

O princípio da proteção especial da família: uma vertente da extrafiscalidade no Direito Tributário



Samuel de Castro Barbosa Melo

Juiz Federal Substituto no TRF da 3ª Região. Ex-Promotor de Justiça do MP/MG. Ex-Procurador da Fazenda Nacional. Ex-Procurador do Estado de Minas Gerais. Mestrando em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

SUMÁRIO: 1. Considerações iniciais. 2. Fundamentação teórica. 2.1. A constitucionalização do conceito de família. 2.2. O princípio da proteção especial da família. 2.3. O sistema constitucional tributário, a tributação e os direitos fundamentais. 2.4. A proteção especial da família como limitação constitucional ao poder de tributar. 2.5. A extrafiscalidade e o princípio da proteção especial da família. 2.6. A correlação entre os princípios da igualdade e da proteção especial da família e as limitações ao poder de tributar. 2.7. Questões relevantes do imposto sobre a renda e a proteção da família. 3. Conclusão. Referências bibliográficas.

1. Considerações iniciais.

O presente artigo tem por objeto realizar uma pesquisa teórica, consistente numa metodologia de caráter inventariante e descritiva da produção doutrinária acerca da aplicabilidade do princípio da proteção especial da família no âmbito do Direito Tributário.

Inicialmente, far-se-á uma análise do processo de constitucionalização e formação de um novo conceito de família, bem como da influência das teorias dos direitos fundamentais, de Robert Alexy, e dos sistemas, de Niklas Luhmann, no Direito Tributário,

especialmente em relação às normas constitucionais que disciplinam o sistema tributário nacional.

O estudo das decisões do Tribunal Constitucional Alemão realizado pelo jurista Humberto Ávila, que correlaciona os princípios da garantia digna da pessoa humana e da proteção especial das famílias, servirá de importante baliza em face das limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado.

Os princípios da capacidade contributiva e da igualdade também serão tratados neste artigo, sob o enfoque de suas dimensões objetiva e subjetiva, tendo por fim precípua a proteção dos membros da família contra con-

dutas excessivas e desarrazoadas praticadas pelo Estado no exercício de sua atividade de tributação.

A extrafiscalidade da tributação, qualificada como norma indutora de comportamentos, será desenvolvida à luz do princípio da proteção especial da família como instrumento de estímulo à constituição, desenvolvimento e manutenção das diversas modalidades de famílias (casamento, união estável, união homoafetiva, família monoparental e família socioafetiva).

Por fim, a partir de um conceito constitucional de renda, buscar-se-á traçar o campo de intributabilidade do mínimo necessário para a existência digna dos membros da família.

2. Fundamentação teórica.

2.1. A constitucionalização do conceito de família.

Classicamente, as leis civilistas disciplinavam, com exclusividade, o regime jurídico das famílias (casamento, regime de bens entre os cônjuges, relações de parentesco, poder familiar, tutela e curatela, alimentos e proteção dos filhos). Entretanto, por buscar a conformação de interesses superiores aos interesses individuais, a convivência familiar ganhou proteção estatal, inserindo-a dentro de um microsistema jurídico complexo, formado por normas jurídicas publicistas, cogentes, imperativas e de ordem pública, e, ao mesmo tempo, por normas jurídicas de caráter privado.

A constitucionalização do Direito Civil, especialmente dos direitos inerentes à personalidade da pessoa humana – *v.g.*, o direito das famílias –, sob forte influência do atual modelo de Estado Democrático e Social de Direito, deve-se à sobreposição do princípio da dignidade da pessoa humana, que irradia sobre todas as normas constitucionais e in-

fraconstitucionais, bem como sobre as ações estatais e os comportamentos que se desenvolvem nas relações particulares, os quais devem ser interpretados de modo a assegurar a liberdade e autonomia de desenvolvimento do homem e a efetivação dos valores (afeto, solidariedade, justiça) imprescindíveis à garantia do mínimo existencial.

A aproximação do Direito com a Ética (virada kantiana) trouxe a positivação, tanto no âmbito internacional quanto no interno, do princípio da garantia da dignidade humana, o qual deslocou o homem da periferia para o centro do sistema jurídico, conferindo-lhe a titularidade de direitos e liberdades públicas. Houve a inserção de valores éticos e morais no âmbito de proteção das normas constitucionais, diferentemente da Ciência Pura do Direito, defendida por Kelsen.

A repersonalização das relações familiares, ante a dinamicidade das relações interpessoais e a constante busca de consagração dos valores mais caros à pessoa humana (afeto, solidariedade, lealdade, confiança, respeito, fraternidade e amor), impôs ao Poder Constituinte e aos Tribunais o reconhecimento da existência de outras entidades familiares, conferindo proteção especial à união estável (art. 226, § 3º, da CF), à família monoparental (art. 226, § 4º, da CF), à união homoafetiva e às famílias socioafetivas.

Sucedeu-se uma modificação do elemento identificador da família, que antes se fundamentava na celebração do casamento, na diferença de sexo dos conviventes e no envolvimento do caráter sexual, e, agora, baseia-se no vínculo afetivo, no dever de respeito mútuo e na proteção da liberdade individual.

A visão pluralista da família, baseada no afeto, permitiu a construção de um novo conceito constitucional que, nos dizeres de João Baptista Villela, caracteriza-se pelo

(...) envolvimento emocional que leva a subtrair um relacionamento do âmbito do direito obrigacional – cujo núcleo é

a vontade – para inseri-lo no direito das famílias, que tem como elemento estruturante o sentimento do amor que funde as almas e confunde patrimônios, gera a responsabilidade e comprometimentos mútuos.¹

A Constituição Federal de 1988, além de positivar princípios gerais que se aplicam a todas as relações públicas e privadas, tais como os princípios da dignidade da pessoa humana, liberdade, isonomia (formal e material), proporcionalidade (sob a perspectiva de um devido processo legal substantivo), solidariedade e vedação ao retrocesso social, trouxe princípios especiais, expressos e implícitos, os quais devem nortear todas as questões que envolvam as relações familiares, servindo, inclusive, de parâmetro interpretativo para os poderes constituídos que exercem as competências constitucionais de criação, aplicação e interpretação do direito.

Dentre os princípios constitucionais implícitos, Francisco Amaral elenca os seguintes: i) reconhecimento da família como instituição básica da sociedade e como objeto especial da proteção do Estado; ii) existência e permanência do casamento, civil ou religioso, como base; iii) competência civil da lei para regular os requisitos, celebração e eficácia do casamento e sua dissolução; iv) reconhecimento, para fins de proteção do Estado, da entidade familiar formada pela união estável de homem e mulher, assim como da comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes; v) possibilidade de dissolução do vínculo matrimonial pelo divórcio; vi) direito de constituição e planejamento familiar, fundado no princípio da paternidade responsável, competindo ao Estado propiciar recursos educacionais e científicos para o seu exercício; vii) igualdade jurídica dos filhos, proibidas quaisquer designações discriminatórias; viii) proteção da infância, com o



reconhecimento de direitos fundamentais à criança e ao adolescente, e responsabilidade da família, da sociedade e do Estado por sua observância; ix) atribuição aos pais do dever de assistência, criação e educação dos filhos; e x) proteção do idoso.²

Os diversos princípios constitucionais que tutelam a família vinculam o legislador ordinário e o aplicador das normas de cunho civilista, impondo o dever de realizar, na atividade legiferante e interpretativa, uma filtragem constitucional, a fim de que o sentido e alcance destas normas infraconstitucionais sejam compatibilizados conforme os valores protegidos na ordem constitucional.

A despatrimonialização do Direito Civil, que se fazia presente até mesmo no mais pessoal dos ramos deste direito – direito de família –, somente se tornou possível em razão do princípio da dignidade da pessoa humana, que reestruturou todo o sistema jurídico, incluindo o homem em seu centro.

1 VILLELA, João Baptista. Repensando o direito de família. In: COUTO, Sérgio (Coord.). *Nova realidade do direito de família*. Rio de Janeiro: COAD, 1999, p. 20.

2 AMARAL, Francisco. Direito constitucional: a eficácia do Código Civil Brasileiro após a Constituição Federal de 1988. In: *Repensando o direito de família*. Anais do I Congresso de Direito de Família. IBDFAM. Belo Horizonte, Del Rey, 1988, p. 319.

2.2. O princípio da proteção especial da família.

Antes, a figura paterna, na condição de chefe e condutor dos membros da família (esposa e filhos) e de todos aqueles que com eles se relacionavam, era dotada de poderes para apropriar-se dos bens adquiridos pelos seus filhos, bem como puni-los conforme sua íntima convicção (*pater familias*).

Com a evolução do tempo e as consequentes transformações sociais, o chefe da família despiu-se de sua autoridade e passou a compartilhar com a esposa o plexo de poderes-deveres prescritos no ordenamento jurídico, assegurando a liberdade do casal no planejamento familiar.

O movimento de constitucionalização dos direitos civis, aliado ao fenômeno social da repersonalização do direito das famílias, conferiu uma nova interpretação e conformação ao princípio da proteção especial da família. Antes, tal princípio era visto como um simples incentivo e estímulo ao casamento e à procriação, colocando o *pater familia* na condição de autoridade e provedor do núcleo familiar. Atualmente, a partir de uma revisão doutrinária e jurisprudencial, principalmente pela Corte Constitucional da Alemanha, o princípio da proteção especial da família foi reconhecido como norma fundamental, que impõe ao Estado o dever de promover o bem-estar da família, mediante prestações materiais, e, ao mesmo tempo, o dever de abstenção, ou seja, proibição de adotar ações interventoras perturbadoras e prejudiciais ao matrimônio e à família.

Nos dizeres da jurista Misabel Abreu Machado Derzi:

(...) a proteção especial do Estado advém de ações positivas, como também de negações, abstenções e não-interferência. É necessário que, dentro do Direito Civil, do Direito Tributário e Previdenciário, se esquematizem com coerência

as normas de proteção – quer positivas, quer negativas – e, além disso, se respeitem os princípios de liberdade e autonomia individual, a polimorfia social e a intrínseca peculiaridade das uniões de fato, das famílias no casamento e das meias-famílias.³

A proteção do Estado à família é necessária para normatizar a sua organização institucional, sem que isso importe em violação às liberdades públicas e ao direito de os seus membros decidirem sobre o planejamento familiar, e assegurar a efetivação de outros direitos fundamentais, sob pena de eventual abandono ocasionar a apropriação desta entidade por outras formas de poderes, mormente os poderes econômicos e religiosos.

O *caput* do artigo 226 da Constituição Federal, ao consagrar, expressamente, o princípio da proteção especial da família (“a família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado”), revela a opção do Poder Constituinte em tutelar todas as formas de convivência familiar, proporcionando os recursos materiais necessários para o exercício inerente à existência digna da pessoa humana, à paternidade responsável, ao planejamento familiar e à livre decisão do casal.

Deve-se ter em mente que o princípio da proteção à família não é simplesmente uma recomendação ética, mas diretriz determinante nas relações, públicas e privadas, estabelecidas no âmbito familiar, que implica repercussão imediata sobre o comportamento da administração pública, incumbindo-lhe implementar os meios necessários à efetivação integral de outros direitos fundamentais (liberdade, existência digna, solidariedade, fraternidade, saúde, moradia, lazer, cultura, educação).

A proteção especial da família não pode ser reduzida tão somente às relações jurídicas privadas e disciplinadas pelas leis civis, ao

3 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 762.

contrário, por se tratar de direito fundamental e valor estruturante da ordem jurídica interna, deve ser estendida e compatibilizada às relações disciplinadas pelas normas trabalhistas, previdenciárias, consumeristas e tributárias.

A Constituição Federal estabelece as bases fundamentais em que se assenta o Estado Democrático de Direito e os objetivos que orientam a atuação dos poderes constituídos, destacando-se a busca para constituir uma sociedade livre, justa e solidária, o que repercute diretamente no princípio da especial proteção da família, adquirindo contornos de maior justiça social, e, no âmbito do sistema constitucional tributário, de maior justiça fiscal.

2.3. O sistema constitucional tributário, a tributação e os direitos fundamentais.

A tributação é atividade típica estatal que consiste na instituição, mediante lei, de tributo, bem como na arrecadação e fiscalização de seu recolhimento, estas últimas tarefas eminentemente administrativas.⁴

Antes de passar ao exame do sistema constitucional tributário, necessário compreender, à luz da Teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, o conceito e a função de sistema, o que se revelará indispensável para a compreensão da relação entre a tributação e os direitos fundamentais.

A teoria sistêmica, que surgiu no início dos anos 70 do século passado, após um período marcado por um excessivo positivismo jurídico, consiste em um método de compreensão, interpretação, significação e resignificação da realidade social, e visa aproximar o conhecimento das ciências sociais (inclusive, da Ciência do Direito) com outras áreas do conhecimento, tais como a Ética, Economia, Comunicação, Biologia.

Para Luhmann, a sociedade é um sistema complexo, que se autorreproduz a partir de seus próprios elementos, e tem a comunicação como um elemento constituinte. O próprio sistema opera como observador, aplicando a si mesmo a diferenciação entre ele e o ambiente, reduzindo a complexidade do mundo de tal maneira que ela possa ser compreendida pelas pessoas.⁵

O sistema social é operativamente fechado, uma vez que a única operação que nele ocorre é a comunicação. Deve-se entender por comunicação o resultado da interação entre o emissor e receptor da mensagem, o que possibilita a troca de informações.

Os sistemas sociais, que são autopoieticos (capacidade de constantemente se autorrecriar e produzir, em seu interior, todos os elementos necessários para a reprodução da comunicação) geram seus próprios elementos através de operações internas denominadas, por Luhmann, de “cláusula operacional”. O sistema autopoietico é um sistema fechado, mas é, ao mesmo tempo, aberto, de forma seletiva, e não excludente em relação ao seu entorno e aos outros sistemas.

São características dos sistemas: funcionalidade, no sentido de que a função é um esquema que regula o sentido, que organiza um âmbito de comparação de efeitos equivalentes; autonomia, o sistema pratica a autorreferência, remetendo-se a si próprio para manter sua autopoiese, e a heterorreferência, que consiste em observar outros sistemas com os quais pode realizar “acoplamentos estruturais”; e interdependência, ou seja, o sistema faz acoplamentos estruturais com seu entorno para se manter adaptado.

4 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 25-61.

5 Segundo Niklas Luhmann, em sua obra “Sistemas sociais – lineamientos para una teoria generale”, deve-se entender por “sistema” um todo completo em suas partes e perfeito em sua ordem. GONÇALVES, Guilherme Leite; FILHO, Orlando Villas Bôas. *Teoria dos sistemas sociais – direito e sociedade* na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 21.

Luhmann ensina que o acoplamento estrutural garante a simultaneidade de eventos entre o sistema e o meio, mesmo que não haja sincronismo (ex: relação entre Direito e Economia que ocorre com o contrato e o direito de propriedade). Outras operações realizadas pelos sistemas são a auto-observação e a autodescrição. O sistema se auto-observa na medida em que utiliza esquemas de diferenciação, realizando seleções e diferenciações. Já autodescrição é necessária para que o sistema realize de forma melhorada as suas operações, funções e finalidades.

Com o advento da sociedade moderna, os sistemas começaram a se especializar (v.g., sistema econômico, sistema jurídico, sistema político, sistema psíquico, sistema biotecnológico), entretanto, em relação ao sistema jurídico vige uma particularidade, qual seja, todos os indivíduos estão nele inseridos em decorrência do princípio da igualdade de todos perante a lei.

O sistema jurídico, que também se reproduz por meio da operação de comunicação, tem por função essencial a generalização congruente das expectativas normativas,⁶ operando-se por meio de código binário (lícito – conformidade com a lei ou ilícito – desconformidade com a lei).

O sistema jurídico comunica-se por meio de normas jurídicas, sendo que as normas jurídicas válidas reproduzem outras normas jurídicas válidas, e assim sucessivamente.

A Constituição, que, segundo Canotilho, constitui o estatuto jurídico do fenômeno político em sua totalidade, cuidando do Estado e de toda a sociedade, é o instrumento de acoplamento estrutural entre o sistema jurídico e o sistema político, sem, contudo,



interferir na autonomia de ambos os sistemas. Daí a importância de o sistema tributário, enquanto conjunto de normas gerais, abstratas e abrangentes reguladoras das relações jurídico-tributárias, voltar-se à Constituição, mormente por sê-la a norma hipotética fundamental, que configura o centro de validade e unidade de todo o sistema jurídico.

O sistema tributário na Constituição de 1988, que se divide em quatro partes (princípios gerais, limitações do poder de tributar, impostos em espécie e repartição das receitas tributárias), enuncia os princípios gerais que o rege e traz um vasto rol de direitos do contribuinte contra a excessiva carga tributária. Trata-se de típico sistema jurídico, no sentido luhmanniano que, por meio de normas jurídicas (normas-regras e normas-princípios), autoriza a instituição de tributos dentro dos parâmetros objetivos previamente fixados (regra-matriz de incidência); estabelece a classificação dos tributos (vinculados ou não a uma atividade estatal); dita o que cada pessoa política pode realizar em matéria tributária, demarcando o respectivo âmbito de atuação; e prescreve os mecanismos de contenção do poder de tributar.

Com efeito, os princípios que norteiam todo o sistema tributário constitucional – nos quais se incluem outros princípios esparsos no texto constitucional, v.g., o princípio da proteção especial da família – funcionam como critérios de interpretação e integração de outras normas jurídicas, conferindo ao ordenamento jurídico estrutura e coesão. Assim, os princípios que se encontram inseridos

⁶ Todo processo de comunicação envolve expectativas, sejam elas de ordem cognitivas ou normativas. A expectativa cognitiva traduz-se na adaptação do indivíduo aos fatos ocorridos. Atribui-se a qualificação de jurídica à expectativa quando é generalizada e dispõe de um mínimo de consenso.

na carta constitucional constituem grandes vertentes que geram os desdobramentos específicos e limitativos do poder de tributar dos entes políticos, haja vista que a tributação, não obstante se trate de poder-dever constitucionalmente assegurado aos entes federativos, atinge, direta e imediatamente, os direitos fundamentais de liberdade e propriedade privada, também tutelados pela Constituição.

Os contornos delineados pela Constituição acerca do poder de tributar das pessoas políticas, que conferem maior rigidez a esse sistema jurídico, associados aos objetivos imanentes do Estado Social e Democrático de Direito (construir uma sociedade livre, justa e solidária; reduzir as desigualdades sociais e regionais; erradicar a pobreza e a marginalização; promover o bem-estar social de todos, independentemente de critérios subjetivos e discriminatórios; e promover o desenvolvimento nacional), fazem da tributação um instrumento para atingir a igualdade e a justiça social.

2.4. A proteção especial da família como limitação constitucional ao poder de tributar.

A Constituição brasileira traz minuciosamente uma seção própria e enumerativa das limitações ao poder de tributar, e estabelece a mais rígida das discriminações de competência tributária entre os entes federativos.

O artigo 150 da Constituição Federal também enuncia uma cláusula aberta – “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte” –, semelhante àquela contida no § 2º do artigo 5º, o que, aliado aos demais princípios expressos e implícitos decorrentes do modelo democrático e social de Estado de Direito, permite a construção de um sistema tributário garantidor do federalismo cooperativo e de direitos fundamentais individuais (segurança jurídica, liberdade, igualdade, universalidade da tributação, propriedade privada, capacidade econômica do contribuinte).

As imunidades (verdadeiras normas de supressão de atribuição do poder de tributar), ao lado dos citados princípios constitucionais explícitos e implícitos, produzem o mesmo efeito, qual seja, a limitação do poder de tributar.⁷

Os direitos fundamentais, dentre eles, os direitos de liberdade e propriedade privada, enquanto algo permanente por força de sua garantia jurídico-constitucional, são passíveis de restrição. Exemplo disso é a tributação que, por meio de instrumentos legislativos, atinge esses direitos fundamentais, com o fim de arrecadar valores a serem destinados à concretização dos objetivos fundamentais da República.

As restrições a direitos fundamentais, pela via da tributação, implicam restrições direta e constitucionalmente autorizadas de uma posição *prima facie* de direito fundamental. As reservas conferem ao legislador – democraticamente legitimado a desempenhar um papel constitucional – poderes constitutivos, ou seja, poder de decisão de restrição autorizada, sendo inadmissível uma restrição a um princípio de direito fundamental que extrapole aquilo que é admissível em face do peso dos princípios colidentes.⁸

A restringibilidade a um direito fundamental não pode afetá-lo em seu conteúdo essencial. A intangibilidade do núcleo essencial de um direito fundamental, segundo magistério

7 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 418 a 421.

8 Segundo a teoria externa, existem, no ordenamento jurídico, o direito em si (não restringido) e o direito restringido, sendo que não há nenhuma relação entre eles, salvo, do ponto de vista externa, que se estabelece uma relação para conciliar os direitos individuais e estes e os coletivos. Se se considerar que as normas fundamentais são posições *prima facie*, então a teoria externa deve ser aplicada. Já para a teoria interna, o direito deve ser tomado em seu conteúdo e limites. Se se considerar que as normas fundamentais são posições definitivas, então a teoria interna pode ser tomada como correta. A posição abstrata definitiva é obtida caso se combinem o suporte fático e a cláusula de restrição (no texto, o autor traz como exemplo o direito do indivíduo a não ter sua liberdade de ação restringida por normas que não façam parte da ordem constitucional).

rio de Robert Alexy, deve ser analisada à luz das teorias subjetiva – a garantia do conteúdo essencial deve ser aferida ante as posições individuais – e objetiva – a validade de uma disposição de direito fundamental não pode ser de tal forma reduzida que se torne insignificante para todos os indivíduos ou para a maior parte deles ou ainda para a vida social.

A proteção dos direitos individuais realizava-se mediante a aplicação do princípio da legalidade da administração e dos postulados da reserva legal e da supremacia da lei. Entretanto, deve-se proteger o núcleo essencial do direito fundamental, evitando-se o esvaziamento do seu conteúdo decorrente de restrições descabidas, desmensuradas ou desproporcionais, bem como vedando-se o tratamento discriminatório ou arbitrário, seja para beneficiar ou prejudicar terceiros.

O âmbito de intributabilidade do princípio da proteção especial da família assenta-se em garantir aos seus titulares a existência digna de vida em comunhão com outras pessoas, fundada nos valores do afeto e da solidariedade, e em efetivar, neste espaço, outros direitos fundamentais (saúde, educação, lazer, liberdade, isonomia). Dessume-se, portanto, que o princípio da proteção especial da família está intimamente ligado a outros princípios de igual *status* constitucional: princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade, da afetividade, da convivência familiar e da proteção integral da criança, adolescente e idoso.

A garantia da dignidade da pessoa humana é o direito fundamental do qual decorre o princípio da proteção especial da família. Necessário, portanto, determinar o conteúdo da garantia da pessoa humana, o qual é inviolável, inalienável, e vincula os poderes constituídos, mormente no exercício da tributação pelo Estado.

A dignidade da pessoa humana abrange todas as formas possíveis de desenvolvimento da personalidade humana (autodeterminação). O Estado não pode, por meio da

tributação, atingir a renda do contribuinte-cidadão essencial para criar e desenvolver os pressupostos mínimos de uma existência digna de todos os membros da família. Sob esse aspecto, o princípio incorpora um direito público subjetivo da pessoa que estabelece uma função de proteção e defensiva contra o Estado.

Segundo ensinamento de Humberto Ávila, a garantia da dignidade da pessoa humana assume a feição de princípio enquanto decisão valorativa objetiva com função explicativa, uma vez que “toda e qualquer norma deve ser interpretada de modo a que o resultado da interpretação esteja em consonância ótima com a garantia da dignidade humana”.⁹ Tal princípio impõe ao aplicador e intérprete da norma a busca do sentido e alcance que mais se conformam com a proteção da dignidade humana, assegurando a coerência substancial do sistema jurídico.

Existe uma conexão substancial ou valorativa entre a garantia da dignidade da pessoa humana e o princípio da proteção especial da família, na medida em que aquela é o centro do sistema jurídico que se irradia em sua totalidade e correlaciona com os outros bens jurídicos igualmente tutelados por outras normas-princípios.

Ensina Klaus Tipke que a garantia da dignidade humana tem uma importância principiológica no Direito Tributário e, além disso, uma função de defesa do indivíduo contra o Estado.¹⁰ A tributação não pode atingir o núcleo intangível do princípio da dignidade humana, sob pena de não assegurar os contornos mínimos para uma existência digna.

Afirma Humberto Ávila que o tributo somente pode incidir sobre a renda resultante depois do desconto do mínimo necessário para a existência digna. O autor traz a lume o

9 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 564-565.

10 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 120.

entendimento firmado pelo Tribunal Constitucional Alemão (*Bundesverfassungsgericht*), no sentido de que o Estado não poderia, por meio da tributação, subtrair do cidadão a renda por ele gerada até o limite mínimo de subsistência, que equivale às prestações de assistência social a que estaria obrigado a assegurar àquele cidadão sem recursos mínimos imprescindíveis à sua existência digna.

Os direitos imanentes da família também são tutelados, no âmbito internacional, pela Declaração Universal dos Direitos do Homem, que assegura às pessoas humanas o direito de fundar uma família e qualifica-a como o núcleo natural e fundamental da sociedade, gozando de especial proteção da sociedade e do Estado.

Outros diplomas normativos internacionais também trazem dispositivos acerca da proteção da família: Convenção Americana de Direitos Humanos de 1969 - Pacto São José da Costa Rica;¹¹ Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra as Mulheres de 1979;¹² Convenção Internacional sobre Direitos da Criança de 1889; e

Convenção Internacional das Nações Unidas para os Refugiados de 1951.

O princípio supremo da garantia da dignidade humana, o princípio constitucional estabelecido no artigo 226 da Constituição Federal e os direitos individuais assegurados nos aludidos tratados internacionais, que foram incorporados ao ordenamento jurídico interno, constituem limites às ações estatais, mormente à atividade de instituição, cobrança e arrecadação de tributos, a fim de que não desnaturem o núcleo essencial deste direito fundamental, que visa, sobretudo, permitir a formação e o desenvolvimento digno da pessoa humana.

Ora, se a nossa Constituição fez a opção por um Estado Democrático de Direito, sem exclusão do princípio do Estado de Bem-Estar Social (art. 3º da CF), o qual impõe ao Poder Público os deveres de garantir os pressupostos mínimos aos indivíduos por meio de prestações assistenciais e previdenciárias, de proteger a família e não adotar condutas (comissivas ou omissivas) a ela prejudiciais, deve permanecer fora do campo da tributação todo o mínimo necessário para a manutenção digna dos membros da família.

Vale trazer à baila o magistério da jurista Regina Helena Costa, segundo a qual, a partir do exame da relação estabelecida entre a atividade tributante do Estado e os direitos e liberdades públicas, extrai-se o princípio constitucionalmente implícito da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação.¹³

Aludido princípio emana, num primeiro momento, do próprio texto constitucional, que, mediante a prescrição de princípios garantidores dos direitos fundamentais e de normas imunizantes, impede o aniquilamento desses direitos pela via da tributação. Num segundo momento, volta-se para o legislador

11 “Art. 17 - Proteção da família: 1. A família é o núcleo natural e fundamental da sociedade e deve ser protegida pela sociedade e pelo Estado. 2. É reconhecido o direito do homem e da mulher de contraírem casamento e de constituírem uma família, se tiverem a idade e as condições para isso exigidas pelas leis internas, na medida em que não afetem estas o princípio da não-discriminação estabelecido nesta Convenção. 3. O casamento não pode ser celebrado sem o consentimento livre e pleno dos contraentes. 4. Os Estados-partes devem adotar as medidas apropriadas para assegurar a igualdade de direitos e a adequada equivalência de responsabilidades dos cônjuges quanto ao casamento, durante o mesmo e por ocasião de sua dissolução. Em caso de dissolução, serão adotadas as disposições que assegurem a proteção necessária aos filhos, com base unicamente no interesse e conveniência dos mesmos. 5. A lei deve reconhecer iguais direitos tanto aos filhos nascidos fora do casamento, como aos nascidos dentro do casamento”.

12 “Art. 10 - Os Estados-partes adotarão todas as medidas apropriadas para eliminar a discriminação contra a mulher, a fim de assegurar-lhe a igualdade de direitos com o homem na esfera da educação e em particular para assegurar, em condições de igualdade entre homens e mulheres (...) h) acesso a material informativo específico que contribua para assegurar a saúde e o bem-estar da família, incluída a informação e o assessoramento sobre o planejamento da família”.

13 COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 79-82.

infraconstitucional, impedindo-o de incluir, no âmbito da hipótese de incidência da norma, determinados fatos, cujo exercício do direito pode ser afetado pela tributação. Por derradeiro, num terceiro momento, impõe ao administrador fiscal o dever de não expedir atos normativos secundários que, por via oblíqua, venham a inviabilizar o exercício dos direitos fundamentais.

O princípio da não obstância faz uma interconexão, no plano da tributação, com os princípios da dignidade da pessoa humana e da proteção especial da família, porquanto impõe limites à atuação dos poderes constituídos, principalmente em relação às atividades de natureza legislativa e administrativa, impedindo a tributação do mínimo vital para a constituição, desenvolvimento e manutenção da família.

A não obstância ao exercício de um direito fundamental também decorre da aplicação do princípio da razoabilidade – implícito em nossa carta constitucional –, na medida em que veda ao legislador a edição de normas jurídicas arbitrárias e que contenham restrições não autorizadas e excessivas.

Como ensina Alexy, a restringibilidade a um direito fundamental não pode afetar o seu núcleo essencial, o qual deve ser extraído tanto das posições individuais (teoria subjetiva) ou do âmbito geral de validade da norma que abarca indistintamente todos os indivíduos (teoria objetiva). Com efeito, todas as medidas que impliquem intervenções a um bem protegido por um direito fundamental, e que não sejam justificadas por uma restrição, são definitivamente proibidas pelo direito fundamental.

2.5. A extrafiscalidade e o princípio da proteção especial da família.

A extrafiscalidade constitui importante instrumento à disposição do Estado voltado a inibir ou estimular determinadas condutas pelo contribuinte, a fim de efetivar os valores

tutelados pela ordem constitucional.

Segundo lição de Geraldo Ataliba,

(...) consiste a extrafiscalidade no uso de instrumento tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou inibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.¹⁴

O insigne jurista Roque Antonio Carrazza também ensina:

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerários; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.¹⁵

A evolução tributária mostra que a tributação, cuja função primordial era a arrecadação de recursos financeiros para o exercício das atividades estatais, assumiu outra função – claro, sem excluir a função arrecadadora – indutora de comportamentos.

Para Luís Eduardo Schoueri, o tributo tem várias funções ao lado da função arrecadadora, destacando-se as funções distributiva, alocativa (indutora) e estabilizadora. A função distributiva, pela via da tributação, redistribui a renda, visando à redução das desigualdades sociais. A função alocativa induz, com a tributação, comportamentos dos agentes econômicos, que passam a considerá-la na tomada de sua decisão. Por fim, a função estabilizadora busca, por meio da política fiscal, alcançar ou manter um nível elevado de emprego, uma

14 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 70.

15 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 127.



razoável estabilidade no nível de preços, equilíbrio das contas públicas e uma taxa razoável de crescimento econômico.¹⁶

Como já realçamos, o princípio da proteção da família, que sofre influxos diretos do valor tutelado pelo princípio da garantia da dignidade humana, impõe ao Estado obrigações positivas e negativas: dever de o Estado preservar todas as formas de famílias (casamento, união estável, família monoparental, família socioafetiva e uniões homoafetivas) e promover o bem-estar de seus membros, e o dever negativo de não adotar intervenções perturbadoras e condutas que tenham por fim prejudicar ou alterar a família.

Com efeito, se o Estado, por meio da tributação – esta vista sob o aspecto de função fiscal arrecadadora –, não pode atingir o patrimônio, a renda ou rendimento mínimo necessário à existência da família, por outro lado, sob o viés da extrafiscalidade, pode estabelecer normas indutoras de comportamentos, por meio da diferenciação de alíquotas tributárias, concessões de benefícios fiscais ou adoção de

regimes diferenciados de tributação.

Ora, as normas constitucionais, especialmente as estabelecidas no artigo 226 da Constituição Federal, interpretadas em conformidade com o princípio da dignidade da pessoa humana, impõem ao Estado a adoção de um modelo tributário justo e razoável, que incentive a constituição, o desenvolvimento e a manutenção da família, sob pena de a tributação, que tem por finalidade precípua a consecução dos objetivos fundamentais da República (construir uma sociedade livre, justa e solidária; promover o bem-estar de todos; reduzir as desigualdades sociais e regionais; e erradicar a pobreza e marginalização), servir de desestímulo à constituição das

diversas formas de famílias ou de incentivo à dissolução da sociedade conjugal.

Os artigos 1.511; 1.565, § 2º; 1.566, II, III e IV; 1.567; 1.568; 1.634, I e II; 1.694; 1.696; e 1.724 do Código Civil estabelecem o princípio da comunhão indivisa entre os cônjuges e companheiros, pautado na igualdade de direitos e deveres referentes à condução da sociedade conjugal e na liberdade do casal no planejamento familiar, incumbindo ao Estado tão somente propiciar os meios educacionais, financeiros e científicos para o exercício desse direito; os deveres de mútua assistência entre os consortes e os membros da família, de prestação recíproca de alimentos, de contribuição para as despesas da família e de criação, guarda e educação dos filhos.

A imposição desses encargos econômicos aos membros da família, mormente nas relações estabelecidas entre cônjuges ou companheiros e filhos, pode servir de desestímulo à sua própria constituição, desenvolvimento e manutenção caso o Estado – que tem o dever de colaborar para a promoção da família, sem, contudo, interferir na liberdade de seu planejamento – não adote, inclusive na atividade de tributação, medidas que estimulem a constitui-

16 SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 36-37.

ção de vida em comum. Daí o porquê de o princípio da proteção especial da família exercer as funções de integração das demais normas do sistema jurídico e de orientação interpretativa do elaborador e aplicador da norma tributária.

O sistema tributário, por intermédio de normas indutoras, não deve assumir uma postura de neutralidade em relação às entidades familiares, ao contrário, deve, em graus variados, conceder isenções, deduções e outros benefícios fiscais, principalmente nos impostos incidentes sobre a renda da família.

Misabel Derzi, ao tecer considerações sobre a capacidade contributiva objetiva e subjetiva dos membros da família em relação ao imposto sobre a renda, asseverou:

Do ponto de vista objetivo, é importante que o legislador autorize a dedução integral dos gastos profissionais, ou seja, dos gastos efetuados pelas pessoas – casadas ou arrimo de família – para o exercício de uma atividade mantenedora da família, o que, aliás, estão obrigadas. Do ponto de vista subjetivo, é necessário que o legislador autorize a dedução dos gastos efetivos e realmente necessários ao sustento dos dependentes com educação, saúde, transporte, etc.¹⁷

O princípio da capacidade contributiva¹⁸ – materializado na primeira parte do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, informador

17 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 779.

18 Para Roque Carrazza, “o princípio da capacidade contributiva reforça o princípio republicano, que determina a equitativa repartição dos encargos tributários entre o contribuinte. (...) hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza (...)”. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 96-101.

do sistema jurídico tributário constitucional e direcionado ao legislador, aplicador e executor da norma tributária – exige que o Estado, por meio da tributação, verifique a real capacidade econômica da família, desconsiderando todos os gastos efetivamente realizados para a garantia da existência digna de seus membros. Esse é o âmbito da intributabilidade da renda da família.

No Direito Tributário brasileiro, o regulamento do imposto de renda traz algumas hipóteses que podem ser consideradas, aparentemente, como conformadoras dos princípios constitucionais em questão, na medida em que asseguram a dedutibilidade na base de cálculo dessa exação fiscal das despesas com instrução, tratamentos médicos e hospitalares, dependentes e alimentos. Entretanto, ao analisar os limites dessas deduções, chega-se a conclusão de que são ínfimos, irrisórios e desarrazoados, porquanto não espelham, nem de longe, as reais quantias desembolsadas pelos membros da família para cobrirem as despesas necessárias à existência digna.

2.6. A correlação entre os princípios da igualdade e da proteção especial da família e as limitações ao poder de tributar.

O princípio da igualdade (isonomia) decorre do princípio republicano insculpido no artigo 1º, *caput*, da Constituição Federal. A lei, enquanto produto da atividade típica exercida por um dos poderes constituídos (Poder Legislativo), cujos agentes exercem este poder por meio de mandato outorgado por seus eleitores-representados, deve ser geral, abstrata e impessoal, dando o mesmo tratamento para aqueles que se encontram em idêntica situação jurídica.

Celso Antônio Bandeira de Mello sublinha que o princípio da igualdade orienta a atividade do legislador, impedindo-lhe de editar normas gerais e abstratas que dispensem tratamentos diversos, sem o emprego de

critérios discriminatórios justos e razoáveis, para situações equivalentes, ou, mesmo, tratamento igual para situações diferentes.¹⁹

A análise do critério discriminatório, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, deve perpassar pelo exame do “fator de desigualdade” (fatos, situações ou pessoas), pela correlação lógica entre o fator de discrimen e a desigualdade estabelecida no tratamento jurídico diversificado, e pela relação de pertinencialidade entre os fatores de discrimen e os valores constitucionalmente tutelados no sistema jurídico.

Humberto Ávila atribui três dimensões ao princípio da isonomia:

Sua dimensão normativa preponderante é de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade no exercício das competências atribuídas aos entes federados. (...) na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a igualdade qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se, na feição de princípio e de regra, como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação e, na função de postulado, como limitação de segundo grau, já que orienta o aplicador na relação que deve investigar relativamente aos sujeitos, ao critério e à finalidade da diferenciação; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva de ação e também negativa, na medida em que exige uma atuação do Poder Público para igualar as pessoas (igualdade de chances, ações afirmativas), bem como proíbe a utilização de critérios irrazoáveis de diferenciação ou o tratamento desigual

para situações iguais; quanto à forma, revela-se como uma limitação expressa, material e formal, na medida em que, sobre ser expressamente prevista na Constituição Federal (art. 5º e art. 150, II), estabelece tanto o conteúdo quanto à forma de tributação.²⁰

Não obstante o princípio da isonomia decorra do princípio republicano estabelecido em nossa carta política, encontra previsão expressa nos artigos 5º, *caput*, e 150, II.

O princípio da proteção especial da família também deve ser valorado à luz do princípio da isonomia, uma vez que admite, por razões de justiça tributária e funcionalidade do sistema jurídico, o tratamento tributário diferenciado para a realização de uma finalidade constitucional: garantir a dignidade humana dos membros da família.

Por isso, os contribuintes solteiros, casados com filhos e casados sem filhos que auferem rendas iguais não devem ser tratados de modo igual, haja vista que há uma situação fática que os diferencia, sendo que o tratamento isonômico, nesta hipótese, levaria a uma injustiça tributária.

Humberto Ávila cita importantes decisões do Tribunal Constitucional Alemão que, no caso concreto, aplicou os princípios da capacidade contributiva e isonomia, a fim de assegurar a proteção digna da família:

Em decorrência do ônus das prestações de alimentos aos filhos constitui-se, para os casais com filhos, uma desigualdade econômica na utilização da sua renda auferida, em comparação com casais sem filhos. Deve-se examinar segundo o critério do preceito da justiça tributária, ao qual o legislador está vinculado e que deve ser extraído do art. 3º, § 1º, da Lei Fundamental, se e em que medida o legislador está constitucionalmente obrigado a mitigar

19 MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 19-20.

20 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 411.

ou eliminar dessa desigualdade. (...), devendo ser consideradas as decisões valorativas da Lei Fundamental em prol do matrimônio e da família, bem como o princípio do Estado Social. (...).

No sustento de um filho essa concretização do princípio da capacidade contributiva decorre adicionalmente das decisões fundamentais contidas nos arts. 1º, § 1º, e 6º, § 1º, da Lei Fundamental. O Estado, que reconhece a dignidade da pessoa como mais elevado valor jurídico (...) e confiou o matrimônio e a família à especial proteção do Estado, não pode colocar os filhos e a satisfação de necessidades particulares no mesmo nível; não pode, por conseguinte, apropriar-se dos meios indispensáveis ao sustento na mesma maneira que os recursos financeiros usados para a satisfação de necessidade quaisquer. (...) Quanto ao montante, o Estado deve, na avaliação da capacidade contributiva, desconsiderar como renda tributável os gastos de sustento dos filhos do contribuinte naquela abrangência, na qual eles se fazem mister para assegurar o nível mínimo de existência dos filhos.²¹

As despesas inevitáveis para o desenvolvimento e a manutenção da família – tais como prestação alimentícia, serviços médicos e hospitalares, prestação educacional, aquisição de medicamentos e gastos profissionais efetuados para o exercício de uma atividade mantenedora da família – restringem a capacidade econômica do contribuinte, exonerando-o do pagamento de impostos incidentes sobre o mínimo necessário para a subsistência digna de todos os seus membros.

2.7. Questões relevantes do imposto sobre a renda e a proteção da família.

O conceito tributário de renda deve ser analisado à luz das normas constitucionais

(art. 153, III e § 2º). A renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, e constitui determinada soma de riqueza, que, segundo lição de Rubens Gomes de Sousa, deve provir “de uma fonte patrimonial determinada e já pertencente ao próprio titular da renda”; ser periódica, isto é, “capaz de se reproduzir de tempos em tempos”; e “ser proveniente de uma exploração do patrimônio pelo titular da renda, isto é, do exercício de uma atividade que tenha por objeto fazer justificar o patrimônio”.²²

O conceito constitucional de renda tributável compreende, portanto, o aumento ou incremento do patrimônio decorrente do emprego do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, e apurável num certo período de tempo.

Entretantes, para se apurar a renda do contribuinte, necessário verificar os acréscimos patrimoniais experimentados num dado período de tempo, subtraindo-se todas as despesas dedutíveis no mesmo espaço temporal.

A definição das regras-matrizes dos impostos estabelecidos pela Constituição, que traz o arquétipo mínimo destas exações fiscais (hipótese de incidência possível, sujeito ativo possível, sujeito passivo possível, base de cálculo possível e alíquota possível), não sendo diferente em relação ao imposto sobre a renda, implica restrições na atuação do legislador infraconstitucional, não podendo delas se desvencilhar. O legislador ordinário não dispõe, portanto, de liberdade para definir “renda” e “proventos de qualquer natureza”.

A propósito, ressalta Celso Antônio Bandeira de Mello, “se o legislador ou aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o capó de restrições a que estão submetidos, através da definição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituintes”.²³

22 SOUSA, Rubens Gomes de. *Competência da legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financieiras S/A, 2000, p. 197 e ss.

23 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Imposto sobre a renda – depósitos bancários – sinais exteriores de riqueza*.

21 *Ibidem*, p. 412.

Segundo precisa lição de Roque Antonio Carrazza:

A nosso pensar, o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, constitucionalmente abonado, pressupõe ações humanas que revelem mais-valias, isto é, acréscimos na capacidade contributiva (que a doutrina tradicional chama de “acréscimos patrimoniais”). Só quando há uma realidade econômica nova, que se incorpora ao patrimônio individual preexistente, traduzindo nova disponibilidade de riqueza, é que podemos falar em “renda e proventos de qualquer natureza”. Vai daí que as indenizações recebidas, os custos da empresa, a energia elétrica consumida, o capital empregado etc. não são nem rendimentos, nem proventos de qualquer natureza. Escapam da tributação via de IR.²⁴

Como visto, há uma necessária proteção especial do Estado à família, devendo, por meio do Direito Tributário, captar a real capacidade econômica do contribuinte, considerando os gastos efetivamente desembolsados e imprescindíveis à manutenção da família.

O sistema de tributação da renda da pessoa física adotado no Brasil permite que se considere, individualmente, cada membro familiar e calcule a renda isoladamente de cada pessoa, desconhecendo a entidade familiar como sujeito autônomo de capacidade contributiva. Alternativamente, admite-se a declaração conjunta para os cônjuges e companheiros, determinando-se a cumulação da totalidade dos rendimentos próprios e a metade dos rendimentos produzidos pelos bens comuns do casal, conforme o regime de bens adotado.

A extrafiscalidade da tributação, à luz do princípio da proteção especial da família, exige uma postura ativa do sistema tributário, e não uma neutralidade, em relação à constituição e manutenção das famílias. Entretanto, não foi essa a postura adotada pelo Estado brasileiro quando se examinam os dispositivos insertos no Regulamento do Imposto de Renda. Vejamos.

As deduções de despesas com dependentes, alimentos, educação e serviços médicos deveriam ser integralmente desconsideradas da renda independente de cada cônjuge ou companheiro (sistema de tributação independente) ou da renda total do casal (sistema de tributação conjunta), para depois buscar a alíquota aplicável.

O Regulamento do Imposto de Renda estabelece um patamar fixo a ser deduzido do rendimento tributável em relação às despesas com dependentes e com educação, sem, sequer, levar em consideração a real capacidade econômica do contribuinte (família).

Outra incongruência do sistema tributário diz respeito ao direito ínfimo e irrisório de dedução de despesas alimentícias pela entidade familiar, ao passo que nas hipóteses de prestação alimentícia fixada por decisão judicial ou acordos homologados judicialmente inexistem limites de deduções.

Não se olvide que a constitucionalização do conceito de família – que visa a tutelar a pluralidade das espécies de famílias (família monoparental, família socioafetiva, união estável, casamento e união homoafetiva) – tem reflexão imediata no sistema de tributação da renda da pessoa natural, porquanto se deve permitir, por exemplo nas famílias constituídas entre avós e netos, entre tios e sobrinhos ou entre irmãos, o uso dos sistemas independentes ou conjuntos de tributação. Ora, caso não autorizassem as deduções das importâncias pagas a título de alimentos, saúde e educação, essenciais para a garantia da existência digna de todos os membros da família, ter-se-ia uma clara tributação do mínimo existencial.

za. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano VII, n. 23/24, jan./jun. 1983, p. 92.

24 CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 801.

Infelizmente a negligência adotada pelo legislador ordinário conduz em grave violação aos princípios constitucionais da garantia dignidade da pessoa humana e da proteção especial da família, desestimula a constituição de famílias e motiva a fuga ao casamento e união estável.

3. Conclusão.

O princípio da proteção especial da família, que guarda íntima conexão com o princípio da dignidade da pessoa humana, impõe ao Estado a adoção de comportamentos positivos e negativos: o dever de fornecer prestações materiais que assegurem a existência digna dos membros das famílias, e o dever de não interferir em prejuízo à família.

Por se tratar de direito fundamental constitucionalmente tutelado, o princípio da proteção especial da família irradia efeitos em todas as ações estatais, mormente na atividade de tributação do Estado, a qual deve ser vista como instrumento imprescindível para a concreção dos objetivos buscados pela Constituição (constituir uma sociedade livre, justa e solidária; assegurar a todos a existência digna; promover o bem-estar social, sem distinções desarrazoadas e discriminatórias; e erradicar a pobreza e marginalização).

A extrafiscalidade no Direito Tributário deve ser estimulada pelo Estado, de forma a editar atos normativos que induzam a constituição e a manutenção digna da família, assegurando-lhe a intributabilidade do mínimo vital.

A descrição da regra-matriz de incidência tributária pela Constituição (fato gerador possível, sujeitos ativo e passivo possíveis, base de cálculo possível e alíquota possível) restringe a atuação do legislador ordinário, impedindo-o de extrapolar, inclusive, na conformação do conceito constitucional de “renda”. A tributação da renda deve-se amoldar aos princípios constitucionais – dentre eles,

a proteção especial da família –, de forma que as despesas necessárias para o desenvolvimento integral da personalidade de cada membro da família sejam deduzidas da base de cálculo do imposto.

Não obstante os princípios balizadores da ordem jurídica interna, o legislador infraconstitucional editou normas que, além de restringirem de modo desarrazoado e injustificado o núcleo intangível do direito fundamental da proteção da família – que constitui a base essencial da sociedade e deve receber especial tutela do Estado –, impedem a concreção de uma digna existência de seus membros.

Aludidos princípios não podem ser tratados como meros enunciados e intenção do Poder Constituinte Originário e de uma Constituição do “por vir”, ao revés, constituem verdadeiras normas jurídicas, que gozam de especial hierarquia no sistema jurídico e dispõem de força cogente, obrigando aos poderes constituídos a adoção de comportamentos, positivos ou negativos, que melhor otimizem os valores tutelados por essas normas.

Obstar a efetiva implementação do direito fundamental à proteção da família pela via da tributação é aniquilar o alcance da sadia qualidade de vida dos membros da família, e fragilizar a formação e desenvolvimento de suas personalidades moral e cultural.

Referências bibliográficas.

- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2001.
- AMARAL, Francisco. Direito constitucional: a eficácia do Código Civil Brasileiro após a Constituição Federal de 1988. In: *Repensando o direito de família*. Anais do I Congresso de Direito de Família. IBDFAM. Belo Horizonte, Del Rey, 1988.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BECHER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Jurídica Senador, 1998.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- DIAS, Maria Berenice. *Manual de direito das famílias*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- DINIZ, Maria Helena. *Código Civil anotado*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- GONÇALVES, Guilherme Leite; FILHO, Orlando Villas Bôas. *Teoria dos sistemas sociais – direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- HARADA, Kiyoshi. *Temas de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- _____. *Imposto sobre a renda – depósitos bancários – sinais exteriores de riqueza*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano VII, n. 23/24, jan./jun. 1983.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005.
- PANTZIER, Helge Detlev. *Direito Tributário. Princípios e conceitos*. São Paulo: Juruá, 2002.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Direito Tributário nas Súmulas do STF e do STJ*. São Paulo: Atlas, 2010.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Competência da legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, 2000.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- TAVARES, André Ramos. *Paradigmas do judicialismo constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILLELA, João Baptista. Repensando o direito de família. *In: COUTO, Sérgio (Coord.). Nova realidade do direito de família*. Rio de Janeiro: COAD, 1999