

O IMPOSTO DE RENDA BRASILEIRO: OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO À FAMÍLIA MONOPARENTAL.

THE BRAZILIAN INCOME TAX: OFFENSE TO THE PRINCIPLE OF PROTECTION FOR SINGLE-PARENT FAMILY.

Paulo Ricardo d'Oliveira¹

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 Novos ventos constitucionais no Brasil para a proteção da família; 3 Princípio da igualdade: norteador da tributação à espécie; 4 As técnicas tributárias de arrecadação do imposto sobre a renda familiar; 5 Imposto de Renda brasileiro e sua eficiência, porém não eficácia, na prática sob o viés da proteção da família; 4 Conclusão.

RESUMO

O artigo desenvolve síntese acerca da mudança que houve no direito de família, referindo a evolução constitucional e legislativa, notadamente para melhor e ampliada proteção a família, para abranger seus novos arranjos que antes do advento da Constituição Federal de 1988 estavam descobertos, e estabelecendo parâmetros de igualdade entre seus membros. Ainda propõe uma discussão sobre a forma com está sendo, na prática, tributada a família monoparental no Brasil, para alertar sobre a não observância dos princípios fundamentais da igualdade e da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Família Monoparental. Imposto de Renda. Igualdade. Capacidade Contributiva.

ABSTRACT

The article develops a synthesis about the Family Law's changes, make reference about the constitutional and legislation evolution to better and larger protection for the family, to embrace new family's arrangement that is locate out of law protection before the promulgation of the Federal Constitution of 1988, and establishing internal equality between the members of the family. Further that, the article offers a discussion about the practice to impose a tax to a single parent family in Brazil, for the purpose to alert about the non-observation to fundamentals principles of equality and contribution capacity.

Key-words: Single Parent Family. Income Tax. Equality. Contribution Capacity.

¹ Doutorando em direito na área Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado pela PUCRS, professor de direito civil e família e advogado em Porto Alegre/RS (paulo.doliveira@puers.br).

1 Introdução

O presente trabalho pretende abordar de maneira pragmática os efeitos do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por determinada família brasileira, compreendida esta família como a formada por um dos pais (guardião) e filho², em relação ao outro genitor (não guardião), em cotejo com a necessária proteção que deve o Estado prestar a este conjunto de pessoas (instituição), em comunhão plena de vida e convivência de afetos (ninho), como direito alçado a categoria de princípio fundamental. O tema se vincula também ao princípio da igualdade e, seu corolário lógico em matéria tributária, o princípio da capacidade contributiva.

Há necessária menção acerca do princípio da proteção a família, insculpido no art. 226 da Constituição Federal, seu conceito e limites. Após, são elencados argumentos trazidos pela doutrina consultada no sentido de focar o resultado desigual com que na prática as alíquotas aplicáveis - como percentuais da efetiva carga tributária - aparecem onerando a renda desta família digna da proteção como referido.

2 Novos ventos constitucionais no Brasil para a proteção da família.

Um breve cotejo da legislação brasileira acerca do tema que inicia regulação pela Constituição Imperial de 1824 (primeira Carta brasileira) onde foi previsto o capítulo próprio e exclusivamente referente à família imperial (artigos 105 até 115)³.

A Constituição Federal Republicana de 24 de fevereiro de 1891, no Título III, que tratava dos direitos dos cidadãos brasileiros, em sua Seção III, declarava que o Estado somente reconhecia o casamento civil⁴. A segunda Constituição Republicana do Brasil, a de 16 de julho de 1934, no Capítulo Primeiro do Título V, tratou especificamente da Família⁵.

2 A família monoparental caracteriza-se como comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes, conforme §4º do artigo 226 da Constituição Federal brasileira e merece a proteção do Estado como entidade familiar.

3 “Art. 3. O seu Governo é Monarchico Hereditario, Constitucional, e Representativo. Art. 4. A Dynastia Imperante é a do Senhor Dom Pedro I actual Imperador, e Defensor Perpetuo do Brazil. Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior do Templo.”

4 “Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: § 4º - A República só reconhece o casamento civil, cuja celebração será gratuita.”

5 “Art. 144 - A família, constituída pelo casamento indissolúvel, está sob a proteção especial do Estado. Parágrafo Único - A lei civil determinará os casos de desquite e de anulação de casamento, havendo sempre recurso ex officio, com efeito suspensivo. Art. 146 - O casamento será civil e gratuita a sua celebração. O casamento perante ministro de qualquer confissão religiosa, cujo rito não contrarie a ordem pública ou os bons costumes, produzirá, todavia, os mesmos efeitos que o casamento civil, desde que, perante a autoridade civil, na habilitação dos nubentes, na verificação dos impedimentos e no processo da oposição sejam observadas as disposições da lei civil e seja ele inscrito no Registro Civil. O registro será gratuito e obrigatório. A lei estabelecerá penalidades para a transgressão dos preceitos legais atinentes à celebração do casamento. Art. 147 - O reconhecimento dos filhos naturais será isento de quaisquer selos ou emolumentos, e a herança, que lhes caiba, ficará sujeita, a impostos iguais aos que recaiam sobre a dos filhos legítimos”.

A Constituição Federal Getulista, de 10 de novembro de 1937, igualmente, apresentava dispositivo atinente à família brasileira e inovava no tocante à proteção da infância e da juventude⁶. A Constituição Federal de 18 de setembro de 1946 também dispôs sobre a família brasileira, provinda do casamento civil e indissolúvel⁷.

A partir da Constituição Federal de 1934, o Estado brasileiro aboliu o ensino religioso obrigatório nas instituições, passando a ser disciplina facultativa. Após a união entre o Estado e a Igreja, estas disposições constitucionais representaram o estabelecimento da separação e das autonomias distintas entre tais instituições e a aceitação, cada vez maior, da pluralidade, da prática de credos e de cultos na sociedade brasileira. Faz-se referência à Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967, para observar a ordem cronológica, pois em nada difere relativamente às disposições atinentes ao casamento⁸.

A Constituição Federal brasileira de 1988, chamada de Cidadã, repete as disposições relativas à celebração do casamento e aos efeitos civis do religioso, mas traz mudanças profundas no tocante aos direitos das pessoas no âmbito da família. Houve o alargamento do direito no sentido da conceituação e da proteção à pluralidade de arranjos familiares⁹.

6 “Art. 124 - A família, constituída pelo casamento indissolúvel, está sob a proteção especial do Estado. Às famílias numerosas serão atribuídas compensações na proporção dos seus encargos. Art. 126 - Aos filhos naturais, facilitando-lhes o reconhecimento, a lei assegurará igualdade com os legítimos, extensivos àqueles os direitos e deveres que em relação a estes incumbem aos pais. Art. 127 - A infância e a juventude devem ser objeto de cuidados e de garantias especiais por parte do Estado que tomará todas as medidas destinadas a assegurar-lhes condições físicas e morais de vida sã e de harmonioso desenvolvimento das suas faculdades. O abandono moral, intelectual ou físico da infância e da juventude importará falta grave dos responsáveis por sua guarda e educação, e cria ao Estado o dever de provê-las do conforto e dos cuidados indispensáveis à preservação física e moral. Aos pais miseráveis assiste o direito de invocar o auxílio e a proteção do Estado para a subsistência e educação da sua prole”.

7 “Art. 163 - A família é constituída pelo casamento de vínculo indissolúvel e terá direito à proteção especial do Estado. § 1º - O casamento será civil, e gratuita a sua celebração. O casamento religioso equivalerá ao civil se, observados os impedimentos e as prescrições da lei, assim o requerer o celebrante ou qualquer interessado, contanto que seja o ato inscrito no Registro Público. § 2º - O casamento religioso, celebrado sem as formalidades deste artigo, terá efeitos civis, se, a requerimento do casal, for inscrito no Registro Público, mediante prévia habilitação perante a autoridade competente”.

8 “Art. 167 - A família é constituída pelo casamento e terá direito à proteção dos Poderes Públicos. § 1º - O casamento é indissolúvel. § 2º - O casamento será civil e gratuita a sua celebração. O casamento religioso equivalerá ao civil se, observados os impedimentos e as prescrições da lei, assim o requerer o celebrante ou qualquer interessado, contanto que seja o ato inscrito no Registro Público. § 3º - O casamento religioso, celebrado sem as formalidades deste artigo, terá efeitos civis se, a requerimento do casal, for inscrito no Registro Público mediante prévia habilitação perante a autoridade competente.”

9 “Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado. § 1º - O casamento é civil e gratuita a celebração. § 2º - O casamento religioso tem efeito civil, nos termos da lei. § 3º - Para efeito da proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento. § 4º - Entende-se, também, como entidade familiar a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes. § 5º - Os direitos e deveres referentes à sociedade conjugal são exercidos igualmente pelo homem e pela mulher. § 6º O casamento civil pode ser dissolvido pelo divórcio. § 7º - Fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana e da paternidade responsável, o planejamento familiar é livre decisão do casal, competindo ao Estado propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito, vedada qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas. § 8º - O Estado

Constata-se, pois, que o papel da Constituição Federal em matéria de família até antes do advento da Carta de 1988 foi de fundamental importância, mas reconhecia apenas o casamento como elemento formador e legitimador da família. Seguindo uma ideologia eminentemente conservadora, divorciada da realidade, os sucessivos textos constitucionais simplesmente ignoravam o instituto da família monoparental, considerando-a, assim, excluída da proteção do Estado como entidade familiar.

O Código Civil de 1916 (Lei 3.071 de 01/01/1916) era liberal no sentido burguês. Considerava a mulher relativamente incapaz – como os filhos menores, os pródigos e os índios – sujeita ao poder do marido. Não podia a mulher exercer atos da vida civil sem a autorização do marido. O Código Civil trazia o arcabouço da família liberal burguesa, em que todos se sujeitavam ao sucesso do grupo, “a família, como rede de pessoas e conjunto de bens, era um nome, um sangue, um patrimônio material e simbólico herdado e transmitido, um fluxo de propriedades que dependia, em primeiro lugar, da lei”¹⁰.

O Estatuto da Mulher Casada (Lei 4.121 de 27/08/1962) foi um avanço indiscutível para o início da independência civil da mulher. O marido passou a exercer a chefia da sociedade conjugal e o pátrio poder com a colaboração da mulher. Inicia-se o movimento legislativo de equiparação entre o homem e a mulher no casamento, sem, no entanto, romper, por completo, a desigualdade. A mulher casada, a partir de então, se “emancipa”, não necessitando mais da autorização do marido para trabalhar fora, viajar, receber herança e comprar imóveis.

A Emenda Constitucional 09/77, que introduziu o divórcio no Brasil, foi regulamentada pela chamada Lei do Divórcio (Lei 6.515 de 26/12/1977), que rompeu a resistência cultural e religiosa sobre a perenidade também do casamento civil; oportunizou, de modo igualitário, a iniciativa para romper o vínculo civil do casamento e proporcionou à mulher a faculdade de acrescentar ao seu o sobrenome do marido.

O Código Civil de 2002 (Lei 10.406 de 10/01/2002), vigente atualmente, foi fruto de projeto de lei que tramitou por mais de trinta anos no Congresso Nacional e que foi costurado em seus artigos originais por influência da Constituição Federal promulgada em 05/10/1988. Trouxe a igualdade civil entre homem e mulher, a política de proteção integral ao filho (criança e adolescente) e o reconhecimento da pluralidade de famílias, com observação dos

assegurará a assistência à família na pessoa de cada um dos que a integram, criando mecanismos para coibir a violência no âmbito de suas relações.”

10 PERROT, Michelle. Funções da Família. In: ARIÈS, Philippe; DUBY, Georges. História da Vida Privada: da Revolução Francesa à Primeira Guerra. Organização Michelle Perrot; Tradução Denise Bottman, partes 1 e 2; Bernardo Joffily, partes 3 e 4. São Paulo: Companhia das Letras, 1991. v. 4. p. 104.

princípios constitucionais já largamente debatidos na doutrina e aplicados pelo Estado Judicante.

A legislação constitucional e ordinária está referenciada e em breve apanhado cronológico, demonstrando sempre a produção de ideias de uma nova hermenêutica, que preconiza a interpretação da lei civil a partir dos princípios constitucionais. Nesse contexto, se inserem todas as famílias constitucionalmente protegidas. Rechaça-se o dispositivo legal que resulte, em sua interpretação, o tolhimento da aplicação daqueles princípios ou ameaça a proteção do ente familiar em todos os seus arranjos atuais, inclusive aquele da família monoparental, constituída por um dos ascendentes e descendentes.

3 Princípio da igualdade: norteador da tributação à espécie.

O princípio da igualdade de tratamento tributário tem fundamento constitucional desde a Carta de 1824 que dispunha que todos os cidadãos deveriam pagar tributos de acordo com suas posses (§15º do art. 179), seguindo-se apenas com imunidade sobre taxas, em especial gratuidade processual, pela Carta de 1934 (§32º do art. 113). Ao depois, dispozo na Carta de 1946 que os tributos deveriam ter caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade econômica do sujeito passivo, garantindo o mínimo existencial através de imunidade de ICMS sobre produtos considerados essenciais e relacionados a despesas com moradia, alimentação, vestimenta, assistência médica. Esta imunidade é retirada do texto pela emenda número 18/65 e deixou de constar na Carta de 1967. Esta semente de tratamento igualitário entre contribuintes foi alçada a categoria de direito fundamental pela Constituição Federal de 1988¹¹.

Houve a positivação, no sistema tributário brasileiro, do princípio da igualdade tributária que, ao contrário do que possa parecer em primeira leitura, não veda o tratamento desigual entre os contribuintes, desde que este tratamento distinto seja justificado por razões públicas (estatais), como se verá adiante. Assim que, embora seja princípio norteador do sistema tributário, não restará violado caso existam motivos suficientes para que contribuintes, que estejam na mesma posição sob o critério avaliado, sejam tratados de forma tributariamente distinta.

Antes, porém, cabe registro curioso acerca do tema: no Decreto-lei n. 3.200/1941, que tratou da organização e proteção da família e instituiu algumas medidas de distinção para proteção da família, atualmente revogado, havia o imposto de renda de solteiro, embora não

11 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; (...)”

incidisse somente sobre renda de pessoa que apresentasse este estado civil¹². Este decreto polêmico levou a seguinte manifestação da “Divisão do Imposto de Renda”, órgão máximo da administração desse imposto (processo 5643-43 publicado no Diário Oficial da União em 6 de novembro de 1943):

“O objetivo da lei criando semelhante imposto não foi coagir indiretamente ao matrimônio e à fundação de família numerosa nem punir os casais estéreis. Não se trata do imposto do celibato, para cuja aplicação forçoso seria atender-se àqueles motivos, como a Lei Sui Celibi adotado na Itália em 1927, a qual sujeitava ao imposto os celibatários entre 25 e 65 anos, excetuando os religiosos obrigados à castidade, mutilados de guerra, interditos por moléstias mentais, estrangeiros, inválidos e internados em casas de saúde. Interessado o Estado na organização da família, instituição que mais se cimenta nas leis naturais, competia-lhe auxiliar o progresso e o fortalecimento dessa instituição, provendo as necessidades das famílias numerosas e amparando-as na grande luta econômica atual. A solução social do problema estava no recurso ao novo ônus, baseando-se no imposto de renda, para tornar mais justa e equitativa a sua repartição e fazendo-o recair de preferência sobre os contribuintes solteiros, viúvos ou casados sem filho, cuja capacidade de contribuição é mais elevada em razão da falta de dependentes.” (grifo não original).¹³

Este decreto de proteção à família foi revogado pelo artigo 22 da Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964¹⁴ e vigorou até a declaração do exercício de 1964, ano-base de 1963. Durante todo esse período, não foram alteradas as alíquotas nem os contribuintes sujeitos ao adicional. Fechado este parênteses no sentido de demonstrar como sensível e polêmico o tratamento tributário desigual.

Além de obrigar ao aplicador a observância da não distinção entre pessoas em sua dimensão normativa, na medida em que deve buscar um ideal de igualdade, este princípio opera também em sentido indireto de regra, determinando igualdade de tratamento para situações que se equivalem (identidade). Para que seja justificada a eventual diferenciação no

12 “Art. 32. Os contribuintes do imposto de renda, solteiros ou viúvos sem filhos, maiores de vinte e cinco anos, pagarão o adicional de quinze por cento, e os casados, também maiores de vinte e cinco anos, sem filho, pagarão o adicional de dez por cento, sobre a importância, a que estiverem obrigados, do mesmo imposto. Art. 33. Os contribuintes do imposto de renda, maiores de quarenta e cinco anos, que tenham um só filho, pagarão o adicional de cinco por cento sobre a importância do mesmo imposto a que estiverem sujeitos. Art. 34. Os impostos adicionais, a que se referem os arts. 32 e 33 serão mencionados nas declarações de rendimentos e pagos de uma só vez, juntamente com o total ou a primeira quota do imposto de renda, mas escriturados destacadamente pelas repartições arrecadadoras. Art. 35. Para efeito do pagamento dos impostos de que trata o presente capítulo, ficam os contribuintes do imposto de renda obrigados a indicar, em suas declarações, a partir do exercício de 1941, a respectiva idade. Art. 36. São extensivos aos impostos ora criados os dispositivos legais sobre o imposto de renda, que lhes forem aplicáveis”.

13 <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/curiosidades/curiosidades.asp#irSolterio> (acesso em 19/11/2012 às 17:50h).

14 Art. 22. A partir do exercício financeiro de 1965, fica revogada a cobrança dos adicionais de proteção à família, criados pelo Decreto-lei número 3.200, de 9 de abril de 1941.

tratamento¹⁵ de aplicação tributária, no sentido de não haver ato violador deste princípio, se exige a consideração e avaliação dos sujeitos envolvidos, dos critérios da diferenciação e das finalidades justificadoras da diferenciação¹⁶.

A leitura dos artigos 145 e §1^o¹⁷ e 150 e inciso II¹⁸ da Carta 1988 deve servir como norte e orientação ao legislador (mentor) e ao fisco (aplicador). Mas não é o que se verifica na prática, como se pretende demonstrar.

O Supremo Tribunal Federal brasileiro entendeu que a aplicação do princípio de igualdade não determinava um tratamento igual entre contribuintes quando originado de situações ilícitas, por exemplo, isenções. Significa dizer, a igualdade de tratamento reclamada ocorria, mas pelo viés contrário: determinava-se a nulidade da isenção concedida de forma ilícita, como vedação a extensão da isenção ao pretendente do tratamento igualitário. Pretendeu-se, portanto, restringir a aplicação deste princípio no sentido de que, em face de situações ilícitas ou concedidas arbitrariamente pelo legislador ou aplicador da regra, não fosse eventual benefício tributário estendido aos demais contribuintes que defendessem igual posição (ilícita). Isto se deve precipuamente em proteção aos cofres públicos¹⁹. Também significa dizer: um erro não deve gerar outro, por mais benéfico que possa parecer ao particular.

15 Talvez o revogado Decreto-lei 3.200/1941 tenha certa atualidade de motivos.

16 Nos dizeres de Humberto Ávila, é “limitação de primeiro grau, porquanto é norma que deve ser observada pelo legislador e aplicador da regra e, na função de postulado, como limitação de segundo grau 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 arrazoáveis de diferenciação ou 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 a forma da tributação”. In ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário. Editora Saraiva. São Paulo. 2010. p. 349.

17 “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. Cabe registrar a discussão em torno da expressão “sempre que possível” contida no parágrafo primeiro do artigo 145 da Carta 1988. Em primeira leitura poderia parecer que se trata de mera faculdade ao fisco na aplicação (ou não) do critério da capacidade contributiva. Significa, para este entendimento, que não há obrigatoriedade do fisco em aplicar o princípio da capacidade contributiva. Este entendimento não foi adotado pela maioria da doutrina e jurisprudência, valendo aquele entendimento que diz ser destinada, a expressão “sempre que possível”, aqueles impostos notadamente diretos e pessoais. Assim, não se aplicaria o princípio, por exemplo, ao imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e imposto predial territorial urbano (IPTU). Vale dizer, se aplica para impostos que sempre, na hipótese material de incidência, houver possibilidade da avaliação e consideração dos elementos pessoais acerca da capacidade econômica do contribuinte (renda, patrimônio, etc.), como é o caso clássico do imposto sobre a renda.”

18 “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;(...)”

19 Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.655, STF, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Maurício Corrêa, julgada em 10.09.97, DJ 24.10.97, p. 54156.

Se sujeitos passivos se encontram na mesma situação (identidade), e se esta situação não é resultante de ilicitude fiscal, eles deverão sofrer tributação igual. Vale dizer, a mesma carga efetiva. Portanto, necessário se faz a análise e comparação entre contribuintes e situações fáticas²⁰ para aplicação do princípio ou sua inadequação ao caso concreto.

Além de pautar a observância do tratamento igualitário em condições de identidade de posições entre contribuintes, a aplicação do princípio da igualdade veda escolhas arbitrárias (critérios) para a diferenciação de tratamento²¹, sugerindo um postulado da razoabilidade-congruência. Embora não haja predefinição objetiva de quando o fundamento para a discriminação seja suficiente ou de que forma esta motivação pode ser sindicada.

Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, na síntese de Humberto Ávila, o princípio não será violado quando “(a) a norma tratar igualmente os contribuintes que estiverem na mesma situação; (b) o tratamento diferenciado não violar nenhum direito fundamental; (c) nenhuma pretensão decorreria do igual tratamento; (d) o tratamento diferenciado possui um fundamento constitucional justificador”²², que deve se traduzir em um critério real, pertinente, adequado, impessoal e objetivo (congruente).

Para esta pragmática análise da incidência do imposto de renda sobre determinados arranjos familiares e suas possíveis incongruências (é o que se pretende anotar), a referência feita ao princípio da igualdade tributária se mostra adequada e suficiente. Entretanto, deve ser mencionada ainda a caracterização da igualdade que pode ser vertical e horizontal entre pessoas: duas visadas sobre o mesmo ponto.

A primeira assegura o tratamento equitativo entre pessoas situadas em diferentes faixas de renda, com atos afirmativos das diferenças entre capacidades contributivas, ou seja, quem detém melhores condições econômico-financeiras, deve contribuir com maior parcela (quem pode mais, deve contribuir com parcela maior de tributo). Esta modalidade, nos dizeres de Lobo, “saiu de moda” desde a reforma introduzida na legislação fiscal nos EUA em 1986. Este entendimento tem fundamento na ideia utilitarista aplicada ao Estado do Bem Estar Social, muito antes dos estudos sobre a análise econômica do direito (neste caso o tributário).

A segunda se dá no plano horizontal de igualdade entre pessoas em situações idênticas (identidade). A equidade horizontal é que procura preservar a igualdade entre iguais, entre pessoas que se encontram nas faixas de renda semelhantes. Está fundamentada na concepção

20 Recurso Extraordinário n. 203.308-CE, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Maurício Corrêa, julgado em 26.11.96, DJ 14.03.97, p. 6910.

21 Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.355-6, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgada em 23.11.95, DJ 23.02.96, p. 3623.

22 In ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário. Editora Saraiva. São Paulo. 2010 p. 352.

de que a capacidade contributiva se justifica pelo benefício e não pelo sacrifício como fora defendido pelo utilitarismo²³. Esta igualdade pressupõe que, dentro das mesmas condições e critérios objetos de avaliação, as pessoas devam ser tratadas sem distinção. Mas esta presunção é *juris tantum*, pois o Estado pode impor distinções de tratamento tributário entre estas pessoas identificadas nesta igualdade horizontal estrabado, como já referido, em motivos razoáveis e congruentes.

Como ensina Caliendo: “Nem todo tratamento diferenciado para contribuintes sob a mesma faixa de renda representa, contudo, um caso de iniquidade horizontal, visto que em algumas condições o Estado pode agir como indutor de determinadas políticas fiscais. Assim, caso exista uma política social para a família que incentiva a natalidade e a educação infantil, poderemos ter o caso de estímulos e isenções fiscais para os casais que possuam crianças, o que irá gerar um tratamento diferenciado perante as famílias sem filhos. Não existe um critério definitivo que determine quando uma diferença de tratamento se constitui em uma discriminação proibida e quando se constitui em uma proteção afirmativa, ou seja, quando o tratamento diferenciado age protegendo ou promovendo determinada política pública justificável. Alguns parâmetros são considerados, entretanto, inquestionáveis: as discriminações de sexo, religião, raça, etnia e orientação sexual.”²⁴.

Para compor e aquilatar a incidência do princípio da igualdade, no âmbito do direito tributário, utiliza-se como critério outro princípio chamado da capacidade contributiva²⁵; vale dizer, haverá igualdade de tratamento tributário se o fisco atender a este critério de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica de cada contribuinte (em análise vertical e horizontal).

Pode-se afirmar, portanto, que, para uma diferenciação de tratamento tributário entre contribuintes em igualdade de posição, haverá de ter motivo fiscal (incentivo para desenvolvimento de determinada região, ramo de negócio, etc.) ou extrafiscal (desenvolvimento demográfico, controle de natalidade, combate a criminalidade, etc.) compreendendo as características acima elencadas que, ao fim e ao cabo, apresentem razoabilidade e congruência para justificar alguma diferenciação.

Vigora a ideia de que o princípio da capacidade contributiva, como critério eficaz para aplicação do princípio da igualdade, de maior abrangência, não deverá ser violado. É limitador do poder de tributar.

23 In TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Editora Renovar, 2011. p. 380.

24 In CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica. Editora Elsevier. Rio de Janeiro. 2009. p. 277.

25 O princípio da igualdade é mais amplo do que o da capacidade contributiva (§1º do art. 145 CF); por sua vez, este é critério do outro no âmbito do direito tributário.

O locus formal do princípio da capacidade contributiva no caso do Imposto de Renda sobre a família está verificado na técnica de aplicação de tabela contendo faixas de rendas (mínimo e máximo) com respectivas alíquotas progressivas (faixas de graduação da carga de tributação segundo as rendas distintas), assim que os rendimentos são progressivamente tributados pelas alíquotas em diferentes faixas de renda, presumindo o respeito à capacidade de contribuição.

Dispõe a Constituição Federal brasileira para o imposto em questão que, sendo de competência da União, este imposto incidirá sobre renda e proventos de qualquer natureza e será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade de alíquotas (Art. 153, inciso III e §2º inciso I CF 1988)²⁶.

Esta é a concepção norteadora do Imposto de Renda. Pode se vislumbrar na afirmação de Bobbio a gravidade do que a efetiva aplicação da técnica referida em cada caso concreto pode gerar: “Descobre-se que o cidadão, relativamente à obrigação fiscal, pertence a categorias diferentes e, por conseguinte, uma legislação é tanto mais justa quanto é mais articulada, não tendo medo de proceder por exceções, e por exceções as exceções”²⁷.

4 As técnicas tributárias de arrecadação do imposto sobre a renda familiar

Antes de ingressar na verificação prática da efetiva carga tributária pela aplicação da tabela progressiva de alíquotas sobre a renda familiar em cada caso hipoteticamente lançado - como se verá adiante no texto -, importa trazer, de forma geral, as técnicas fiscais conhecidas para a tributação da renda familiar. Existem duas formas básicas: a declaração conjunta e separada.

A primeira pode ser procedida na forma simples de acumulação das rendas, onde os rendimentos dos integrantes de determinada família são consolidados numa declaração única, sujeitando-se à tributação como um todo. Para esta técnica é irrelevante o fato de a renda ser composta apenas por um ou pelos dois cônjuges, pois impedida a adoção do regime proporcional de tributação e, conseqüentemente, uma vez que normalmente incide alíquota progressiva (não havendo medidas compensatórias), a pura e simples acumulação das rendas de cônjuges economicamente ativos provocará majoração da carga tributária relativamente aos demais contribuintes.

26 “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º - O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (...)”

27 Apud BOBBIO, Norberto. “Des Critères pour Resoudre les Antinomies”. In: PERELMAN, Ch. (Ed.). Les Antinomies em Droit. Bruxelles: E. Bruylant, 1965, p. 249 e 252. In TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Editora Renovar, 2011. p. 379.

Assim, quanto maior a soma das rendas (de cada uma dos cônjuges), maior será a alíquota incidente com elevada tributação. Significa que a renda do segundo cônjuge se sujeitará a tributação progressiva a partir do total dos rendimentos do primeiro pela tabela progressiva aplicável – o resultado é aumento da alíquota efetiva do imposto de renda –, podendo ser superior aquela aplicável a duas pessoas solteiras que auferissem cada qual o montante da própria renda familiar.

Por esta técnica poderá ocorrer o caso indesejável em que cada um dos cônjuges tenha renda, considerada individualmente, sobre a qual incida a alíquota zero (faixa de isenção), mas, quando somadas, passem a sofrer tributação. Há argumento para a defesa desta técnica: as despesas, neste caso, também estariam sendo compartilhadas em um maior rendimento pela situação da vida de casal, como forma de justificar presumida maior capacidade contributiva. Entretanto, considera-se uma injusta forma de tributar, pois estaria em situação de ofensa ao princípio da igualdade horizontal²⁸. Esta técnica não mais é obrigatória.

Esta técnica da simples acumulação de rendas normalmente é conjugada com outra de deduções específicas, que nada mais é do que autorizar abatimentos sobre o montante de renda em despesas específicas - saúde, moradia, incentivos a cultura, programas sociais, educação, dependentes, etc. Estas deduções, individuais, conjugais ou familiares tem a intenção de remediar as injustiças operadas com a aplicação da primeira técnica de arrecadação do imposto. Para isto é imprescindível que as deduções tenham relação direta com a base imponible, variando em função desta base e abarcando todos os rendimentos acumulados (deduções variáveis e genéricas – ao contrário das deduções fixas).

Este o sistema adotado no Brasil e é facultativo, ou seja, a família tem a chance efetuar o cálculo do imposto a pagar antes de concluir a declaração para a verificação da técnica mais benéfica a ser aplicável (conjunta ou separada, simples ou complexa), ou seja, que resulte em menor percentual de alíquota efetiva e, por consequência, em menor imposto devido. Na prática se torna favorável quando um dos cônjuges tenha rendimento considerado na faixa de isento (não auferir rendimento ou rendimento condizente com o teto de isenção) e ainda incorre em despesas dedutíveis.

Ainda, a forma conjunta de apresentação da declaração de renda pode se dar pela técnica do splitting (ou divisão proporcional das rendas). É uma técnica peculiar em que as rendas são acumuladas, mas não tributadas como uma unidade. Há a redistribuição das rendas antes da aplicação da alíquota pela tabela progressiva. De forma geral, procede-se a divisão da renda acumulada por igual entre os membros da família e, somente então, se aplica a alíquota da tributação em separado sobre cada uma das partes. Este sistema tende a evitar efeitos

28 Tribunal Constitucional Espanhol (Sentencia nº 45/1989 de Tribunal Constitucional, Pleno, 20 de Febrero de 1989). <http://tc.vlex.es/vid/31-i-12-23-32-an-38-lotc-15034149> (acesso em 09/12/2012).

tributários nocivos para a família, ou, na pior das hipóteses, tende a apresentar um resultado de neutralidade.

Podem ser referidos como exemplo de aplicação desta técnica, o *splitting* conjugal praticado nos EUA, Alemanha, Irlanda e Portugal, onde se divide a renda apenas entre o casal (mesmo que apenas seja uma a fonte de renda).

Também o *splitting* familiar (ou técnica do quociente familiar) praticado na França desde 1945, onde o casal tem direito a divisão da renda auferida (duas partes) e mais meia parte para cada um dos filhos havidos até o segundo e, a partir do terceiro filho, uma parte inteira (assim: dois filhos = 3 partes; quatro filhos = 5 partes). Então, se divide a renda pelo quociente familiar encontrado, sujeitando-se a tributação segundo a tabela progressiva e aplicando-se a alíquota respectiva para cada parte resultado da divisão. Após, multiplicando-se o resultado pelo número de partes, conforme tabela ilustrativa abaixo (considerando a tabela de alíquotas de 2011)²⁹.

	solteiro	casado com 2 filhos*	casado com 3 filhos
1.rendimentos tributáveis	€ 18.000,00	€ 18.000,00	€ 18.000,00
2.deduções			
2.1.quociente familiar		€ 6.000,00	€ 4.500,00
2.2.aplicada alíquota de 5,5%	€ 328,02	€ 330,00	€ -
2.3.aplicada alíquota de 14%	€ 854,42		
2.4.multiplica pelo mesmo quociente familiar		€ 990,00	€ -
2.5.total do imposto	€ 1.182,44	€ 990,00	ISENTO
Renda líquida	€ 16.817,56	€ 17.010,00	€ 18.000,00
DIFERENÇAS		€ 192,44	€ 990,00
economia de mais de 16%* que representaria		€ 189,19	isento

Na América do Sul a Colômbia é o país mais desenvolvido em termos de tributação da renda familiar³⁰, pois também adota a técnica do *splitting* para permitir a incidência das menores alíquotas em consequência menor imposto a pagar (Lei 81/80), embora esteja a aplicação limitada à renda proveniente do trabalho. Também, como no Brasil, há imperfeições quanto aos valores muito reduzidos de deduções permitidas.

Outra forma básica de apresentação da renda é a declaração separada ou sistema da separação das rendas, consentâneo com o aspecto de ser considerado este imposto como um

29 In FILIPPO, Luciano Gomes. Tributação da Renda Familiar. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Editora Magister. N. 25, P. 138-162, Mar./Abr. 2011.

30 In FILIPPO, Luciano Gomes. Tributação da Renda Familiar. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Editora Magister. N. 25, P. 138-162, Mar./Abr. 2011.

tributo pessoal e direto tanto quanto possível. Os cônjuges devem apresentar duas declarações de renda distintas e sujeitos a tributação progressiva separadamente. Esta técnica ocorre no Reino Unido, países baixos, Áustria e Suécia.

Existe de forma absoluta quando não há acumulação de rendimentos e tampouco previsão de deduções específicas. Sendo desta forma, quando há apenas um cônjuge economicamente ativo, este que deverá arcar com os custos da manutenção familiar, o que resulta em incongruência. Distancia-se de um sistema norteado pela capacidade contributiva do sujeito passivo, por isto ilegítimo e não mais adotado nos sistemas tributários contemporâneos a forma absoluta.

Existe de forma relativa quando os cônjuges devem apresentar as declarações em separado e estão impedidos de acumularem os seus rendimentos, mas podem deduzir gastos comuns e os gastos específicos do cônjuge dependente economicamente, e estas deduções são extremamente limitadas ou que não variam de acordo com o conteúdo econômico da base impositiva. É o que ocorre no Brasil, onde as deduções não são compatíveis com o custo de vida – caso dos gastos com instrução e dependentes.

Assim, desconsidera-se a capacidade econômica familiar expressiva, que são onerados pela tabela progressiva e pela ínfima possibilidade de dedução em termos de valores³¹.

5 A aplicação da técnica adotada pelo fisco brasileiro no tocante ao imposto de renda: ineficiência prática sob o viés do princípio da proteção da família.

Os quadros ilustrativos abaixo demonstram pontualmente as situações em que, na aplicação da técnica adotada no Brasil de arrecadação do imposto sobre a renda da família, existe violação aos princípios norteadores do sistema constitucional brasileiro e aplicáveis ao tema: proteção da família e capacidade contributiva.

As primeiras duas figuras ilustram situação, admitida para a análise, de casal separado, ambos percebendo o mesmo valor de rendimento e havendo pensão alimentícia alcançada ao filho. Verifica-se pontualmente situação fiscal privilegiada do cônjuge não guardião em relação ao cônjuge guardião em quase 8% de menor carga tributária sobre o rendimento. Isto se dá pelo simples fato de que o montante de pensão alimentícia alcançada é considerado valor totalmente dedutível para fins do cálculo do imposto devido e, sendo assim, o cônjuge guardião, mesmo que adote a forma separada de apresentação da declaração do imposto ou a

31 Nos dizeres de Humberto Ávila: “Somente aquela parte dos rendimentos que esteja disponível para o sujeito passivo é que pode ser tributadas. Despesas inevitáveis, que sejam necessárias para a manutenção da dignidade humana e da família, devem ficar de fora do âmbito da tributação. (...) O imposto sobre a renda é um imposto sobre a renda líquida pessoal, isto é, sobre a renda economicamente disponível.” In ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário. Editora Saraiva. São Paulo. 2010. p. 379.

forma em conjunto com o filho – com possibilidade de haver deduções de valor fixo com um dependente e instrução e valor variável com saúde, ainda assim sofrerá alíquota efetiva maior (tabela de alíquota progressiva ano-calendário 2011).

	não guardião	guardião	filho
1.rendimentos tributáveis	R\$ 60.000,00	R\$ 60.000,00	R\$ 18.000,00
2.deduções			
2.1.dependente	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2.2.instrução	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2.3.despesa médica	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2.4.pensão alimentícia	R\$ 18.000,00	R\$ -	R\$ -
2.5.total das deduções	R\$ 18.000,00	R\$ -	R\$ -
3.base de cálculo	R\$ 42.000,00	R\$ 60.000,00	R\$ 18.000,00
4.imposto	R\$ 3.109,53	R\$ 7.812,55	R\$ -
5.alíquota efetiva	5,18%	13,02%	isento
faixa	22,50%	27,50%	

Figura 1 – declaração separada (guardião e filho).

	não guardião	guardião/filho	filho
1.rendimentos tributáveis	R\$ 60.000,00	R\$ 78.000,00	R\$ -
2.deduções			
2.1.dependente	R\$ -	R\$ 1.889,64	R\$ -
2.2.instrução	R\$ -	R\$ 2.958,23	R\$ -
2.3.despesa médica	R\$ -	R\$ 3.000,00	R\$ -
2.4.pensão alimentícia	R\$ 18.000,00	R\$ -	R\$ -
2.5.total das deduções	R\$ 18.000,00	R\$ 7.847,87	R\$ -
3.base de cálculo	R\$ 42.000,00	R\$ 70.152,13	R\$ -
4.imposto	R\$ 3.109,53	R\$ 10.604,39	R\$ -
5.alíquota efetiva	5,18%	13,60%	
faixa	22,50%	27,50%	

Figura 2 – declaração conjunta (guardião com filho).

Como se percebe acima há nítido desequilíbrio, acenando para uma violação, ou ao menos não observância, aos princípios referidos e orientadores do tema: o da proteção da família, no caso a família monoparental, e o da capacidade contributiva.

Mesmo se fossem permitidas deduções para o caso do cônjuge guardião poder optar por apresentar a declaração do imposto na forma separada para que a alíquota efetiva aplicável lhe fosse mais favorável do que os 13,02%, ainda assim, estaria ele em desvantagem fiscal em relação ao cônjuge não guardião, como se verifica na figura abaixo.

	não guardião	guardião	filho
1.rendimentos tributáveis	R\$ 60.000,00	R\$ 60.000,00	R\$ 18.000,00
2.deduções			
2.1.dependente	R\$ -	R\$ 1.889,64	R\$ -
2.2.instrução	R\$ -	R\$ 2.958,23	R\$ -
2.3.despesa médica	R\$ -	R\$ 3.000,00	R\$ -
2.4.pensão alimentícia	R\$ 18.000,00	R\$ -	R\$ -
2.5.total das deduções	R\$ 18.000,00	R\$ 7.847,87	R\$ -
3.base de cálculo	R\$ 42.000,00	R\$ 52.152,13	R\$ 18.000,00
4.imposto	R\$ 3.109,53	R\$ 5.654,39	R\$ -
5.alíquota efetiva	5,18%	9,42%	isento
faixa	22,50%	27,50%	

Figura 3 – admissão hipotética de declaração separada (guardião e filho) com deduções.

Embora tenha havido neste cálculo hipotético acima uma melhora de quase cinco pontos percentuais de desoneração da carga tributária sobre o rendimento do cônjuge guardião (família), ainda assim é verificada uma desvantagem fiscal em relação ao cônjuge não guardião (solteiro) em quase 4% de alíquota.

6. Conclusão

Neste sentido, com prévia investigação do bem jurídico tutelado em vista da relação obrigacional tributária incidente, que é exatamente a família como célula social importante e merecedora de proteção, notadamente para a sua sobrevivência econômico-financeira, a técnica brasileira de arrecadação do imposto sobre a renda familiar, como demonstrado acima de forma pragmática e ainda considerando a incidência do outro princípio da proteção à família (art. 226, §4º CF), que pode parecer um “estranho no ninho” para o direito tributário, mas reforça a ordem à limitação ao poder de tributar, que compreende a violação observada.

Cabe ainda anotação que se está diante de circunstância peculiar no caso da família monoparental: trata-se de comunidade privada da contribuição de ambos os pais para a manutenção dos filhos em comunidade plena de vida e também de auxílio mútuo, quando a solidariedade prevalece pelo convívio benéfico. Assim, em momento na vida desse arranjo familiar em que existe alteração da realidade econômico-financeira pelo processo de divisão sofrida pela separação lato sensu. O novo arranjo, além do abalo social e afetivo, sofre esse revés fiscal até momento de retomar curso de estabilidade econômica. A par disso, ainda deverá arcar com carga tributária maior? Não parece ser a melhor solução.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. Editora Saraiva. São Paulo. 2010.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Editora Elsevier. Rio de Janeiro. 2009.

CALIENDO, Paulo. **Direitos Fundamentais, Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Contribuição e Limites**. Revista Direitos Fundamentais e Justiça. Editora HS Editora. Porto Alegre. Ano 3. N. 7. P. 203-222, Abr./Jun. 2009.

FERRARINI, Letícia. **A Tributação da Família no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Revista Jurídica Tributária. Editora Notadez. Porto Alegre. Ano 2. N. 4, P. 183-201, Jan./Mar. 2009.

FILIPPO, Luciano Gomes. **Tributação da Renda Familiar**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Editora Magister. N. 25, P. 138-162, Mar./Abr. 2011.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **Famílias Monoparentais: A Situação Jurídica de Pais e Mães Solteiros, de Pais e Mães Separados e dos Filhos na Ruptura da Vida Conjugal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Editora Renovar, 2011.

VELLOSO, Andrei Pten. **A Tributação da Família no Brasil à Luz dos Princípios Constitucionais**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Editora Fórum. Belo Horizonte. Ano 8. N. 46. P. 65-86, Jul./Ago. 2010.