

A Família no Direito Tributário

The Family in Tax Law

Pedro Adamy

Professor da Escola de Direito da PUCRS. Doutorando em Direito na Universidade de Heidelberg, Alemanha. Doutorando em Direito na Universidade de São Paulo – USP. Mestre em Direito pela UFRGS. Vice-Presidente do Instituto de Estudos Tributários – IET. Advogado. *E-mail*: pedro@pedroadamy.com.br.

Recebido em: 28-3-2022

Aprovado em: 4-4-2022

Resumo

O artigo examina o papel da família no Direito Tributário. Parte-se da premissa constitucional de especial proteção da família e suas consequências para o Direito Tributário. Após, verifica-se a diminuição da capacidade contributiva dos membros da família em virtude das despesas necessárias para a manutenção da família e dos filhos. Ainda, defende-se o reconhecimento de um mínimo existencial familiar a ser observado pelo legislador tributário, bem como uma proibição de tratamento discriminatório da família em comparação a casais sem filhos.

Palavras-chave: família, tributação, capacidade contributiva, mínimo existencial.

Abstract

The article examines the role of the family in tax law. It starts from the constitutional requirement of special protection of the family and its consequences for tax law. Subsequently, it verifies the decrease in the family members' ability to pay taxes due to the expenses necessary to maintain the family and the children. Furthermore, it is argued that the recognition of a family existential minimum is to be observed by the tax legislator, as well as a prohibition of discriminatory treatment of the family in comparison to couples without children.

Keywords: family, taxation, ability to pay, existential minimum.

I. Introdução

Poucas vezes ocorreu na doutrina do Direito Tributário o que ocorre com o tema da tributação da família. A importância reconhecida à família no texto constitucional foi inversamente proporcional ao interesse da doutrina pelo tema. É por essa razão que, passadas mais de três décadas da promulgação da Constituição, o tema da tributação da família, com honrosas exceções, permanece distante das preocupações doutrinárias em nosso Direito Tributário.

Com efeito, a Constituição conferiu um papel de destaque à instituição da família. Tal papel central foi reafirmado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em diversas decisões ao longo das décadas. Segundo o Tribunal, houve uma “ênfase constitucional à instituição família”¹. Da mesma forma, o tema da tributação da família foi objeto de estudos aprofundados na doutrina de outros países, em especial na alemã e na italiana, sem que isso surtisse efeito na doutrina brasileira. Certo é que houve autores brasileiros que se ocuparam do tema em artigos e monografias. Mas não houve, e ainda não se reconhece, um tratamento sistemático, consistente e permanente do tema da tributação da família no Direito Tributário brasileiro.

O tema, ainda que pouco tratado, gera muito interesse em diversos campos, tanto do Direito quanto em outras áreas. O papel central da instituição família faz com que este interesse não se reflita apenas nas questões que envolvem a tributação e o Direito de Família, mas também em setores que se ocupam do papel e das funções da família no desenvolvimento individual e social.

A capacidade de sobrevivência de uma sociedade e sua viabilidade futura dependem, antes de tudo, de que existam novas gerações, isto é, crianças geradas no interior daquela sociedade². Estas crianças, dada a natureza dependente do ser humano, precisam da família e da sociedade para seu bem-estar e desenvolvimento. O futuro da família, por sua vez, depende das crianças, tanto do ponto de vista conceitual, isto é, não há família sem crianças, como do ponto de vista material, isto é, serão responsáveis pelos pais no futuro. Esta relação entre sociedade, família e crianças é de grande importância para o Direito. Ignorar tal relação, em qualquer área do Direito, é negar a relevância tanto da família quanto de seus membros.

Estes são os objetivos centrais deste breve estudo. Demonstrar, de um lado, que a família deve ser considerada como um sujeito das relações jurídico-tributárias e a tributação como um instrumento para a proteção e para a promoção da família e de seus membros. De outro lado, demonstrar que considerações sobre a capacidade contributiva familiar, e a sua diminuição em razão dos filhos, são essenciais para que se concretizem os mandamentos constitucionais relativos à família como base de toda a sociedade. É o que se passa objetivamente a analisar.

II. A proteção da família na Constituição

De acordo com a Constituição brasileira, apenas uma instituição deve ser considerada como base da sociedade. Nenhuma outra instituição, órgão ou poder, por mais relevante que seja, recebeu tratamento semelhante pelo constituinte. Assim é que o art. 226 da Constituição determina que “A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado”.

¹ STF, Tribunal Pleno, ADI n. 4.277, Rel. Min. Ayres Britto, *DJ* 14.10.2011.

² KIRCHHOF, Gregor. Der besondere Schutz der Familie in Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes. *Archiv des öffentlichen Rechts* v. 129, 2004, p. 543 e ss.

Veja-se, por relevante, que, apesar de sucinto, o dispositivo prevê dois elementos fundamentais da ordem constitucional: de um lado, que a família é a base da sociedade, isto é, sem a família não há sociedade possível. De outro lado, que a família deve ser protegida pelo Estado. Mas a previsão não traz uma previsão qualquer, mas, sim, uma proteção especial. Dessa forma, tem-se que apenas a família é dispensada uma espécie diferenciada de proteção, uma proteção especial, a que nenhum outro direito, valor ou interesse constitucional é oferecido.

A título de comparação, na Lei Fundamental Alemã, a especial proteção conferida à família, prevista no art. 6º, também é reconhecida à dignidade da pessoa humana, em seu art. 1º por imposição de uma obrigação a todo os poderes públicos³. Em contraste, na Constituição brasileira, sequer os fundamentos da República, incluindo-se a dignidade da pessoa humana, receberam a adjetivação no que concerne à proteção devida pelo Estado. Este fato demonstra, como já mencionado, a relevância que a família dispõe no ordenamento constitucional brasileiro.

Esta constatação leva a conclusões inescapáveis: de um lado, que quaisquer considerações sobre a família devem tomar como fundamento que ela é a própria base da sociedade e, de outro lado, que toda a ordem estatal tem o dever de proteger a família de maneira especial.

Além deste dever de proteção, o Estado também deve promover as famílias⁴. Esta ideia de promoção inclui a criação de um sistema de apoio, bem como de condições favoráveis à vida familiar que representem a concretização da proteção especial ordenada ao Estado⁵. Estas condições favoráveis estão, ao menos em parte, relacionadas à legislação tributária ou a instrumentos tributários que podem promover e fomentar a vida em família. Quer isso dizer que, ao menos em certos aspectos, a Constituição determina que o legislador tributário considere a família para fins de proteção especial. A sua desconsideração leva, como consequência, à violação do mandamento previsto no art. 226 do texto constitucional.

Assim, uma das tarefas do Direito Tributário é promover e fortalecer casamentos e famílias e tornar financeiramente possível uma vida familiar que promova condições mínimas para o desenvolvimento de seus membros, em especial das crianças e dos adolescentes⁶. Como afirma Kirchhof, “o ordenamento jurídi-

³ Art. 1 LF: “A dignidade da pessoa humana é intangível. Respeitá-la e protegê-la é obrigação de todo o poder público.”

⁴ SEILER, Christian. Entwicklung der Bevölkerung und Familienpolitik. In: ISENSEE/KIRCHHOF. *Handbuch des Staatsrechts*. 3. ed., 2008. v. VI, § 81, item 14 e ss.

⁵ Importante ressaltar que, apesar de a proteção à família ser única no texto constitucional, isso não significa que existam pretensões ou benefícios concretos exigíveis em relação ao Estado. Cf. KLEIN, Franz. Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem. In: FÜRST, HERZOG, UMBACH. *Festschrift Wolfgang Zeidler*. Berlin: De Gruyter, 1987, p. 777 e ss.

⁶ KIRCHHOF, Paul. Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung. *Zeitschrift für Rechtspolitik*, 2003. v. 73, p. 74; LANG, Joachim. Reform der Familienbesteuerung. In: KIRCHHOF, OF-

co não pode garantir esta comunidade de vida (*Lebensgemeinschaft*), mas pode, antes, fortalecê-la e consolidá-la normativamente, protegê-la contra a intervenção do Estado, apoiá-la em suas bases atuais, especialmente econômicas, e também promovê-la através de assistência jurídica e econômica”⁷.

Para os contribuintes que desejam estabelecer uma família, portanto, a especial proteção do Estado mostra-se como um imperativo constitucional para todas as áreas do Direito – incluindo o Direito Tributário. Isto significa que o Estado deve “apoiar e [fortalecer] a família e a vontade de ter e criar filhos”⁸. O reconhecimento legal e a assunção dos custos, tanto sociais quanto fiscais, correspondentes de fundação, manutenção e desenvolvimento de uma família fazem parte da proteção constitucional da família. Ainda que isso possa ser realizado de inúmeras formas, seja por meio de políticas públicas de educação, saúde, informação, entre outras, não se pode esquecer que o Direito Tributário, e os instrumentos fiscais de que dispõe, representam um importante elemento a ser considerado na concretização do mandamento da proteção da família⁹. É o que se passa a abordar.

III. A consideração da família no Direito Tributário – redução da capacidade contributiva

A ideia de um contribuinte considerado individualmente em sua capacidade contributiva foi o norte utilizado pelo legislador por muito tempo. Em outras palavras, o ideal utilizado era de um contribuinte solteiro, sem filhos, e que possuía renda para arcar com suas despesas. E apenas as suas despesas¹⁰. A redação do

FERHAUS, SCHÖBERLE. *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik* – Festschrift Franz Klein. Colônia: Otto Schmidt, 1994, p. 446 e ss.

⁷ KIRCHHOF, Paul. *Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht. Essener Gespräche*, 1986. v. 21, p. 117-122.

⁸ KIRCHHOF, Paul. *Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung. Zeitschrift für Rechtspolitik*, 2003. v. 73, 2003, p. 74.

⁹ Como já se afirmou em outra oportunidade: “O direito tributário atua de maneira instrumental, induzindo comportamentos de modo a alcançar determinadas finalidades constitucionais ou legais. Não se trata de novidade no ordenamento constitucional brasileiro a possibilidade de instrumentalizar os tributos com vistas aos fins estatais. A própria Constituição traz previsões expressas de tais hipóteses, que serão adiante analisadas. [...] Cria-se, através da ordem jurídica, uma rede de incentivos e desincentivos com vistas à realização dos objetivos estatais, sem que seja necessária a estipulação imperativa da conduta a ser tomada pelo cidadão. [...] O tributo, dessa forma, não é um fim em si mesmo – tal qual o direito tributário – passando a ser mais um dos elementos ou instrumentos da atuação estatal para a concretização das finalidades constitucionais.” (Cf. ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do direito tributário*. In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 303 e ss.; no mesmo sentido, BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 63; BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione, nuovi studi di teoria del diritto*. Roma: Laterza, 2007, p. 16.

¹⁰ SEILER, Christian. *Grundzüge eines öffentlichen Familienrechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 91.

art. 145, § 1º, da Constituição parece influenciar esta leitura individualizante da capacidade contributiva. Com efeito, ao determinar que “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, bem como, ao determinar que “facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. Veja-se que, em ambas as partes do dispositivo constitucional, a tônica está em determinar a capacidade econômica do contribuinte considerado individualmente. Da mesma forma, a autoridade fiscal poderá considerar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, uma vez mais individualmente considerado.

Por esta razão, a família como sujeito passivo da imposição tributária nunca foi considerada como uma opção pelo legislador. Em termos singelos, isso significa que a família como unidade social não é considerada para fins de tributação¹¹. Ainda hoje, verificam-se as regras de dedutibilidade das despesas com filhos e dependentes, mas tomando como base a capacidade contributiva do contribuinte individualmente considerado.

No entanto, esta consideração individual termina por ignorar uma realidade existente na vida de todas as famílias, independentemente de sua formação ou conformação¹². Assim é que, ao contrário de um contribuinte individualmente considerado, ou mesmo de um casamento ou união estável sem filhos, que funcionam como uma comunidade de ganho e consumo, uma família – com pais e filhos – forma uma comunidade de cuidado, subsistência e manutenção recíproca, na qual as despesas necessárias com a manutenção dos filhos reduzem e limitam a capacidade econômica dos pais¹³. Em outras palavras, em contraste com o casamento e com outros tipos de comunidade de relacionamentos, a família não é uma junção de pessoas de emprego remunerado, mas uma comunidade de manutenção, na qual alguns de seus membros não terão renda. Por este motivo, os pais são legalmente obrigados a providenciar a manutenção e o desenvolvimento de

¹¹ TURCHI, Alessandro. *La famiglia nell'ordinamento tributario*. Turim: Giapichelli, 2012, p. 153.

¹² Não é objeto deste artigo discutir o conceito de família ou a sua extensão a outras formas de comunidades sociais. Aqui parte-se da premissa definida pelo Supremo Tribunal Federal que reconheceu o *status* de família a ser especialmente protegida pelo Estado a diferentes formas de organização familiar. Cf. STF, Tribunal Pleno, ADI n. 4.277 e ADPF n. 132, Rel. Min. Ayres Britto, *DJ* 14.10.2011 e STF, Tribunal Pleno, RE n. 646.721/RG, Rel. para o acórdão Min. Roberto Barroso, *DJe* 11.9.2017.

¹³ KIRCHHOF, Paul. Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen: Zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im vergangenen Jahrzehnt. *Archiv des öffentlichen Rechts* v. 128, 2003, p. 33. Conforme o autor: “A legislação do imposto de renda, portanto, não considera a criança como um contribuinte que teria ganho uma parte da renda dos pais, mas, sim, como uma pessoa com direito a prestação para sua subsistência que reduz a capacidade contributiva dos pais e responsáveis pelo pagamento de tais prestações.”

seus filhos¹⁴. Na medida em que esses deveres implicam custos e despesas obrigatórios ou necessárias, sua capacidade contributiva é reduzida. Becker percebeu essa situação e a descreveu nos seguintes termos:

“Como os pais devem reduzir seu próprio consumo (incluindo o lazer) para aumentar o tempo e os recursos que gastam no cuidado e na educação, treinamento e saúde das crianças, mesmo os pais altruístas têm que considerar o *trade-off* entre seu consumo e o capital humano das crianças.”¹⁵

As considerações acima indicam, de um lado, que a natureza de uma família implica, necessariamente, que haverá membros que não serão, como regra, sujeitos que auferirão renda e, de outro lado, que os demais membros terão sua capacidade econômica reduzida em virtude dos custos impostos na manutenção e no desenvolvimento de seus filhos. As crianças e os adolescentes não contribuem para a manutenção da família, tampouco para suas despesas, e exigem dos pais e responsáveis o sustento e o cuidado. Por esta razão, o Direito Tributário não considera, como regra, as crianças como contribuintes que recebem parcela dos rendimentos auferidos pelos pais, mas, sim, como dependentes que reduzem a capacidade contributiva destes.

Este reconhecimento decorre do fato de que as despesas com a manutenção dos dependentes não estão sob livre disposição e escolha do contribuinte, de forma que devem ser consideradas como uma diminuição na sua capacidade econômica, em especial se comparadas com casais de mesma renda e sem filhos¹⁶.

A renda necessária para cumprir suas obrigações de manutenção e cuidado familiares não está disponível para os próprios pais e, portanto, não pode ser usada para pagar impostos. Em outras palavras, parcela relevante da renda será comprometida com despesas obrigatórias e necessárias para a manutenção dos dependentes. Em termos breves: independentemente do montante das despesas e de sua espécie, os encargos relacionados à manutenção da família influenciam, em maior ou menor grau, a capacidade contributiva individual de determinados membros daquela família¹⁷.

As despesas com filhos reduzem a capacidade dos pais de pagar impostos em comparação com as pessoas sem filhos com a mesma renda. Por esta razão, estas necessidades de manutenção das crianças devem ser levadas em conta de maneira realista pelo legislador tributário, seja por instrumentos de dedução de

¹⁴ Veja-se, por exemplo, o art. 22 do Estatuto da Criança e do Adolescente: “Art. 22. Aos pais incumbe o dever de sustento, guarda e educação dos filhos menores, cabendo-lhes ainda, no interesse destes, a obrigação de cumprir e fazer cumprir as determinações judiciais.”

¹⁵ BECKER, Gary. *A treatise on the family*. Cambridge: Harvard University Press, 1991, p. 366.

¹⁶ ÁVILA; Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 58; KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 86.

¹⁷ HENSCHLER, Katja. *Die Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch Kinder im Einkommensteuerrecht*. Hamburgo: Kovac, 2005, p. 12 e ss.

tais despesas, seja por instrumentos que impliquem neutralização dos custos em virtude da redução da capacidade contributiva dos membros da família que auferem renda¹⁸. Assim é que Mariz de Oliveira, ao enfrentar o tema das deduções, defende que “cada hipótese de dedução deveria receber uma análise específica ante a feição constitucional do imposto de renda”¹⁹. O acerto desta conclusão é demonstrado pelos limites estabelecidos pela legislação em matéria de dedução nos gastos com dependentes²⁰. Com efeito, a legislação do imposto de renda da pessoa física autoriza deduções que têm como finalidade a proteção da família e dos dependentes.

Nesse sentido, as previsões de dedução de valor fixo por dependente, as deduções autorizadas com gastos em saúde, tanto dos contribuintes quanto de seus dependentes, e, ainda, a dedução das despesas com instrução são elementos que apontam para uma espécie de consideração dos efeitos das despesas familiares na capacidade contributiva dos membros provedores da família. Pode-se argumentar que tais despesas correspondem, em alguma medida, ao reconhecimento legislativo do mínimo necessário para a manutenção de uma família. Certo é que, no entanto, uma consideração específica de cada espécie de gasto e sua consequente dedução seria mais adequada para concretizar os mandamentos constitucionais da capacidade contributiva e da proteção da família, sem perder de vista a natureza do imposto sobre a renda incidir apenas sobre a renda disponível.

Retome-se, por oportuno que o ponto principal não está em definir, de antemão, quais instrumentos serão utilizados²¹. A questão central é o reconhecimento da redução da capacidade contributiva no âmbito da família, quando comparada a outras formas de organização que não impliquem despesas com filhos, e a utilização de instrumentos fiscais para a sua neutralização²². A atual sistemática legal de permitir a dedução de gastos com saúde e instrução dos dependentes, mas com o estabelecimento de limites não realistas ou inadequados para este último termina por violar o conceito constitucional de renda. Ainda que se possa argumentar que as deduções têm como finalidade primordial a proteção da família e dos filhos, certo é que o estabelecimento de limites baixos na dedução das

¹⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The myth of ownership*. Oxford: OUP, 2002, p. 164-165, 171 e ss.

¹⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 552.

²⁰ Veja-se, por exemplo, a permissão legal de dedução de valores fixos por dependente prevista na Lei n. 9.250/1995, e que não sofre qualquer correção desde 2015.

²¹ Veja-se, por exemplo, a defesa de Murphy e Nagel às transferências financeiras (*Family allowances*) para as famílias como meio de neutralizar as despesas com crianças e dependentes (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The myth of ownership*. Oxford: OUP, 2002, p. 182-184).

²² Sobre o tema, veja-se: ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo, Madri: Marcial Pons, 2012, p. 302 e ss.

despesas com instrução termina por violar, a um só tempo, o dever de proteção e promoção da família e o dever constitucional de proteção da educação²³.

A capacidade econômica do contribuinte com filhos é diminuída devido a estas despesas e obrigações, que representam e garantem o nível de subsistência e cuidados mínimos com as crianças e dependentes. Dessa forma, e diante do mandamento constitucional de proteção da família, esta redução da capacidade contributiva resultante das despesas com crianças não deve ser desconsiderada e não pode ser justificada com considerações sociopolíticas ou orçamentárias, pois para fins de concretização da igualdade tributária e da tributação conforme a capacidade contributiva, apenas a renda disponível é a determinante decisiva para a indicação da capacidade econômica do contribuinte. Esta é a lição de Ávila ao afirmar que “dos deveres de proteção da dignidade, da família e da educação, pode-se inferir a obrigatoriedade de dedução dos gastos necessários à realização mínima desses bens e valores”²⁴.

Pode-se afirmar, portanto, que a família não pode ser encarada “como uma unidade de produção, mas também, e sobretudo, como um agregado, um propósito e variável de consumo”, devendo, portanto, a carga tributária imposta sobre a família levar em consideração “o número de membros consumidores do rendimento e não de seus produtores”²⁵. Para tanto, deve-se tomar como fundamento constitucional o mandamento da igualdade tributária, previsto no art. 150, inciso I, do texto constitucional, bem como o mandamento da tributação em bases pessoais e de acordo com a capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição. Não há dúvidas de que um requisito fundamental da tributação igualitária e da justiça fiscal é que ela seja baseada na capacidade econômica do contribuinte considerado.

Ainda, pode-se afirmar que a Constituição trouxe uma previsão expressa no que concerne à tributação da família. Com efeito, o art. 227, § 3º, prevê, em seu inciso VI, que o Poder Público deverá estimular o acolhimento e a guarda de crianças ou de adolescentes órfãos ou abandonados, devendo tais estímulos serem também sob a forma de incentivos fiscais e subsídios²⁶. Desta forma, na área da promoção e consideração de crianças, o art. 227, § 3º, inciso VI, prevê, explicitamente, incentivos fiscais e benefícios para acolher crianças e adolescentes órfãos ou abandonados como crianças adotivas ou crianças adotadas. Se estas determinações forem tomadas como ponto de partida, torna-se muito claro que a prote-

²³ FULGINITI, Bruno. *Deduções no Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 89.

²⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 441.

²⁵ CAMPOS, Diogo Leite de. Tributação da família: carga fiscal e inconstitucionalidade. *LV Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra: Coimbra Editora, 1989, p. 10.

²⁶ “Art. 227, § 3º [...] VI – estímulo do Poder Público, através de assistência jurídica, incentivos fiscais e subsídios, nos termos da lei, ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado;”

ção das famílias e das crianças é um mandamento obrigatório para o legislador e para todos os poderes públicos, em particular para o legislador tributário²⁷.

IV. Proteção da família no Direito Tributário

A proteção da família no Direito Tributário pode ser realizada de diferentes formas, por diferentes mecanismos. No entanto, deve-se chamar a atenção de dois pontos que, independentemente de considerações sobre os meios de proteção da família, devem ser levados em conta pelo legislador tributário. De um lado, o reconhecimento de um mínimo existencial familiar, que está a salvo de qualquer forma de imposição fiscal, tendo em vista que não representa qualquer forma de capacidade contributiva. De outro lado, a vedação de tratamento discriminatório, isto é, o dever de o Estado tratar a família de maneira benéfica em comparação com outras instituições. É o que se passa a analisar.

IV.a. Reconhecimento do mínimo existencial familiar

Em primeiro lugar, a proteção da família no Direito Tributário impõe que se reconheça um âmbito no qual não serão consideradas legítimas quaisquer imposições tributárias. Como a imposição tributária termina por restringir a esfera jurídica do indivíduo, termina por afetar, ainda que indiretamente, também a sua dignidade familiar²⁸. Neste ponto reside, portanto, a necessidade de se definir o âmbito no qual não se admitirá a intervenção fiscal do Estado, isto é, o mínimo existencial familiar.

Definir mínimo existencial, individual ou familiar, certamente não é tarefa fácil, simples²⁹. As necessidades de um indivíduo variam grandemente, bem como as necessidades consideradas mínimas para a manutenção de uma vida digna individual e familiar. No entanto, também não é correta a afirmação de que existe uma plena subjetividade na definição do que seria o mínimo existencial por parte do indivíduo.

O Direito Tributário deve proteger e promover o mínimo existencial dos indivíduos e das famílias. Essa frase, aparentemente um truísmo, apresenta elementos de extrema relevância, uma vez que indica que haverá campos sociais nos quais o legislador tributário não poderá adentrar, seja do ponto de vista individual, afetando a liberdade, a propriedade e a dignidade dos cidadãos individualmente considerados, seja do ponto de vista familiar, afetando a propriedade e a dignidade familiar³⁰. Certo é que o mínimo existencial pode ser reconstruído a

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 445 e ss.; BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 55 e ss.

²⁸ ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte. *Anais das XX Jornadas do ILADT*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 587-588.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, *passim*.

³⁰ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Colônia: Otto Schmidt. 2000. v. II, p. 1.000.

partir da dignidade da pessoa humana, e, como consequência, da dignidade das pessoas que compõem o núcleo familiar. Por essa razão, esta dignidade “sempre constitui uma barreira inferior aos impostos, a exigir que estes não ponham em causa que a cada um seja assegurado um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis a essa mesma dignidade”³¹. Nas palavras de Giardina,

“Uma máxima constantemente repetida no campo financeiro é: *primum vivere, deinde tributum solvere*; onde *primum vivere* significa precisamente que o direito a um nível mínimo de subsistência deve vir antes do interesse do Estado em obter receita.”³²

Ao que interessa ao presente estudo, o *primum vivere* familiar corresponde ao mínimo sem o qual a vida familiar não se mostra possível. Mas não qualquer vida familiar. Uma vida familiar digna e de acordo com os mandamentos do art. 227 da Constituição, isto é, aquela que permita à família oferecer minimamente os direitos e garantias ali previstos. Em virtude disso, cumpre anotar que à família deverá ser reconhecido um âmbito de existência livre da imposição fiscal que permita uma vida digna, tanto para os detentores da renda quanto para as crianças, considerados individualmente e como comunidade familiar.

Assim, devem ser consideradas as necessidades básicas da família, bem como as necessidades das crianças que a compõem, e, ainda, uma consideração realista das despesas que a família incorre para a sua manutenção e cuidado. Deve-se notar que as necessidades básicas de uma criança não se limitam mais às prestações mínimas para a sua existência, ou seja, aquelas que garantam moradia, vestuário e alimentação. Ao lado destas necessidades materiais mínimas estão as necessidades de educação e de assistência. Em outras palavras, as necessidades de educação se referem às despesas incorridas pelos pais “para possibilitar o desenvolvimento da criança, que a capacitarão para uma vida responsável em nossa sociedade”³³.

Igualmente, na consideração do mínimo existencial familiar deverão ser incluídas as despesas que serão suportadas caso a família decida contratar alguém ou algum serviço para auxiliar na guarda e no cuidado das crianças. Ou, ainda, caso um dos pais decida renunciar à sua fonte de renda para ser responsável pela criação e educação das crianças.

Da mesma forma, deverão ser consideradas as imposições que eventualmente incidam sobre o patrimônio familiar, de forma que tais exações não comprometam a subsistência e a manutenção da comunidade familiar. Assim é que, em determinadas situações deverá o legislador tributário considerar o bem de famí-

³¹ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 159.

³² GIARDINA, Emilio. *Le base teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão: Giuffrè, 1961, p. 448.

³³ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no estado constitucional*. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 86.

lia e outras propriedades que sirvam para a manutenção da vida dos indivíduos e da família como estando fora do âmbito da imposição fiscal legítima³⁴.

IV.b. Vedação de tratamento discriminatório

Em segundo lugar, a proteção da família no Direito Tributário impõe que seja vedada qualquer forma de tratamento discriminatório com relação à família. Quer isso dizer que, em virtude dos mandamentos constitucionais que protegem a família, ela não deve ser colocada em pior posição em termos tributários quando em comparação com outras formas de organização social. Nas palavras de Lobo Torres, “a proibição de discriminação que diminua a relevância social da instituição familiar, seja pelo tratamento desigual dos cônjuges, com o desrespeito à equidade horizontal, seja pela concessão de privilégios, em seu detrimento, a indivíduos ou outras instituições sociais”³⁵.

Como corolário, a tributação da família como comunidade de manutenção e cuidado deve reconhecer as despesas necessárias para as crianças, despesas estas que não podem ser ignoradas ou serem consideradas de maneira não realista pelo legislador, sob pena de afronta ao mandamento da igualdade. Com efeito, a proibição de tratamento discriminatório da família decorre do dever geral de igualdade, do mandamento da igualdade tributária, em combinação com o dever de proteção e promoção da família. Tais garantias constitucionais, em conjunto, indicam que a família deverá ter consideração especial pelo legislador tributário, não se admitindo que a legislação não reflita esses mandamentos.

Com efeito, a proibição de discriminação deve ser concretizada, acima de tudo, por uma tributação favorável à família e considerando, especialmente, as despesas dos pais para a manutenção, subsistência e o bem-estar das crianças. A proteção à família leva, inclusive, à consequência de se instituírem tratamentos mais gravosos do ponto de vista fiscal a outras formas de organização social quando comparadas à família³⁶.

Deve-se anotar que a consideração insuficiente das despesas de manutenção e de subsistência das crianças – como, por exemplo, as regras de dedutibilidade no imposto sobre a renda – levaria a um tratamento discriminatório na comparação das famílias como comunidades de manutenção e cuidado e casais sem filhos. Quando tais despesas são desconsideradas, ou consideradas de maneira irreal ou muito distantes da realidade econômica dos pais, os contribuintes sem filhos observam uma vantagem sobre os pais com filhos, no que concerne à tributação de

³⁴ PAUMIER-BIANCO, Madalena Sofia. *Família e imposto*. Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 57 e ss.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 221, 445-446.

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 221, 446.

sua renda disponível³⁷. Este tipo de discriminação deve ser reconhecido como tal, e ser declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, uma vez que não representa a concretização, do ponto de vista tributário, do mandamento de proteção especial da família³⁸.

Neste sentido, reconhece-se que a consideração insuficiente das despesas incorridas pelas famílias na manutenção das crianças é uma violação à igualdade e à proteção da família, uma vez que a coloca em desvantagem em relação aos casais sem filhos³⁹.

Em termos singelos, a vedação de discriminação da família no Direito Tributário impõe ao legislador que reconheça a família como sujeito de direitos e pretensões no âmbito fiscal e, para além disso, reconheça que tratamentos que imponham à família situação fiscal mais gravosa do que outras formas de organização social violam os mandamentos constitucionais.

V. Conclusões

As considerações acima permitem chegar a algumas conclusões. Em primeiro lugar, a Constituição atribuiu à família uma proteção especial na comparação com outras formas de organização social. Assim é que à família é reconhecida, de maneira singular e não comparável a outros dispositivos constitucionais, uma proteção especial pelo Estado.

³⁷ FULGINITI, Bruno. *Deduções no Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 89 e ss. Tome-se, a título de exemplo, os limites de dedução com despesas de instrução de dependentes, previstos no art. 8º da Lei n. 9.250/2005. Além de os valores não refletirem de maneira realistas as despesas médias na população que opta por escolas particulares, o valor não sofre qualquer correção há mais de sete anos. Assim, ainda que possa se argumentar que houve a consideração em favor da família, esta consideração não representa de maneira adequada as despesas com instrução de parcela significativa de contribuintes brasileiros.

³⁸ Tome-se como exemplo, a decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao julgar a inconstitucionalidade dos limites à dedução com despesas de educação. Assim constou do voto do Desembargador Relator: “Ao deixar de tributar os valores gastos com instrução, o Estado fomenta a educação, facilitando o acesso e promovendo a efetivação desse direito social. Não configura, portanto, simples matéria submetida aos critérios de opção política do Congresso Nacional, pois, antes disso, consubstancia assunto afeto a uma das mais importantes diretrizes delineadas pelo Poder Constituinte Originário, integrante do núcleo básico e intangível de direitos fundamentais albergado pela Constituição de 1988. O direito à educação, por ser direito fundamental – assim entendido como aquele ínsito a todos os indivíduos em razão da própria natureza de pessoa humana que ostentam – de eminente essencialidade, porquanto imprescindível para o desenvolvimento e fruição dos demais direitos fundamentais assegurados pela Carta Magna, não se sujeita aos arbítrios do Legislador, tampouco aos critérios de conveniência e oportunidade do Executivo, os quais podem apenas ampliar seu o alcance, jamais reduzi-lo ou suprimi-lo.” (TRF3, Órgão Especial, Arguição de Inconstitucionalidade Cível n. 0005067-86.2002.4.03.6100/SP, Rel. Des. Mairan Maia, publ. 14.5.2012. Veja-se, ainda, ADAMY, Pedro. As imunidades tributárias e o direito fundamental à educação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 96, 2011, p. 112 e ss.).

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 221, 445-446.

Em segundo lugar, o reconhecimento da família no Direito Tributário implica o reconhecimento de que o cuidado, a subsistência e a manutenção de filhos com uma vida digna implicam redução da capacidade contributiva dos membros da família que auferem renda e dispõem de tais recursos para fazer frente às despesas necessárias e obrigatórias. Nesse sentido, a família como uma comunidade de manutenção e cuidado impõe gastos que não são suportados por outras formas de organização social, tampouco por casais sem filhos. Essa diminuição da capacidade contributiva deve ser levada em consideração pelo legislador tributário quando da eleição de instrumentos fiscais para a proteção da família.

Em terceiro lugar, a proteção da família no Direito Tributário passa por dois aspectos que, ainda que existam outros que possam ser considerados, são indispensáveis para a correta compreensão da concretização da proteção da família no Direito Tributário. De um lado, o legislador tributário deve reconhecer um mínimo existencial familiar que está a salvo de qualquer forma de imposição fiscal, tendo em vista que não representa qualquer forma de capacidade contributiva. De outro lado, a Constituição não admite qualquer espécie de tratamento discriminatório da família em comparação com outras formas de organização social. Em outras palavras, é dever do Estado tratar a família de maneira benéfica em comparação com outras instituições, em especial, dos casais sem filhos ou do contribuinte individualmente considerado.

Reitere-se, por fim, que o tema já foi objeto de artigos e estudos por doutrinadores de renome no Brasil. No entanto, urge que a doutrina perceba a relevância do assunto e, com o auxílio das instituições responsáveis pela proteção e promoção das famílias, faça com que os estudos sobre a tributação da família sejam colocados no centro das preocupações da doutrina brasileira do Direito Tributário. Afinal, como afirmou Josaphat Marinho, ainda antes da Constituição de 1988, “é o fato social – família – afirmando-se como fonte do direito, inclusive do Direito Constitucional”⁴⁰. Pode-se acrescentar à lição do jurista baiano que a família também deve servir de fonte para o Direito Tributário.

VI. Bibliografia

- ADAMY, Pedro. As imunidades tributárias e o direito fundamental à educação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 96, 2011.
- ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo, Madri: Marcial Pons, 2012.
- ADAMY, Pedro. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte. *Anais das XX Jornadas do ILADT*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

⁴⁰ MARINHO, Josaphat. A família como fonte do direito constitucional. *Estudos constitucionais*. Salvador: UFBA, 1989, p. 229.

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BECKER, Gary. *A treatise on the family*. Cambridge: Harvard University Press, 1991.
- BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione, nuovi studi di teoria del diritto*. Roma: Laterza, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CAMPOS, Diogo Leite de. Tributação da família: carga fiscal e inconstitucionalidade. *LV Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. Coimbra: Coimbra Editora, 1989. TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- FULGINITI, Bruno. *Deduções no Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- GIARDINA, Emilio. *Le base teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão: Giuffrè, 1961.
- HENSCHLER, Katja. *Die Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch Kinder im Einkommensteuerrecht*. Hamburgo: Kovac, 2005.
- KIRCHHOF, Gregor. Der besondere Schutz der Familie in Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes, *Archiv des öffentlichen Rechts* v. 129, 2004.
- KIRCHHOF, Paul. Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen: Zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im vergangenen Jahrzehnt. *Archiv des öffentlichen Rechts* v. 128, 2003.
- KIRCHHOF, Paul. Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht. in: *Essener Gespräche* v. 21, 1986.
- KIRCHHOF, Paul. Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung. *Zeitschrift für Rechtspolitik* v. 73, 2003.
- KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- KLEIN, Franz. Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem. In: FÜRST, HERZOG, UMBACH. *Festschrift Wolfgang Zeidler*. Berlin: De Gruyter, 1989.
- LANG, Joachim. Reform der Familienbesteuerung. In: KIRCHHOF, OFFERHAUS, SCHÖBERLE. *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik – Festschrift Franz Klein*. Colônia: Otto Schmidt, 1994.
- MARINHO, Josaphat. A família como fonte do direito constitucional. *Estudos constitucionais*. Salvador: UFBA, 1989.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The myth of ownership*. Oxford: OUP, 2002.
- NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2010.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I.
- PAUMIER-BIANCO, Madalena Sofia. *Família e Imposto*. Coimbra: Coimbra Editora, 1992.

- SEILER, Christian. Entwicklung der Bevölkerung und Familienpolitik. In: ISENSEE/KIRCHHOF. *Handbuch des Staatsrechts*. 3. ed., 2008. v. VI.
- SEILER, Christian. *Grundzüge eines öffentlichen Familienrechts*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008.
- TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Colônia: Otto Schmidt, 2000. v. II.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- TURCHI, Alessandro. *La famiglia nell'ordinamento tributario*. Turim: Giapichelli, 2012.