

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

47

1º Quadrimestre 2021

Current Issues of Tax Law Review

N. 47 – 2021 / 1st Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS
COM REPRODUÇÃO ASSISTIDA DA
BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO
SOBRE A RENDA DAS PESSOAS
FÍSICAS: BREVE ANÁLISE DA
(IN)SUFICIÊNCIA DO ART. 94, § 15, DA
INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N. 1.500,
DE 29 DE OUTUBRO DE 2014

*DEDUCTION OF MEDICAL EXPENSES WITH ASSISTED
REPRODUCTION OF THE TAX BASE OF INCOME TAX: A BRIEF
ANALYSIS OF THE (IN)SUFFICIENCY OF ARTICLE 94, § 15, OF
RFB NORMATIVE INSTRUCTION N. 1.500, OF OCTOBER 29, 2014*

Fernando Caldas Bivar Neto

Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Juiz Federal em São Paulo. E-mail: fernando.bivar@gmail.com

Recebido em: 11-01-2021
Aprovado em: 05-03-2021

RESUMO

As técnicas de reprodução humana assistida possibilitam que muitas pessoas superem a infertilidade em sentido biológico. O acesso a essas técnicas médicas é reconhecido, tanto pelo Supremo Tribunal Federal como pela Corte Interamericana de Direitos Humanos como direito de cunho fundamental, cabendo aos Estados adotar os meios necessários à sua efetivação. O custo dessas técnicas, contudo, é elevado e o Sistema Único de Saúde – SUS, nesta seara, não possui os meios necessários para garantir atendimento integral a todos os que precisam. Nessa seara, o reconhecimento da dedutibilidade de despesas médicas com técnicas de reprodução assistida da base de cálculo do imposto sobre a renda configura imanente direito à realização do livre planejamento familiar, de modo que a regulamentação prevista no art. 94, § 15, da Instrução Normativa RFB n.

1.500, de 29 de outubro de 2014 é insuficiente para compatibilizar a regra de dedução ao conceito constitucional de renda.

PALAVRAS-CHAVE: REPRODUÇÃO HUMANA ASSISTIDA, DIREITOS FUNDAMENTAIS, DEDUTIBILIDADE, IMPOSTO SOBRE A RENDA, PLANEJAMENTO FAMILIAR

ABSTRACT

Assisted human reproduction technologies allow many people to overcome infertility in a biological sense. Access to these medical techniques is recognized, both by the Supremo Tribunal Federal and by the Inter-American Court of Human Rights as a fundamental right which States are responsible to protect and promote. The cost of these techniques, however, is high and the Sistema Único de Saúde does not have the necessary means to guarantee full care to all who need them. The recognition of the deductibility of medical expenses with assisted reproduction techniques of the income tax constitutes a way of promoting the right of free family planning and for that reason article 94, § 15, of Normative Instruction RFB n. 1.500, of October 29, 2014 is insufficient to make the deduction rule conform to the constitutional concept of income.

KEYWORDS: ASSISTED HUMAN REPRODUCTION, FUNDAMENTAL RIGHTS, INCOME TAX, DEDUCTIBILITY, FREE FAMILY PLANNING

1 – INTRODUÇÃO

A busca por formas de superar a infertilidade humana, assim compreendida como a incapacidade fisiológica de reprodução¹, não é inovação da sociedade contemporânea. Há menções a formas primárias do que se poderia chamar de gestações por substituição na Bíblia² e no Código de Hamurabi³, além de referências à infertilidade na mitologia grega⁴.

A inseminação artificial, técnica por meio da qual há a inserção de espermatozoides no corpo feminino por método distinto da copulação sexual para auxiliar a completude do processo reprodutivo natural, é realizada com sucesso em seres humanos ao menos desde

1 SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite dos. *Imaculada concepção: nascendo "in vitro" e morrendo "in machina"*. São Paulo: Acadêmica, 1993, p. 21.

2 A Bíblia retrata, no livro do Gênesis, capítulo 16, versículos 1 a 16, que Sarai, esposa de Abraão, não podia ter filhos e, por isso, sugeriu a Abraão que tomasse Hagar, sua escrava, para fins de criar prole através da escrava. Disso resultou o nascimento de Ismael, considerado como filho de Abraão e Sarai. Também no livro do Gênesis, capítulo 30, versículos 1 a 13, encontra-se passagem referente a Raquel que, em razão de infertilidade, pediu a Jacob, seu marido, para ter filhos através de Bila, escrava de Raquel. O trecho também retrata que Leia, por não mais conseguir dar filhos a Jacob, entregou-lhe sua criada Zilpa, que teve dois filhos. Em todas essas situações retrata-se que os filhos pertenciam ao casal, desconsiderando-se qualquer filiação quanto às escravas.

3 SCHETTINI, Beatriz. *Reprodução humana e direito: o contrato de gestação de substituição onerosa*. Belo Horizonte: Conhecimento Livraria e Distribuidora, 2019, p. 20.

4 SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite dos. *Op. cit.*, p. 28-29.

1785⁵. O nascimento de Emily Brown em 25 de julho de 1978, primeiro ser humano fruto de fertilização *in vitro*, revelou as potencialidades de utilização de técnicas científicas para auxiliar pessoas inférteis na realização de um verdadeiro projeto de vida⁶.

A utilização de técnicas de reprodução humana assistida (*assisted human reproduction*) – gênero que engloba os diversos procedimentos científicos de auxílio à reprodução⁷ – não é mais uma hipótese, senão uma realidade, inclusive no Brasil. Segundo dados da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, somente no ano de 2019 foram realizados 43.956 ciclos de fertilização *in vitro*, com a transferência de 25.210 embriões para úteros maternos⁸.

Apesar da criação da Política Nacional de Atenção Integral em Reprodução Humana Assistida através da Portaria n. 426, de 22 de março de 2005, do Ministério da Saúde, garantir o acesso integral e gratuito a técnicas como inseminação artificial e a fertilização *in vitro* no âmbito do Sistema Único de Saúde – SUS, somente em 2012 sobrevieram os primeiros repasses de recursos públicos do Governo Federal para essa finalidade⁹, no que se evidencia que a maior parte dos procedimentos é realizada na rede privada, com custeio do tratamento pelos próprios interessados.

Os custos relativos às técnicas de reprodução humana assistida, no entanto, podem ser elevados, a depender do procedimento indicado. Em 1993 estimava-se que, no Brasil, o custo médio por transferência de embrião oriundo de fecundação *in vitro* atingia o patamar de US\$ 3.000,00, sem mencionar as investigações e exames médicos preliminares necessários à avaliação da viabilidade do tratamento¹⁰. Os avanços científicos, conquanto tenham reduzido os custos, não os eliminaram por completo, o que impossibilita o acesso de grande parte da população ao projeto de formação de um ser humano com vínculos biológicos¹¹.

5 Ibidem, p. 32 e 53.

6 SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite dos. Op. cit., p. 22-24.

7 Para os fins do presente estudo adota-se a compreensão exarada pela Corte Interamericana de Direitos Humanos no caso *Artavia Murillo e outros vs. Costa Rica*, no âmbito do qual a Corte elencou uma série de técnicas de reprodução humana assistida. Dentre as técnicas citadas constam a fertilização *in vitro*, a transferência de embriões, a transferência intratubária de gametas, a transferência intratubária de zigotos, a transferência intratubária de embriões, a criopreservação de ovócitos e embriões, a doação de ovócitos e embriões, e a maternidade de substituição.

8 Ciclos de fertilização *in vitro* são os procedimentos médicos nos quais a mulher é submetida ao estímulo ovariano para a retirada de ovócitos destinados à reprodução assistida. Transferência de embriões, por sua vez, é o procedimento pelo qual, após a fertilização extrauterina, os embriões são implantados no útero da paciente. As informações e os dados estatísticos mencionados foram extraídos do 13º Relatório do Sistema Nacional de Produção de Embriões (SisEmbrio) (ANVISA – AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA. 13º Relatório do Sistema Nacional de Produção de Embriões. Brasília, 2020. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYmYxMzY1MTctNGE5ZC00ODdhLTk3ZTk3YTZhMzBkMjhhYjYjM1IiwidCI6ImI2NzFmMjNmLWZjZjMtNGQzNS04MGM3LWI3MDg1ZjVIZGQ4MSJ9>. Acesso em: 16 set. 2020).

9 Os dados foram extraídos do sítio eletrônico do Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/Fertilizacao-in-vitro-ciencia-e-Justica-unidas-para-garantir-o-sonho-da-maternidade.aspx>. Acesso em: 16 set. 2020.

10 SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite dos. Op. cit., p. 66.

11 Ibidem, p. 24.

Nesse panorama, e não obstante a escassez do tratamento normativo relativo às técnicas de reprodução humana assistida no Brasil, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB n. 1.756, de 31 de outubro de 2017, que incluiu o § 15 no art. 94 da Instrução Normativa RFB n. 1.500, de 29 de outubro de 2014, de modo a possibilitar a dedução de despesas incorridas com procedimentos de reprodução assistida por fertilização *in vitro* da renda bruta para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas.

A louvável iniciativa, contudo, foi tímida. Mencionou uma única técnica de reprodução humana assistida e buscou excluir da dedutibilidade despesas médicas relativas a tratamentos de terceiros, os quais são imprescindíveis em técnicas denominadas de *third-party reproduction*, as quais necessariamente envolvem doação de gametas, embriões ou até mesmo cessão temporária de útero (gestão de substituição)¹².

O presente artigo volta-se, precisamente, a analisar, sob a óptica do rígido sistema constitucional tributário brasileiro, a compatibilidade do art. 94, § 15, da Instrução Normativa RFB n. 1.500, de 29 de outubro de 2014, frente ao conceito constitucional de renda. Para tanto, buscar-se-á demonstrar que o exercício da competência impositiva da União delineada no art. 153, inciso III, da Constituição de 1988, somente pode ser validado se se permitir ao contribuinte a dedução de despesas essenciais para a manutenção de um padrão mínimo de dignidade, aí incluídas despesas com a manutenção e constituição de uma família. Em seguida, será fixada a premissa de que as técnicas de reprodução humana assistida, mais do que instrumentos científicos, podem ser inseridas no contexto de direitos humanos cujo livre exercício não pode ser obstado pelo Estado através da tributação. Ao final, mediante análise crítica do art. 94, § 15, da Instrução Normativa RFB n. 1.500, de 29 de outubro de 2014, pretende-se indicar um caminho seguro para, na construção de significados a partir do texto normativo, compatibilizar a norma regulamentar com os parâmetros constitucionais da tributação da renda.

2 – A COMPETÊNCIA IMPOSITIVA DA UNIÃO PARA INSTITUIR IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

A rigidez do sistema constitucional tributário é traço característico do constitucionalismo brasileiro¹³. A minudência com que Constituição de 1988 trata a tributação termina por impossibilitar – ou ao menos dificultar em grande medida – o poder de conformação

12 GUIMARÃES, Cláudia Maria Resende Neves. Limites e desafios associados à doação de gametas no Brasil à luz do direito estrangeiro: a aplicabilidade do sistema doubletrack no ordenamento jurídico pátrio. 2016. 305f. Dissertação (mestrado). Programa de Pós-graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GuimaraesCMRN_1.pdf. Acesso em: 16 set. 2019.

13 ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: RT, 1968, p. 14-27.

normativa hodiernamente atribuído ao Poder Legislativo. Essa rigidez é especialmente marcante no que toca à repartição de competências tributárias, compreendida, na irreparável lição de Roque Antonio Carrazza, como a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos¹⁴.

Em matéria de impostos, espécie de tributo cujo aspecto material da hipótese de incidência é desvinculado de qualquer atividade estatal específica e que pode ser instituída pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, a Constituição de 1988 estabeleceu âmbitos privativos de competência para cada um dos entes políticos de modo a evitar a bitributação de um mesmo fato, a assegurar autonomia financeira aos entes federados e a evitar conflitos de competência nessa seara¹⁵. Dessa assertiva decorre que, sendo uma das finalidades precípua da repartição de competências o estabelecimento de zonas impassíveis de sobreposição impositiva pelos diversos entes tributantes, somente através do estabelecimento de conceitos rígidos – cuja caracterização pressupõe a presença cumulativa de suas propriedades necessárias¹⁶ – assegura-se o objetivo primordial da divisão de competências tributárias.

Assim, o disposto no art. 153, inciso III, da Constituição de 1988, ao autorizar a União a instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza¹⁷, pressupõe um conceito próprio de renda, impassível de alteração por via legislativa¹⁸. A lei, neste campo, apenas pode estabelecer como hipótese de incidência do imposto sobre a renda aquilo que a Constituição pressupõe como renda. Pudessem o legislador alterar o conceito constitucional de renda, abrir-se-ia espaço para que o poder constituído alargasse os limites de sua própria competência.

Conquanto não se negue a existência de divergências sobre o alcance do conceito constitucional de renda¹⁹, a caracterização do imposto pressupõe novo acréscimo

14 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 425-426.

15 ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 24.

16 DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 106; ÁVILA, Humberto. Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

17 Apesar da conhecida distinção entre renda e proventos, ambos os conceitos pressupõem acréscimo patrimonial novo. Essa compreensão, exarada por Roque Antonio Carrazza, será adotada ao longo das digressões ora efetuadas (CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 58-59).

18 MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 36. O professor Luís Eduardo Schoueri (Direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 270-276), por sua vez, aponta que a Constituição, em matéria de competência tributária, elenca tipos, de modo que poderia o legislador, com base em sua livre conformação, estipular o que se compreende como renda, limitado, porém, à fluída delimitação da disposição constitucional. Apesar do entendimento do autor, para os fins do presente trabalho adota-se a compreensão de que a Constituição estabelece conceitos no que tange à repartição de competências tributárias.

19 Mesmo aqueles que partem da compreensão segundo a qual a Constituição elencou tipos e não conceitos assentam que não há absoluta liberdade para estabelecer o que é renda. Mesmo sob a óptica de tipos, renda somente poderá ser assim considerada se fixado um parâmetro mínimo de acréscimo patrimonial.

patrimonial em determinado período de tempo²⁰. Renda tributável, pois, pressupõe uma comparação entre termos inicial e final para, daí, havendo incremento patrimonial no segundo momento, aferir-se a existência de renda. Essa compreensão é realçada, por exemplo, nas lições de Regina Helena Costa, para quem o conceito de renda corresponde “aos ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou combinação de ambos num determinado período; é a variação patrimonial positiva apurada em certo lapso de tempo”²¹. O juízo comparativo entre dois períodos de tempo, inerente à aferição da renda, confere ao tributo em questão caráter eminentemente dinâmico, em contraposição à noção estática vinculada ao patrimônio, conforme arguta consideração de José Artur Lima Gonçalves²².

Não é, contudo, qualquer incremento patrimonial isolado que pode ser compreendido como renda para fins de tributação. Nesse ponto, Roque Antonio Carrazza enfatiza que o conceito de renda é distinto do de rendimentos. Estes são caracterizados como ingressos patrimoniais, ainda que isolados, ao passo que aquele se caracteriza como o montante correspondente ao excesso de riqueza nova obtido em determinado lapso temporal, após a dedução de gastos necessários tanto à obtenção da riqueza como de sua manutenção²³. A mesma compreensão é esposada por Luís César Souza de Queiroz, para quem o conceito de renda somente pode ser obtido a partir da conjugação dos fatos representativos de acréscimos patrimoniais e desde que observada a dedução de despesas relacionadas à manutenção das necessidades vitais básicas e à preservação da existência digna do contribuinte e da família²⁴.

Não obstante o art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição de 1988 estabeleça que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza deve observar, dentre outros, o preceito da universalidade, a compreender-se que todos os acréscimos patrimoniais do contribuinte em dado período devam ser computados para fins de aferição da base tributável, não há como dissociar do conceito de renda a consideração acerca das despesas incorridas com a criação e manutenção da riqueza nova. A universalidade, tal como encartada no texto normativo em tela, é despida de exclusiva delimitação adjetiva em sentido positivo, daí decorrendo a necessária repercussão dos decréscimos patrimoniais em dado período, no sentido negativo da universalidade, para, só então, aferir-se a existência de riqueza nova²⁵.

20 MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário II*. São Paulo: RT, 1994, p. 86-67.

21 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e o Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 259.

22 GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 180.

23 CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39.

24 QUEIROZ, Luís Cesar Souza. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 239.

25 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 256.

É nesse particular aspecto que as deduções ganham imanente relevo como instrumentos necessários à delimitação, sob o aspecto negativo, do que pode ser compreendido como renda tributável. Embora comumente elencadas como favores fiscais, sujeitas, pois, ao alvedrio do legislador²⁶, as deduções configuram, em verdade, exigências constitucionais para a precisa delimitação do conceito de renda e, ainda, para a proteção do núcleo essencial de direitos fundamentais²⁷. A consideração de que toda pessoa precisa de recursos financeiros mínimos para garantir a manutenção de necessidades vitais leva à conclusão de que somente após a dedução dessas despesas pode-se exigir o pagamento de tributos. Apenas reduzindo despesas essenciais do total de rendimentos obtidos é que se encontrará uma riqueza nova passível de tributação, donde se extrai uma íntima conexão entre as deduções da base de cálculo do imposto sobre a renda e o princípio²⁸ da capacidade contributiva. Tal princípio, que numa perspectiva objetiva significa a necessidade de eleição de fatos-signos presuntivos de riqueza cuja realização configurem exteriorização de capacidade para contribuir com o custeio do Estado²⁹, também pode ser compreendido sob uma óptica subjetiva, caso em que funciona como limite ou critério de gradação da tributação³⁰.

As deduções do imposto sobre a renda possibilitam, nesse compasso, a realização da capacidade contributiva sob a perspectiva subjetiva que, como bem lembra Luís Eduardo Schoueri, “é algo além da mera capacidade econômica, já que a capacidade contributiva compreende aquela parcela da riqueza que o contribuinte pode dispor para voltar-se à coletividade”³¹. Nessa linha de ideais, por mais que a percepção de elevados recursos financeiros por um indivíduo possa denotar, inicialmente, aptidão econômica para contribuir com o custeio da comunidade, não haverá capacidade de contribuir se a integralidade desses recursos for indispensável à manutenção da saúde própria.

Por isso, no âmbito do imposto sobre a renda há de se assegurar uma zona infensa à apropriação pública de recursos privados. Exsurge, como salienta Paul Kirchhof, “a absoluta impossibilidade de tributação dos rendimentos do titular de direitos fundamentais necessários para fazer frente às necessidades vitais pessoas e familiares”³², o

26 Diversos julgados do Supremo Tribunal Federal indicam, sem maiores reflexões, que as deduções da base de cálculo do imposto sobre a renda é matéria infraconstitucional e, portanto, não sujeita à avaliação sob a óptica constitucional. Nesse sentido: STF, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 603.060/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia.

27 FULGINITI, Bruno Capelli. *Deduções no imposto de renda: fundamento normativo e controle jurisdicional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 63.

28 Diversas são as definições doutrinárias acerca dos princípios. Para os fins do presente trabalho adota-se a compreensão de Humberto Ávila, para quem norma é gênero de que são espécie as regras, os princípios e os postulados (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019).

29 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 65.

30 COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28-32.

31 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 357-358.

32 KIRCHHOF, Paul. *Tributação no estado constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 71.

BIVAR NETO, Fernando Caldas. *Dedução de Despesas Médicas com Reprodução Assistida da Base de Cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas: Breve Análise da (In)suficiência do Art. 94, § 15, da Instrução Normativa RFB n. 1.500, de 29 de Outubro de 2014*. *Revista Direito Tributário Atual*, n.47. p. 197-222. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral

que levou Regina Helena Costa a apontar, com rara felicidade, a existência de um princípio da não obstância do exercício dos direitos fundamentais por via da tributação, considerando os direitos fundamentais como verdadeiros limites ao poder tributário estatal³³.

Se é certo que a obtenção de recurso financeiros pelo Estado é indispensável para a garantia e proteção de direitos fundamentais, mormente aqueles cuja efetivação pressupõe a adoção de deveres ativos por parte do poder público³⁴, bem assim que, na atualidade, as necessidades financeiras do Estado são preponderantemente custeadas através de impostos³⁵, também é certo que a tributação desmesurada pode fulminar, no mais das vezes, o livre exercício dos mesmos direitos fundamentais que deveriam ser protegidos de qualquer interferência pública ou privada, com potencial de aniquilação³⁶ das bases econômicas que garantem a sobrevivência do próprio Estado.

A consagração do mínimo essencial como limite intransponível ao poder tributário decorre, fundamentalmente, da alteração do paradigma central do direito tributário. Sob uma óptica essencialmente positivista, que trouxe inegáveis avanços no estudo científico do direito tributário, o tributo é considerado categoria central do estudo e das preocupações do jurista³⁷. No entanto, como decorrência dos influxos dos estudos relativos aos direitos humanos, notadamente no pós-guerra, o direito tributário passa a ser o ramo didático que objetiva analisar a relação de proteção dos contribuintes frente ao poder tributário estatal³⁸. Essa ordem de ideias busca compreender que as normas relativas à tributação, inobstante destinem-se a financiar o Estado e devam obedecer irrestritamente a cânones dogmáticos, não de ser compreendidas no contexto da precípua de proteção do contribuinte. Renato Lopes Becho assevera, nessa linha, que a concepção jurídico-filosófica dos direitos humanos leva “a uma mudança de paradigma, pois o contribuinte pode ser instalado no centro do direito tributário, local privilegiado onde hoje está o objeto da relação jurídica, o tributo, e não o homem”³⁹.

33 COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 85-90.

34 SUNSTEIN, Cass Robert; HOLMES, Stephen. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: WW Norton & Company Ltd., 1999, p. 35-86.

35 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 198.

36 No célebre julgamento do caso *McCulloch vs. Maryland* a Suprema Corte dos Estados Unidos da América assentou que o poder de criar direitos pressupõe o poder de preservá-los e que o poder de destruição de direitos, exercido de maneira desmensurada, é incompatível com a essência do Estado. Nesse contexto decidiu-se que o poder de tributar, por atingir direitos individuais, pode envolver o poder de destruir direitos se não exercido de maneira adequada.

37 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 37-38.

38 BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 307.

39 Id. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 64.

É precisamente a partir desse referencial teórico que se extrai a conclusão de que a dedução de despesas essenciais da base de cálculo do imposto sobre a renda não é mero favor fiscal, senão exigência da consagração dos direitos humanos e dos direitos fundamentais como limites ao exercício da competência tributária relativa à instituição de imposto sobre a renda. Nesse espaço, o legislador não pode abster-se de consagrar hipóteses de dedutibilidade⁴⁰. A lei pode, quando muito, enunciar as possibilidades de dedução que decorrem do sistema constitucional e estabelecer limites quantitativos ou qualitativos aptos a distinguir quais as despesas e quais os limites de despesa essenciais à garantia do núcleo fundamental dos direitos fundamentais⁴¹, sempre com o escopo de distinguir os dispêndios necessários dos supérfluos. Não pode, contudo, abster-se, em absoluto, de elencar hipóteses de dedutibilidade, sob pena de flagrante inconstitucionalidade passível de correção pelos meios próprios⁴².

Também não se pode perder de vista que a intangibilidade do assim denominado mínimo essencial de direitos fundamentais através da tributação da renda não envolve apenas as despesas necessárias à manutenção da vida sob uma perspectiva meramente biológica. A realização plena do ser humano em todas as suas possibilidades não prescinde da inafastável garantia de patamares mínimos que assegurem não apenas o direito à vida, mas, sobretudo, o direito a uma vida digna. Como lembra Daniel Sarmento, a compreensão do dever de proteção do mínimo existencial não se restringe à garantia das “necessidades humanas fisiológicas, sem as quais se inviabilizaria a própria sobrevivência física. O que se almeja assegurar não é apenas a sobrevivência física dos indivíduos, mas, muito além disso, a sua própria dignidade”⁴³.

Delimitar, contudo, o rol de direitos que deve ser compreendido como intangível de intervenções tributárias não é tarefa simples. A complexidade do tema decorre de parâmetros valorativos diversos de cada sociedade nos diversos momentos históricos⁴⁴. Países como Finlândia, Estônia e Espanha, por exemplo, protegem o direito ao acesso à internet e impõem ao poder público o dever de expandir o acesso a todos os cidadãos⁴⁵, o que poderia ser impensável em outras sociedades cujo grau de desenvolvimento social sequer consegue garantir acesso universal à alimentação. Por isso, embora não se possa

40 CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 41.

41 FULGINITI, Bruno Capelli. *Op. cit.*, p. 125.

42 CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 56.

43 SARMENTO, Daniel. O mínimo existencial. *Revista de Direito da Cidade*, v. 8, n. 4, nov. 2016, p. 1.662. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/26034>. Acesso em: 16 set. 2020.

44 BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 54.

45 Pollicino, Oreste. Right to internet access: quid iuris? In: VON ARNAULD, Andreas; DECKEN, Kerstin von der; SUSI, Mart. (org.). *The Cambridge handbook on new human rights: recognition, novelty, rhetoric*. Cambridge: Cambridge University Press, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3397340>. Acesso em: 16 set. 2020.

desprezar o estudo do direito comparado para fins de delimitação do mínimo existencial, mormente em face da natureza transconstitucional da temática⁴⁶, somente a partir da análise de uma realidade constitucional específica – no caso, a realidade brasileira – é possível atribuir significações precisas ao núcleo essencial de direitos fundamentais que deve servir de escudo à tributação da renda em favor do contribuinte⁴⁷.

No Brasil, alguns autores buscam apontar o art. 7º, inciso IV, da Constituição de 1988, como o fundamento de concretização e delimitação do mínimo existencial⁴⁸. Nessa compreensão, as denominadas despesas vitais básicas do trabalhador e de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social serviriam de parâmetro para delimitar o mínimo necessário a uma vida digna. Embora o dispositivo, evidentemente, sirva como um ponto de partida, não pode ser compreendido de maneira estanque, máxime à luz da interdependência de direitos fundamentais, característica corolária da ideia de que a realização plena do ser humano como núcleo fundante da ordem jurídica somente é possível a partir da garantia simultânea de direitos de matizes diversas⁴⁹. Por isso, o dispositivo consagra um parâmetro seguro, porém insuficiente para definir uma esfera impassível de tributação da renda. Como lembra Roque Antonio Carrazza, a delimitação do mínimo existencial não se esgota no art. 7º, inciso IV, da Constituição de 1988, sendo imprescindível analisar-se todo o plexo normativo do Texto Constitucional para a correta delimitação do tema⁵⁰.

Nesta toada, vale trazer à baila a assertiva de que, embora ao legislador não se confira ampla liberdade para a fixação de hipóteses de dedutibilidade, notadamente aquelas voltadas à garantia do mínimo existencial, a atividade legislativa, mediante a positivação de regras de dedutibilidade, possui relevância maior. O exercício da tributação envolve uma constante tensão entre as necessidades financeiras do Estado que, mediante atuação coercitiva, subtrai do patrimônio dos contribuintes os recursos necessários à realização de suas atividades. Tributar, pois, envolve a interferência em direitos fundamentais⁵¹. Essa ideia também resta presente no que tange à tributação da renda, notadamente em razão da insuficiência dos contornos constitucionais para a definição de que despesas podem ser consideradas essenciais e devem ser deduzidas da base tributável. É exatamente nesse contexto que a atividade legislativa, mediante fixação de regras generalizantes, atua com fator decisivo. Regras, enquanto espécie normativa dotadas de eficácia eminentemente

46 NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

47 ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 36-37.

48 CASTELLANI, Fernando Ferreira. *O imposto sobre a renda e as deduções de natureza constitucional*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 154.

49 RAMOS, André de Carvalho. *Teoria geral dos direitos humanos na ordem internacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 232-233.

50 CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 54-56.

51 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 29.

descritiva decisiva na solução de conflitos de interesse⁵², conferem maior precisão ao conceito constitucional de renda.

Bruno Capelli Fulginiti, nesse sentido, traz uma série de razões para justificar a utilização de regras de dedutibilidade em contraponto aos princípios. Segundo o autor, conflitos interpretativos seriam inevitáveis caso não houvesse delimitação acerca de quais despesas poderiam ser deduzidas da base tributável do imposto sobre a renda. Para o autor, as regras de dedutibilidade são aptas a eliminar, no mais das vezes, as incertezas que poderiam sobrevir em razão da contraposição de interesses entre o fisco e os contribuintes. Além disso, aponta que a ausência de regras de dedutibilidade levaria, necessariamente, à solução de conflitos em caráter individual, elevando sobremaneira os custos de decisão. A criação de regras pelo Poder Legislativo pressupõe uma deliberação anterior sobre o conteúdo e alcance da decisão, dispensando novo enfrentamento do conflito valorativo a cada situação concreta. O autor também elenca os ganhos na realização da igualdade na tributação. No ponto, invocando a impossibilidade de consideração individualizada das circunstâncias particulares de cada contribuinte, assevera que o recurso à praticabilidade tributária mediante a criação de regras de dedutibilidade permite a definição de critérios direcionados a todos os contribuintes, sem o que a aplicação em massa do sistema tributário restaria bastante dificultada⁵³. De fato, como aponta Klaus Tipke, somente normas uniformemente exequíveis atendem ao princípio da igualdade⁵⁴, de modo que a edição de regras legais de dedutibilidade contribui sobremaneira para a efetividade do sistema no que toca à concreta aplicação da lei.

A procedência das razões acima delineadas pressupõe, contudo, a fiel observância dos interesses protegidos pela Constituição. Eventual afronta a predicados constitucionais, inclusive distorções ou insuficiência legislativa no cumprimento do dever legislativo, traz à tona o inafastável controle judicial para a retificação dos rumos tomados pelo legislador, seja para a correção, em abstrato, das regras de dedutibilidade, seja para um controle casuístico de sua aplicação⁵⁵.

Apesar da dificuldade de definição do que pode ser compreendido como mínimo existencial, não há dúvidas, ao menos sob a perspectiva do ordenamento constitucional brasileiro, de que essa proteção se estende ao denominado mínimo existencial familiar⁵⁶ e de que cabe ao Poder Legislativo o estabelecimento das regras necessárias à sua proteção. De fato, o art. 226 da Constituição de 1988 elenca a família como base da sociedade e como

52 ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 104.

53 FULGINITI, Bruno Capelli. Op. cit., p. 80-89.

54 TIPKI, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes. Porto Alegre: Sergio Antônio Martins Fabris Editor, 2012, p. 67.

55 CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 56.

56 FULGINITI, Bruno Capelli. Op. cit., p. 69.

instituição que merece especial proteção do Estado, em nítido reconhecimento do núcleo familiar como meio de desenvolvimento da dignidade de seus integrantes⁵⁷. Da proteção constitucional da família, visível em inúmeras ordens constitucionais, resulta, como lembra José Casalta Nabais, o dever estatal de proteção e promoção do núcleo fundante da sociedade “não apenas ao nível das prestações sociais, mas também em sede de tributação da família”⁵⁸. É dizer, as normas tributárias devem, quando menos, conformar-se à consideração da família como entidade de desenvolvimento da personalidade individual de seus membros, de modo a impedir o tratamento desfavorável do conjunto de rendimentos familiares em relação aos rendimentos das pessoas solteiras, notadamente a partir da consideração de que a unidade familiar, nesse contexto, funciona como verdadeira unidade financeira cuja renda globalmente considerada é direcionada à realização do projeto de vida comum. O dever de levar em consideração a entidade familiar da família para fins tributários é inegável e encontra amparo, sobretudo, no princípio da capacidade contributiva, sendo irrecusável a assertiva de que duas pessoas que percebem rendimentos idênticos possuem capacidade contributiva diversa se apenas uma delas possuir dependentes. Essa situação impõe, por evidente, a consideração das despesas relativas ao dependente da renda tributável, sob pena de manifesta dissonância com os comandos constitucionais⁵⁹.

Misabel Abreu Machado Derzi invoca, com precisão habitual, a imprescindibilidade da incorporação, ao âmbito tributário, de preceitos relativos à proteção da família, elencando diversas facetas daí decorrentes⁶⁰. Ganha relevo, para os fins do presente trabalho, a correta consideração tributária do direito ao planejamento familiar, tratado de maneira expressa no art. 226, § 7º, da Constituição de 1988.

É exatamente nesse ponto que há uma necessária intersecção entre a tributação da renda das pessoas físicas e as técnicas de reprodução humana assistida que, para muitas pessoas, são a única forma de realização de um projeto familiar. Antes, porém, impõe-se analisar o que se compreende como o direito ao livre planejamento familiar para, só então, perquirir-se em que medida a tributação da renda impacta no exercício desse direito constitucionalmente consagrado.

57 TEPEDINO, Gustavo; TEIXEIRA, Ana Carolina. Fundamentos do direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 6, p. 4.

58 NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 524.

59 DERZI, Misabel Abreu Machado. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG* n. 32, fev. 2014, p. 145-164. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1015/948>. Acesso em: 12 set. 2020.

60 DERZI, Misabel Abreu Machado. A proteção da família na tributação da renda e nos direitos de aposentadoria: uma análise do novo enfoque ligado à capacidade contributiva, à igualdade entre os cônjuges e ao direito à intimidade no direito comparado. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 7, n. 39, jul./ago. 2013, p. 15-56.

3 – DO DIREITO AO PLANEJAMENTO FAMILIAR MEDIANTE TÉCNICAS DE REPRODUÇÃO HUMANA ASSISTIDA

O conceito de família sofreu inúmeras variações ao longo da história. Fustel de Coulanges, por exemplo, lembra que a família antiga era compreendida como uma união religiosa voltada à legitimação da prole e perpetuação do culto, sendo irrelevante eventual afetividade entre seus membros. Para o autor o casamento, única forma reconhecidamente válida de união entre pessoas na idade antiga, tinha como finalidade precípua a geração de filhos biológicos, única forma de dar continuidade ao culto familiar. Eis, no ponto, os seguintes trechos de sua obra:

“Porém, não era o suficiente gerar um filho. O filho que perpetuaria a religião doméstica devia ser fruto de casamento religioso. O bastardo, filho natural, aquele que os gregos denominavam por *nóthos* e os latinos *spurius*, não podia desempenhar o papel que a religião transmitia ao filho. Com efeito, os vínculos de sangue isolado não constituíam, para o filho, a família; necessitava ele ainda dos vínculos do culto.

[...]

O casamento era, portanto, obrigatório. Não tinha por finalidade o prazer; seu objetivo principal não estava na união de dois seres que simpatizavam mutuamente um com o outro e querendo associar-se para a felicidade e os sofrimentos da vida. O efeito do casamento, em face da religião e das leis, consistia da união de dois seres no mesmo culto doméstico, fazendo deles nascer um terceiro apto a perpetuar esse culto.”⁶¹

Tamanha a importância da família matrimonial na perpetuação do culto que o celibato era considerado uma maldição. Eventual infertilidade do homem, dado o caráter patriarcal da entidade, impunha à mulher o dever de ter relações conjugais com parentes próximos do marido e os filhos daí advindos seriam considerados como fruto do casamento⁶².

A concepção atual de família como lócus de realização, em igualdade de condições, das potencialidades humanas de seus integrantes é fruto não apenas da repersonalização das relações de família ao longo da história⁶³, superando o paradigma eminentemente patriarcal e patrimonial da entidade familiar, mas, sobretudo, da emancipação feminina. A inserção da mulher no mercado de trabalho e a superação da maternidade como um dever trouxeram impactos significativos na compreensão do conceito de família. Surge, nesse contexto, nomeadamente a partir do advento da Constituição de 1988, a

61 COULANGES, Numa Denis Fustel de. *A cidade antiga: estudo sobre o culto, o direito e as instituições da Grécia e de Roma*. São Paulo: Hemus, 1975, p. 42.

62 *Ibidem*, p. 41-42.

63 LÔBO, Paulo. *Direito civil: famílias*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 21-26.

constitucionalização da modificação das relações familiares, a superação do paradigma do casamento como única forma válida de família, o reconhecimento da união estável e da família monoparental como entidades familiares, além da inserção de cláusula aberta da concepção de família⁶⁴. A família, enquanto instituição dotada de relevante proteção social, passa a ser considerada como um instrumento, um meio para a realização de dignidade individual de seus membros, daí por que a proteção estatal volta-se não para uma única forma de família, senão para a realização individual através da família⁶⁵. Esses fatores foram determinantes para o reconhecimento da liberdade de planejamento familiar como instrumento de realização de projetos humanos de vida.

Nesse diapasão, o art. 226, § 7º, da Constituição de 1988 estabeleceu, de maneira clarividente, que o planejamento familiar se funda na dignidade da pessoa humana e consiste em livre escolha do casal, cabendo ao Estado propiciar os recursos educacionais e científicos para o exercício do direito. Disso decorre, como lembra Beatriz Schettini⁶⁶, o direito de não constituir família e de ver essa escolha respeitada pelo Estado, além do direito à constituição de uma família com base na liberdade individual⁶⁷, caso em que caberá ao Estado assegurar todos os meios científicos e educacionais necessários à realização desse direito.

No âmbito das relações de filiação o preceito ganha contornos ainda mais específicos. Como derivação imanente do direito de liberdade, donde se extrai a natureza fundamental do planejamento familiar, impõe-se ao Estado prestações de natureza negativa e positiva para garantir sua plena concretização⁶⁸. Em sentido negativo, o direito ao livre planejamento familiar impede, pois, a adoção de medidas estatais coercitivas de imposição da procriação e impossibilita o estabelecimento de políticas cogentes de controle de natalidade. Por sua vez, o aspecto positivo exige do Estado a concessão dos meios necessários à realização do projeto familiar, aí incluída a adoção de políticas voltadas a

64 O Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de uma cláusula geral de famílias durante o julgamento da ADI n. 4.277/DF e da ADPF n. 132/RJ, ambas de relatoria do Ministro Ayres Britto.

65 Em lapidar lição sobre a temática, Maria Berenice Dias aponta que “o novo modelo da família funda-se sobre os pilares da repersonalização, da afetividade, da pluralidade e do eudemonismo, impingindo nova roupagem axiológica ao direito das famílias. Agora, a tônica reside no indivíduo, e não mais nos bens ou coisas que guarnecem a relação familiar. A família-instituição foi substituída pela família-instrumento, ou seja, ela existe e contribui para o desenvolvimento da personalidade de seus integrantes.” (DIAS, Maria Berenice. Manual de direito das famílias [livro eletrônico]. 3. ed. São Paulo: RT, 2017)

66 SCHETTINI, Beatriz. Op. cit., p. 12.

67 LÔBO, Paulo. Op. cit., p. 226.

68 Embora o direito de liberdade possua primordialmente uma dimensão negativa, a exigir do Estado, para a efetivação do direito, um dever de abstenção de interferências indevidas, não se pode perder de vista a exigência de prestações estatais positivas para garantir a efetiva realização da liberdade. Todas as normas definidoras de direitos fundamentais possuem eficácia negativa e positiva (NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Revista da AGU v. 1. Brasília, 2001, p. 73-92). Na mesma linha é a lição de Misabel Derzi em notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. Nesse sentido: BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 762).

assegurar, principalmente às pessoas inférteis, o direito à busca da parentalidade no sentido biológico.

E é exatamente a partir da dimensão positiva do direito fundamental ao planejamento familiar que se exige do Estado o incentivo às técnicas de reprodução humana assistida (*assisted human reproduction*), assim compreendidas como grupo de diferentes tratamentos médicos utilizados para auxiliar pessoas e casais inférteis a alcançar a parentalidade biológica⁶⁹. Para muitos homens, mulheres e casais a formação de um novo ser humano através de processos biológicos constitui realização de um projeto de vida que, por vezes, pode ser frustrado por razões fisiológicas. Em alguns casos, a impossibilidade de busca pela formação de um ser humano à sua semelhança sequer pode ser superada pela parentalidade socioafetiva oriunda da adoção⁷⁰. O acesso às técnicas de reprodução humana assistida, para aqueles que, no exercício da liberdade do planejamento familiar, buscam a construção de família constitui, nesse contexto, evidente direito fundamental, na medida em que o âmbito familiar é concebido o principal lócus de realização das potencialidades do indivíduo.

Forte nessas premissas o Supremo Tribunal Federal, no emblemático julgamento da ADI n. 3.510/DF, sob a relatoria do Ministro Ayres Britto, consagrou, com racionalidade ímpar, o direito fundamental de acesso à técnica de fecundação *in vitro* como instrumento de realização do direito ao planejamento familiar. A ementa do julgamento é paradigmática nessa temática. Na ocasião restou consignado que:

“A decisão por uma descendência ou filiação exprime um tipo de autonomia de vontade individual que a própria Constituição rotula como ‘direito ao planejamento familiar’, fundamentado este nos princípios igualmente constitucionais da ‘dignidade da pessoa humana’ e da ‘paternidade responsável’. [...] A opção do casal por um processo *in vitro* de fecundação artificial de óvulos é implícito direito de idêntica matriz constitucional, sem acarretar para esse casal o dever jurídico do aproveitamento reprodutivo de todos os embriões eventualmente formados e que se revelem geneticamente viáveis. O princípio fundamental da dignidade da pessoa humana opera por modo binário, o que propicia a base constitucional para um casal de adultos recorrer a técnicas de reprodução assistida que incluam a fertilização artificial ou *in vitro*. De uma parte, para aquinhoar o casal com o direito público subjetivo à ‘liberdade’ (preâmbulo da Constituição e seu art. 5º), aqui entendida

69 A Corte Interamericana de Direitos Humanos, durante o julgamento do caso *Artavia Murillo e outros vs. Costa Rica*, elencou, com base em exame pericial realizado durante a instrução, uma série de técnicas de reprodução humana assistida. Dentre as técnicas citadas constam a fertilização *in vitro*, a transferência de embriões, a transferência intratubária de gametas, a transferência intratubária de zigotos, a transferência intratubária de embriões, a criopreservação de ovócitos e embriões, a doação de ovócitos e embriões, e a maternidade de substituição.

70 SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite dos. *Op. cit.*, p. 22-24.

como autonomia de vontade. De outra banda, para contemplar os porvindouros componentes da unidade familiar, se por eles optar o casal, com planejadas condições de bem-estar e assistência físico-afetiva (art. 226 da CF). Mais exatamente, planejamento familiar que, ‘fruto da livre decisão do casal’, é ‘fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana e da paternidade responsável’ (§ 7º desse emblemático artigo constitucional de n. 226).”

A jurisprudência da Corte Interamericana de Direitos Humanos segue no mesmo diapasão. No célebre julgamento do caso *Artavia Murillo e outros vs. Costa Rica* a Corte reputou incompatível com a Convenção Americana sobre Direitos Humanos – CADH a política de proibição da prática de fertilização *in vitro* entabulada pela Costa Rica. O caso foi levado à Corte pela Comissão Interamericana de Direitos Humanos em razão de decisões judiciais proferidas por tribunais costarriquenhos que proibiam o acesso a técnicas de reprodução humana assistida, notadamente a fertilização *in vitro*. Em razão disso, diversos casais, dentre eles Grettel Artavia Murillo e Miguel Mejías Carballo, foram privados do direito à reprodução biológica, o que levou, inclusive, ao divórcio do mencionado casal e à dissolução da entidade familiar precisamente em razão da impossibilidade de parentalidade biológica. Dentre outros fundamentos para a decisão a Corte apontou que o art. 17.2 da CADH protege o direito de fundar uma família, bem assim que a decisão de ser ou não mãe ou pai é parte do direito à vida privada e inclui a decisão de ser mãe ou pai no sentido genético, direito amparado no art. 11.2 da CADH. Também restou asseverado que a decisão de ter filhos biológicos através do acesso a técnicas de reprodução assistida faz parte do âmbito dos direitos à integridade pessoal, liberdade pessoal e à vida privada e familiar, e que a forma como se constrói esta decisão é parte da autonomia e da identidade de uma pessoa tanto em sua dimensão individual como de casal. Idêntica compreensão também restou sedimentada pela Corte Europeia de Direitos Humanos que, em diversos casos levados a sua apreciação assentou, com espeque no art. 8º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, a existência do direito de se tornar mãe ou pai no sentido genético e que tal escolha é expressão imanente do direito à vida privada familiar⁷¹.

É inafastável, pois, a consideração da existência de um efetivo direito fundamental ao livre planejamento familiar, inclusive no que toca à adoção de políticas públicas relativas à garantia de acesso a técnicas de reprodução humana assistida aos indivíduos que, impossibilitados de realizar o projeto de constituição de família em sentido biológico, busquem os meios científicos necessários à realização desse direito.

A regulamentação do direito ao planejamento familiar coube à Lei n. 9.263/1996, cujo art. 9º é categórico no sentido de que todos os métodos e técnicas de reprodução humana assistida

71 Decisões nesse sentido foram tomadas, por exemplo, no caso *Evans vs. Reino Unido* (sentença de 10 de abril de 2007), no caso *Dickson vs. Reino Unido* (sentença de 4 de dezembro de 2007) e no caso *S.H e outros vs. Áustria* (sentença de 3 de novembro de 2011).

cientificamente aceitos e que não tragam riscos à saúde devem ser oferecidos pelo Estado. A abrangência do dispositivo, a amparar todas as técnicas de reprodução humana aceitas pela comunidade científica, é uma nítida manifestação do princípio da igualdade. Com efeito, a decisão por uma das diversas técnicas depende de necessidades pessoais e clínicas de cada paciente. Por isso somente a análise médica individual pode estabelecer qual técnica se adéqua às particularidades de cada pessoa⁷². Desse modo, eventual limitação das técnicas passíveis de implementação estaria em pleno descompasso com o princípio da igualdade, cujo conteúdo jurídico somente possibilita a adoção de critérios de diferenciação do objetivo pretendido, e desde que a distinção operada encontre amparo nos interesses protegidos pela Constituição⁷³. Por isso, a criação de um rol taxativo de técnicas de reprodução humana assistida, com exclusão das demais, vilipendiaria o direito de diversas pessoas à busca da parentalidade biológica, o que não encontra amparo no ordenamento constitucional.

Atualmente, à falta de especificação legal dos procedimentos e regramentos mínimos relativos às técnicas de reprodução humana, coube ao Conselho Federal de Medicina a edição da Resolução CFM n. 2.168, de 10 de novembro de 2017, praticamente o único ato normativo que regula a temática, ainda que apenas sob a perspectiva da ética médica.

Conquanto o direito de acesso a procedimentos científicos para a garantia do planejamento familiar seja uma decorrência cristalina do art. 226, § 7º, da Constituição de 1988, a realidade demonstra que a implementação das políticas públicas voltadas à efetivação do comando constitucional labora aquém do necessário. O Brasil caminha a passos lentos quanto à universalização do acesso à saúde pública, não sendo incomum que diversas localidades sequer tenham acesso a postos de saúde para atenção básica. Além disso, somente com a edição da Portaria n. 3.149, de 28 de dezembro de 2012, do Ministério da Saúde é que o Governo Federal efetuou o repasse de recursos públicos destinados à Política Nacional de Atenção Integral em Reprodução Humana Assistida, os quais foram destinados a apenas nove unidades de saúde localizadas em seis unidades da federação. A insuficiência da rede pública certamente não impedirá aqueles que, com recursos próprios, possam custear os tratamentos necessários à superação da infertilidade, pois a ignorância da lei às necessidades individuais ou até mesmo a insuficiência da atuação estatal nessa seara não obstarão, como enfatizado por Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, a busca da parentalidade “enquanto o desejo de formar um novo ser se encontra unido a existência de um vínculo biológico”⁷⁴.

72 SCHETTINI, Beatriz. *Op. cit.*, p. 16.

73 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 25. tir. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 41.

74 SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite dos. *Op. cit.*, p. 24.

Nesse contexto impõe-se a análise da possibilidade de dedução das despesas incorridas com procedimentos de reprodução humana assistida da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas. É o que se passa a fazer.

4 – ANÁLISE CRÍTICA DO ART. 94, § 15, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N. 1.500, DE 29 DE OUTUBRO DE 2014

As digressões lançadas ao longo do presente trabalho revelam que o exercício da competência impositiva da União encartada no art. 153, inciso III, da Constituição de 1988 no que tange às pessoas físicas somente se legitima se observada, para a delimitação da renda enquanto grandeza constitucionalmente pressuposta, a dedutibilidade de despesas necessárias à proteção do núcleo essencial de direitos fundamentais, aí incluído o direito de acesso a técnicas de reprodução assistida como forma ímpar, para muitas pessoas, de constituição de família em sentido biológico.

Para os fins do presente trabalho impõe-se a concentração das investigações no que toca às disposições legislativas que, fixando a base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas, estabelece quais despesas e quais os limites de despesas passíveis de dedução. Nesse contexto, embora a definição da base de cálculo do imposto em questão seja estatuída pelo art. 44 do Código Tributário Nacional – CTN como o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis, a análise das normas gerais do CTN ultrapassa os limites do presente trabalho, cujos esforços serão voltados à análise da Lei n. 7.713/1988 e da Lei n. 9.250/1995 que tratam especificamente da tributação das pessoas físicas.

Nesse sentido, o art. 3º da Lei n. 7.713/1988 estabelece que o imposto sobre a renda incidirá sobre o rendimento bruto das pessoas físicas, sem qualquer dedução, ressalvadas as hipóteses previstas em lei. Conquanto a evidente contradição do texto normativo ao apontar, de um lado, a impossibilidade de deduções e, ato contínuo, possibilitar as deduções previstas em lei, não se desnatura a essência do tributo. A normatividade extraída do dispositivo demonstra que o legislador, em fiel cumprimento ao comando constitucional, estabeleceu um sistema de apuração da renda a partir da consideração universal de todos os acréscimos patrimoniais para, em seguida, subtrair as despesas dedutíveis.

Atualmente, as regras de dedutibilidade estão previstas na Lei n. 9.250/1995, notadamente nos arts. 4º e 8º, inciso II. No que tange à consideração fiscal da família a lei estabelece a possibilidade de dedução de despesas efetuadas a título de pensão alimentícia (art. 4º, inciso II e art. 8º, inciso II, alínea “f”), além de despesas com educação e saúde própria e dos dependentes (art. 8º, inciso II, alíneas “a” e “b”).

Apesar de não haver menção expressa e precisa a despesas incorridas com reprodução humana assistida, a dedutibilidade dessas despesas encontra amparo legal precisamente

na previsão normativa relativa aos gastos com saúde inseridos no art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei n. 9.250/1995, naquilo que prescreve a possibilidade de dedução de despesas decorrentes de pagamentos efetuados a hospitais, médicos e outros profissionais de saúde, bem assim os gastos com exames laboratoriais.

As técnicas de reprodução humana assistida são, essencialmente, tratamentos médicos voltados a auxiliar pessoas ou casais inférteis na busca da parentalidade biológica⁷⁵. Esses procedimentos são realizados, no mais das vezes, em estabelecimentos de saúde ou em consultórios médicos e são precedidos de uma série de exames laboratoriais para avaliar qual a técnica mais adequada ao caso de cada indivíduo⁷⁶. Por isso, o reconhecimento da dedutibilidade das despesas decorrentes de técnicas de reprodução humana assistida amolda-se, com perfeição, à regra constante do art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei n. 9.250/1995.

Importante ressaltar que não houve delimitação da sede territorial do destinatário da despesa, de modo que tanto as despesas com saúde realizadas em território nacional como as despesas realizadas no exterior são passíveis de dedução. Essa possibilidade, conquanto não encontre previsão expressa em âmbito legal, vem retratada no art. 73, § 2º, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto n. 9.580/2018. Possibilita-se, pois, que os interessados na realização de técnicas de reprodução humana assistida submetam-se ao procedimento no exterior e, uma vez comprovadas as despesas médicas na forma do regulamento, obtenham a dedução do montante empregado da base tributável do imposto sobre a renda.

Ademais, não houve fixação legislativa de um limite quantitativo para dedução de despesas com saúde. Embora, de fato, haja controvérsias substanciais quanto à possibilidade de estipulação de um teto para dedução de despesas relativas ao exercício de direitos fundamentais, a limitação quantitativa ou qualitativa possibilita, em muitos casos, a distinção entre despesas necessárias e despesas supérfluas. Nada impediria, por exemplo, a vedação à dedução de despesas relativas a tratamentos médicos meramente estéticos, sem que com isso se afete o núcleo essencial do direito à saúde⁷⁷. No que pertine ao direito positivo, no entanto, o legislador não fixou um limite de dedutibilidade relativo às despesas com saúde, diferentemente do que efetuado em relação às despesas de educação, cujos patamares máximos foram elencados no art. 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei n. 9.250/1995. Por

75 Essa compreensão parte, mais uma vez, da definição efetuada no caso *Artavia Murillo e outros vs. Costa Rica*.

76 SCHETTINI, Beatriz. Op. cit., p. 16.

77 Em verdade, há grande dificuldade de conformação de tratamentos meramente estéticos ao conceito de saúde, definido pela Organização Mundial da Saúde como um estado de completo bem-estar físico, mental e social e não apenas a ausência de doenças. Se em relação aos tratamentos estéticos que também possuem finalidade terapêutica a agregação ao conceito de saúde é bastante evidente, somente uma análise casuística de tratamentos estéticos pode solucionar a controvérsia.

essa razão as despesas de saúde relativas a técnicas de reprodução humana assistida são integralmente dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas.

O art. 8º, § 2º, inciso II, da Lei n. 9.250/1995, por sua vez, limita o direito à dedução aos pagamentos efetuados pelo contribuinte a tratamentos próprios ou de seus dependentes. A limitação, tendo em conta a vinculação ao direito ao livre planejamento familiar, é plenamente justificável. Somente os tratamentos próprios ou dos familiares são abarcados pelo direito ao planejamento familiar, enquanto forma de garantir a constituição de família do ponto de vista biológico. Por mais louváveis que sejam as razões altruísticas que possam levar alguém a custear tratamentos de saúde de terceiros não integrantes do núcleo familiar, a despesa não é essencial à realização do direito ao planejamento familiar próprio do responsável pelo custeio. Eventual possibilidade de dedução de despesas com tratamentos médicos de terceiros poderia ser abarcada por outras hipóteses de dedutibilidade, cuja análise, no entanto, extrapola os limites do presente trabalho.

Todas essas diretrizes seriam suficientes para fundamentar a dedutibilidade de despesas de saúde relativas a quaisquer das técnicas de reprodução humana assistida. Essa assertiva, no entanto, não foi fielmente seguida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Em âmbito infralegal houve a instituição de sensível limitação ao direito de dedução dessas despesas após o advento da Instrução Normativa RFB n. 1.756, de 31 de outubro de 2017, que incluiu o § 15 no art. 94 da Instrução Normativa RFB n. 1.500, de 29 de outubro de 2014. O dispositivo em tela possui a seguinte redação:

“Art. 94. Na DAA podem ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

§ 15. Os pagamentos efetuados a médicos e a hospitais, assim como as despesas com exames laboratoriais, realizados no âmbito de procedimento de reprodução assistida por fertilização *in vitro*, devidamente comprovados, são dedutíveis somente na DAA do paciente que recebeu o tratamento médico.”

O ato normativo, num primeiro momento, leva à conclusão de que somente as despesas relativas a fertilizações *in vitro* foram abarcadas, excluindo-se as demais técnicas de reprodução humana assistida. Ademais, apenas tratou da dedução de despesas efetuadas a médicos e exames laboratoriais, desconsiderando que, por vezes, a submissão a esse tipo de tratamento exige abordagem holística para a garantia de saúde física e psíquica dos participantes, donde não se poderia excluir da dedução, por exemplo, gastos com psicólogos.

No entanto, para fins de compatibilizar o art. 94, § 15, da Instrução Normativa RFB n. 1.500, de 29 de outubro de 2014, com a legislação relativa à dedução de despesas da base de cálculo do imposto sobre a renda é imprescindível compreender que se trata de mera enunciação exemplificativa dessas despesas. É dizer, a diretriz elencada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil não pode ser compreendida como regra taxativa, senão como hipótese enunciativa, sob pena de flagrante ilegalidade por extrapolação dos limites do poder regulamentar. Se a lei não limita qualitativamente os tipos de despesa com técnicas de reprodução humana assistida, descabe ao ato infralegal inovar e efetuar restrições⁷⁸. Por isso, despesas de saúde relativas a todas as técnicas de reprodução humana assistida cientificamente aceitas – e não apenas as despesas incorridas com a fertilização *in vitro* – podem ser dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Questão tormentosa e que pode gerar certas controvérsias tem ligação com a possibilidade de dedução de despesas relativas às técnicas denominadas de *third-party reproduction*, as quais exigem a contribuição de uma terceira parte para a conclusão do tratamento⁷⁹. Essas técnicas podem envolver o fornecimento de gametas, de embriões ou cessão temporária de útero (gestação por substituição). Pressupõem, por isso mesmo, que a pessoa ou o casal infértil terá de realizar despesas não apenas com tratamentos com o próprio corpo, mas, em alguns casos, despesas relativas a exames laboratoriais e consultas médicas da terceira parte. Na gestação por substituição, por exemplo, o beneficiário do tratamento, isto é, a pessoa que busca através dessa técnica a realização do projeto de parentalidade biológica certamente custeará as despesas médicas da mãe-substituta, tanto as relativas a exames prévios como aquelas decorrentes de consultas médicas durante o período de gestação.

Nesses casos, o paciente, do ponto do tratamento globalmente considerado, deve ser compreendido como o beneficiário da técnica de reprodução humana assistida, adotando-se, no particular, uma interpretação teleológica decorrente da razão subjacente à regra de dedutibilidade⁸⁰. De fato, se as técnicas de reprodução humana assistida são destinadas ao auxílio de pessoas inférteis à busca de descendência com vínculo biológico, paciente, com rigor conceitual, é a pessoa que necessita do tratamento para superar a infertilidade. Nessa

78 Os limites à atividade regulamentar do Poder Executivo são uma decorrência nítida do art. 84, inciso IV, da Constituição de 1988. Pontes de Miranda, ao abordar os limites do poder regulamentar estabelecia que não se permite ao regulamento o poder de "limitar ou ampliar direitos, deveres, pretensões, obrigações ou exceções. Não pode facultar o que na lei se proíbe, nem procurar exceções à proibição, salvo se estão implícitas. Nem ordenar o que a lei não ordena" (Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. 6, p. 314). Essa compreensão cai como uma luva à hipótese presente, de modo a reputar-se como inválida qualquer construção interpretativa que veja no art. 94, § 15, da Instrução Normativa RFB n. 1.500/14, o elenco de um rol taxativo de despesas dedutíveis.

79 GUIMARÃES, Cláudia Maria Resende Neves. Op. cit., p. 57.

80 Regras são criadas para atender determinado propósito. Em certos casos, a interpretação da regra escrita pode contrariar a razão de criação da regra, na medida em que não é possível reduzir em linguagem específica todas as razões subjacentes à regra. Quando a interpretação literal da regra em um dado contexto estiver em descompasso com a razão a ela subjacente, é possível ao intérprete, a depender da situação concreta, utilizar interpretação à luz do propósito da regra para aplicação ao caso. Nesse sentido: SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* v. 97, n. 4, março de 1988, p. 509-548. Disponível em: <https://digitalcommons.law.yale.edu/yj/vol97/iss4/1>. Acesso em: 20 set. 2020.

toada, o Conselho Federal de Medicina estabeleceu, na Resolução CFM n. 2.168, de 10 de novembro de 2017, que cuida precisamente das técnicas de reprodução humana assistida, que podem ser beneficiários das técnicas de reprodução assistida todas as pessoas capazes que atendam aos requisitos de citada resolução, dentre eles as pessoas que necessitam de técnicas que envolvam a participação de uma terceira pessoa.

Veja-se que a possibilidade de dedução ora em foco se relaciona apenas com as despesas de saúde, ainda que relativas a procedimentos médicos ministrados em terceiros que sejam essenciais para o sucesso da técnica de reprodução humana assistida de interesse do contribuinte. Não se aponta, aqui, a dedutibilidade da base de cálculo do imposto sobre a renda do montante pago a título de eventual contraprestação a mães-substitutas ou a doadores de gametas ou embriões, notadamente porque o caráter oneroso quanto à terceira parte é proibido pela Resolução CFM n. 2.168, de 10 de novembro de 2017 e, para alguns, até mesmo pelo art. 199, § 4º, da Constituição de 1988. Por isso, a análise aqui empreendida se limita às despesas de saúde relativas ao custeio do tratamento em si, sem se imiscuir na controversa questão atinente à validade do caráter oneroso de contratos de doação de gametas ou de gestação por substituição.

Somente a partir das considerações acima é possível compatibilizar o art. 94, § 15, da Instrução Normativa RFB n. 1.500, de 29 de outubro de 2014, com a Lei n. 9.250/1995, bem assim com os cânones constitucionais que asseguram a intangibilidade de despesas de saúde com o livre planejamento familiar da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas.

5 – CONCLUSÃO

O conceito de renda previsto na Constituição de 1988 pressupõe a consideração da totalidade dos rendimentos novos e a dedução de despesas necessárias à produção da riqueza nova. No que tange às pessoas físicas isso implica dizer que devem ser deduzidas da base de cálculo do imposto sobre a renda as despesas necessárias à manutenção do mínimo existencial, inclusive sob a perspectiva de construção de uma família no sentido biológico.

Essa compreensão deve ser feita em sentido amplo, considerando a natureza fundamental do direito ao livre planejamento familiar consagrado no art. 226, § 7º, da Constituição de 1988, cuja normatividade confere o direito subjetivo de acesso aos meios científicos de superação da infertilidade. Dessa forma, e tendo em conta que as regras de dedutibilidade previstas no art. 8º, § 2º, inciso II, da Lei n. 9.250/1995 não impõem limites quantitativos a despesas de saúde, a integralidade dos valores incorridos com técnicas de reprodução assistida deve ser deduzida da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Com base nessa assertiva impõe-se reconhecer que a previsão contida no art. 94, § 15, da Instrução Normativa RFB n. 1.500, de 29 de outubro de 2014, somente pode ser encarada como de caráter enunciativo, de modo que não apenas as despesas médicas relativas a fertilizações *in vitro* são dedutíveis. A regra de dedutibilidade, para atender a sua finalidade precípua, somente se coaduna com os cânones constitucionais se se possibilita a dedução de despesas com quaisquer das técnicas de reprodução humana assistida, inclusive no que tange àquelas que envolvam gastos com terceiros, desde que vinculados ao tratamento do paciente beneficiário.

6 – BIBLIOGRAFIA

ANVISA – AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA. *13º Relatório do Sistema Nacional de Produção de Embriões*. Brasília, 2020. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYmYxM2M1MTctNGE5ZCooODdhLTk3ZTktYTBhMzBkMjhjYjM1IiwidCI6ImI2N2FmMjNmLWZjZjMtNGQzNSo4MGM3LWI3MDg1ZjVlZGQ4MSJ9>. Acesso em: 16 set. 2020.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Fertilização *in vitro*: ciência e Justiça unidas para garantir o sonho da maternidade. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/Fertilizacao-in-vitro-ciencia-e-Justica-unidas-para-garantir-o-sonho-da-maternidade.aspx>. Acesso em: 20 set. 2020.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade*: igualdade e capacidade contributiva. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

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

CASTELLANI, Fernando Ferreira. *O imposto sobre a renda e as deduções de natureza constitucional*. São Paulo: Noeses, 2015.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e o Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COULANGES, Numa Denis Fustel de. *A cidade antiga: estudo sobre o culto, o direito e as instituições da Grécia e de Roma*. São Paulo: Hemus, 1975.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG* n. 32, fev. 2014. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1015/948>. Acesso em: 12 set. 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A proteção da família na tributação da renda e nos direitos de aposentadoria: uma análise do novo enfoque ligado à capacidade contributiva, à igualdade entre os cônjuges e ao direito à intimidade no direito comparado. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 7, n. 39, jul./ago. 2013.

DIAS, Maria Berenice. *Manual de direito das famílias* [livro eletrônico]. 3. ed. São Paulo: RT, 2017.

FULGINITI, Bruno Capelli. *Deduções no imposto de renda: fundamento normativo e controle jurisdicional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GUIMARÃES, Cláudia Maria Resende Neves. *Limites e desafios associados à doação de gametas no Brasil à luz do direito estrangeiro: a aplicabilidade do sistema doubletrack no ordenamento jurídico pátrio*. 2016. 305f. Dissertação (mestrado). Programa de Pós-graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte,

2016. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GuimaraesCMRN_1.pdf. Acesso em: 16 set. 2020.
- KIRCHHOF, Paul. *Tributação no estado constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- LÔBO, Paulo. *Direito civil: famílias*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário II*. São Paulo: RT, 1994.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 25. tir. São Paulo: Malheiros, 2017.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. 6.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015.
- NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista da AGU* v. 1. Brasília, 2001.
- NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- POLLICINO, Oreste, Right to internet access: quid iuris? In: VON ARNAULD, Andreas; DECKEN, Kerstin von der; SUSI, Mart. (org.). *The Cambridge handbook on new human rights: recognition, novelty, rhetoric*. Cambridge: Cambridge University Press, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3397340>. Acesso em: 16 set. 2020.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- RAMOS, André de Carvalho. *Teoria geral dos direitos humanos na ordem internacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite dos. *Imaculada concepção: nascendo "in vitro" e morrendo "in machina"*. São Paulo: Acadêmica, 1993.
- SARMENTO, Daniel. O mínimo existencial. *Revista de Direito da Cidade* v. 8, n. 4, nov. 2016. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/26034>. Acesso em: 16 set. 2020.

SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* v. 97, n. 4, março de 1988. Disponível em: <https://digitalcommons.law.yale.edu/ylj/vol97/iss4/1>. Acesso em: 20 set. 2020.

SCHETTINI, Beatriz. *Reprodução humana e direito: o contrato de gestação de substituição onerosa*. Belo Horizonte: Conhecimento Livraria e Distribuidora, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SUNSTEIN, Cass Robert; HOLMES, Stephen. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: WW Norton & Company Ltd., 1999.

TEPEDINO, Gustavo; TEIXEIRA, Ana Carolina. *Fundamentos do direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 6.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antônio Martins Fabris Editor, 2012.