

AS ENTIDADES FAMILIARES CONTEMPORÂNEAS E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

ENTITIES FAMILY CONTEMPORARY AND TAXATION IN BRAZIL

Rochele Juliane Lima Firmeza¹

Rogério Saraiva Xerez²

SUMÁRIO: Introdução. 1. Conceitos de família. 2. Sistemas de tributação das famílias. 3. Da tributação das famílias no Brasil. 4. A tributação da família e o splitting (direito comparado). Considerações Finais. Referências das Fontes Citadas.

RESUMO

O presente trabalho é sobre a tributação, e sua incidência nas formações familiares contemporâneas, em especial o Imposto sobre Renda. Ele foi realizado através de levantamento bibliográfico e tem a finalidade de demonstrar de que forma a tributação adotada no Brasil incide nas atuais formações familiares, com vistas aos princípios da isonomia tributária, capacidade contributiva e proteção estatal da família. Inicialmente, será abordado as definições de famílias e as previsões Constitucionais das atuais formações familiares. Em seguida será tratado dos sistemas tributários existentes e suas definições, definindo o regime tributário adotado no Brasil, de forma a verificar o respeito ou não aos princípios da isonomia tributária, capacidade contributiva e proteção estatal da família quando aplicado a estas formações familiares. Por fim, apresenta-se uma comparação do sistema tributário nacional com o adotado em Portugal..

PALAVRAS-CHAVE: Formações Familiares, Tributação, Princípios Constitucionais.

ABSTRACT

This work is about taxation and its impact on contemporary family formations, particularly the tax on income. It was done through a literature review and is

¹ Mestranda em Direito Pela PUCRS na modalidade Minter com a FSA – Docente Faculdade de Tecnologia do Piauí (FATEPI) – Docente Substituta da Universidade Federal do Piauí (UFPI).

² Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Direito - Mestrado na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - assessor jurídico da Empresa de Gestão de Recursos do Estado do Piauí - EMGERPI

intended to demonstrate how the taxation adopted in Brazil focuses on current family formations, with a view to the principles of tax equality, ability to pay and family state protection. Initially, the families will be addressed settings and Constitutional predictions of current family formations. Next will be treated the existing tax systems and their definitions, setting the tax system adopted in Brazil in order to verify compliance or not the principles of tax equality, ability to pay and state protection of the family when applied to these family formations. Finally, it presents a comparison of the national tax system to the adopted in Portugal.

KEYWORDS: Family Formations, Taxation, Constitutional principles.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 reconhece como família a resultante do casamento, mas também da união estável e as formadas por qualquer dos pais e seus descendentes, constituindo-a como base da sociedade e merecedora de proteção especial do Estado, consoante artigo 226 e seguintes.

Verifica-se que a Constituição reconhece outras formações familiares além da resultante do casamento, dando proteção às mesmas e as considerando peça importante para normal formação da sociedade.

Percebe-se que família teve o reconhecimento da Constituição como base da sociedade, e a sua importância na formação das pessoas merecendo todo o aparato jurídico estatal. Com efeito, esta proteção especial do Estado vai além da disciplina da lei civil, alcançando o direito do trabalho, previdenciário e também o direito tributário.

Nesta perspectiva, o presente trabalho objetiva analisar a tributação nas atuais formações familiares, especialmente sob o prisma dos princípios da isonomia tributária, capacidade contributiva e proteção estatal da família. Tal estudo aborda a temática "tributação das famílias", tendo como principal análise, a incidência do imposto de renda sobre a entidade familiar.

Para tanto, inicialmente será abordado o conceito atual de família, além dos aspectos constitucionais para posterior apresentação dos sistemas de tributação

da família e o regime de tributação familiar adotado no Brasil com seus principais aspectos.

Posteriormente, passaremos a analisar este sistema de tributação, realizando comparações de incidência do tributo em algumas formações familiares, no intuito de se verificar o respeito ou não dos princípios constitucionais acima citados.

Por fim, será apresentado um modelo de sistema de tributação em outros países, denominado *splitting*, com seus principais aspectos diferenciando-o do sistema adotado no Brasil.

1. CONCEITOS DE FAMÍLIA

O conceito de família vem sofrendo grandes alterações ao longo do tempo, tendo modernamente se verificadas como principal elemento para sua formação os vínculos afetivos, como se verifica pela previsão constitucional³. Assim está compreendida tanto a família fundada no casamento, como a união de fato e as formadas por um só dos pais e seus descendentes.

Assim, com base na afetividade, podem-se reconhecer vários arranjos familiares desde que se identifique nos relacionamentos um vínculo fundado essencialmente no afeto. Carlos Roberto Gonçalves estabelece nesse sentido: "O Código Civil de 1916 e as leis posteriores, vigentes no século passado, regulavam a família constituída unicamente pelo casamento, de modelo patriarcal e hierarquizada, ao passo que o moderno enfoque pelo qual é identificada tem indicado novos elementos que compõem as relações familiares, destacando-se os vínculos afetivos que norteiam a sua formação"⁴.

³ DIAS, Maria Berenice. **Manual de direito da família** -9º Ed. rev. atual e ampl. De acordo com: Lei 12.344/2010 (regime obrigatório de bens): Lei 12.398/2011 (direito de visita dos avós) - São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 2013).

⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: direito de família**. v.6, São Paulo: Saraiva 2005.

Não obstante a isto, deve-se observar que a família definida juridicamente não consegue acompanhar as formações familiares naturais que se formam independentemente do Estado, tendo em vistas as constantes alterações da realidade social contemporânea⁵.

À guisa de exemplo, pode-se citar a saída da mulher do papel único de dona de casa com sua inserção no mercado de trabalho, afastando a exclusividade do homem na função de provedor da família e forçando-o a contribuir nas tarefas domésticas.

Neste sentido, sobre a Constituição Federal de 1988 e a família, afirma Luiz Edson Fachin⁶:

Instaurou a igualdade entre homem e mulher e esgarçou o conceito de família, passando a proteger de forma igualitária todos os seus membros. Estendeu igual proteção à família constituída pelo casamento, bem como a união estável entre homem e mulher e a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes, que recebeu nome de família monoparental.

Assim, não restam dúvidas que as transformações sociais, políticas e econômicas interferem nas formações familiares, trazendo uma reformulação em seu conceito, que, todavia, não afasta a essencialidade da família para formação do Estado e da própria sociedade.

Sobre conceito de família, Gonçalves⁷ leciona:

A família é uma realidade sociológica e constitui a base do Estado, o núcleo fundamental em que repousa toda a organização social; sem sombra de dúvidas trata-se de instituição necessária e sagrada para desenvolvimento da sociedade como um todo, instituição esta merecedora de ampla proteção do Estado.

⁵ DIAS, Maria Berenice. **Manual de direito da família** -9º Ed. rev. atual e ampl. De acordo com: Lei 12.344/2010 (regime obrigatório de bens): Lei 12.398/2011 (direito de visita dos avós) – São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 2013).

⁶ FACHIN, Luiz Edson. Da paternidade, relação biológica e afetiva. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: direito de família**. v.6, São Paulo: Saraiva 2005.

A Constituição Federal reconheceu as transformações sociais de forma que prevê e concede proteção a outras formações familiares além da resultante do casamento, como a união estável como se verifica facilmente pela leitura de seu art.226. A família é vista como instrumento para a normal formação e desenvolvimento da sociedade.

Afirma Carlos Cavalcante Albuquerque Filho⁸ que:

A partir do momento em que as uniões matrimonializadas deixaram de ser reconhecidas como a única base da sociedade, aumentou o espectro da família. O princípio do pluralismo das entidades familiares é encarado como reconhecimento pelo Estado da existência de várias possibilidades de arranjo familiares.

Dentro desse espectro mais amplo, não cabe excluir do âmbito do direito das famílias os relacionamentos de pessoas do mesmo sexo, que mantêm entre si relações pontificadas pelo afeto.

Segundo Dias⁶:

Inaugura-se com a Constituição Federal de 1988 uma nova fase do direito de família e, conseqüentemente, do casamento, baseada na adoção de um explícito poliformismo familiar em que arranjos multifacetados são igualmente aptos a constituir esse núcleo doméstico chamado "família", recebendo todos eles a "especial proteção do Estado". Assim, é bem de ver que, em 1988, não houve uma recepção constitucional do conceito histórico de casamento, sempre considerado como via única para a constituição de família e, por vezes, um ambiente de subversão dos ora consagrados princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana. Agora, a concepção constitucional do casamento - diferentemente do que ocorria com os diplomas superados - deve ser necessariamente plural, porque plurais também são as famílias e, ademais, não é ele, o casamento, o destinatário final da proteção do Estado, mas apenas o intermediário de um propósito maior, que é a proteção da pessoa humana em sua inalienável dignidade. (STJ, Resp

⁸ DIAS, Maria Berenice. **Manual de direito da família** -9º Ed. rev. atual e ampl. De acordo com: Lei 12.344/2010 (regime obrigatório de bens): Lei 12.398/2011 (direito de visita dos avós) - São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 2013).

1.183.378 -RS, 4º T. Rel. Min. Luis Felipe Salomão, l.25/10/20111, p01/02/2012)

Isso demonstra que modernamente há uma dificuldade de se apontar uma definição fixa de família, indo muito além das relações advindas do casamento. Busca-se neste momento identificar as relações pessoais como entidades familiares, observando-se a presença de laços de afetividades entre nas relações.

Não obstante a este alargamento do conceito de família, ela permanece como base da formação da sociedade tendo o Estado a obrigação de realizar proteção igual nas mais variadas formas de arranjos familiar

2. SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO DAS FAMÍLIAS

Uma entidade familiar pode ser tributada de duas formas: conjunta (sistema de acumulação de rendas) ou separada (sistema de separação).

O sistema de separação pode ser dividido em absoluta e relativa, enquanto, enquanto que o sistema de acumulação, em simples, com deduções específicas e o *splitting* como veremos a seguir⁹.

O sistema de separação adotado, por exemplo, pelo Reino Unido, Áustria e Suécia, os integrantes da família são tributados isoladamente. Suas declarações são apresentadas individualmente e seus rendimentos são tributados progressiva e separadamente⁷.

O sistema de separação subdivide-se em separação absoluta e relativa. Na primeira, os integrantes das famílias são tributados isoladamente, portanto não há acúmulo de renda e não há deduções específicas. Neste sistema, como se verifica, não há respeito à capacidade contributiva do contribuinte, em especial as famílias onde um só cônjuge auferir renda, vez que não considera a renda do mesmo em relação aos seus gastos com o financiamento e manutenção de sua

⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **A tributação da família no Brasil à luz dos princípios constitucionais**. In: R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 46, p. 65 – 86, jul/ago, 2010.

família. Com efeito, como se afasta do princípio da capacidade contributiva, entre outros, não é adotado pelos sistemas tributários modernos⁷.

Por outro lado, na separação relativa, os cônjuges ainda apresentam declarações em separado sem união de rendimento, mas podem deduzir alguns gastos com dependentes ou gastos em comuns⁷. Ocorre, entretanto, que estas deduções são específicas e em alguns casos são extremamente limitadas e não variam conforme o conteúdo econômico, afastando-se da efetiva capacidade econômica.

É o que ocorre no Brasil, no que se refere a deduções, onde há previsão destas, mas encontram-se distantes da realidade. A título de exemplo, podemos citar a dedução com educação, que é de R\$3.091,35 (três mil e noventa e u reais e trinta e cinco centavos) para o ano-calendário de 2012, que é totalmente desproporcional com os efetivos gastos com instrução atualmente.

Quanto ao sistema de acumulação como mencionamos anteriormente, ele divide-se em: simples, com deduções específicas, e *splitting*.

Neste sistema, adotado pelo, por exemplo, pelos espanhóis, os integrantes apresentam uma declaração única, acumulando todos os rendimentos que serão tributados como um todo¹⁰. Ocorre, entretanto que esta técnica de tributação conjunta só poderá ser adotada se estiver de acordo com os princípios da igualdade tributária, capacidade contributiva e proteção à família. Assim, só haverá aplicação desta técnica caso seja favorável aos integrantes da família, de forma que não poderá agravar a carga tributária que cada um dos sujeitos passivos haveria de suportar com sua própria capacidade contributiva.

No sistema de acumulação simples há apenas a acumulação dos rendimentos dos cônjuges, o que em nada se diferencia da tributação individual se somente um dos cônjuges auferir renda por exemplo. Esta técnica de simplesmente reunir as rendas pode resultar em majoração da carga tributária do contribuinte caso não

¹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **A tributação da família no Brasil à luz dos princípios constitucionais**. In: R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 46, p. 65 – 86, jul/ago, 2010.

venha acompanhada de algumas medias compensatórias tendo em vista a progressividade do imposto de renda⁸.

Com efeito, se os cônjuges auferem individualmente renda que suportariam alíquotas intermediárias, quando houver a acumulação dos rendimentos estarão sujeitos a alíquotas máximas. Neste contexto, a tributação de dois contribuintes solteiros seria menor que a tributação aplicada ao casal, sinalizando aspectos nocivos deste sistema.

Já com a acumulação com deduções específicas, no intuito de afastar os pontos negativos do sistema anterior, há a previsão de deduções específicas e adequadas. São as denominadas deduções conjugais ou familiares⁸.

Todavia, para que as deduções realmente neutralizem os efeitos negativos do sistema de acumulação de renda, estas devem ter relação direta com a base oponible podendo variar, sem limitações.

É o que ocorre no Brasil que prevê deduções fixas, tornando este sistema de tributação apenas mais favorável ao contribuinte em alguns casos, como quando um dos cônjuges é isento, mas apresenta muitas despesas dedutíveis⁸.

O último sistema de acumulação denomina-se *splitting* ou divisão de renda familiar, mas será abordado mais adiante em ponto específico.

3. DA TRIBUTAÇÃO DAS FAMÍLIAS NO BRASIL

A "tributação das famílias" tem como objeto de estudo a incidência de tributos sobre a entidade familiar, mas especificadamente, o Imposto de Renda (IR). Apesar da relevância do tema, percebem-se a pouca atenção e difusão deste tema no Brasil, apesar de ser muito difundido na Europa.

O termo evidencia o reconhecimento, no âmbito tributário, da família como instituição e núcleo de vida, que repercute na capacidade contributiva dos seus integrantes e, por conseguinte, requer um tratamento específico, de modo a realizar os princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da

proteção à família, reconhecida pela Constituição da República como a “base da sociedade”, a ser garantida mediante “especial proteção do Estado” (art. 226, *caput*)¹¹.

De acordo com o art. 226, *caput* da CF, a família é base da sociedade e tem especial proteção do Estado. Obedecendo aos ditames constitucionais, no âmbito tributário, a família requer uma maior proteção e tratamento peculiar, visando assegurar princípios básicos tributários como o da igualdade tributária, da capacidade contributiva, da proteção à família e o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento no art. 1º, III, CF/88¹².

Ressalta-se, como já mencionado anteriormente, que entidade familiar não é mais apenas aquela fundada no casamento, bem como não é mais apenas esse tipo a ser consagrado pela Constituição Federal como entidade familiar. Tanto é assim que a própria Constituição, nos parágrafos 3º e 4º, respectivamente, do citado artigo 226, também reconhece como entidade familiar a união estável entre homem e mulher, bem como aquela formada por qualquer dos pais e seus descendentes, também conhecida como família monoparental¹⁰.

Aliás, mais do que isso, o Supremo Tribunal Federal, no ano de 2011, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4277 e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 132, reconheceu a união estável para casais do mesmo sexo, entendida hoje, como mais um tipo de entidade familiar¹³.

Segundo Andrei Pitten Velloso⁹, duas questões, que serão melhor debatidas adiante, são de grande importância da análise da tributação das famílias: “(i) a repercussão que a vida em família tem na capacidade contributiva dos seus

¹¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **A tributação da família no Brasil à luz dos princípios constitucionais**. In: R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 46, p. 65 – 86, jul/ago, 2010.

¹² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988, 292 p.

¹³ _____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4277**. 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=4277&processo=4277>>. Acesso em: 20 de dezembro 2013.

integrantes e, por consequência, na exigência de igualdade tributária; e (ii) a legitimidade – ou exigência constitucional – dos incentivos tributários à família.

É relevante tratar acerca de um grande problema que desponta quanto a esta temática, e que, inclusive, pode gerar injustiças e desigualdades sociais: o tratamento conferido pelo ordenamento jurídico às famílias que possuem apenas um membro economicamente ativo, e que por sua condição, deve cuidar da sua própria subsistência e da sua família.

Esta desigualdade mostra-se presente seja fazendo uma comparação com solteiros economicamente ativos (contribuintes solteiros), pois não poderiam abater muitas despesas que refletem diretamente na sua capacidade contributiva, seja com famílias em que ambos os cônjuges são economicamente ativos.

Para melhor vislumbrar as eventuais desigualdades no tratamento tributário diante das entidades familiares contemporâneas, utilizou-se a tabela apresentada abaixo¹⁴, onde resta claro que a carga tributária suportada por uma família em que ambos auferem rendimentos de uma família é bem inferior à que apenas um dos cônjuges trabalha:

¹⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **A tributação da família no Brasil à luz dos princípios constitucionais**. In: R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 46, p. 65 – 86, jul/ago, 2010.

Tabela 1 – Desigualdades no tratamento tributário diante das entidades familiares contemporâneas

	Família 1		Família 2
	Cônjuge 1	Cônjuge 2	
1. Rendimentos tributáveis	R\$ 30.000,00	R\$ 30.000,00	R\$ 60.000,00
2. Deduções	-	-	-
2.1. Dependente	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.974,64
2.2. Instrução	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
2.3. Despesa médica	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0.000,00
2.4. Pensão alimentícia	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
2.5. Total das deduções	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.974,64
3. Base de cálculo	R\$ 30.000,00	R\$ 30.000,00	R\$ 58.025,36
4. Imposto	R\$ 818,40	R\$ 818,40	R\$ 6.878,52
5. Alíquota efetiva	2.73%	2.73%	11,46%

Fonte: Velloso (2006).

Percebe-se que a família 2 sofreu uma carga tributária de quase o quádruplo comparando-se com a família, ferindo os princípios da isonomia tributária, capacidade contributiva e da proteção estatal à família. Ressalta-se que a Constituição Federal veda tratamentos discriminatórios entre as famílias! Esclarece-se que a dedução por dependente, alíquotas, faixa de base de cálculo e

LIMA FIRMEZA, Rochele Juliane; SARAIVA XEREZ, Rogério. As entidades familiares contemporâneas e tributação no Brasil. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.10, n.2, 1º quadrimestre de 2015. Disponível em: www.univali.br/direitopolitica - ISSN 1980-7791.

parcela a deduzir do imposto de renda estão de acordo com o exercício 2013, ano calendário 2012.

Neste ponto não pode esquecer-se do art.145 parágrafo 1º da Constituição Federal que determina que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Aqui se extrai que a cobrança do imposto deve ser graduada em conformidade com o perfil econômico do contribuinte, refletindo nada mais que o princípio da capacidade contributiva¹⁵.

Sobre o princípio a capacidade contributiva¹⁶:

o princípio tem o escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Note-se que o texto refere-se à capacidade econômica do contribuinte, que corresponde à capacidade contributiva.

Neste contexto a justiça fiscal é o tratamento dado com atenção a critérios isonômicos e diferenças, fixando a correta relação entre o cidadão e a esfera pública. Ela pode ser entendida como princípio de onde os demais princípios, como isonomia fiscal, capacidade contributiva, derivam e buscam orientações¹⁷.

Dito isto, e retornando ao exemplo das tabelas, verificamos nitidamente que os gastos reais do cônjuge que auferir renda para manter a família, ou seja, os gastos com o dependente estão longe de serem contemplados pela dedução prevista na Lei nº9.250/95, mesmo considerando o valor do ano-base de 2012 é de R\$1.974,72 (um mil novecentos e setenta e quatro reais e setenta e quatro centavos). Ora, o valor de R\$164.57 (cento e sessenta e quatro reais e cinquenta e sete centavos) mensais para financiar o casal ou mesmo os filhos não reflete os reais gastos, demonstrando que a capacidade contributiva deste cônjuge financiador é bem menor do que prevê o ordenamento jurídico no momento da cobrança do imposto de renda.

¹⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988, 292 p.

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 16ªed., São Paulo: Atlas, 2007.

¹⁷ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação**: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário/Paulo Caliendo. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

Percebe-se também, o desrespeito ao princípio da proteção estatal da família que serve como forma de valorização da sociedade pela valorização de sua base, a família, uma vez que esta distorção de gastos no financiamento da família reais e os previstos para efeitos de dedução no imposto de renda desestimulam a formação e manutenção da família. Ressalta-se que família possui proteção especial do Estado, não apenas por ser o alicerce da sociedade, mas, sobretudo por ser responsável pela própria formação e desenvolvimento do indivíduo.

O postulado da proteção à família também deve ser resguardado e efetivado no âmbito tributário pelo Estado, visando o desenvolvimento da personalidade do ser humano, e sendo a família instrumento concretizador da dignidade da pessoa humana e núcleo essencial da sociedade.

A proteção à família, no âmbito tributário, complementa-se aos princípios da isonomia tributária e capacidade contributiva. A capacidade contributiva do contribuinte deve ser aferida em termos subjetivos, considerando a pessoa do sujeito passivo e não o fato objetivo tributário, ou seja, deve-se buscar como determina a CF, art. 145, § 1º, a revelação da aptidão concreta de alguém para suportar a carga tributária. Esse mesmo insensato procedimento de desconsiderar a capacidade contributiva acaba ofendendo também o princípio da igualdade, pois discriminará indevidamente contribuintes que possam estar em idêntica situação ou, ainda, gerar indevidos privilégios, por levar em consideração o valor isolado de unidades imobiliárias, que, para uns, pode ser o único patrimônio, mas, para outros, pode ser apenas um minúsculo componente percentual¹⁸.

Com efeito, através destes princípios constitucionais, procura-se proteger os indivíduos respeitando as suas peculiaridades e os tratando de forma isonômica. Todavia, mostram-se desrespeitados quando se trata de tributação das famílias, havendo, como já se analisou tratamento diferenciado entre as variadas

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Parecer.** Disponível em: www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/...gandra/.../0498-02.do. Acesso em: 06/07/2015.

formações familiares. Este é também o raciocínio de Derzi¹⁹ no tocante ao imposto de renda ao afirmar:

O imposto sobre a renda em nosso país também há muito se afastou da proteção da família e da dignidade vital do contribuinte, que deveria ser tabu para o fisco. Em vários outros países, os cônjuges podem, ainda que haja um único provedor, se o quiserem, somar os seus rendimentos líquidos e, em seguida, dividi-los por dois, atraindo com isso alíquota mais reduzida e apurar o imposto a pagar para cada um deles. Além dos Estados Unidos (que hoje atenuaram essa divisão para as rendas mais altas), a Alemanha, Portugal e França adotam regras similares. É evidente que a proteção da família não se reveste mais daquelas características que tinha nos idos de 1940. Naquela época, impunha-se um modelo rígido de organização doméstica, sendo prestigiadas as famílias numerosas, então ligadas ao sentido de soberania pela ocupação do território nacional. Hoje, a proteção da intimidade é direito fundamental, de tal modo que os cônjuges devem continuar escolhendo se preferem declaração conjunta ou em separado. O modelo familiar deve ser flexível e o imposto de renda deve ser neutro, sem onerar de forma mais acentuada os lares de chefia feminina ou masculina, ou ainda compartilhada.

Por fim, pode-se ainda afirmar que o exemplo trazido, sinaliza para não observância do princípio constitucional da isonomia tributária. A considerável diferença de carga tributária entre as duas famílias aponta para tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, atingindo a proteção de isonomia constitucional.

O princípio da isonomia encontra-se previsto na Constituição Federal, de forma genérica no caput do artigo 5º, e de forma específica – princípio da isonomia tributária – em seu artigo 150, inciso II²⁰.

Pretende-se, com este dispositivo vedar o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontram em situação de equivalência, devendo-se tratar

¹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Imposto sobre a renda e a aposentadoria da dona de casa. **Estado de Minas**. Belo Horizonte: Associados, 22 jan. 2007. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/noticias/misabel-derzi-publica-artigo-sobre-tributacao-e-familia-no-estado-de-minas/#sthash.UYxE4FrF.dpuf>. Acesso em: 20 de dezembro 2013.

²⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988, 292 p.

os iguais na medida de sua igualdade e os desiguais na medida de sua desigualdade, consistindo na ideia clássica de Ruy Barbosa de igualdade relativa.

Nesse sentido, aponta Sabbag²¹ que

Sendo assim, quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guarda relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo de atitude discriminatória), não há que se falar em afronta ao princípio da isonomia. Por outro lado, a adoção de um fator de discriminação, sem qualquer correspondência com a lógica racional de diferenciação, colocará em xeque a almejada ideia de igualdade.

O princípio da isonomia tributária traduz o comando da "proibição dos privilégios odiosos", já que visa a "coibir a odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismos por meio da tributação²².

Com efeito, deve o legislador valer-se da razoabilidade quanto aos critérios adotados, valorando-os a partir de liberdade e justiça, e analisando a sua legitimidade. Assim, diante das diferenças entre contribuintes, o Estado pode utilizar mecanismos discriminatórios, desde que razoáveis, ou seja, racionalmente aceitáveis, sem arbitrariedades e desde que legítimos para tanto.

Assim²³:

Se o imposto (ou taxa ou contribuição) for exacerbado a ponto de desestruturar a família ou desestimular o casamento, atingindo a faixa de renda situada além da capacidade contributiva, será inconstitucional, por ultrapassar os lindes da justiça e se projetar abusivamente para o campo da liberdade, ferindo direitos fundamentais dos cidadãos.

De qualquer forma, em se tratando de tributação das famílias, necessário é ter como norte os princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da

²¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010.

²² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010.

²³ FERRARINI, Letícia. **A tributação da família no ordenamento jurídico brasileiro**. In: Revista Jurídica Tributária. Ano 2. Janeiro/março de 2009. N. 4

justiça social e garantindo-se o mínimo existencial da família – núcleo que deve ser protegido de qualquer intervenção do poder público –, e se um imposto afronta com ditos postulados a ponto de desestruturar um lar, ele deve ser declarado inconstitucional.

O mínimo existencial significa a proteção ao acesso aos serviços básicos prestados pelo Estado, sob pena de não se garantir dignidade mínima do cidadão.

Nesse sentido, conforme Barroso, a ideia de mínimo existencial, inerente a dignidade da pessoa humana, também chamada de mínimo social, é o acesso às provisões básicas para que se viva dignamente. O mínimo existencial está no centro dos direitos sociais como a educação²⁴.

Deve ser ressaltado que o conteúdo do mínimo existencial vai além da noção de mínimo meramente de sobrevivência, pois resguarda não só a vida humana, mas uma vida saudável, com qualidade, digna²⁵.

O mínimo existencial, no âmbito do Direito Tributário, reflete-se, segundo no imposto de renda e no imposto territorial rural. Assim, por exemplo, na proteção do mínimo existencial familiar, há impenhorabilidade do único bem da família, para efeitos tributários, em uma nítida defesa à moradia²⁶.

No que se refere ao exemplo dado, ou seja, tributação diferente para uma família com um cônjuge provedor de renda e outra com os dois provedores²⁴:

(...) os estudiosos no assunto visualizam duas saídas para o problema, nenhuma dela fácil: a primeira se basearia na inclusão de uma renda imputada da dona de casa entre os rendimentos da família; a segunda teria em vista permitir à mulher trabalhadora a dedução de quantias correspondentes ao pagamento da empregada doméstica ou proporcional à

²⁴ BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

²⁵ CANOTILHO, José J. Gomes *et al.* **Comentários à Constituição do Brasil**. José J. Gomes; Ingo Wolfgang Sarlet; Lenio Luiz Streck; Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Saraiva/Medina, 2013.

²⁶ FERRARINI, Letícia. **A tributação da família no ordenamento jurídico brasileiro**. In: Revista Jurídica Tributária. Ano 2. Janeiro/março de 2009. N. 4

idade dos filhos. “Qualquer destas soluções implicaria criar novos discrimines, seja diante do parceiro masculino, seja frente às pessoas que tem rendas não estimadas.

Ainda considerando as várias formações familiares e os princípios aqui apontados, o direito tributário não pode discriminar a tributação entre as pessoas casadas e as não casadas, evitando ao máximo algum tipo de penalidade ou prejuízo por serem as pessoas casadas. Neste ponto, busca-se o princípio da neutralidade tributária como forma de resguardar o direito das pessoas viverem em família sem nenhuma sorte de consequência negativa na seara tributária.

Sobre o citado princípio²⁴, trazendo o exemplo da mulher no mercado de trabalho:

O princípio da neutralidade da lei diante do modelo ideal de casamento deve prevalecer não podendo o Direito Tributário assumir papel pedagógico de reconduzir a mulher ao lar, por meio de impostos mais agressivos segunda renda familiar; nem tampouco pode o Estado obrigar à adoção de um modelo oposto ao tradicional, ao deixar de atribuir valor adequado ao trabalho doméstico. Seja qual for à opção dos contribuintes, quanto ao modelo familiar, os resultados tributários devem ser idênticos em qualquer uma delas.

De qualquer forma, em hipóteses alguma, inclusive pela incidência do imposto de renda, a unidade familiar pode sofrer agressões quanto ao seu núcleo essencial – mínimo existencial familiar – e colocar em risco a integridade e sobrevivência da família.

4. A TRIBUTAÇÃO DA FAMÍLIA E O *SPLITTING* (DIREITO COMPARADO)

Durante o trabalho foram apontados alguns aspectos negativos do regime de tributação nacional diante de uma atual formação familiar por se afastarem de princípio da capacidade contributiva, proteção do estatal da família, isonomia e neutralidade tributária.

Alguns doutrinadores²⁷ apontam como um das saídas para este problema à adoção do *splitting* ou sistema de divisão de renda familiar adotado em outros países que visam efetivamente maior proteção as formações familiares.

Um destes países é Portugal que diante da diminuição dos índices de natalidade e a importância das famílias na formação e educação do indivíduo vem adotando medidas para tornar a tributação menos gravosa ao cidadão membro integrante de uma família²⁵.

Nesta linha apoia-se a não discriminação familiar aplicando-se o princípio da neutralidade tributária para evitar qualquer prejuízo ao cidadão por constituir uma família. Há uma proteção fiscal da família de forma que os gastos com a família e educação dos filhos são tomados como investimentos coletivos.

Dito isto, o estudo passa a analisar alguns aspectos do sistema adotado em Portugal denominado de divisão de renda familiar que faz parte do sistema de acúmulo de renda.

Este sistema, apesar de ser de acúmulo de renda da família, encontra características similares. No caso do *splitting*, a renda acumulada não é tributada como um todo, antes da tributação a renda é redistribuída pelos membros da família e só então se realiza a tributação em separado. Assim haverá uma carga tributária igual aos membros da unidade familiar, não restando efeitos negativos aos mesmos, independentemente do tipo de formação familiar²⁵.

O sistema de divisão familiar divide-se em duas formas: o conjugal e o familiar. O primeiro, adotado em Portugal, prevê a divisão da renda apenas entre os cônjuges, desconsiderando a existência de filhos.

Por outro lado, o *splitting* familiar, sistema único na Europa, adotado na França, a renda acumulada é dividida entre os cônjuges e os filhos dependentes, prevendo na própria divisão de rendas as despesas invariáveis com os filhos²⁵.

²⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **A tributação da família no Brasil à luz dos princípios constitucionais**. In: R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 46, p. 65 – 86, jul/ago, 2010.

Observa-se que no sistema de divisão de renda familiar, diferentemente do sistema adotado no Brasil, efetivamente não haverá nenhum prejuízo tributário caso o cidadão constitua sua família, vez que a renda da família é dividida entre os cônjuges o que contempla os princípios aqui apontados como o da capacidade contributiva.

No Brasil, proteção à família pode ser identificada, por exemplo, nas deduções para instrução ou por dependente previstas em nosso ordenamento, que por vezes se mostram ineficazes pois não representam as reais despesas com a manutenção de uma família

Segundo Velloso²⁸, o método *splitting* – desdobra em *splitting* conjugal e *splitting* familiar (ou quociente familiar) – para minimizar esta disparidade.

No *splitting*, as rendas são acumuladas, mas não são tributadas como se fossem uma unidade. Efetua-se uma “redistribuição” das rendas antes da incidência tributária: elas são acumuladas, divididas (imputadas igualmente aos membros da unidade familiar) e, por fim, sujeitas à tributação em separado. Há duas formas básicas de *splitting*. No *splitting* conjugal, a divisão da renda é restrita aos cônjuges, independentemente da existência de filhos. É o sistema adotado nos Estados Unidos, na Alemanha, na Irlanda e em Portugal. No *splitting* familiar ou quociente familiar, adotado na França, a renda não é dividida apenas entre os cônjuges, mas também entre os filhos dependentes. É um sistema mais elaborado que o *splitting* conjugal, pois considera, na própria divisão das rendas, as invariáveis despesas que os casais têm com os filhos.

Desta forma, podemos verificar que países, como Portugal que adotam o sistema de *splitting* na forma de tributação da família conseguem efetivamente estimular a formação familiar, respeitando sobremaneira os princípios de princípio da capacidade contributiva, proteção do estatal da família, isonomia e neutralidade tributária.

²⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **A tributação da família no Brasil à luz dos princípios constitucionais**. In: R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 46, p. 65 – 86, jul/ago, 2010.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o art. 226, caput da CF, a família é base da sociedade e tem especial proteção do Estado. Obedecendo aos ditames constitucionais, no âmbito tributário, a família requer uma maior proteção e tratamento peculiar, visando assegurar princípios básicos tributários como o da igualdade tributária, da capacidade contributiva, da proteção à família e o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento no art. 1º, III, CF/88²⁹.

Assim, em regra o nosso sistema tributário nacional apresenta-se adequado para as famílias, tendo em vista, por exemplo, a existência de deduções familiares ou a escolha de declaração individual ou conjunta. Todavia, considerando algumas atuais formações familiares tem se afastado de alguns princípios constitucionais.

Verifica-se que há famílias com uma única fonte de renda que podem receber tratamento diferente e desigual a uma família com duas fontes de renda, atingindo ao certo o princípio da isonomia tributária.

Percebe-se ainda que as deduções, com educação, por exemplo, previstas em nosso ordenamento estão totalmente defasadas e longe dos reais valores gastos para manutenção da educação dos filhos ou do cônjuge, ferindo diretamente o princípio da capacidade contributiva.

Assim, buscando a especial proteção prevista em Nossa Carta Constitucional à família deve-se buscar a adoção de um novo sistema de tributação mais próxima dos princípios constitucionais ou mesmo, definir deduções que representem os reais gastos com a manutenção e desenvolvimento da família, considerando a grande importância da mesma para a formação da sociedade e do próprio indivíduo.

²⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988, 292 p.

LIMA FIRMEZA, Rochele Juliane; SARAIVA XEREZ, Rogério. As entidades familiares contemporâneas e tributação no Brasil. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.10, n.2, 1º quadrimestre de 2015. Disponível em: www.univali.br/direitopolitica - ISSN 1980-7791.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

BARROSO, Luís Roberto. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988, 292 p.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4277**. 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=4277&processo=4277>. Acesso em: 20 de dezembro 2013.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação**: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário/Paulo Caliendo. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CANOTILHO, José J. Gomes *et al.* **Comentários à Constituição do Brasil**. José J. Gomes; Ingo Wolfgang Sarlet; Lenio Luiz Streck; Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Saraiva/Medina, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Imposto sobre a renda e a aposentadoria da dona de casa. **Estado de Minas**. Belo Horizonte: Associados, 22 jan. 2007. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/noticias/misabel-derzi-publica-artigo-sobre-tributacao-e-familia-no-estado-de-minas/#sthash.UYxE4FrF.dpuf>. Acesso em: 20 de dezembro 2013.

DIAS, Maria Berenice. **Manual de direito da família** -9º Ed. rev. atual e ampl. De acordo com: Lei 12.344/2010 (regime obrigatório de bens): Lei 12.398/2011 (direito de visita dos avós) – São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 2013)

FERRARINI, Letícia. **A tributação da família no ordenamento jurídico brasileiro**. In: Revista Jurídica Tributária. Ano 2. Janeiro/março de 2009. N. 4

FACHIN, Luiz Edson. Da paternidade, relação biológica e afetiva. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: direito de família**. v.6, São Paulo: Saraiva 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 16ºed., São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA FIRMEZA, Rochele Juliane; SARAIVA XEREZ, Rogério. As entidades familiares contemporâneas e tributação no Brasil. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.10, n.2, 1º quadrimestre de 2015. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Parecer**. Disponível em: www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/...gandra/.../0498-02.do. Acesso em: 06/07/2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. **A tributação da família no Brasil à luz dos princípios constitucionais**. In: R. Fórum de Dir. Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 46, p. 65 - 86, jul/ago, 2010.

_____. **Tributação da Família**. Jornal Carta Forense. 2012. Disponível em <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/tributacao-da-familia/9007>. Acesso em 05 de julho de 2015.