Nesse caso, o Poder Legislativo pressupõe que, na maior parte dos casos, a idade é um elemento indicativo da

6 Ibid., p. 48.

diminuição dos reflexos apurados em situações de estresse, e da manutenção da visão em perfeitas condições: os homens acima da idade limite normalmente perdem seus reflexos e sua visão, enquanto os homens abaixo daquele limite geralmente têm seus reflexos e sua visão em condições normais [...]”.

Por fim, há a necessidade de pertinência entre a medida de comparação e a finalidade. Retomando o exemplo do ITR, se a finalidade da legislação é desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, não poderia a lei utilizar como fator de *discrímen* o tipo de cultura utilizada pelo produtor rural.

Portanto, a avaliação sobre a compatibilidade do art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1998, com o princípio da igualdade, depende de uma interpretação que considere diversos aspectos. Passamos a analisá-los a seguir.

4.2. Da compatibilidade do art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1998, com o princípio da igualdade. Comparação dos *aposentados doentes com os contribuintes não doentes* e dos *aposentados doentes com os trabalhadores doentes*

Começamos pela identificação da finalidade dessa isenção. Por que ela existe no nosso ordenamento jurídico? Quais objetivos se quer atingir com a sua previsão?

Do ponto de vista deste trabalho, a explicação que melhor justifica essa isenção é a seguinte: as doenças elencadas pelo art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1998, normalmente são graves, e assim têm sido consideradas pelo legislador. Elas aparecem em diversos dispositivos legais, não só no âmbito do Direito Tributário, mas também no do Direito Previdenciário, em regras que beneficiam de algum modo os seus portadores. A Lei n. 8.213/1991⁷, por exemplo, estabelece que os portadores dessas enfermidades estão dispensados do preenchimento da carência para obtenção do auxílio-doença ou da aposentadoria por invalidez. A Lei n. 8.112/1991⁸, por seu turno, previa que os servidores públicos acometidos por essas doenças tinham direito aos proventos integrais ao serem aposentados por invalidez. A gravidade de tais enfermidades implica na assunção de gastos com o tratamento, tanto de maneira direta – com médicos, remédios e exames – quanto de maneira indireta – com a contratação de cuidadores, por exemplo. E, embora as despesas com saúde sejam dedutíveis, o fato é que nem todas as despesas indiretas podem sê-lo. A

7 “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.”

8 “Art. 186 [...] § 1º Consideram-se doenças graves, contagiosas ou incuráveis, a que se refere o inciso I deste artigo, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira posterior ao ingresso no serviço público, hanseníase, cardiopatia grave, doença de Parkinson, paralisia irreversível e incapacitante, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados do mal de Paget (osteíte deformante), Síndrome de Imunodeficiência Adquirida – AIDS, e outras que a lei indicar, com base na medicina especializada.”

Receita Federal tem glosado as deduções com cuidadores, e admitido como legítimas tão somente aquelas despendidas quando o interessado estiver internado em estabelecimento geriátrico qualificado como hospital⁹. Ademais, a inexistência da isenção importaria a retenção do IRPF na fonte, e a sua restituição seria realizada apenas no ano seguinte, após a declaração de ajuste. Diante desse cenário, a lei fracionou os rendimentos recebidos pelas pessoas que se encontram nessa situação. Os proventos de aposentadoria são isentos, e os demais rendimentos, submetidos às regras gerais que regulamentam o IRPF. A *finalidade* desse modelo foi, portanto, cobrar menos IRPF de pessoas a que a lei considerou como detentoras de uma capacidade contributiva menor em virtude da sua situação de especial vulnerabilidade.

Essa explicação está em consonância com a exposição de motivos da Lei n. 7.713/1988:

“11. 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”¹⁰.

Identificada a finalidade, formulamos a seguinte indagação: qual foi a *medida de comparação* que motivou o tratamento diferenciado entre os aposentados portadores de doenças e os demais contribuintes do IRPF?

A resposta já foi elaborada no parágrafo anterior, quando apresentamos a finalidade da regra isentiva. O que justificou um tratamento diferenciado entre os aposentados possuidores dessas doenças e os demais contribuintes que não as possuem foi a pressuposição de que aqueles teriam menor capacidade contributiva que os últimos.

Isso nos leva a formular a terceira pergunta: o fato de o aposentado possuir tais doenças é realmente uma circunstância que aponta para menor capacidade contributiva?

Esse é o ponto que nos parece mais problemático, porque o *elemento indicativo* (estar aposentado e possuir tais doenças) não é o que mantém uma relação mais próxima com a *medida de comparação* (possuir menos capacidade contributiva). As aposentadorias podem variar de um salário mínimo até o teto do funcionalismo público. Portanto, é possível que

9 Decreto n. 9.580/2018:

“Art. 73. Na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual, poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, e as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei n. 9.250, de 1995, art. 8º, caput, inciso II, alínea 'a' [...]).”

10 Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1988/lei-7713-22-dezembro-1988-372153-exposicao-demotivos-149532-pl.html>. Acesso em: 12 jan. 2020.

aposentados que possuem essas doenças tenham elevada capacidade econômica e que a isenção se revele injusta.

A depender da perspectiva adotada, essa circunstância pode justificar a afirmação de que o art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1998, é inconstitucional, não porque ele trata de maneira distinta os aposentados *doentes* dos trabalhadores *doentes*, mas porque confere àqueles um privilégio que todos os demais contribuintes *não doentes* do IRPF não possuem, quando comparados de acordo com o critério da capacidade contributiva.

Esse ponto de vista pode ser sustentado pela afirmação de que o legislador tem o dever de escolher o melhor elemento indicativo dentre todos os em tese possíveis, conforme defende Humberto Ávila¹¹ em seu livro sobre o princípio da igualdade:

“Os elementos indicativos devem ser conjugados no sentido de que o Poder Legislativo (ou Executivo, em alguns casos) não pode escolher um elemento, ainda que ele mantenha uma relação fundada com a medida de comparação, se houver outros elementos que mantenham uma relação ainda mais próxima com a medida de comparação. Como a relação entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo deve ser de correlação estatisticamente fundada, no sentido de que a (maior ou menor) presença do elemento indicativo deve se correlacionar com a (maior ou menor) existência da medida de comparação – e a correlação deve aumentar, quando aumentar a intensidade do elemento indicativo –, podem existir dois ou mais elementos indicativos da medida de comparação que mantenham relações diferentes com a medida de comparação: a existência de um determinado elemento indicativo contribui para a existência da medida de comparação, ao passo que a presença do outro elemento indicativo contribui ainda mais, em termos relevantes e substanciais, para a existência da medida de comparação. Nesse caso, deve ser escolhido o último, por ser mais significativo. Com isso, não se pretende afastar a liberdade de configuração ou a margem de apreciação do Poder Legislativo (ou Executivo), mais adiante estudadas, relativamente à escolha do elemento indicativo. Quer-se preservá-la, limitando-a, porém, mediante o afastamento do elemento indicativo escolhido quando houver outro que mantenha, de maneira evidente, uma relação bem mais próxima com a medida de comparação eleita, a tal ponto que se possa, com segurança, afirmar, que a finalidade objetivada pela diferenciação seja sensivelmente mais promovida com a escolha de outro elemento indicativo”.

¹¹ *Ibid.*, p. 52.

Se assim o for, a isenção conferida pelo art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1998, é inconstitucional, e o debate sobre a possibilidade de extensão do benefício também aos trabalhadores da ativa se torna desnecessário.

No entanto, este trabalho adota uma perspectiva distinta. Quando a lei diz respeito a temas em relação aos quais o Poder Legislativo possui uma dose maior de discricionariedade, como aqueles que envolvam a concessão de isenções e subsídios, o Poder Judiciário deve adotar um *escrutínio frágil*, como forma de valorizar as exigências do princípio democrático¹². Assim, basta que o elemento indicativo esteja correlacionado à medida de comparação, inexistindo a necessidade de que seja ele o que melhor *signifique* o critério de discriminação.

No caso, setenta por cento dos benefícios de aposentadoria são de apenas um salário mínimo¹³, o que permite concluir que há uma relação de adequação entre o elemento indicativo – estar aposentado e ser portador daquelas doenças – e a *medida de comparação* – possuir uma menor capacidade contributiva.

Assim, a diferença de tratamento entre os *aposentados possuidores daquelas doenças* e os contribuintes *não doentes* não ofende o princípio da igualdade.

Agora, propomos a seguinte indagação: a lei fere a igualdade ao não considerar isentos o salário, o subsídio, a remuneração ou os honorários dos trabalhadores que possuam tais doenças?

Pensamos que não, pelos seguintes motivos:

Primeiro, porque o fato de a lei ter concedido um tratamento especial a um grupo de pessoas não autoriza, por si só, que o Judiciário censure o Legislativo por este não ter dispensado o mesmo tratamento a outros grupos em tese merecedores.

Uma comunidade pode possuir diversas metas ao mesmo tempo, e pode fazer ajustes para compatibilizá-las. Pode, por exemplo, almejar a eficiência econômica, mas também a igualdade de recursos. A distribuição dos direitos e deveres será determinada pela soma das duas políticas, e isso pode aumentar as combinações das trocas possíveis. A eficiência econômica pode ser promovida, por exemplo, através da oferta de subsídio a todos os agricultores e a nenhum industrial, ou mediante a oferta de subsídio em dobro a alguns fazendeiros, e de nenhum subsídio a outros. Sempre existirão estratégias alternativas, e, à

12 PULIDO, Carlos Bernal. *O Direito dos Direitos*. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2013. p. 249.

13 PAULO, Tafner; e NERY, Pedro Fernando. *Reforma da Previdência: por que o Brasil não pode esperar*. 1. ed. São Paulo: Elsevier, 2019. p. 120.

medida que o número de metas aumenta, torna-se impossível determinar qual a distribuição que melhor atende a qualquer conjunto de metas¹⁴.

Daí por que pensamos não ser exigível uma consistência articulada quando se trata de políticas. Os legisladores ficariam imobilizados se tivessem que garantir que cada decisão particular destinasse a cada cidadão exatamente aquilo que a teoria que serviu como pano de fundo lhe atribuísse. É o que defende Ronald Dworkin¹⁵:

“Uma teoria política funcional deve ser mais flexível: exige apenas que o governo persiga estratégias gerais que promovam o bem geral, tal como definido aproximada e estatisticamente, para equivaler àquilo que o interesse equitativo exige de acordo com a concepção em jogo. Assim, um governo comprometido com a concepção utilitária visa a estratégias legislativas que, em conjunto e a longo prazo, aumentem o bem-estar médio mais do que o fariam quaisquer outras estratégias; um governo comprometido com a igualdade material adota programas que tornam segmentos e classes mais iguais em termos de riqueza material enquanto grupos, e assim por diante. As decisões em busca dessas estratégias, julgadas uma por uma, são questões de política e não de princípio; para testá-las, devemos perguntar se fazem avançar o objetivo geral, e não se concedem a cada cidadão aquilo a que tem direito enquanto indivíduo. Os subsídios a um grupo de agricultores podem ser justificados nesse teste, ainda que os subsídios a um grupo diferente, como parte de uma outra estratégia geral, também pudessem ter contribuído para aumentar o bem-estar geral, possivelmente na mesma medida”.

A adoção de outra premissa, que exija um grau elevado de coerência, poderia fazer com que quase toda isenção pudesse ser atacada por um ou múltiplos vieses. Peguemos como exemplo, para tentar demonstrar, a isenção do art. 6º, inciso XIV, objeto do trabalho. É condizente com o princípio da igualdade que a lei não cobre IRPF de uma pessoa que receba uma aposentadoria de R\$ 2.000,00, por ser portadora de alguma daquelas doenças, mas exija IRPF de uma idosa cuja única renda, também de R\$ 2.000,00, provenha de um aluguel de um imóvel? Ou, agora de outra perspectiva, é compatível com a igualdade que a lei dispense do pagamento de IRPF contribuintes portadores das doenças enumeradas, mas que cobre IRPF de outros contribuintes que possuem doenças tão graves quanto aquelas?

Uma exigência forte de coerência levaria ao reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 6º, inciso XIV, do ordenamento jurídico. Também exigiria o reconhecimento da inconstitucionalidade das leis que conferem subsídios a um setor econômico, mas não a

14 DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 144.

15 *Idem*. *O império do direito*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014. p. 267-268.

outro setor que também pudesse ser merecedor; e das leis que aumentam o salário de um grupo de servidores, mas não aumentam o salário de outro grupo semelhante.

Ao final, o resultado seria o seguinte: ou o Judiciário expurgaria do sistema jurídico as normas que preveem tais benefícios, tornando inviável a consecução de objetivos legítimos a que o legislador priorizou, ou o Judiciário estenderia tais benefício a todos aqueles que, segundo seu ponto de vista, também mereceriam um tratamento equivalente, transformando-se em um legislador positivo.

Qualquer das duas soluções desprestigia o princípio democrático.

O segundo motivo que nos leva a defender essa conclusão é o de que, ao contrário do que supõe a tese contrária, há diferenças entre os aposentados portadores daquelas doenças e os trabalhadores da ativa que também são portadores daquelas enfermidades.

A primeira diferença é a seguinte: para que alguém se aposente, é necessário o preenchimento de uma idade mínima ou a demonstração da incapacidade total e permanente para trabalhar. Quaisquer das duas situações servem de indício da gravidade da doença, seja porque atingiu uma pessoa idosa ou porque atingiu alguém que possui um estado físico já debilitado.

O mesmo não ocorre com relação aos trabalhadores da ativa. Nesse caso, o fato de a pessoa continuar trabalhando é um indicativo de que a doença está controlada ou que foi de alguma forma superada. Os gastos nesse caso são presumivelmente menores do que aqueles que são despendidos pelas pessoas aposentadas.

A segunda diferença é mais significativa, porque fundada em uma premissa empírica que confere valor especial à argumentação.

A taxa de reposição – que é uma comparação percentual entre os proventos de aposentadoria e o salário médio do segurado – é de setenta por cento no Brasil¹⁶. Isso significa que, em média, o contribuinte perde trinta por cento da sua renda quando se aposenta.

Portanto, os trabalhadores e os aposentados não estão em situação equivalente, e o legislador não errou em diferenciá-los.

5. DA TESE DE QUE A INCONSTITUCIONALIDADE DEVE SER SUPERADA PELA EXTENSÃO DA ISENÇÃO TAMBÉM AOS TRABALHADORES DA ATIVA

Neste item, partimos da premissa de que o art. 6º, inciso XIV, é inconstitucional, por tratar de maneira distinta os *aposentados doentes* dos *trabalhadores doentes*. Assumimos como

¹⁶ PAULO, Tafner; e NERY, Pedro Fernando. Op. cit., p. 109.

verdadeira, portanto, para efeitos argumentativos, a posição que tentamos rechaçar no item anterior.

O objetivo é enfrentar o segundo fundamento suscitado na ADI n. 6.025: o de que a Corte, em vez de pronunciar a nulidade do art. 6º, inciso XIV, deveria prolatar uma decisão manipulativa de efeitos aditivos, a fim de que fossem incluídas as remunerações, os subsídios e os salários recebidos pelos trabalhadores da ativa na hipótese da regra.

Como afirma Gilmar Ferreira Mendes¹⁷, a decisão manipulativa de efeitos aditivos se caracteriza pelo fato de a corte constitucional declarar inconstitucional “certo dispositivo legal não pelo que expressa, mas pelo que omite, alargando o texto da lei ou seu âmbito de incidência”.

Embora esse modelo de decisão seja compatível com a Constituição Federal e já tenha sido utilizado pelo Supremo Tribunal Federal em certas ocasiões – como quando a Corte determinou a aplicação da Lei n. 7.783/1989, que dispõe sobre o exercício do direito de greve na iniciativa privada também aos servidores públicos –, defendemos o ponto de vista de que não o é para estender isenções ou benefícios fiscais.

O *poder de tributar* guarda uma simetria com o *poder de isentar*. Quem cria tributos pode aumentar a carga tributária, diminuí-la ou até mesmo suprimi-la. Pode, ainda, conceder isenções. Tudo depende de uma *decisão política*, a ser tomada pela própria entidade tributante por meio do Poder Legislativo¹⁸.

Desse modo, assim como não poderia o Judiciário, ainda que sob o pretexto de proteção do direito à igualdade, determinar que uma entidade federativa exercesse sua competência plena, tributando o que ela optou por não tributar, não poderia também o Judiciário determinar que ela não exercesse plenamente sua competência, isentando o que ela não quis isentar.

Ademais, há regras constitucionais e legais que indicam ao Judiciário a necessidade de uma conduta autocontida na avaliação de regras isentivas.

A primeira delas é o art. 111 do Código Tributário Nacional, que dispõe no seguinte sentido:

“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”.

17 MENDES, Gilmar Ferreira; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 1197.

18 CARRAZZA, Roque. Curso de Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 936.

O termo *literalmente* é ambíguo, pois possui três acepções: i) interpretação *prima facie*, como contraposta da interpretação “tudo considerado”; ii) interpretação acontextual, que desconsidera o plano da pragmática e ignora o contexto comunicacional; e iii) interpretação não corretiva, que não restringe nem estende os significados possíveis do dispositivo¹⁹.

A primeira e a segunda acepção não se adequam ao propósito do dispositivo, que é o de indicar ao intérprete certos parâmetros que devem ser considerados. E a razão é a seguinte: a interpretação *prima facie* impõe uma interpretação irrefletida, que ignore a problematização do significado inicialmente encontrado²⁰. A interpretação acontextual torna o intérprete prisioneiro da significação de base, impedindo-o de procurar uma acepção mais adequada à conjuntura²¹. Qualquer uma das duas, portanto, requer uma interpretação *pobre* da legislação, e aceitá-las como modelo degradaria tanto a atividade legislativa quanto a atividade judicial. Equivaleria a afirmar que o Poder Legislativo determinou, por meio do art. 111, que o Judiciário interpretasse *mal* a legislação por aquela produzida.

Por outro lado, a terceira acepção se mostra adequada à finalidade do art. 111. Ela não impede o intérprete de percorrer os planos sintático, semântico e pragmático, porém o impede de *corrigir* o texto legal, seja para incluir objetos que não cabem no conceito ou para retirar objetos que a ele se enquadram.

Interpretado dessa forma, o art. 111 do CTN reforça a ideia de que o Judiciário não pode aditar a hipótese de uma norma isentiva para incluir outras situações além daquelas que constam do texto.

A segunda regra é o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que dispõe no seguinte sentido:

“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.

19 GUASTINI, Riccardo. Interpretar e argumentar. 1. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 91-92.

20 Ibid.

21 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 139-140.

§ 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.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança”.

Como se pode observar, conceder uma isenção não é uma medida simples que possa ser pensada num dia e realizada em outro. Exige estudos que levem em consideração o impacto orçamentário-financeiro no exercício atual e nos dois exercícios seguintes, além de demonstração de uma dentre duas condicionantes, que servem como indicativo de que a decisão é responsável do ponto de vista fiscal. A não observância dessas regras pode, inclusive, resultar na imposição de sanções administrativas e penais aos agentes responsáveis²².

Portanto, a interpretação segundo a qual o Judiciário pode ampliar isenções concedidas também não se ajusta à Lei de Responsabilidade Fiscal. Se o Parlamento, que é o órgão institucionalmente competente, deve observar tais requisitos – que foram criados com base na autorização dada pelo art. 163 da Constituição Federal –, não parece que os juízes possam ignorá-los.

Por fim, a terceira regra é o art. 150, § 6º, da Constituição Federal:

“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”.

A finalidade desse dispositivo é tornar transparentes as decisões que acarretem a renúncia de receitas, porque tais escolhas impactam na comunidade como um todo, seja porque

22 Lei Complementar n. 101/2000: “Art. 73. As infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-Lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992; e demais normas da legislação pertinente.

influenciam na definição dos objetivos coletivos – a impor o abandono, a postergação ou o ajuste de certas metas –, seja porque exigem compensações fiscais – a exigir a criação ou majoração de outros tributos.

Assim, se a Constituição impôs condicionantes à deliberação de tais matérias, exigindo lei específica que verse sobre os temas, não parece ajustar-se a esse dispositivo a tese de que uma sentença judicial ou um Acórdão possa fazê-lo.

Portanto, por ser o *poder de isentar* essencialmente um poder político, e por se tratar de uma matéria cujo regramento exige cautela e planejamento, não pode o Judiciário proferir uma *decisão manipulativa de efeitos aditivos*. Nesses casos, a inconstitucionalidade deve ser superada pela extirpação da norma impugnada do ordenamento.

6. CONCLUSÃO

Após avaliarmos o art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1988, concluímos que o dispositivo não ofende o texto constitucional.

Não há violação ao princípio da igualdade na diferença de tratamento entre os *aposentados doentes* e os *contribuintes não doentes*.

O *critério de diferenciação* utilizado é compatível com a Constituição, porque fundado na diferença de capacidade contributiva.

A *finalidade da isenção* também é compatível com o texto constitucional, sendo legítimo que a União cobre menos IRPF de quem possua menor capacidade contributiva em virtude da sua situação de especial vulnerabilidade.

O *elemento indicativo*, embora não seja o melhor, está correlacionado à medida de comparação, porque setenta por cento dos benefícios de aposentadoria são de apenas um salário mínimo.

Também não ofende o princípio da igualdade a diferença de tratamento entre os *aposentados doentes* e os *trabalhadores doentes*.

O fato de a lei ter concedido um tratamento especial a um grupo de pessoas não autoriza, por si só, que o Judiciário censure o Legislativo por este não ter dispensado o mesmo tratamento a outros grupos merecedores da isenção.

Uma comunidade pode possuir diversas metas ao mesmo tempo, e pode fazer ajustes para compatibilizá-las. Sempre existirão estratégias alternativas, e, à medida que o número de metas aumenta, torna-se impossível determinar qual a distribuição que melhor atende a qualquer conjunto de metas.

Portanto, não é exigível um grau elevado de coerência na tomada de decisões políticas, sob pena de se inviabilizar a consecução de objetivos legítimos que a comunidade se propôs a alcançar.

Por fim, concluímos que, ainda que o art. 6º, inciso XIV, da Lei n. 7.713/1988, fosse inconstitucional, a tese de que a isenção deveria ser estendida aos trabalhadores da ativa não deveria ser acolhida.

Por ser o *poder de isentar* essencialmente um poder político, e por se tratar de uma matéria cujo regramento exige cautela e planejamento, não pode o Judiciário proferir uma *decisão manipulativa de efeitos aditivos*. Nesses casos, a inconstitucionalidade deve ser superada pela extirpação da norma impugnada do ordenamento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

_____. *Levando os direitos a sério*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretar e argumentar*. 1. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.

MENDES, Gilmar Ferreira; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

PAULO, Tafner; e NERY, Pedro Fernando. *Reforma da Previdência: por que o Brasil não pode esperar*. 1. ed. São Paulo: Elsevier, 2019.

PULIDO, Carlos Bernal. *O Direito dos Direitos*. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2013.

WARAT, Luís Alberto. *O Direito e sua linguagem*. Porto Alegre: Fabris, 1995.