

# Aspectos da Tributação da Renda Familiar: a Relevância do *Splitting Tax* na Observância dos Direitos Fundamentais

## *Aspects of Family Income Taxation: the Relevance of the Splitting Tax in Compliance with Fundamental Rights*

Igo Pessoa Santos

Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Lisboa (ULisboa). Especialista em Direito Constitucional e Administrativo pela Universidade Cândido Mendes (UCAM) e em Direito Tributário pela PUC-MG. Graduado em Direito pela UFRJ. Advogado inscrito na OAB-RJ desde 2007. *E-mail*: igopessoa.adv@gmail.com.

Recebido em: 14-12-2023 – Aprovado em: 2-4-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.14.2024.2472>

### *Resumo*

Esta pesquisa objetiva analisar a tributação sobre a renda da pessoa física considerando-a como membro da entidade familiar, com recebimento de tratamento diferenciado de maior proteção no Sistema Tributário Nacional. Por meio da análise doutrinária e jurisprudencial, busca-se maior robustez à pesquisa conduzindo ao pensamento moderno sobre a incidência tributária nas formações familiares contemporâneas, em especial do Imposto sobre a Renda da pessoa natural, como forma de justiça fiscal. Utilizando a metodologia do estudo histórico e exploratório de fontes documentais primárias e jurisprudenciais, serão propostos o problema e as soluções. Por meio dos valores fundantes do Estado Democrático de Direito, com aplicação em países democráticos como Portugal e Alemanha, será desenhada a incidência do tributo, utilizando o sistema da divisão da renda familiar (*splitting*), amparado na real capacidade contributiva dos membros, observados os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da proteção estatal à entidade familiar e do indivíduo como proteção central do Estado.

*Palavras-chave*: direitos fundamentais, princípios tributários, família, capacidade contributiva, *splitting tax*.

### *Abstract*

This research aims to analyze taxation on individual income considering them as members of the family entity, receiving differentiated treatment with greater protection in the National Tax System. Through doctrinal and jurisprudential analysis, we seek greater robustness in the research, leading to modern thinking about the tax incidence in contemporary family formations, especially the Personal Income Tax, as a form of tax justice. Using the

methodology of historical and exploratory study of primary documentary and jurisprudential sources, the problem and solutions will be proposed. Through the founding values of the Democratic Rule of Law, with application in democratic countries such as Portugal and Germany, the incidence of the tax will be designed, using the family income division system (splitting), supported by the real contributory capacity of the members, observing the principles equality, contributory capacity and state protection for the family entity and the individual as the central protection of the State.

*Keywords:* fundamental rights, tax principles, family, contributory capacity, splitting tax.

## Introdução

Desde os tempos antigos, o mundo tem se preocupado com a questão da arrecadação dos tributos. Já no Novo Testamento, Jesus ao referir-se sobre a moeda do tributo para os fariseus, atribuiu ser devido à Cesar dizendo: “Daí, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus.” (Mateus 22, 15-22)<sup>1</sup>. Eis o que se denominou chamar de obrigatoriedade tributária, atrelada aos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade tributária, ou seja, pagar apenas o que for devido. Ao longo dos anos, e já na modernidade, os direitos fundamentais<sup>2</sup>, com sua origem nas correntes políticas e jurídicas dos Estados Unidos da América (doravante EUA), da França no século XVIII, e mais recentemente na elaboração dogmática jurídica transposta a partir de meados do século XX na Alemanha, sobre os direitos de propriedade e de liberdade, como aqueles diretamente atrelados à dignidade da pessoa humana, foram evocados e assegurados de forma ampla e de expressa proteção do indivíduo<sup>3</sup>.

A partir de então, os Estados Democráticos de Direito passaram a se preocupar com a proteção do ser humano, correspondência direta da viragem kantiana de centralidade humana, que se denominou chamar de personalismo constitucional<sup>4</sup>. O modelo constitucional brasileiro por meio da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (doravante CRFB/1988), seguindo o modelo português e alemão, trouxe como um de seus fundamentos também a dignidade da pessoa humana no inciso I do art. 1º, e de construir uma sociedade livre, justa e

<sup>1</sup> MATEUS. *A Bíblia Sagrada*. Trad. em português por João Ferreira de Almeida revista e corrigida. São Paulo: Sociedade Bíblica do Brasil, 1995, p. 38.

<sup>2</sup> Consideraremos para o presente trabalho a expressão direitos fundamentais, por ser mais adequada aos direitos atrelados à órbita do direito interno, e como aquele utilizada pela melhor doutrina, embora não se olvide da discussão existente com os chamados direitos humanos, mais atribuído aos mesmos direitos na órbita internacional.

<sup>3</sup> MIRANDA, Jorge. *Direitos fundamentais*. 2. ed. Manuais universitários. Coimbra: Almedina, 2017, p. 79.

<sup>4</sup> OTERO, Paulo. *Direito constitucional português: identidade constitucional*. Coimbra: Almedina, 2017. v. 1, p. 35.

solidária, promovendo o bem de todos como um de seus objetivos, conforme o incisos I e IV do art. 3<sup>o</sup>, e, com base nessas balizas e de proteção dos direitos fundamentais, a ordem jurídica brasileira passou a ser interpretada, inclusive, toda a normatividade do Sistema Tributário Nacional, descrita nos seus arts. 145 a 162<sup>6</sup>.

Inaugurando a sistemática tributária ou fiscal, os princípios gerais do Direito Tributário, em especial o da capacidade contributiva (§ 1<sup>o</sup> do art. 145), da legalidade tributária (inciso I do art. 150), da igualdade de tratamento (inciso II do art. 150) são normas de especial valor ou mandamento nuclear de um sistema, e devem observar sua consonância com as demais normas constitucionais, amparada na unicidade e harmonização constitucional<sup>7</sup>.

Essa harmonização normativa não se restringe apenas às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, devendo também ser estendida a todos os organismos objeto de proteção constitucional. As famílias, em todas as suas formas contemporâneas, como base da sociedade (*caput* do art. 226 da CRFB/1988), também merecem proteção de seus membros, seja de forma individual ou coletiva, quanto à incidência do tributo sobre a renda e proventos de seus membros. É sobre a análise da incidência desta espécie tributária no âmbito da relação familiar, especificamente, como aspecto da justiça fiscal, que esta pesquisa se atentará, sem desejar esgotar o tema, o que necessitaria de centenas de páginas, mas, buscando abrir o debate quanto à relevância e harmonização com os princípios inerentes aos Estado Democrático de Direitos e obediências aos direitos fundamentais.

### 1. A proteção da família e a tributação à luz dos direitos fundamentais

A doutrina publicista que estabelece uma teoria Constitucional Geral, traz na disciplina uma série de princípios, conceitos e instituições sintetizados em uma visão unitária, em que os Estados amparados na democracia e preocupados com o ser humano como ser central de preocupação e valoração não pode se olvidar das garantias da liberdade, da propriedade e da dignidade como essenciais<sup>8</sup>. Se as Constituições têm como conteúdo a conduta humana, motivada pelas relações sociais (econômicas, políticas, religiosas, familiares etc.), e o fim de realizar os valores que apontam para o existir da sociedade, a família como sua base e causa criadora e recriadora do poder do povo deve sempre ser inserida na interpreta-

<sup>5</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 92.

<sup>6</sup> BRASIL. Planalto. *Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 29 jul. 2021.

<sup>7</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 44-45.

<sup>8</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 36.

ção constitucional, como todo orgânico que integra esse conjunto de valores, por meio do conceito ampliativo do direito constitucional<sup>9</sup>.

Partindo da premissa de que qualquer Constituição possui um núcleo de identidade aberto, formado por um conjunto de normas e princípios estruturantes que apresentam a evolução de uma determinada ordem jurídica, há que se fazer uma nova compreensão dos princípios, propostas interpretativas e alargamento de ideias diante dos novos problemas da sociedade, isto é, uma articulação da identidade normativa constitucional<sup>10</sup>.

Assim, a família, como primeira e principal estrutura social para o ser humano, é onde se inicia a moldagem da convivência e realização social, desde o nascimento até a morte; é a forma de viver os fatos básicos da vida humana. Mais do que isso, a família é também uma unidade de produção, realçados os laços patrimoniais. As pessoas se unem em família com vistas à formação de patrimônio<sup>11</sup>.

Assim como a sociedade, a instituição familiar também sofre processo evolutivo se adaptando a novas formas e valorações para se adequar às necessidades humanas, forjadas não só pelos laços de vivência afetiva como também de solidariedade entre os seus membros, merecendo proteção especial e assecuratória de sua dignidade e igualdade pelo Estado, nos termos do art. 226 da CRFB/1988<sup>12</sup>. Ou seja, a tutela do núcleo familiar tem como ponto de partida e de chegada a tutela da própria pessoa humana, enquanto base que assenta o Estado de Direito<sup>13</sup>.

Ao Estado cabe não só a proteção da família enquanto base da sociedade, mas também uma intervenção mínima na autonomia privada de seus indivíduos e prevalência da dignidade destes, conquanto fim último da sua atuação, e também de critério de integração e interpretação<sup>14</sup>. Este imperativo de tutela exige uma atuação positiva tríplice: de respeitar, proteger e promover ao indivíduo os direitos fundamentais. Mais do que um dever, trata-se de uma obrigação do Estado, enquanto aplicador dos direitos fundamentais, praticar todas as providências para implementar, promover e garantir esses valores principiológicos da dignidade, da igualdade e da proteção não deficitária à família<sup>15</sup>. É o que nas lições de

<sup>9</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 39 e 43.

<sup>10</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *“Brançosos” e interconstitucionalidade: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*. 2. ed. reimpressão. Coimbra: Almedina, 2017, p. 121.

<sup>11</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil: família*. 9. ed. rev. e atual. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 33.

<sup>12</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil: família*. 9. ed. rev. e atual. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 40-41.

<sup>13</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Princípios estruturantes do estado de direito*. Coimbra: Almedina, 2019, p. 30-32.

<sup>14</sup> MIRANDA, Jorge. *Direitos fundamentais*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 223.

<sup>15</sup> OTERO, Paulo. *Direito constitucional português: identidade constitucional*. Coimbra: Almedina, 2017. v. 1, p. 24.

Claus-Wilhelm Canaris denomina-se de imperativo de tutela ao Estado, que impõe um dever jurídico de agir para proteger as estruturas dos direitos de defesa e prestacionais, podendo incluir também os direitos de liberdade, de propriedade e de planejamento familiar<sup>16</sup>.

Trata-se de uma proteção que se reveste não apenas na relação Estado-família no âmbito da autonomia privada, mas, sobretudo em qualquer relação que o Estado possua com os entes da família, seja de forma individual ou coletiva.

No âmbito tributário e fiscal, conquanto a Constituição atribuiu aos entes federativos instituir os tributos como atividade típica, indelegável e exercida por meio de procedimento formal, em obediência ao princípio da legalidade (*caput* do art. 145 e inciso I do art. 150 da CRFB/1988), adotando-se a concepção contemporânea acima citada de um Estado Humano<sup>17</sup>, temos que o sistema de tributação deve se apresentar como um poder-dever, por meio do qual, pelos instrumentos da Administração, possibilitam a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades primárias, como também a proteção dos direitos fundamentais do indivíduo e do grupo social que este faz parte<sup>18</sup>.

Ou seja, trata-se de uma relação marcada pela tensão de dois valores: de um lado, a autoridade do Poder Público, caracterizada pelo caráter compulsório dos tributos e, de outro, a liberdade individual, devendo-se sempre a observância ao princípio da legalidade e o direito de propriedade do particular<sup>19</sup>.

O sistema de tributação deve ser, antes de tudo, um sistema de respeito dos direitos fundamentais do indivíduo, com balizas estabelecidas pela Constituição e, no que resultar na restrição da liberdade do ser humano, obedecer aos parâmetros e restrições confiados pela Carta Maior. Tem-se por certo que a afetação do patrimônio dos cidadãos é calcada na ideia de supremacia do poder público, mas esta supremacia deve sempre observar os princípios e direitos fundamentais que amparam qualquer Estado Democrático de Direito<sup>20</sup>, sem a qual, não haverá de-

---

<sup>16</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. *Direitos fundamentais e direito privado*. Trad. Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 2009, p. 58 e 65.

<sup>17</sup> A expressão “Estado Humano” é utilizada pelo português Paulo Otero, ao estabelecer que o Estado Democrático de Direito é antes de tudo um Estado de Direitos Humanos fundado na dignidade da pessoa humana, e esta é o limite e o critério da relevância constitucional da soberania popular (cf. OTERO, Paulo. *Direito constitucional português: identidade constitucional*. Coimbra: Almedina, 2017. v. 1, p.31-38).

<sup>18</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 223.

<sup>19</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). *Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 20-25.

<sup>20</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 223.

mocracia, como princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade e da proporcionalidade<sup>21</sup>.

É neste sentido que a análise da tributação da renda da pessoa física considerando-a como um membro da família deve ser discutida, com a análise dos subsídios, isenções e reduções dos impostos, homenageando os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da progressividade tributária, tendo como pano de fundo a proteção da dignidade humana e da família (como mandamento constitucional do *caput* do art. 226), e da justiça fiscal, em conformidade com o inciso I do art. 3º da CRFB/1988.

## 2. A tributação da renda do indivíduo no sistema brasileiro

A tributação sobre a renda da pessoa natural no ordenamento brasileiro está consagrado como competência da União (inciso III e § 2º do art. 153 da CRFB/1988), sendo um tributo que busca por instrumento a redistribuição de renda, assim também manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões. Com base nestes valores, deve o intérprete sempre buscar alcançá-los. Ao legislador, adotando como fato gerador a renda e proventos do indivíduo, baseado no seu acréscimo patrimonial, ou seja, considerando a capacidade contributiva da pessoa física, deve adotar medidas legislativas que estabeleçam a tributação considerando o mínimo vital ou essencial<sup>22</sup>.

É cediço que poderá a lei aferir a renda, o patrimônio e os proventos do indivíduo, atingindo, obrigatoriamente, seu direito fundamental de propriedade privada, excepcionando este princípio constitucional (inciso XXII do art. 5º e inciso II do art. 170 da CRFB/1988)<sup>23</sup>. No entanto, o Direito Tributário, não pode se afastar da preocupação concernente à adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais. A visão humanista da tributação tem por destaque a atividade fiscal que não se limita apenas gerar receitas para o Estado, mas também e, principalmente, assegurar o exercício de direitos públicos subjetivos<sup>24</sup>.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, doravante STF, já nos idos de 1993, em decisão proferida na medida cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939, quando tratou do imposto sobre movimentação ou transmissão

<sup>21</sup> Tratam-se de princípios que vigoram independentemente de estarem consagrados na Constituição, mas que são aplicados em qualquer Estado que persegue como objetivo essencial da sua existência o respeito, proteção e promoção dos direitos fundamentais, em especial na dignidade da pessoa humana (cf. NOVAIS, Jorge Reis. *Princípios estruturantes do estado de direito*. Coimbra: Almedina, 2019, p. 10).

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 52 e 287-288.

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed., rev., ampl. e atual., até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 432.

<sup>24</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 142-143.

de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, doravante IPMF<sup>25</sup>, inserido pela Emenda Constitucional (EC) n. 3, de 17 de março de 1993, reconheceu a inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º, desta emenda constitucional, por violação ao princípio da anterioridade tributária, em especial ao inciso III do art. 150 da CRFB/1988, a despeito de se tratar de uma limitação ao poder de tributar, e por isso inserido no rol dos direitos fundamentais voltado à proteção do indivíduo, razão pelo qual se insere no rol das cláusulas pétreas constitucionais.

Sendo os princípios tributários e as limitações ao poder de tributar proteções ao contribuinte, e cláusulas pétreas do Estado de Direito, há que se fazer uma análise da sistemática tributária também em favor do indivíduo enquanto membro social da entidade familiar, de modo a preservar a sua dignidade e das pessoas que com ele convive.

Por certo, a tributação da renda constitui um instrumento para alcançar a “regra de ouro” de uma verdadeira justiça distributiva<sup>26</sup>, isto é, para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; assim como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (incisos I a IV do art. 3º da CRFB/1988).

Apenas onde houver riqueza é possível o Estado tributar a renda e os proventos do indivíduo, enquanto cidadão que assiste e participa da sociedade, e por isso deve contribuir para o desenvolvimento social. Numa interpretação contrária, onde inexistir riquezas ou a sua expressão se mostrar desfavorável à redistribuição de renda e ao equilíbrio do desenvolvimento econômico, o Fisco, como instrumento de arrecadação estatal, deve demonstrar desprezo ou tributar de forma personalizada, sem afetar o mínimo vital, sob risco de inviabilizar o contribuinte de persistir na geração de riquezas de lastro à tributação<sup>27</sup>.

A capacidade contributiva aproxima-se também dos princípios da personificação, da proporcionalidade e da progressividade. Quanto à primeira, deve o imposto sobre a renda e proventos considerar as condições pessoais de cada contribuinte; sobre o segundo, ser quantificado ao valor justo, diretamente proporcional à riqueza do contribuinte, de modo que não ofenda a sua presumível capa-

<sup>25</sup> No voto desta ADI-MC n. 939, o relator, Ministro Sydney Sanches, enfatizou que “trata-se, pois, de garantia outorgada ao contribuinte, em face do disposto neste art. 150, III, ‘b’, em conjugação com o § 2º do art. 5º da Constituição Federal.” (cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 939, Tribunal Pleno. Rel. Min. Sydney Sanches, julgado em 15.09.1993; *Diário de Justiça*, Brasília, 17 dez. 1993).

<sup>26</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 91.

<sup>27</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 138-139.

cidade econômica; quanto ao último, permite que a alíquota do imposto sobre a renda e proventos seja mais elevada quanto maior for a fatia da riqueza<sup>28</sup>.

Trata-se de princípios que não podem se desligar do fato gerador da tributação sobre a renda, sob risco de prejudicar o livre desenvolvimento do indivíduo, enquanto ser social titular de direitos fundamentais, inclusive da tributação em excesso, bem como prejudicar o próprio crescimento econômico do país, uma vez considerando o ser humano como contribuinte de receitas derivadas, dentro de um sistema de arrecadação de riquezas para os cofres públicos, considerando sacrifícios e benefícios comuns e uma tributação com distribuição justa<sup>29</sup>.

Atualmente, as normas legais que tratam do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, doravante IRPF, descritas nos arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966) e sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (*caput* do art. 43) independem da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da sua forma de percepção (§ 1º do art. 43), e se amparam nos princípios constitucionais da generalidade, da universalidade e da progressividade (inciso III e § 2º do art. 153 da CRFB/1988), da capacidade contributiva do indivíduo em si, unicamente considerado, pouco adentrando efetivamente na observância no seu aspecto enquanto ser inserido numa entidade familiar, que pode obter rendimentos conjuntamente com os demais entes familiares que consigo convivam, ignorando, portanto, o aspecto contemporâneo da capacidade contributiva familiar<sup>30</sup>.

### 3. A tributação da familiar como consenso de justiça social

Para que uma sociedade seja bem ordenada, é preciso que além de planejar o bem-estar de seus membros, o Estado também estabeleça uma concepção pública de justiça, ou seja, por meio de uma distribuição adequada de benefícios e encargos da cooperação social. Na democracia, havendo diferenças, há que se criar oportunidades iguais de forma a se permitir equilibrar as posições particulares, reduzindo as desigualdades econômicas e sociais dos menos favorecidos ou afortunados na sociedade<sup>31</sup>.

<sup>28</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 140-142.

<sup>29</sup> A doutrina utilitarista atribui a progressividade do com implicância de sacrifícios equivalentes entre os contribuintes que possuem igual capacidade contributiva, devendo, por isso, se sacrificar mais aquele que possui o maior quinhão de riqueza, a obter um sacrifício equivalente. Essa teoria do sacrifício foi substituída pela teoria da justiça distributiva, em que a participação do cidadão nos custos da existência social permite uma distribuição mais justa da carga tributária (cf. SCHOULER, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 381-383).

<sup>30</sup> Da mesma forma, as demais leis que cuidam do tema: Leis n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995; n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995; n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997; n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999, assim também o Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018 (regulamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza).

<sup>31</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Piseta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 5-6; 79-80.

Nas sábias lições do professor de Coimbra J. J. Gomes Canotilho, as Constituições ao incorporarem a ideia de justiça, trouxeram consigo o princípio do direito natural de “reserva de justiça” por meio de uma comunidade de inclusão e de razão pública, em que os cidadãos, enquanto corpo coletivo, exercem um poder político e coercivo decisivo uns sobre os outros sobre o dever moral<sup>32</sup>. Neste mesmo sentido, os professores Claudio Pereira Souza Neto e Daniel Sarmento atribuem o conceito de justiça social atrelado ao bem-estar coletivo e aos aspectos centrais do modelo igualitário de organização da vida econômica<sup>33</sup>.

O direito tributário não se imiscuiu dessa dimensão substancial, que se traduz na consolidação dos valores e princípios constitucionais, principalmente ligados à ideia de justiça fiscal, que se impõe em toda relação do contribuinte com o fisco<sup>34</sup>.

Sob este aspecto de justiça, a família enquanto base da sociedade e com especial proteção do Estado, deve ser vista na sua conotação contemporânea, sem qualquer distinção das suas formas. Cuida-se de proteção que envolve não apenas o casamento e a filiação, como também o planejamento familiar, e solidariedade entre seus entes e a liberdade de escolhas, não se limitando às decisões particulares, mas se estendendo ao Poder Público<sup>35</sup>.

O imposto incidente sobre a renda, seja da pessoa física ou da pessoa jurídica, possui como elemento do fato gerador a teoria da fonte, considerando-se a fonte da renda e proventos adquiridos no território nacional, incidindo o tributo independentemente da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da sua forma de percepção, conforme o § 1º do art. 43 do Código Tributário Nacional<sup>36</sup>.

Daí que, se é possível a tributação sobre os rendimentos da pessoa física e jurídica, esta conquanto entidade coletiva, pouco importando a fonte de renda, observados os princípios tributários e os direitos fundamentais, a considerar, inclusive, os direitos à não surpresa e de organização financeira do contribuinte ao ser tributado, amparados no princípio da anterioridade, não é difícil imaginar a possibilidade de aplicar esses mesmos valores considerando também a organização familiar, enquanto ente coletivo.

---

<sup>32</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1358-1361.

<sup>33</sup> SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 172.

<sup>34</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A constitucionalização do direito tributário. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (coord.). *A constitucionalização do direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 987.

<sup>35</sup> OLIVEIRA, José Maria Leonil Lopes de. *Direito civil: família*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 7-31.

<sup>36</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 299.

O planejamento que o indivíduo realiza nas suas esferas financeiras, assim como ocorre com a pessoa jurídica, por certo inclui os seus ganhos e gastos pessoais e das pessoas que com ele conviva, ou seja, exige uma organização financeira familiar. Além da proteção especial do Estado, a família deve ter o descritivo tributário na busca pela alternativa da menor tributação. Cabe ao Estado, nos limites do seu poder de tributar, estabelecer formas de tributação da renda, e ao contribuinte, nos limites das suas restrições dos seus direitos fundamentais da propriedade, optar pela forma menos onerosa e mais protetiva, estabelecida no planejamento tributário familiar dos membros que a compõe.

Trata-se de uma justiça fiscal em conformidade com a capacidade contributiva da pessoa física inserida no ambiente familiar, da qual o Estado está obrigado, nos termos do art. 226 da Constituição de 1988.

Nas lições de Misabel Derzi, o imposto sobre a renda em nosso país há muito se afastou da proteção da família e da dignidade vital do contribuinte, que deveria ser tabu para o fisco. Isto porque, em diversos outros países, “os cônjuges podem, ainda que haja um único provedor, se o quiserem, somar os seus rendimentos líquidos e, em seguida, dividi-los por dois, atraindo com isso alíquota mais reduzida e apurar o imposto a pagar para cada um deles”<sup>37</sup>.

Países como os EUA, em uma evolução moderna do conceito de tributação dos membros da sociedade, já vêm discutindo não só a questão da tributação a renda familiar, mas, sobretudo, a maior taxação dos membros, individualmente considerados, como as mulheres, o que violaria os princípios constitucionais acima elencados. A inclusão da mulher no mercado de trabalho e o crescente aumento no consumo de produtos femininos provocaram também o aumento na tributação desses produtos, interferindo diretamente na renda familiar e no planejamento tributário da mulher. Em face disto, apesar de ainda pouco discutido, vem ganhando a cada dia mais importância o movimento conhecido como “tax women”, “pink tax”, ou, mais genericamente, “gender bias”<sup>38</sup>.

Portugal e Alemanha, por exemplo, como veremos a seguir, adotam esta mesma proteção quando o tema envolve a tributação e a efetiva proteção da família e dos direitos fundamentais. Ambos adotam um sistema da divisão da renda familiar denominado *splitting*, captado na real capacidade contributiva da família, em que um dos cônjuges que não exerce nenhuma atividade remunerada em prol da educação dos filhos ou tem renda mais baixa do que o outro (geralmente

<sup>37</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Imposto sobre a renda e a aposentadoria da dona de casa. Publicado em: 22 jan. 2007. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/noticias/misabel-derzi-publica-artigo-sobre-tributacao-e-familia-no-estado-de-minas/>. Acessado em: 31 jul. 2021.

<sup>38</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Desigualdade de gênero e na tributação da mulher prejudicam desenvolvimento. *Consultor Jurídico*. Publicado em: 12 jun. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-12/consultor-tributario-desigualdade-tributacao-mulher-prejudicam-desenvolvimento>. Acessado em: 03 ago. 2021.

as mulheres), pode ser considerado contribuinte do imposto de renda na mesma proporção do outro.

No caso do Brasil, que se afasta do modelo americano e europeu, as hipóteses restritivas de deduções a simples de gastos médicos e escolares do contribuinte ou de seus dependentes diretos, sem qualquer diferenciação para famílias mais numerosas, cumulada com a falta de atualização das tabelas do IRPF, acabam por resultar em um sistema injusto de incidência do imposto, desconsiderando a capacidade contributiva da entidade familiar enquanto unidade orgânica. Isto sem falar do tratamento discriminatório das mulheres grávidas, com filhos ou divorciadas, que suportam dificuldades na manutenção de empregos, e tem mantida a mesma faixa de dedução dos homens, em total violação ao princípio da isonomia<sup>39</sup>.

Atualmente, a legislação brasileira sobre o tema, em específico o Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, apenas permite que os cônjuges ou companheiros optem pela tributação em conjunto de seus rendimentos (art. 7º), mas cada cônjuge ou companheiro terá seus rendimentos tributados na proporção específica, a depender do regime de bens e se estes forem próprios ou comuns (art. 5º). Ou seja, o cônjuge declarante, sendo responsável pelos rendimentos e bens do casal, pode compensar o imposto pago antecipadamente ou retido na fonte sobre os rendimentos do outro cônjuge, e também incluí-lo como dependente, mas inexistente um regime especial mais favorável que incida sobre os rendimentos de ambos, com alíquotas aplicáveis à renda familiar, e com variabilidade das deduções específicas, o que torna desfavorável a tributação conjunta, vez que as alíquotas progressivas são desfavoráveis à declaração conjunta familiar.

Objetivando corrigir essa omissão legislativa, temos que se aplaudir o projeto de lei (PL) n. 153/2021, de autoria do Deputado Federal Diego Garcia, que busca alterar a Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, acrescentando dispositivos para criar regime especial de tributação familiar do Imposto de Renda das Pessoas Físicas<sup>40</sup>.

Trata-se de proposta legislativa que visa, nos termos por nós defendido acima, dar especial proteção à família, “reconfigurando as regras de apuração do imposto de renda das pessoas físicas – IRPF, de modo a efetivar um tratamento mais favorável à família brasileira, especialmente aos mais pobres”. Trata-se de projeto que busca obediência aos princípios da proporcionalidade e da reserva do possível do contribuinte, prevê o regramento do imposto de renda das pessoas

<sup>39</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Desigualdade de gênero e na tributação da mulher prejudicam desenvolvimento. *Consultor Jurídico*. Publicado em: 12 jun. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-12/consultor-tributario-desigualdade-tributacao-mulher-prejudicam-desenvolvimento>. Acessado em: 03 ago. 2021.

<sup>40</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n. 153/2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2268834>. Acessado em: 31 jul. 2021.

físicas por meio de um sistema de divisão da renda familiar, baseado na técnica do *splitting* familiar.

O texto do PL n. 153/2021 permite ao contribuinte optar pelo regime especial de tributação familiar, pagando conjuntamente o imposto, que somará os rendimentos tributáveis dos contribuintes e de seus dependentes por meio de uma tabela progressiva, subtrairá as respectivas deduções e dividirá por um coeficiente familiar, permitindo uma redistribuição das rendas antes da incidência tributária, de forma acumulada e divididas igualmente entre os contribuintes da unidade familiar.

No entanto, peca o projeto de lei ao estabelecer, no caso da união estável, prazos da vida em comum por mais de 5 (cinco) anos, ou a existência de filho em comum, o que viola flagrantemente a norma constitucional de igualdade entre as diversas espécies de família, sobretudo à decisão da Suprema Corte, nos Recursos Extraordinários com Repercussão Geral n. 878.694 e n. 646.721<sup>41</sup>.

No âmbito da jurisprudência nacional, merece aplausos o julgado pelo Plenário do STF no Recurso Extraordinário (RE) n. 576.967, sob repercussão geral, sobre o salário-maternidade, entendendo pela inconstitucionalidade dos dispositivos do § 2º, e da parte final da alínea *a* do § 9º, ambos do art. 28 da Lei n. 8.212/1991, por afronta ao art. 195 da CRFB/1988, e aos princípios da igualdade entre homens e mulheres, à proteção à maternidade, à família e à inclusão da mulher no mercado de trabalho, bem como à proporcionalidade na medida que imporia tributação apenas à trabalhadora mulher e mãe, obstaculizando suas contratações por questões exclusivamente biológicas<sup>42</sup>.

A necessidade de uma política fiscal e previdenciária mais justa à família, além de prestigiar o respeito à instituição familiar enquanto base da sociedade, também prestigia os membros que a integram, em especial da mulher, muitas vezes discriminada e excluída da proteção estatal. Nos dizeres da Ministra Regina Helena Costa do Superior Tribunal de Justiça, “ao eleger os fatos que serão apreendidos pelas hipóteses de incidência tributária, o legislador infraconstitucional deve considerar os direitos cujo exercício eventualmente poderá ser afetado pela exigência fiscal, de modo a não obstaculizar seu exercício. A concessão de isenções, por exemplo, pode constituir-se num valioso instrumento de viabilização da eficácia desse princípio.”<sup>43</sup>

<sup>41</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recursos Extraordinários (REs) n. 878.694 e n. 646.721; Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Diário de Justiça, Brasília, 10 maio 2017.

<sup>42</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) n. 576.967; Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Diário de Justiça, Brasília, 21 out. 2020.

<sup>43</sup> COSTA, Regina Helena. *Tributação e direitos fundamentais. Doutrina*: edição comemorativa 25 anos. Publicações institucionais do Superior Tribunal de Justiça. Abril 2014. Disponível em: ht-

Acompanhando os dizeres da Ministra, nos parece que a omissão do Estado, como administrador fiscal e regulador da justa distribuição fiscal familiar, acarreta uma desproporcional restrição ao exercício de direitos fundamentais daqueles membros da família que contribuem para a harmonia familiar, seja no sustento, por meio dos ganhos de rendimentos, seja colaborando com os gastos. A nobre função de educação dos filhos ou qualquer outro membro da família, por exemplo, é tarefa indispensável à formação das gerações futuras, ao fato que, omitir o Estado nossa proteção prejudica todos aqueles que lhe são dedicados (na maioria das vezes, as mulheres), e que muitas vezes não possuem a proteção necessária, seja por meio de benefícios previdenciários, seja por meio de benefícios fiscais. E, por isso nos parece eloquente violação aos direitos fundamentais da igualdade, da propriedade e de uma tributação justa, e, por consequência, do desenvolvimento social e nacional, objetivos da República Federativa brasileira, enquanto Estado Democrático de Direito.

Em uma sociedade na qual as mulheres possuem menos rendimentos isentos e, por isso, pagam mais tributos que os homens<sup>44</sup>, as referências de justiça fiscal, por certo, passam por uma estrutura legislativa que acarrete a proteção não só da instituição familiar, como, e principalmente, dos seus membros individualmente considerados, em especial à igualdade de gênero entre o homem e a mulher<sup>45</sup>. Trata-se, sobretudo, de prestigiar as diversas convenções internacionais sobre direitos humanos das mulheres, ratificadas pelo Brasil para enfrentar a discriminação de gênero, a exemplo da Convenção Interamericana sobre a Concessão dos Direitos Civis à Mulher, de 1948, da IX Conferência Internacional Americana<sup>46</sup>, da Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher, adotada pela ONU em 1979, doravante Convenção da Mulher<sup>47</sup>, e da IV Conferência Mundial sobre a Mulher, de Beijing, em 1995<sup>48</sup>.

---

[tps://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Dout25anos/article/view/1127/1061](https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Dout25anos/article/view/1127/1061). Acessado em: 31 jul. 2021.

<sup>44</sup> AVILA, Róber Iturriet; VIECELI, Cristina Pereira. Mulheres pagam mais IRPF do que homens no Brasil. Instituto Justiça Fiscal. Publicado em: 21 jan. 2020. Disponível em: <https://ijf.org.br/mulheres-pagam-mais-irpf-do-que-homens-no-brasil/>. Acessado em: 31 jul. 2021.

<sup>45</sup> AVILA, Róber Iturriet; VIECELI, Cristina Pereira; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. Estrutura tributária brasileira e seus reflexos nas desigualdades de gênero. Instituto Justiça Fiscal. Publicado em: jul. 2020. Disponível em: <https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2020/07/Artigo-Tributacao-C3%A7%C3%A3o-e-G%C3%AAnero.pdf>. Acessado em: 31 jul. 2021.

<sup>46</sup> BRASIL. Planalto. Decreto n. 31.643, de 23 de outubro de 1952. Promulga a Convenção Interamericana sobre a concessão dos direitos civis da mulher, assinado em Bogotá, a 2 de maio de 1948. Aprovado, pelo Decreto Legislativo número 74, de 19 de dezembro de 1951. *Diário Oficial da União*, Brasília, de 31 out. 1952. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Atos/decretos/1952/D31643.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos/decretos/1952/D31643.html). Acessado em: 31 jul. 2021.

<sup>47</sup> BRASIL. Planalto. Decreto n. 4.377, de 13 de setembro de 2002. Promulga a Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher, de 1979, e revoga o Decreto n. 89.460, de 20 de março de 1984. Aprovado pelo Decreto Legislativo n. 93, de 14 de novembro

#### 4. A tributação da família no direito comparado

As experiências encontradas em países com forte influência no Direito brasileiro e nos julgados do Supremo Tribunal Federal, como Portugal e Alemanha, merecem algumas de nossas reflexões, vez que, tratando da tributação dos membros da família adotam regramentos diversos do atual modelo brasileiro.

Em Portugal, as questões relativas à tributação da família estão estabelecidas na denominada “Constituição Fiscal”, com nítida preocupação e imposição da agregação familiar no domínio fiscal<sup>49</sup>. Os arts. 103º, n. 1; 104º, n. 1; e 67º, n. 2, *f*, da Constituição da República Portuguesa de 1976, doravante CRP/1976, homenageiam os princípios da repartição justa dos impostos e da riqueza, da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da proteção familiar, ao preverem que “o imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”, bem como ao impor ao Estado para proteção da família a regulação dos “impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares”<sup>50</sup>.

A legislação infraconstitucional portuguesa, homenageando os princípios elencados acima, estabelecem uma carga tributária sobre os entes da família considerando a “unidade fiscal”, ou seja, por meio de uma personalização da entidade familiar e de seu rendimento global, conquanto a capacidade econômica da família, como forma de incidência do imposto pessoa, doravante imposto sobre rendimento de pessoas singulares – IRS<sup>51</sup>. Essa tributação dos rendimentos do agregado familiar, que considera o estado socioeconômico da família, é consoante às pessoas casadas e às pessoas não casadas, e ainda das unidades em que só uma pessoa auferir rendimentos face às unidades com diversas pessoas auferindo rendimentos<sup>52</sup>.

---

de 1983. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4377.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4377.htm). Acessado em: 31 jul. 2021. Ainda sobre este tema, o Brasil editou a Lei n. 12.227, de 12 de abril de 2010, que cria o Relatório Anual Socioeconômico da Mulher.

<sup>48</sup> Esse documento, chamado “Declaração e Plataforma de Ação de Pequim”, foi assinado pelo Brasil em 1995, contendo 12 temas prioritários de trabalhos e atuações em prol da promoção da igualdade entre homens e mulheres. Em 2000, o Brasil apresentou junto à ONU o Relatório Nacional sobre a Implementação da Plataforma de Ação (cf. BRASIL. Câmara dos Deputados. *Declaração de Beijing*. Agência Câmara de Notícias. Publicada em: 17 jan. 2005. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/59229-declaracao-de-beijing/%C2%B4mailto:agencia@camara.gov.br%C2%B4>. Acessado em: 31 jul. 2021).

<sup>49</sup> NABAIS, José Casalta. A Constituição e o sistema fiscal, XXV anos da jurisprudência constitucional portuguesa. *Colóquio Comemorativo do XXV Aniversário do Tribunal Constitucional* (24 e 25 de outubro de 2008). Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 176.

<sup>50</sup> PORTUGAL. Diário da República Eletrônico. Constituição da República Portuguesa, de 1976. Disponível em: <https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/34520775/view>. Acessado em: 03 ago. 2021.

<sup>51</sup> MORAIS, Rui. *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 23.

<sup>52</sup> PIRES, Manuel. Tributação relativa à família: revisitação. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta Cunha*. Coimbra: Almedina, 2010. v. II, p. 509.

O Código do IRS aplica como regra a individualização do imposto com a tributação individual (art. 13<sup>o</sup>), e como exceção a tributação conjunta, com uma solidariedade familiar e a utilização do quociente conjugal, em que o rendimento do casal é dividido entre os dois cônjuges, promovendo uma neutralidade fiscal<sup>53</sup>.

Tal diferenciação ditada à família em relação aos solteiros foi questionada perante o Tribunal Constitucional português, que confirmou a sua constitucionalidade no Acórdão n. 57/1995<sup>54</sup>. Nesta oportunidade o Tribunal Constitucional diferenciou a unidade fiscal familiar do sujeito fiscal, esclarecendo que aquela não tem a capacidade tributária, mas sim os seus membros, como contribuintes individuais (ou singulares), tornando-se manifesto que o imposto continua a ter carácter pessoal, embora considerando o agregado fiscal constitucionalmente protegido. O mesmo tribunal, ao tratar da capacidade contributiva, entendeu que consistiria num princípio integrante da dita “Constituição fiscal”, decorrente do princípio da igualdade fiscal, que permite determinar a medida, igual ou desigual, do imposto<sup>55</sup>.

Na Alemanha, o Tribunal Constitucional Federal – TCF (*Bundesfervassungsgericht – BVerfG*) entende que o princípio da justiça fiscal está ancorado de forma que os ônus fiscais sejam distribuídos na proporção da capacidade contributiva econômica dos sujeitos passivos. Neste país, na Lei Fundamental de 1949 (*Grundgesetz*), ao contrário da Constituição brasileira de 1988, inexistente norma tratando do princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva. Estes princípios são deduzidos, principalmente, do princípio da igualdade, descrito no art. 3<sup>o</sup>, I, GG<sup>56</sup>. De forma geral, os impostos, quando possível, são graduados segundo a capacidade contributiva dos contribuintes. Com base nisto, o TCF, por meio do controle dos espaços de liberdade de conformação que o legislador detém, busca uma margem de discricionariedade e razoabilidade de forma a diferenciar os contribuintes, mantendo uma justiça fiscal.

A Corte Constitucional alemã reconhece que a Lei de Bonn, de 1949, coloca o casamento e a família em especial proteção na ordem jurídica (art. 6<sup>o</sup>, I), e des-

<sup>53</sup> PORTUGAL. Autoridade Tributária e Aduaneira. Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Decreto-lei n. 442-A/88, de 30 de novembro, atualizado até Lei n. 75-B/2020, de 31 de dezembro de 2020. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Cod\\_download/Documents/CIRS.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/CIRS.pdf). Acessado em: 03 ago. 2021.

<sup>54</sup> PORTUGAL Tribunal Constitucional. Acórdão n. 57/1995, processo n. 405/1988. Órgão Julgador: Plenário, Rel. Cons. Alves Correia. Diário da República, II Série, de 12 de abril de 1995. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950057.html>. Acessado em: 03 ago. 2021.

<sup>55</sup> PORTUGAL. Tribunal Constitucional. Acórdão n. 348/1997, processo n. 63/1996. Órgão Julgador: 1<sup>a</sup> Secção. Rel. Cons. Monteiro Diniz, de 29 de abril de 1997. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19970348.html>. Acessado em: 03 ago. 2021.

<sup>56</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris editor, 2008. v. I, p. 199.

dobrou essa proteção por um lado como uma proibição de prejuízo e por outro lado como comando de promoção (*förderungsgebot*). Ou seja, o Estado deve se abster de tudo aquilo que prejudica ou afeta a família (dimensão negativa), como também incentivar por meio de medidas adequadas (dimensão positiva). No Direito Tributário, à luz do art. 6º, I, da Lei Fundamental, o princípio da isonomia não permitiria um tratamento mais favorável à família, mas sim a proibição de um tratamento tributário mais prejudicial, ou seja, a igualdade tributária se faz presente por meio da distribuição da carga fiscal conforme a capacidade contributiva<sup>57</sup>.

Neste sentido, no julgado *BVerfGE* 133, 377, de maio de 2013, o Tribunal Constitucional alemão adotou interpretação axiológica do art. 6º, I, da *Grundgesetzes*, permitindo a diferenciação tributária para a família, seria possível justificar de forma objetiva maior vantagem ao casamento em face de outras uniões estáveis em virtude do mandamento constitucional de proteção e fomento ao casamento e à família<sup>58</sup>. Da mesma forma, no *BVerfGE* 6, 55, proposto pelo Tribunal Financeiro de Munique, referente à um dispositivo da Lei do Imposto de Renda de 1951 (*Einkommensteuergesetz* de 1951), o Tribunal considerou inconstitucional a tributação incidente sobre a renda acumulada dos rendimentos do casal (*Haushaltsbesteuerung*) por violação ao princípio da capacidade contributiva, por aplicar alíquota progressiva à soma das rendas dos cônjuges, representando uma desvantagem em face da tributação de solteiros<sup>59</sup>.

Essa posição da Corte alemã incentivou a inclusão do instituto do fracionamento da tributação entre os cônjuges (*Ehegattensplitting*) na legislação do imposto de renda a partir de 1958, em conformidade do princípio da capacidade contributiva<sup>60</sup>. Aplicou-se o modelo tributário do *splitting* familiar, com a alíquota do imposto sobre a renda da pessoa individual, ao invés de progressiva, passou a incidir sobre a renda familiar acumulada, dividida pela metade, desonerando a carga tributária sobre a família e estendida às outras formas de vida em comum similares ao casamento<sup>61</sup>.

<sup>57</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris editor. v. I, 2008, p. 280.

<sup>58</sup> MARTINS, Leonardo. *Tribunal Constitucional Federal Alemão: decisões anotadas sobre direitos fundamentais*. v. I: Dignidade humana, livre desenvolvimento da personalidade, direito fundamental à vida e à integridade física, igualdade. São Paulo: Konrad-Adenauer-Stiftung – KAS, 2016, p. 280.

<sup>59</sup> SCHWABE, Jürgen. *Cinquenta anos de jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão*. Trad.: Leonardo Martins *et al.* Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung – KAS, 2005, p. 502.

<sup>60</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris editor, 2008. v. I, p. 281.

<sup>61</sup> MARTINS, Leonardo. *Tribunal Constitucional Federal Alemão: decisões anotadas sobre direitos fundamentais*. v. I: Dignidade humana, livre desenvolvimento da personalidade, direito fundamental à vida e à integridade física, igualdade. São Paulo: Konrad-Adenauer-Stiftung – KAS, 2016, p. 276.

Assim, para o Tribunal Constitucional alemão, o tratamento desigual entre grupos de pessoas necessita justificação que será tanto maior quanto mais essa diferenciação se aproximar das vedações de discriminação expressas na Lei Fundamental de 1949, o que demonstram a preocupação na proteção da capacidade contributiva em conformidade com a proteção da família, permitindo uma tributação mais justa.

No âmbito internacional, o Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária das Nações Unidas<sup>62</sup>, em sessão de abril de 2019, quando abordou sobre os sistemas fiscais como aspecto da igualdade de gênero, ressaltou que a tributação e a igualdade de gênero têm enfocado principalmente em países desenvolvidos, e afetam muito mais as mulheres nos países em desenvolvimento, como o Brasil. Asseverou que as políticas fiscais têm um papel fundamental na promoção de muitos aspectos do desenvolvimento sustentável, principalmente a redução da desigualdade, razão a qual o escopo redistributivo das políticas fiscais é particularmente importante para reverter a situação das mulheres que ficam presas nas armadilhas da pobreza, com poucas oportunidades de socialização e desenvolvimento econômico para si e suas famílias.

A tributação da renda de pessoa física, se isoladamente considerada, como é hoje no ordenamento brasileiro, afeta negativamente pessoas de baixa renda em uma família, geralmente mulheres, que têm rendimentos médios mais baixos e taxas mais elevadas do que os homens. Esse cenário só reforça o estereótipo que é papel das mulheres prestar cuidados não remunerados, e limita o seu acesso a ativos produtivos, riqueza e outras oportunidades econômicas. E conclui o Comitê da ONU que os sistemas tributários e a política tributária podem ser usados como ferramentas poderosas para abordar questões de gênero e desigualdade e contribuir para a superação dos vieses existentes na sociedade, sendo a tributação da família de forma justa e equilibrada uma das opções para esse fim, trazendo pelo menos quatro questões principais a ser consideradas: (a) redução de impostos insuficiente para o custo mínimo de vida básico; (b) o impacto das mudanças para tributação pessoal de taxa fixa; (c) tributação conjunta de casais adultos; e (d) a “vinculação” de benefícios sociais para a renda<sup>63</sup>.

<sup>62</sup> UNITED NATIONS. Economic and Social Council. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Follow-up note on the role of taxation and domestic resource mobilization in achieving the Sustainable Development Goals. New York, 2019. Disponível em: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM\\_Follow-up-note\\_Taxation-and-DRM.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_Follow-up-note_Taxation-and-DRM.pdf). Acessado em: 05 ago. 2021.

<sup>63</sup> UNITED NATIONS. Economic and Social Council. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Follow-up note on the role of taxation and domestic resource mobilization in achieving the Sustainable Development Goals. New York, 2019. Disponível em: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM\\_Follow-up-note\\_Taxation-and-DRM.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_Follow-up-note_Taxation-and-DRM.pdf). Acessado em: 05 ago. 2021.

## Conclusão

Diante das proposições acima descritas, foi possível evidenciar vários aspectos favoráveis à tributação da família ao que, passo a passo, concluímos que:

1. Nos Estados Democráticos de Direito, preconiza-se o ser humano como ser central de preocupação e valoração, amparado das garantias da liberdade, da propriedade e da dignidade como elementos essenciais.

2. A família como primeira e principal estrutura social para o ser humano é a forma de viver os fatos básicos da vida humana, sendo também uma unidade de produção e formação de patrimônio.

3. O imperativo de tutela do Estado exige uma atuação positiva tríplice: de respeitar, proteger e promover ao indivíduo os direitos fundamentais, e garantir esses valores principiológicos da dignidade, igualdade, proteção não deficitária à família, e o sistema de tributação deve ser antes de tudo, um sistema de respeito dos direitos fundamentais do indivíduo.

4. O Direito Tributário não pode se afastar da preocupação concernente à adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais. A visão humanista da tributação tem por destaque a atividade fiscal que não se limita a apenas gerar receitas para o Estado, mas também, e principalmente, assegurar o exercício de direitos públicos subjetivos. Assim, os princípios tributários e as limitações ao poder de tributar são proteções ao contribuinte, e, portanto, cláusulas pétreas do Estado de Direito.

5. Os Estado devem estabelecer uma concepção pública de justiça, ou seja, por meio de uma distribuição adequada de benefícios e encargos da cooperação social atrelada ao bem-estar coletivo e aos aspectos centrais do modelo igualitário de organização da vida econômica, e o direito tributário não se imiscuiu dessa dimensão substancial, que se traduz na consolidação dos valores e princípios constitucionais vinculados à ideia de justiça fiscal na relação entre o contribuinte e o fisco.

6. A tributação da renda constitui instrumento a alcançar a “regra de ouro” de uma verdadeira justiça distributiva. Logo, a tributação da renda da pessoa física não escapa de considerar o indivíduo como um membro da família, razão a qual deve ser discutida a aplicação dos subsídios, isenções e reduções dos impostos, em homenagem aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da progressividade tributária, tendo como pano de fundo a proteção da dignidade humana.

7. As normas legais que tratam do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza se amparam nos princípios constitucionais da generalidade, da universalidade e da progressividade da capacidade contributiva do indivíduo, aproxima-se também dos princípios da personificação, da proporcionalidade e da progressividade, desconsiderando o indivíduo como ser inserido numa entidade familiar que pode obter rendimentos conjuntamente com os demais entes fa-

miliares que consigo convivam, e desprestigiando a capacidade contributiva familiar, da qual o Estado está obrigado, nos termos da Constituição de 1988.

8. Países evoluídos como Portugal e Alemanha, que exercem grande influência na doutrina e na jurisprudência brasileira, prezam pela proteção da família e dos direitos fundamentais, e adotam o sistema da divisão da renda familiar (*splitting family*), amparado na real capacidade contributiva da família, como forma de justiça fiscal. Não diferentes, os EUA, além da preocupação com a tributação da renda familiar, têm se preocupado também com a questão da maior oneração dos tributos às mulheres (*tax women*, *pink tax* ou *gender bias*), como forma de correção da justiça fiscal, sendo confirmado pelos respectivos Tribunais Constitucionais desses países.

9. O Brasil, diferentemente desses modelos acima descritos, adota um sistema injusto de incidência do imposto sobre a renda e proventos, desconsiderando a capacidade contributiva da entidade familiar enquanto unidade orgânica. O Projeto de Lei n. 153/2021, que almeja alteração legislativa para inserir a técnica do *splitting* familiar, e a importante decisão do STF no RE n. 576.967, ao julgar inconstitucional a tributação do salário-maternidade, são grandes passos para proteção da família e da mulher, com observância aos princípios da igualdade, da proteção à família, da capacidade contributiva, da personalização do tributo e da proporcionalidade, na medida que se atenta à uma tributação mais justa diante da omissão estatal de regulamentar uma justa distribuição fiscal para a família.

O modelo brasileiro atual, desacompanhado de medias compensatórias, permite a progressividade do imposto de renda com maior carga tributária à renda dos cônjuges auferidos individualmente, que na acumulação dos rendimentos estarão sujeitos a alíquotas máximas. Já o modelo de divisão de renda familiar (*splitting family*) permite que a renda acumulada seja antes redistribuída pelos membros da família e só depois tributada em separado, igualando a carga tributária aos contribuintes membros da unidade familiar, respeitando os princípios da capacidade contributiva, da proteção estatal da família e da isonomia.

A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n. 45, de 2019<sup>64</sup>, inserida na denominada “reforma tributária”, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi, busca alterar o Sistema Tributário Nacional, mas, infelizmente, não discute uma tributação mais justa quanto às desigualdades no sistema do IRPF. Perde-se uma oportunidade para promover ajustes na tributação da família e eliminar desigualdades de gênero que ainda são latentes em nossa legislação<sup>65</sup>. Como país

<sup>64</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional n. 45 de 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?sessionid=node010rs0pg-7dn23119lufdcqyw1411800303.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?sessionid=node010rs0pg-7dn23119lufdcqyw1411800303.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019). Acessado em: 05 ago. 2021.

<sup>65</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Desigualdade de gênero e na tributação da mulher prejudicam desenvolvimento. *Consultor Jurídico*. Publicado em 12 de junho de 2019. Disponível em: <https://www.>

periférico, o Brasil tem como um de seus fatores que afeta o desenvolvimento a desigualdade de gênero na tributação, razão a qual se faz necessária e urgente uma reforma tributária que atenda aos desejos sociais e não apenas aos interesses de quem está no Poder.

A família como instituição e núcleo de vida, que repercute na capacidade contributiva dos seus integrantes, merece um tratamento específico e diferenciado com isenções ou com incidência tributária menos gravosa e ajustado à sua menor expressão econômica, como sinônimos do princípio da isonomia tributária. Atualizar essas metodologias, as bases de dedução, eliminar desigualdades entre gêneros e dimensões dos núcleos familiares, sem dúvidas, ampliará o sentimento de justiça tributária e servirá como expressiva contribuição para efetivar os valores do Estado Democrático de Direito a que tanto almejamos.

### Referências bibliográficas

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
- AVILA, Róber Iturriet; VIECELI, Cristina Pereira. Mulheres pagam mais IRPF do que homens no Brasil. Instituto Justiça Fiscal. Publicado em: 21 jan. 2020. Disponível em: <https://ijf.org.br/mulheres-pagam-mais-irpf-do-que-homens-no-brasil/>. Acessado em: 05 ago. 2021.
- AVILA, Róber Iturriet; VIECELI, Cristina Pereira; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. Estrutura tributária brasileira e seus reflexos nas desigualdades de gênero. Instituto Justiça Fiscal. Disponível em: <https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2020/07/Artigo-Tributa%C3%A7%C3%A3o-e-G%C3%AAnero.pdf>. Acessado em: 05 ago. 2021.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. Declaração de Beijing. Agência Câmara de Notícias. Publicada em 17 jan. 2005. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/59229-declaracao-de-beijing/>. Acessado em: 31 jul. 2021.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n. 153/20021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2268834>. Acessado em: 31 jul. 2021.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional n. 45 de 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=node010rs0pg7dn231191ufdcqywm1411800303.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node010rs0pg7dn231191ufdcqywm1411800303.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019). Acessado em: 05 ago. 2021.
- BRASIL. Planalto. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 29 jul. 2021.

---

conjur.com.br/2019-jun-12/consultor-tributario-desigualdade-tributacao-mulher-prejudicam-desenvolvimento. Acessado em: 03 ago. 2021.

- BRASIL. Planalto. Decreto n. 31.643, de 23 de outubro de 1952. Promulga a Convenção Interamericana sobre a concessão dos direitos civis da mulher, assinado em Bogotá, a 2 de maio de 1948. Aprovado, pelo Decreto Legislativo número 74, de 19 de dezembro de 1951. Diário Oficial da União, Brasília, de 31 out. 1952. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Atos/decretos/1952/D31643.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos/decretos/1952/D31643.html). Acessado em: 31 jul. 2021.
- BRASIL. Planalto. Decreto n. 4.377, de 13 de setembro de 2002. Promulga a Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher, de 1979, e revoga o Decreto n. 89.460, de 20 de março de 1984. Aprovado pelo Decreto Legislativo n. 93, de 14 de novembro de 1983. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4377.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4377.htm). Acessado em: 31 jul. 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 939. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Rel. Min. Sydney Sanches. Diário de Justiça, Brasília, 17 dez. 1993.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) n. 576.967; Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Diário de Justiça, Brasília, 21 out. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recursos Extraordinários (REs) n. 878.694 e n. 646.721. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso, Diário de Justiça, Brasília, 10 maio 2017.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. Direitos fundamentais e direito privado. Trad. Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 2009.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “Brançosos” e interconstitucionalidade: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional. 2. ed. reimpressão. Coimbra: Almedina, 2017.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed., rev., ampl. e atual., até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2010.
- COSTA, Regina Helena. Tributação e direitos fundamentais. *Doutrina*: edição comemorativa 25 anos. Publicações institucionais do Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Dout25anos/article/view/1127/1061>. Acessado em: 31 jul. 2021.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Imposto sobre a renda e a aposentadoria da dona de casa. Publicado em: 22.01.2007. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/noticias/misabel-derzi-publica-artigo-sobre-tributacao-e-familia-no-estado-de-minas/>. Acessado em: 31 jul. 2021.
- FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil: família*. 9. ed. rev. e atual. Salvador: JusPodivm, 2016.

- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). *Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- MARTINS, Leonardo. *Tribunal Constitucional Federal Alemão: decisões anotadas sobre direitos fundamentais*. v. 1: Dignidade humana, livre desenvolvimento da personalidade, direito fundamental à vida e à integridade física, igualdade. São Paulo: Konrad-Adenauer-Stiftung – KAS, 2016.
- MATEUS. *A Bíblia Sagrada*. Trad. em português por João Ferreira de Almeida revista e corrigida. São Paulo: Sociedade Bíblica do Brasil, 1995.
- MIRANDA, Jorge. *Direitos fundamentais*. 2. ed. Manuais universitários. Coimbra: Almedina, 2017.
- MORAIS, Rui. *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina, 2016.
- NABAIS, José Casalta. A Constituição e o sistema fiscal, XXV anos da jurisprudência constitucional portuguesa. *Colóquio Comemorativo do XXV Aniversário do Tribunal Constitucional* (24 e 25 de outubro de 2008). Coimbra: Coimbra Editora, 2009.
- NOVAIS, Jorge Reis. *Princípios estruturantes do estado de direito*. Coimbra: Almedina, 2019.
- OLIVEIRA, José Maria Leoni Lopes de. *Direito civil: família*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- OTERO, Paulo. *Direito Constitucional Português: identidade constitucional*. Coimbra: Almedina, 2017. v. 1.
- PIRES, Manuel. Tributação relativa à família: revisitação. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta Cunha*. Coimbra: Almedina, 2010. v. II.
- PORTUGAL. Tribunal Constitucional. Acórdão n. 57/95, processo: n. 405/88. Órgão Julgador: Plenário. Rel. Cons. Alves Correia. Diário da República, II Série, de 12 de abril de 1995. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950057.html>. Acessado em: 03 ago. 2021.
- PORTUGAL. Autoridade Tributária e Aduaneira. *Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*. Decreto-lei n. 442-A/88, de 30 de novembro, atualizado até Lei n. 75-B/2020, de 31 de dezembro de 2020. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/Cod\\_download/Documents/CIRS.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Cod_download/Documents/CIRS.pdf). Acessado em: 03 ago. 2021.
- PORTUGAL. Diário da República Eletrónico. Constituição da República Portuguesa, de 1976. Disponível em: <https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/34520775/view>. Acessado em: 03 ago. 2021.
- PORTUGAL. Tribunal Constitucional. Acórdão n. 348/97, processo n. 63/96. Órgão Julgador: 1ª Seção. Rel. Cons. Monteiro Diniz, de 29 de abril de 1997.

- Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19970348.html>. Acessado em: 03 ago. 2021.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Piseta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A constitucionalização do direito tributário. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (coord.). *A constitucionalização do direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- SCHWABE, Jürgen. *Cinquenta anos de jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão*. Org. e Trad.: Leonardo Martins *et al.* Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung – KAS, 2005.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.
- SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris editor, 2008. v. I.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Desigualdade de gênero e na tributação da mulher prejudicam desenvolvimento. *Consultor Jurídico*. Publicado em: 12 jun. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-12/consultor-tributario-desigualdade-tributacao-mulher-prejudicam-desenvolvimento>. Acessado em: 03 ago. 2021.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- UNITED NATIONS. Economic and Social Council. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Follow-up note on the role of taxation and domestic resource mobilization in achieving the Sustainable Development Goals. New York, 2019. Disponível em: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM\\_Follow-up-note\\_Taxation-and-DRM.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_Follow-up-note_Taxation-and-DRM.pdf). Acessado em: 05 ago. 2021.