



## **O CONCEITO ATUAL DE FAMÍLIA E SUA PROTEÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.<sup>1</sup>** *THE CURRENT CONCEPT OF FAMILY AND ITS PROTECTION IN THE TAX ORDER*

---

**Diego Marín-Barnuevo Fabo**

Doutor em Direito (1994) na Universidade Carlos III de Madrid. Professor Titular (1997) na Universidade Carlos III de Madrid, em dedicação exclusiva. Catedrático na Universidade Carlos III de Madrid desde novembro de 2009. Catedrático na Universidade Autônoma de Madrid desde setembro de 2011.

### **RESUMO**

A família é merecedora de uma proteção especial no âmbito tributário, mas esse conceito carece de uma definição jurídica e é suscetível a diferentes interpretações, mais ou menos amplas. O objetivo deste trabalho é, por um lado, contribuir para delimitar esse conceito de família que merece proteção jurídica especial e, por outro lado, verificar se as medidas incluídas no sistema tributário estatal são suficientes para compensar o contribuinte pelos gastos derivados da manutenção da família e proporcionar essa proteção especial exigida pela Constituição espanhola.

**Palavras-chave:** Conceito de Família, Mínimo existencial, Tributação, Direito Constitucional.

### **RESUMEN**

La familia es merecedora de una especial protección en el ámbito tributario, pero ese concepto carece de una definición jurídica y es susceptible de distintas interpretaciones, más o menos amplias. El presente trabajo tiene por objeto, de un lado, contribuir a delimitar ese concepto de familia que merece especial protección jurídica y, de otro, comprobar si las medidas

---

<sup>1</sup> Tradução para o português brasileiro realizado pela equipe editorial da Revista Direitos Fundamentais e Democracia do texto publicado originalmente em espanhol na obra: Adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares / Antonio Cubero Truyo (dir.), Florián García Berro (dir.), Luis Toribio Bernárdez (dir.), 2022, ISBN 978-84-1147-022-3, págs. 97-139. Disponível em: [https://www.academia.edu/100867956/El\\_concepto\\_actual\\_de\\_familia\\_y\\_su\\_proteccion\\_en\\_el\\_ordenamiento\\_tributario](https://www.academia.edu/100867956/El_concepto_actual_de_familia_y_su_proteccion_en_el_ordenamiento_tributario). A Equipe Editorial da Revista Direitos Fundamentais e Democracia agradece ao autor pela permissão da tradução do texto. Revisão Final: equipe editorial da Revista Direitos Fundamentais e Democracia.

incluidas en el sistema tributario estatal son suficientes para compensar al contribuyente de los gastos derivados de la manutención de la familia y darle esa especial protección exigida por nuestra Constitución española.

**Palabras clave:** Concepto de Familia, Mínimo existencial, Tributación, Derecho Constitucional.

### ABSTRACT

The family deserves special protection in the tax field, but this concept lacks a legal definition and is subject to various interpretations, broader or narrower. The aim of this work is, on the one hand, to contribute to defining this concept of a family that deserves special legal protection and, on the other hand, to assess whether the measures included in the state tax system are sufficient to compensate the taxpayer for the expenses derived from maintaining the family and to provide the special protection required by the Spanish Constitution.

**Keywords:** Concept of Family, Existential Minimum, Taxation, Constitutional Law

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A família merece uma especial consideração no ordenamento tributário por motivos distintos. Em primeiro lugar, porque a vida em família envolve uma série de obrigações que podem diminuir a renda disponível do contribuinte, pelo que é necessário que os impostos sobre a renda tomem em consideração essa circunstância e estabeleçam as regras necessárias para realizar uma determinação da base tributável de acordo com a capacidade econômica real do contribuinte em cumprimento do mandato contido no artigo 31 da Constituição espanhola.

Além disso, o artigo 39 da Constituição estabelece outro mandato específico de proteção social, econômica e jurídica da família que vincula todos os poderes públicos e obriga a tomar medidas, de todos os sinais, orientadas para essa finalidade. Consequentemente, o “fato familiar” não é um indiferente jurídico, mas também deve ser levado em consideração pelo legislador na configuração do ordenamento jurídico tributário.

Uma vez assentadas estas duas premissas, básicas e inquestionadas, podem ser levantadas outras questões que são muito mais controversas. Por um lado, determinar qual é o conceito de família que merece especial proteção jurídica em nosso sistema tributário, uma vez que não existe uma definição jurídica do termo e isso faz com que os autores mantenham opiniões diferentes sobre o assunto.

E, por outro lado, analisar o sistema jurídico tributário atual para verificar se a proteção dada pelo legislador é suficiente para considerar cumpridos os mandatos constitucionais acima mencionados.

---

O presente trabalho tem por objetivo, precisamente, contribuir para delimitar esse conceito de família que merece especial proteção jurídica e verificar se as medidas incluídas no sistema tributário estatal são suficientes para compensar o contribuinte das despesas decorrentes da manutenção da família e dar-lhe essa proteção especial exigida pela nossa Constituição.

## 2. O CONCEITO DE FAMÍLIA QUE MERECE PROTEÇÃO JURÍDICA

Um dos principais problemas que se coloca ao estudar a proteção tributária da família é identificar o que devemos entender por “família”, isto é, especificar qual é o grupo de convivência e afeto que merece proteção especial de acordo com o artigo 39 da Constituição.

Segundo o Dicionário pan-hispânico do espanhol jurídico, a primeira acepção de família é “grupo de pessoas relacionadas entre si que vivem juntas”; e a segunda acepção é “conjunto de ascendentes, descendentes, colaterais e afins de uma linhagem”.<sup>2</sup>

O Instituto Vasco de Estatística parece utilizar um significado de “família” com um grupo muito mais amplo no qual se incluem todos os “conviventes”, porque define a família como o “grupo de pessoas, ligadas geralmente por laços de parentesco, sejam de sangue ou políticos, e independentemente do seu grau, que tem vida em comum, ocupando normalmente a totalidade de uma casa. As pessoas do serviço doméstico que pernoitam na casa e os hóspedes em regime familiar estão incluídos na família. A definição também inclui as pessoas que vivem sozinhas, como famílias unipessoais”.<sup>3</sup>

E ainda encontramos conceitos mais amplos e imprecisos de família, quando lemos que “durante muito tempo, foi definido como família o grupo de pessoas formadas por uma mãe, um pai e os filhos e filhas que nascem a partir desta relação. No entanto, esta classificação ficou desatualizada aos tempos modernos, uma vez que existem atualmente vários modelos de família. Hoje a família é amplamente entendida como o âmbito onde o indivíduo se sente cuidado, sem necessidade de ter laços ou relação de parentesco direto”<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Vide: <https://dpej.rae.es/lema/familia>.

<sup>3</sup> Vide: [https://www.eustat.eus/documentos/opt\\_0/tema\\_395/elem\\_1755/definicion.html](https://www.eustat.eus/documentos/opt_0/tema_395/elem_1755/definicion.html). A Fundação Internacional para o Desafio Econômico Global (FIDEG) também sustenta que uma família é composta por todas as pessoas, parentes ou não, que residem na mesma habitação.

<sup>4</sup> Vide: <https://concepto.de/familia/>

## 2.1. O CONCEITO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DE FAMÍLIA

Nosso ordenamento jurídico não estabelece um conceito de “família” aplicável a todos os ramos do Direito, embora se possa advertir que a maioria das normas identifica a família com o grupo de pessoas que têm relação de parentesco, mais ou menos próxima, e uma certa convivência.

No âmbito do Direito Tributário tampouco encontramos um conceito jurídico de família, pelo que é necessário analisar a normativa reguladora de cada tributo para deduzir esse conceito e, muito particularmente, a normativa do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), porque, como decidiu o Tribunal Constitucional, é “uma figura tributária primordial para conseguir que o nosso sistema tributário cumpra os princípios de justiça tributária que impõe o art. 31.1 da Constituição Espanhola, dada a sua estrutura e o seu fato tributável”.<sup>5</sup>

A atual Lei 35/2006, de 28 de Novembro, do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, LIRPF/2006), declara no seu artigo 1.º que o objeto do imposto é tributar “os rendimentos das pessoas singulares de acordo com a sua natureza e à situação familiar” e, para tanto, os artigos 56º e seguintes contêm as regras para a “adaptação do imposto à situação pessoal e familiar do sujeito passivo”, com referências genéricas aos descendentes e ascendentes. Além disso, o artigo 75º da LIRPF estabelece regras especiais “aplicáveis nos casos de rendas de alimentação a favor dos filhos”; o artigo 81º da LIRPF estabelece as deduções por maternidade e o artigo 81.bis da LIRPF as deduções para “família numerosa” ou pessoas com deficiência sob responsabilidade; e, finalmente, os artigos 82.º e ss da LIRPF, sob o título “Tributação Familiar”, estabelecem as regras da chamada “tributação conjunta”.

De todas estas regras é difícil deduzir um conceito jurídico-tributário de família, embora possam ser identificadas algumas notas de configuração para efeitos deste imposto:

- As menções a família se estabelecem, basicamente, porque o “fato familiar” constitui um fator relevante na medição da capacidade econômica do contribuinte.
- Só terão relevância jurídica as relações familiares por parentesco, portanto, as uniões de fato não têm qualquer reconhecimento legal.

---

<sup>5</sup> Conforme afirmado pelo Tribunal Constitucional na STC 182/1997, de 28 de outubro.

- 
- As regras referidas à família podem ter alcance subjetivo distinto, como pode ser visto ao se advertir que:
    - As reduções por contribuições para mútuas de segurança social restringem-se aos parentes consanguíneos em primeiro grau (art. 51 da LIRPF), enquanto o mínimo pessoal e familiar não se limita aos parentes em primeiro grau.
    - O mínimo pessoal para os descendentes é estabelecido para os descendentes com idade inferior a 25 anos (com outros requisitos adicionais de natureza econômica), desde que integrem apenas o “grupo familiar” para efeitos de tributação conjunta dos filhos menores.
    - Para a determinação do mínimo por descendentes, equiparam-se a estes as pessoas ligadas ao contribuinte em razão de tutela e acolhimento, nos termos previstos na legislação civil aplicável.
    - A convivência é requisito essencial para a aplicação do mínimo pessoal e familiar, mas como qualificou o Tribunal Constitucional no STC 19/2012, deve ser interpretada em sentido lato, referindo-se mais à dependência econômica do que à convivência física.
    - Em qualquer caso, é estabelecido um direito à dedução para os pais que vivam com os filhos (art. 58 da LIRPF) diferente do previsto para os pais que não vivam com eles e paguem anuidades de alimentação (arts. 64 e 74 da LIRPF).
  - A dedução para famílias numerosas é limitada aos sujeitos passivos que exerçam atividade por conta própria ou por conta de outrem para a qual se encontrem inscritos no respectivo regime de Segurança Social ou de seguro mútuo.
  - O regime econômico-matrimonial é totalmente irrelevante na configuração da obrigação tributária.

O Imposto sobre Sucessões e Doações (ISD) também incide sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas e contém diversas considerações para a família que devem ser analisadas para identificar as características básicas do “conceito de família” no Direito Tributário. Na Lei 29/1987, do Imposto sobre Sucessões e Doações, também não está incluído um conceito jurídico de família, mas podem ser identificadas algumas das notas de configuração do conceito:

- O termo utilizado pelo legislador é “parentesco”, ao invés de família, o que

denota que ele considera apenas aquelas relações jurídico-familiares. Disto se deduz que as "uniões de fato" não têm um reconhecimento explícito, o que aparece contemplado nos regulamentos aprovados por algumas Comunidades Autónomas.<sup>6</sup>

- Apenas as referências à família aparecem como adjetivo, para aludir aos negócios familiares e às quintas familiares.

O Imposto sobre o Patrimônio é o último imposto pessoal do sistema tributário estadual, mas, como se sabe, configura-se como um imposto estritamente individual para pessoas físicas, no qual fica excluída qualquer alternativa de tributação familiar. Conforme consta da exposição de motivos da Lei 19/1991, sobre o Imposto Patrimonial (LIP), trata-se de um imposto "cujo fato gerador incide sobre a titularidade de bens e direitos, objeto tributário perfeitamente dissociável do acontecimento familiar, tanto do ponto de vista da sua delimitação como da determinação da capacidade tributável", pelo que tem poucas referências ao conceito de família que nos possam ser úteis (porque a isenção vulgarmente designada por "empresa familiar", regulada no artigo 4.Oito LIP na verdade não contém nenhuma referência direta à família).

A par dos referidos impostos, refira-se o sistema tributário local, que também tem alguma referência à família na configuração do Imposto Predial e do Imposto sobre a Valorização do Território Urbano, mas também não são úteis. delimitar esse conceito jurídico de família.

De todo o exposto, as conclusões mais relevantes em relação ao conceito de família no ordenamento jurídico tributário são as seguintes:

- A família não recebe tratamento específico motivado pelo "fato familiar", mas é objeto de consideração específica em decorrência da necessidade de levar em conta determinadas despesas realizadas para cobrir as necessidades básicas do grupo familiar.
- Nessa perspectiva, apenas a família, entendida como o conjunto de pessoas que possuem uma relação familiar e certa coabitação, tem relevância jurídica.

---

<sup>6</sup> Ver, extensivamente, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., "Reduções da matéria colectável no Imposto sobre Sucessões e Doações por parentesco em aquisições mortis causa", in CUBERO TRUYO e TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Análise transversal atenta para o fato familiar no sistema tributário*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pp. 815 e segs.

- As uniões de fato não têm relevância jurídica na configuração estatal do sistema tributário, mas são objeto de consideração específica por parte das Comunidades Autônomas, o que nos obriga a avaliar o sentido e alcance deste reconhecimento jurídico.
- Outras formas de convivência além das indicadas não têm reconhecimento em nosso ordenamento jurídico tributário.<sup>7</sup>

## 2.2. A INCLUSÃO DAS UNIÕES DE FATO NO CONCEITO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DE FAMÍLIA

O questionamento do reconhecimento legal das uniões de fato não é um assunto novo, mas pode ser visto em todos os tempos e em todas as civilizações<sup>8</sup>. É verdade que tem tido um interesse extraordinário na Espanha nos últimos anos, o que se explica pela mudança social produzida após a aprovação da Constituição de 1978 e, também, porque muitas Câmaras Municipais e Comunidades Autônomas se consideraram competentes para isso e aprovaram diferentes regulamentos sobre a matéria (diversas Comunidades Autônomas têm reconhecido por lei um estatuto global para as uniões de fato<sup>9</sup>, o que alguns casos implica a instauração de um regime econômico específico<sup>10</sup> e, inclusivamente, o dever

---

<sup>7</sup> São muitas as formas de coabitação relativamente às quais se tem levantado, com mais ou menos rigor, a necessidade de aplicar o regime fiscal reconhecido às famílias. Um dos casos mais notórios é o de duas irmãs que, após 31 anos de coabitação, tentaram aplicar as mesmas gratificações previstas no imposto sucessório para aquisições mortis causa entre cônjuges; a CEDH, na sentença *Burden v. Reino Unido* [GC] (Requête no 13378/05), de 29 de abril de 2008, considerou que as requerentes, na qualidade de irmãs, não poderiam ser equiparadas a pessoas casadas ou em união estável, que constituem relações adquiridas livre e deliberadamente para criar direitos e obrigações contratuais, ao passo que a relação dos requerentes decorria da sua consanguinidade e era, portanto, radicalmente diferente, razão pela qual não encontraram qualquer discriminação juridicamente condenável.

<sup>8</sup> Veja a interessante exposição do conflito na Roma antiga e na Idade Média, contida em CANTERO NÚÑEZ/LEGERÉN-MOLINA, *Casais de fato e de jure: (regime jurídico de coabitação "more uxório" na Espanha)*, Ed. Aranzadi Thomson Reuters, 2018, pp. 29 a 40.

<sup>9</sup> Entre outros, pode consultar: na Andaluzia, a Lei 5/2002, de 16 de dezembro, sobre uniões de fato; em Aragão, o regime das uniões estáveis constantes dos artigos 303.º a 315.º do Código Foral Aragonês; na Catalunha, Lei 10/1998, de 15 de julho, sobre uniões estáveis de casais, que foi revogada pela Lei 25/2010, de 29 de julho, do segundo livro do Código Civil da Catalunha, relativa à pessoa e à família; no País Basco, Lei 5/2015, de 25 de junho, sobre Direito Civil Basco; nas Ilhas Baleares, Lei 18/2001, de 19 de dezembro, sobre casais estáveis; na Galiza, Lei 2/2006, de 14 de junho, sobre o direito civil galego; em Navarra, a Ley Foral 6/2000, de 3 de julho, para a igualdade jurídica dos casais estáveis; na Comunidade Valenciana, Lei 5/2012, de 15 de outubro, sobre uniões de fato formalizadas da Comunidade Valenciana.

<sup>10</sup> Assim, por exemplo, o Título VIII da Compilação da Lei Civil Foral de Navarra é denominado "Liquidação de bens em segundas ou sucessivas uniões" e prevê, entre outras coisas, que "O progenitor que contrair um segundo ou sucessivo casamento ou constituir um união estável com outra pessoa devem proceder, juntamente com seus filhos ou descendentes de união anterior ou união estável dissolvida por morte do cônjuge ou companheiro, a liquidação da união de fato dissolvida ou comunhão de bens e torná-los uma união formal e efetiva entrega dos bens que lhes correspondam quando tais filhos ou descendentes sejam herdeiros ou legatários de parte alíquota do falecido".

de indemnizar financeiramente o casal com menos recursos em caso de dissolução<sup>11</sup>, sendo o mais detalhado deles, talvez, o que vigora no País Basco<sup>12</sup>), o que deu origem a uma longa jurisprudência sobre a validade e eficácia dos referidos regulamentos.<sup>13</sup>

### 2.2.1 A equiparação de uniões de fato ao casamento no Sistema Tributário

A sociedade espanhola atual é tolerante com todas as formas de convivência que se possam imaginar e, provavelmente por isso, a maior parte da doutrina considera juridicamente exequível equiparar o tratamento jurídico do casamento e das uniões de fato. Para sustentar essa conclusão, foram utilizados argumentos baseados na semelhança afetiva entre os dois tipos de relacionamento, afirmando-se, inclusive, que não admitir essa assimilação implicaria em violação do "direito ao livre desenvolvimento da personalidade e à liberdade ideológica"<sup>14</sup> ou, ainda, que a equalização é razoável e não infringe a proibição de analogia estabelecida na Lei Geral Tributária.<sup>15</sup>

Na realidade, nenhum dos argumentos apresentados parece convincente o suficiente para defender aquela opinião majoritária que busca equiparar cônjuges e companheiros de união estável. E não só isso, mas também acreditamos que o invocado direito à liberdade e à igualdade do indivíduo é um dos principais critérios de rejeição dessa igualdade, porque, se os casais de fato tiverem decidido livre e voluntariamente não assumir o compromisso matrimonial e o regime jurídico isso seria uma ingerência injustificada e implica torná-los participantes desse catálogo de direitos e obrigações com o argumento de que são duas situações juridicamente comparáveis.<sup>16</sup>

---

<sup>11</sup> Com efeito, o artigo 7.º da Lei 5/2003, de 20 de março, sobre as uniões de fato da Comunidade Autónoma da Extremadura, dispõe que "No caso de cessação da união de fato em vida, se a coabitação tiver conduzido a uma situação de desigualdade patrimonial entre ambos os conviventes que implique enriquecimento sem causa, poderá ser exigida indenização econômica pelo convivente lesado que, sem remuneração ou com remuneração insuficiente, tenha trabalhado para o domicílio comum ou para o outro convivente".

<sup>12</sup> Referimo-nos à Lei 2/2003, de 7 de Março, que regula as uniões de fato, que estabelece um regime económico-patrimonial específico (art. 5º: "Na falta de acordo expresso, o regime económico-patrimonial das uniões de fato regulado neste lei será a separação de bens prevista no Código Civil"); algumas regras específicas para casos de cessação da coabitação; e equiparação total entre casais não casados e cônjuges no campo fiscal (art. 10), função pública (art. 11), serviços de saúde (art. 13), etc.

<sup>13</sup> Vide, amplamente, CANTERO NÚÑEZ/LEGERÉN-MOLINA, *As uniões de fato*, cit.

<sup>14</sup> Vide. SANZ GÓMEZ., R., "Os conceitos de unidade familiar no Direito Tributário", in CUBERO TRUYO e TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Análise transversal da atenção ao fato familiar no sistema tributário*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 74 e seguintes, onde se acrescenta que "além disso, um melhor tratamento das famílias matrimoniais pode implicar uma discriminação indireta dos filhos com base na sua filiação", como se a relação entre pais e filhos também fosse afetada pela inexistência do casamento.

<sup>15</sup> SANZ CLAVIJO, A., "O conceito de cônjuge no Direito Tributário: rumo a uma interpretação que inclua os membros da união estável", in CUBERO TRUYO e TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Análise transversal da atenção aos eventos familiares no sistema tributário*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, p. 90 e ss.

<sup>16</sup> Vide, nesse mesmo sentido, acórdão do Tribunal Supremo, Sala Cível, de 15 de janeiro de 2018,

Assim, por exemplo, cabe indagar se essa pretendida equiparação implicaria também que um convivente tivesse o direito de exigir do outro uma compensação econômica em caso de dissolução da união de fato. Imagino que aqueles que postulam essa igualdade rejeitariam tal pretensão e a considerariam contrária ao princípio da segurança jurídica, pois os conviventes não pretendiam assumir compromisso dessa natureza.<sup>17</sup> Sendo assim, devemos concluir que esta pretensa igualdade entre cônjuges e companheiros de união contém um viés interessado e, na verdade, visa apenas ampliar o catálogo de direitos dos companheiros de união estável, mas não o de obrigações.

Desta forma queremos sublinhar que, se os casais têm plena liberdade de escolha entre o regime jurídico da união de fato e o do casamento e optam pelo primeiro, não há razão para lhes aplicar por assimilação ou equiparação o catálogo de direitos ou obrigações do segundo.

Outra situação diferente é a que ocorreu até 2005, período a que se refere a maior parte da jurisprudência invocada por aqueles que postulam a igualdade entre união estável e cônjuges,<sup>18</sup> porque é verdade que naquele período os homossexuais não podiam contrair matrimônio. Portanto, fazia sentido equiparar seu relacionamento como um parceiro de união estável ao casamento. Mas a partir de 3 de julho de 2005, data em que entrou em vigor a modificação do Código Civil e foi reconhecido o direito de casar pessoas do mesmo sexo, esse obstáculo desapareceu e a situação dos casais homossexuais e heterossexuais foi equiparada. entendemos que não há razão legal para justificar esta reivindicação.<sup>19</sup>

Por esta razão, e apesar de reconhecermos o desconforto de defender uma opinião que costuma ser qualificada de antiquada<sup>20</sup> ou desatualizada por ser contrária à maioria<sup>21</sup>,

---

ECLI:ES:TS:2018:37.

<sup>17</sup> Em alguns casos, como no caso de casais não casados constituídos de acordo com o regulamento da Extremadura, esta contingência está prevista, de modo que não seja violada a segurança jurídica no sentido indicado. No entanto, o Tribunal Supremo estabeleceu uma doutrina jurisprudencial em virtude da qual "as regras do casamento não podem ser aplicadas por analogia jurídica aos casos de ruptura da coabitação more uxorio ou da união de fato, mas não exclui a possibilidade de recurso, na falta de acordo, a princípios gerais, como o do enriquecimento sem causa" (ver Acórdão do Tribunal Supremo, Sala Cível, de 15 de janeiro de 2018, ECLI:ES:TS:2018:37).

<sup>18</sup> MARTÍNEZ GÁLVEZ, J.P., "Proteção da família: união estável, isenção mínima e tributação solidária. O contrato de união civil", in *Redes. A Revista de Servicios Sociales*, nº 10, 2001, pleiteia o reconhecimento de um estatuto especial para as uniões de fato, utilizando como base de argumentação uma jurisprudência referente a um período em que existiam diferentes restrições legais para contrair casamento.

<sup>19</sup> Vide, neste mesmo sentido, STC 93/2014, de 12 de junho.

<sup>20</sup> Vide MARTÍNEZ GÁLVEZ, J.P., "Proteção da família..." cit, p. 85, onde afirma que é preciso "desfazer-se de pensamentos antiquados, trocando a consideração adúltera da convivência sem casamento por uma tipicamente familiar, ajustada à realidade social"

<sup>21</sup> MARTÍNEZ GÁLVEZ, J.P., "Proteção da família..." cit., situa-se numa situação intermédia, pois afirma que "embora seja verdade que não se pode pretender uma equiparação absoluta e de ordem total entre os dois

consideramos que não existe qualquer dever legal de equiparar o regime jurídico das uniões de fato ao das uniões de fato casamento, pelos seguintes motivos:

- Atualmente, qualquer pessoa que possa se inscrever em um registro de união estável pode se casar se de fato pretender estabelecer uma relação jurídica que projete seus efeitos jurídicos para o exterior.
- Não existe um regime jurídico único para os casais não casados, mas regimes diferentes derivados das diferentes regulamentações regionais e locais aprovadas. Assim, para justificar esta comparação pretendida, seria necessário especificar a qual dos regimes jurídicos das uniões de fato nos referimos, pois a sua regulamentação é tão heterogênea que impede a comparação dos diferentes regimes das uniões de fato.<sup>22</sup>
- O casamento está sujeito a algumas formalidades que garantem a segurança jurídica quanto ao estado civil das pessoas. Para o efeito, a inscrição é feita no Registo Civil, que é público e único para toda a Espanha, e rege-se pelos princípios da oficialidade, publicidade, presunção de veracidade, eficácia probatória do registo, eficácia constitutiva do registo, presunção de integridade e presunção de inexigibilidade.<sup>23</sup> Pelo contrário, os registros de casais não casados são diversos e não centralizados, muito menos formais quanto aos requisitos de registro e, além disso, estabelecem diferentes critérios para admitir o registro, pelo que oferecem informação heterogênea e contingente que não garante convenientemente a validade das informações coletadas.<sup>24</sup>
- Dado que todas as pessoas que podem inscrever-se num registo de união de fato podem casar-se, há que pensar que os que optam pela primeira opção o fazem porque não querem o regime jurídico do casamento ou, talvez também, porque negam a formalidade que exige esta instituição. Mas esta formalidade é essencial

---

tipos de família, é não menos verdade que o Direito não pode ignorar a realidade social do momento” (p. 85) e propõe superar os problemas de acreditação da relação por meio de presunções (p. 90).

<sup>22</sup> Esta circunstância foi decisiva para a declaração de inconstitucionalidade do artigo 174.3 da Lei Geral da Segurança Social pelo STC 40/2014, de 11 de março, ao mesmo tempo que exigia a comprovação da condição de companheiro(a) para comprovar o direito à pensão de viuvez e esta, na prática, violou o princípio da isonomia diante das diferenças normativas existentes em ambos os cadastros.

<sup>23</sup> Ver Lei 20/2011, de 21 de julho, do Registo Civil.

<sup>24</sup> Assim, por exemplo, seria possível que uma mesma pessoa fosse registrada como companheira de união de pessoas diferentes em diferentes registros de união estável.

para a segurança jurídica,<sup>25</sup> pelo que a sua rejeição acarreta inexoravelmente a impossibilidade de projetar no estrangeiro todos os efeitos jurídicos que esta formalidade exige.<sup>26</sup>

- Embora o artigo 221 da Lei Geral da Segurança Social reconheça o direito à pensão de viuvez aos casais em união estável, ele o faz com uma série de condicionantes<sup>27</sup> que destacam a heterogeneidade das situações apresentadas<sup>28</sup> e, também, a impraticabilidade de transferir de fato para um procedimento em massa, como o procedimento tributário.

Esta interpretação corresponde em muito boa medida à mantida nos últimos tempos pelo Tribunal Constitucional,<sup>29</sup> que tem reconhecido "a existência de dois regimes diferenciados por vontade do legislador, o do casamento e o da coabitação *more uxório*, que refletem a capacidade de escolha quanto ao exercício do direito de casar-se, lembrando que a coabitação *more uxório* não é instituição legalmente garantida nem existe direito constitucional expreso ao seu estabelecimento. Por isso, o legislador pode diferenciar quanto às consequências que derivam da opção, por um ou por outro regime".<sup>30</sup> Esta

<sup>25</sup> A relevância da segurança jurídica também é destacada por SOLER ROCH, M.T., "The family taxation", in *Feminism/s journal*, 8, December 2006, pp. 71-7

<sup>26</sup> V., neste mesmo sentido, o STC 60/2014, de 5 de maio, onde se afirma que a constituição formal, ad solenitatem, do casal de fato "não carece de objeto constitucionalmente legítimo, desde que atenda à verificação, pela via adequada, necessária e proporcionada, o compromisso de coabitação entre os membros de uma união de fato, permitindo ao legislador identificar uma situação específica de carência merecedora de proteção através da pensão de viuvez da Segurança Social".

<sup>27</sup> Este preceito estabelece que, para efeitos da pensão de viuvez, "o casal constituído será reconhecido como união estável, com relação afetiva análoga à do cônjuge, por aqueles que, não estando impedidos de contrair matrimónio, não mantenham relação conjugal com outra pessoa ou tenham constituído união estável, e comprovem, por meio da respectiva certidão de registro, convivência estável e notória imediatamente após a morte do falecido e com duração ininterrupta não inferior a cinco anos, salvo se houver filhos em comum, caso em que apenas devem credenciar a constituição da união de fato nos termos do número seguinte. A existência de casal de fato será comprovada pela certificação da inscrição num dos registos específicos existentes nas comunidades autónomas ou câmaras municipais do local de residência ou por documento público que conste a constituição do referido casal. Tanto o referido registro quanto a formalização do correspondente documento público devem ter ocorrido com pelo menos dois anos de antecedência da data do falecimento do de cujus.

<sup>28</sup> Essa circunstância foi determinante para ela.

<sup>29</sup> Estamos nos referindo ao STC 1/2021, de 25 de janeiro, que nega provimento ao recurso de amparo interposto por pessoa de etnia cigana que não havia contraído casamento legal e buscava obter pensão de viuvez. O Tribunal Constitucional considerou que "o Plenário deste tribunal tem reiterado em várias resoluções que têm origem no STC 184/1990, de 15 de novembro, que não implica discriminação por razões sociais que o legislador limite o benefício da viúva aos casos de casamento coabitação, excluindo outras uniões ou formas de coabitação (...) Em todo o caso, este tribunal tem dado especial destaque ao fato de o art. 14 CE não impede o legislador de estender o benefício da viuvez a outras uniões diversas, nem encontra óbice nos arts. 32 e 39 CE, uma vez que a opção de exigir a existência de vínculo matrimonial anterior para ter direito à pensão de sobrevivência não é a única constitucionalmente possível".

<sup>30</sup> Cf. STC 1/2021, de 25 de janeiro, e os comentários sobre o mesmo feitos por GARCÍA FRÍAS, M.A., no

interpretação também corresponde à mantida pelo Tribunal Constitucional alemão<sup>31</sup> e pelo Tribunal Europeu dos Direitos Humanos.<sup>32</sup>

A situação é diferente se esse casal teve filhos, porque nesse caso surgem relações jurídicas derivadas do parentesco que determinam sua condição jurídica de família. Neste sentido, o Tribunal Constitucional afirmou que “a união de fato pode conduzir, ainda que não necessariamente, à constituição de uma família, consequência que a nossa jurisprudência tem vinculado no caso de tais uniões à sua efetiva concretização pela existência de filhos ou a existência de vontade efetiva para criá-la, diferentemente do que ocorre com a família legalmente constituída no momento do casamento, sem prejuízo de afirmar que a proteção garantida pelo art. 39.1 CE se estende, quando apropriado, a ambos”.<sup>33</sup>

### 2.2.2 O reconhecimento de um estatuto específico às uniões de fato no imposto sobre Sucessões

São muitas as Comunidades Autônomas que estabeleceram um benefício específico para os casais não casados no domínio do Imposto sobre Sucessões e Doações. As que realizam maior equalização são as Comunidades dos territórios históricos, embora também existam regras que visem assimilar essa tributação no território do regime comum, como vemos nos exemplos a seguir:

- Na Andaluzia, o artigo 26 da Lei 5/2021, de 20 de outubro, sobre Impostos Atribuídos da Comunidade Autônoma da Andaluzia, estabelece que “os casais ou uniões de fato inscritos no Registro de Uniões Domésticas da Comunidade Autônoma da Andaluzia ou registros semelhantes de demais administrações

---

Blog Taxlandia de 1º de abril de 2021, intitulado “Ser ou não ser união de fato. Consequências no imposto sobre sucessões e doações”, que pode ser consultado em <https://www.politica-fiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/ser-o-no-ser-pareja-de-hecho-consecuencias-en-el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones>.

<sup>31</sup> Referimo-nos à Sentença do Tribunal Constitucional alemão de 21 de julho de 2010 (1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07), comentada por VEGA GARCÍA, A., “A equiparação na Alemanha das uniões de fato registradas (eingetragene Lebenspartnerschaften) aos casamentos no Imposto sobre Sucessões”, em: *InDret - Revista para el análisis del Derecho*, núm. 1/2011, na qual se declarou inconstitucional a discriminação das uniões de fato no Imposto sobre Sucessões, porque o matrimônio estava reservado a uniões heterossexuais e a condição de união de fato estava reservada a uniões homossexuais, o que implicava uma clara discriminação na orientação sexual dos contribuintes.

<sup>32</sup> Vide as considerações a esse respeito contidas em GONZÁLEZ PEREZ, J., “O direito ao casamento na jurisprudência da Corte Européia de Direitos Humanos”. In: *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, nº 87, 2010, pp. 505-520.

<sup>33</sup> Cfr. STC 93/2013, de 23 de abril.

---

públicas serão equiparados aos cônjuges.

- Nas Ilhas Baleares, o artigo 60º do Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junho, dispõe que “O regime jurídico aplicável aos cônjuges por força do presente capítulo relativamente às reduções, montantes e coeficientes estaduais e regionais de bens preexistentes correspondentes a cada grupo de classificação e as gratificações e deduções regionais no imposto sobre sucessões e doações, serão extensíveis aos membros de casais estáveis regulados na Lei 18/2001, de 19 de dezembro, sobre casais estáveis, desde que os coabitantes verifiquem todos os requisitos e formalidades referidos a que se refere o n.º 2 do artigo 1.º da referida Lei, incluindo a inscrição no Registo de União Estável das Ilhas Baleares.
- Em todo o caso, e de acordo com o disposto no artigo 13.º da Lei 18/2001, o companheiro que sobreviva ao membro do casal pré-falecido terá os mesmos direitos e as mesmas obrigações que os estabelecidos no Registro Civil A lei das Ilhas Baleares prevê o cônjuge viúvo, tanto na sucessão testamentária quanto na sucessão não testamentária”.
- Nas Ilhas Canárias, o artigo 41 do Decreto-Lei 1/2009, de 21 de abril, estabelece que "De acordo com o disposto no artigo 12 da Lei 5/2003, de 6 de março, para a regulamentação de casais em casamentos realizados na Comunidade Autónoma das Ilhas Canárias, os membros das uniões de fato têm equiparação aos cônjuges, no que diz respeito ao Imposto sobre Sucessões e Doações, Imposto sobre Transmissões Patrimoniais e Atos Jurídicos Documentados e as deduções regionais do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas. O anterior não se aplica à tributação conjunta relativa à seção regional do IRS”.
- Em Castilla-La Mancha, o artigo 18 da Lei 8/2013, de 21 de novembro, para efeitos da aplicação dos benefícios fiscais previstos no Imposto sobre Sucessões e Doações, dispõe que "os membros de casais em união estável que tenham convivido como casal de forma estável por, pelo menos, dois anos antes da data de vencimento do imposto e cuja união cumpra os requisitos estabelecidos no Decreto 124/2000, de 11 de julho, que regula a criação e o funcionamento do Registro de casais em união estável da Comunidade Autónoma de Castilla-La Mancha, e na Ordem de 26 de novembro de 2012, que o desenvolve, são equiparados a cônjuges. Ambas as circunstâncias devem constar nos registros

fiscais e no documento público que registre o ato ou contrato sujeito ao imposto".

- Em Castilla y León, o artigo 22 do Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de setembro, dispõe que "os membros de uniões de fato que tenham tido união estável de casal durante pelo menos dois anos antes da data de cobrança do imposto e cujo sindicato foi registrado no Registro de Uniões Domésticas de Castilla y León".
- Na Galiza, o artigo 12.º do Decreto-Lei 1/2011, de 28 de julho, estabelece que "Para efeitos da aplicação do presente texto consolidado, equiparam-se ao casamento as uniões de duas pessoas maiores de idade, capazes, que vivam com intenção ou vocação de permanência em nenhuma relação de afetividade análoga à conjugal e que se inscrevam no Registo de Casais de Feito de Galiza, manifestando a sua vontade de equiparar os seus efeitos aos do casamento.
- Em Madrid, o artigo 26.º do Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de outubro, dispõe que "Para efeitos da aplicação do disposto no presente capítulo, serão equiparados a cônjuges os membros de uniões de fato que reúnam os requisitos estabelecidos na Lei. 11/ 2001, de 19 de dezembro, das Uniões Comunitárias da Comunidade de Madri".

Como se deduz do exposto, são numerosas as Comunidades Autônomas de regime comum que equipararam o regime do casamento ao das uniões de fato ou casais de fato em matéria de Imposto sobre Sucessões e Doações. Da análise destes regulamentos, é possível extrair as seguintes ideias: (i) quase todos os regulamentos referem-se única e exclusivamente ao Imposto sobre Sucessões e Doações, embora as Canárias o estendam ao ITPAJD e mesmo ao IRPF; (ii) alguns regulamentos exigem uma certa idade no registro para efetivar essa equiparação: dois anos, no caso de Castilla-La Mancha e Castilla y León; e (iii) quase todos os regulamentos exigem a inscrição no Registro de casais não casados da própria Comunidade Autónoma, exceto a Andaluzia, que reconhece o mesmo direito a quem inscreveu a sua situação em "registros similares de outras administrações públicas".

### **2.2.3 A relevância jurídica do registro de união estável para o reconhecimento de um estatuto específico.**

O reconhecimento de um estatuto específico para uniões de fato exige que os interessados declarem abertamente sua intenção de obter o reconhecimento legal de casal ou união de fato. Obviamente, haverá casais que consideram reunir os requisitos para ter

esse status legal e optar por sua aplicação, e haverá casais que preferem que seu relacionamento permaneça fora do mundo do Direito. Tão legítima será a opção de uns quanto de outros.

Essa declaração de vontade deve ser registrada em um registro público para possibilitar a divulgação de uma decisão que tem relevância jurídica devido aos direitos e obrigações que implica. No entanto, a partir desse ponto, surgem os problemas, pois o Estado não regulamentou essa matéria, e foram as Comunidades Autônomas e os municípios que criaram seu próprio registro de casais em união estável, de acordo com suas próprias regras, sem considerar todas as consequências jurídicas envolvidas.

Isso tem permitido a existência de dezenas de registros de casais não casados cujas regras de registro são diferentes e, o que é mais importante, que não centralizam as informações coletadas, o que prejudica a natureza de um registro público e limita a eficácia erga omnes dessas inscrições. Desta forma, a ausência de intervenção estatal que unificasse os critérios cadastrais e as informações coletadas possibilita, por exemplo, que o mesmo cidadão apareça inscrito em vários cadastros diferentes com sociedades de fato também distintas.

Por esta razão, é compreensível que as Comunidades Autônomas tenham associado o gozo de benefícios fiscais a favor dos casais não casados ao fato de eles estarem inscritos no registro de casais não casados específico de cada Comunidade. O que, por sua vez, pode ferir o princípio da confiança legítima nos cidadãos que foram inscritos em um registro de união estável e pensaram que este reconhecia sua condição perante todas as administrações.

Este problema foi recentemente levado ao tribunal por um contribuinte inscrito no registro de uniões de fato de um município de Madrid a quem foram negados os benefícios fiscais previstos no regulamento regional da DSI para uniões de fato "que reúnam os requisitos estabelecidos na Lei 11/2001, de 19 de dezembro, sobre as Uniões de fato da Comunidade de Madrid". Tendo sido negada a aplicação destes benefícios fiscais, a parte afetada interpôs recurso de amparo perante o Tribunal Constitucional, o qual foi resolvido pelo STC 40/2022, de 21 de março.

Nessa sentença, depois de reconhecer expressamente a importância das circunstâncias específicas do caso (doação de 50% da residência habitual ao casal de união estável que assumiu a obrigação de reembolsar 50% do empréstimo hipotecário e, além disso, alguns meses depois se casaram), a interpretação normativa que negava o benefício

fiscal estabelecido para casais não casados por não estarem inscritos no cartório da Comunidade de Madri foi considerada contrária ao princípio da isonomia porque "desconsidera qualquer ponderação das circunstâncias concorrentes no caso, bem como aqueles critérios interpretativos usuais que complementam o literal e permitem atender casos como o aqui tratado, que não estão expressamente previstos na norma".

Os principais argumentos contidos no STC 40/2022 para dar provimento ao recurso de amparo foram os seguintes: (i) embora o legislador não seja obrigado a regulamentar as uniões de fato, pode fazê-lo respeitando a liberdade de decisão que a caracteriza e pode exigir a conformidade com certas condições materiais; (ii) o regulamento regional aplicável estabelece a equiparação aos cônjuges dos membros de uniões de fato que reúnam os requisitos estabelecidos na Lei 11/2001 e só posteriormente, de forma indireta, exige a inscrição no registo regional; (iii) A própria Lei 11/2011 estabelece que "[a] administração da Comunidade de Madrid manterá as devidas relações de cooperação com outras administrações públicas que possuam registros de uniões estáveis ou similares, com o objetivo de evitar casos de duplo registo", e parece óbvio que a falta de coordenação entre os registros não pode prejudicar o administrado a ponto de que a falta de reconhecimento mútuo das inscrições possa resultar em possível discriminação com base no local onde a inscrição foi realizada quando, como neste caso, seus requisitos materiais são idênticos." (iv) a Câmara Municipal tivesse emitido certidão em que conferia eficácia constitutiva ao registo nela registrado e esta, "independentemente do valor interpretativo que estas normas possam ter, a verdade é que este contexto normativo gerou no requerente do amparo uma situação de confiança quanto à validade de seu registo"; (v) "as uniões de fato que se encontrem inscritas em diferentes registros que exijam o cumprimento dos mesmos requisitos materiais para o seu reconhecimento legal não podem ser juridicamente tratadas como situações ou realidades diferentes, mas que tais inscrições, logo que sejam acreditadas com título oficial documento comprobatório atendem aos requisitos de segurança jurídica e prevenção de fraudes perseguidos pelo registo, de modo que são totalmente comparáveis"; (vi) por tudo o que precede, a desigualdade de tratamento daí decorrente, embora vinculada à letra da Lei, "não persegue fim legítimo, nem podem ser consideradas proporcionais as diferenças de tratamento que daí decorrem".<sup>34</sup>

Como se deduz do exposto, a doutrina constitucional resolve, por meio do recurso

---

<sup>34</sup> Vid. STC 40/2022, de 21 de março.

de amparo, um problema específico, mas não estabelece regras gerais de interpretação que permitam considerar ilegítima a vinculação dos benefícios fiscais estabelecidos por uma Administração ao registro de casais em união estável criado por essa mesma Administração.<sup>35</sup>

#### **2.2.4 O reconhecimento de um estatuto específico às uniões de fato em outros impostos**

O maior reconhecimento de um estatuto fiscal específico para as uniões de fato deu-se no território histórico do País Basco, onde se estabeleceu uma equiparação total entre cônjuges e uniões de fato.<sup>36</sup>

Nos territórios de regime comum têm-se produzido as referidas equivalências, embora também seja possível detectar algumas regras específicas no domínio dos impostos locais, ainda que a Lei das Finanças Locais não estabeleça qualquer disposição a este respeito.<sup>37</sup> Em todo o caso, trata-se normalmente de um alargamento do âmbito subjetivo de aplicação dos benefícios fiscais, do qual não é fácil deduzir outras consequências dogmáticas.

### **3 MODOS DE PROTEGER A FAMÍLIA NA LEI TRIBUTÁRIA**

A família pode ser protegida no sistema tributário por meio do estabelecimento de benefícios fiscais nos diversos tributos, que podem consistir em reduções na base de cálculo, deduções na cota, isenções ou redução de alíquotas. Assim, por exemplo, parece juridicamente exequível estabelecer regras que reduzam a dívida fiscal do imposto sucessório no caso de os herdeiros fazerem parte da família do falecido, o que se manifesta no atual regulamento nas reduções da matéria tributável e nas alíquotas; ou que os

---

<sup>35</sup> Segundo GARCÍA FRÍAS, M.A. Ser ou não ser..., citado, antes do conhecimento da STC 40/2022, "se você é um casal em união de fato e deseja que sua situação seja reconhecida pela Fazenda Pública regional para determinados fins tributários, deve requerer seu registro se você não quiser ser forçado a um litígio interminável com chances duvidosas de sucesso. E se mudar de residência, não limite os seus trâmites legais à mudança de registo, dirija-se também à conservatória regional para evitar surpresas desagradáveis, pelo menos enquanto os Tribunais ou o legislador não alterarem os seus critérios.

<sup>36</sup> O artigo 10.º da Lei 2/2003, de 7 de maio, que regula as uniões de fato, dispõe que "no âmbito das competências regulamentares da Comunidade Autónoma do País Basco, aplica-se às uniões de fato o mesmo tratamento tributário das uniões de fato".

<sup>37</sup> Ver, por exemplo, a Portaria Fiscal de Madrid sobre o Imposto sobre a Valorização do Território Urbano, onde se estabelece que "No que respeita ao conceito de agregado familiar, aplica-se o disposto na Lei 35/2006, de 28 de Novembro, de o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas e de alteração parcial das leis dos Impostos sobre as Sociedades, sobre o Rendimento de Não Residentes e sobre o Património. Para estes efeitos, o casamento será equiparado à união de fato legalmente registada.

impostos incidentes sobre a transmissão ou posse de bens imóveis contemplem um tratamento mais favorável à residência habitual, que por vezes se traduz em taxas de imposto mais baixas ou em deduções na taxa; ou que os impostos sobre o consumo estabeleçam taxas de tributação mais baixas para a aquisição de bens essenciais ao sustento do contribuinte e da sua família.

Em todo o caso, o imposto que deveria estabelecer mais e melhores regras para a proteção da família é o IRS, porque constitui um dos pilares estruturais do nosso sistema fiscal e qualquer alteração nos seus elementos essenciais tem um impacto imediato no valor ou forma de distribuição da carga tributária que deve ser levantada pela generalidade dos contribuintes.<sup>38</sup>

### 3.1 O RECONHECIMENTO DO MÍNIMO EXISTENCIAL NO IRPF ATRAVÉS DE ISENÇÕES, REDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO OU DEDUÇÕES

Em quase todos os países de nosso ambiente cultural, a proibição de tributar a parcela da renda que os súditos devem inevitavelmente alocar para atender às suas necessidades vitais é reconhecida como um requisito deduzido dos princípios da justiça tributária.<sup>39</sup> É o que se conhece pelo nome de isenção do mínimo existencial, abreviadamente chamado – às vezes, e mais imprecisamente – mínimo existencial ou mínimo isento.

Esta norma constitui um autêntico limite ao poder tributário dos Estados e é possível que apareça expressamente declarada na Constituição,<sup>40</sup> embora seja mais normal que assim não seja e que o seu reconhecimento se dê como consequência da interpretação feita pelos operadores do direito, dos princípios constitucionais da justiça tributária. Assim aconteceu na Espanha e nos países limítrofes, onde normalmente se considerou que a exigência de não tributar os rendimentos atribuídos pelos particulares à satisfação das suas necessidades vitais decorre inequivocamente do princípio da capacidade econômica.<sup>41</sup>

<sup>38</sup> Conforme afirmado pelo Tribunal Constitucional no STC 182/1997, de 28 de outubro.

<sup>39</sup> Isso também é reconhecido por TIPKE, K. *Die Steuerrechtsordnung*, vol. II, Ed. Dr. Otto Schmidt, Köln 1993, p. 683, citando a esse respeito o relatório da OCDE "Personal income Tax Systems", Paris 1986, p. 51.

<sup>40</sup> Assim a Constituição de Liechtenstein de 1921 (art. 24), do Brasil de 1946 (art. 15), ou do Kuwait de 1962 (art. 48), tal e qual recolhe MOSCHETTI, F., *O princípio da capacidade contributiva*, trans... esp. de J. Calero e R. Navas, Ed. Instituto de Estudos Fiscais, Madrid 1980, p. 53.

<sup>41</sup> Cfr. SEMINÁRIO DE DIREITO FINANCEIRO DA UNIVERSIDADE DE MADRID (doravante SDFUM), dirigido por Sáinz de Bujanda, F., *Notas de Direito Financeiro*, tomo I, vol. 2, Madrid 1976, pp. 193 e ss. GIARDINA, E., *A Base Teórica do Princípio da Capacidade Contributiva*, Ed. Giuffrè, Milão 1961, p. 437; SÁINZ DE BUJANDA, F., "Reflexões sobre um sistema de direito tributário espanhol", in *Finanças e Direito* vol. III, Ed. Instituto de Estudos Políticos, Madrid 1963, p. 207 e 240; MARTÍN DELGADO, J.M., "Os princípios da capacidade econômica e da igualdade na Constituição espanhola de 1978", na revista *Hacienda Pública*

Com efeito, o princípio da capacidade econômica “como medida de tributação” exige que a carga tributária de cada contribuinte seja modulada na medida da sua capacidade econômica, o que implica a correlata obrigação de estabelecer regras de quantificação tributária que permitam uma boa medição dessa real capacidade econômica, o que impede a tributação da primeira parcela da renda que os contribuintes destinam inexoravelmente para atender às suas necessidades básicas.<sup>42</sup>

Trata-se, portanto, de uma máxima inquestionável de justiça em matéria tributária que exige colocar as necessidades econômicas básicas do indivíduo acima das do Estado, e que já era elaborada por estudiosos, teólogos e políticos da Idade Média, através do conhecido axioma “*primum vivere, deinde tributum solvere*”.<sup>43</sup> Sua formulação atual se dá por meio do reconhecimento de norma constitucional, deduzida do princípio da capacidade econômica, que proíbe tributar o patrimônio destinado à satisfação das necessidades básicas do indivíduo.<sup>44</sup>

O mínimo existencial cuja isenção nossa Constituição garante é única e exclusivamente aquele constituído pelo valor necessário à subsistência do indivíduo e de seu grupo familiar,<sup>45</sup> pois somente após esse limite há capacidade de contribuir para a manutenção das despesas públicas.<sup>46</sup> E destacamos expressamente a necessidade de valorizar cumulativamente o mínimo existencial do indivíduo e do grupo familiar que está sob sua proteção porque a maioria dos estudos espanhóis sobre a isenção do mínimo existencial não costuma se referir aos gastos derivados da manutenção da família.

---

Española n. 60, 1979, p. 69; BIRK, D. The Leistungsfähigkeitprinzip als Maßstab der Steuernormen, Ed. Peter Deubner, Colônia 1983, p. 55; LOZANO SERRANO, C., Isenções fiscais e direitos adquiridos, Ed. Technos, Madri 1988, p.25.

<sup>42</sup> Como apontado por BIRK, D., Das Leistungsfähigkeitprinzip... cit., p. 55, “a capacidade econômica [como a capacidade de contribuir para sustentar o gasto público] parte do mínimo existencial”. Vide também TIPKE, K. Die Steuerrechtsordnung cit., t. II, pág. 683.

<sup>43</sup> Cfr. MARTÍN DELGADO, J.M., Os princípios... cit., p. 70.

<sup>44</sup> Cf. MARTÍN DELGADO, J.M., Los principios... cit., p. 70. Conforme afirmado por LOZANO SERRANO, C., Isenções fiscais... cit., p. 24, “sendo, pois, essencial que o objeto do imposto expresse não só a aptidão genérica para contribuir, mas também a aptidão específica para suportar o ônus tributário, é consequência quase evidente que nos casos em que a referida capacidade contributiva não existentes, isentos de tributação Esta é a resposta às isenções mínimas, cuja legitimidade é incontestável, na medida em que supõem a ausência de critérios orientadores e justificativos da tributação”.

<sup>45</sup> Por isso, rejeitamos outras teorias que postulam a isenção dessa riqueza por significar a remuneração do capital humano, e aquela que afirma que o mínimo existencial deve incluir todas as despesas que são exigidas do indivíduo devido ao seu status social em virtude de as disposições do Código Civil, com fundamento que se encontra em MARÍN-BARNUEVO FABO, D., A proteção do mínimo existencial em matéria de IRS, Ed. COLEX, 1996.

<sup>46</sup> O aumento deste montante é uma faculdade do legislador que, como sustenta MARTÍN DELGADO, dependerá do ideal sentido pela comunidade em cada momento histórico (cf. MARTÍN DELGADO, J.M., Los principios..., cit. p. 69).

Imaginamos que tal se justifique no entendimento de que as necessidades básicas do indivíduo incluem, em todo o caso e sem necessidade de menção expressa, as de manutenção da família.<sup>47</sup>

Como afirmou o Tribunal Constitucional, fazendo eco da farta doutrina que este princípio de justiça fiscal desenvolveu, a contribuição para a manutenção das despesas públicas de acordo com a capacidade econômica "deve ocorrer uma vez ultrapassado um determinado patamar de rendimentos que proteja os rendimentos necessários à satisfação das necessidades vitais do contribuinte (rendimento vital de subsistência), consideradas individualmente ou, se for o caso, do agregado familiar".<sup>48</sup>

Em todo o caso, o que nos interessa destacar neste ponto é que a proteção do mínimo existencial no IRS deve ser feita através de uma isenção ou, na sua falta, de uma medida de efeito equivalente, como a fixação de reduções na matéria tributável, conforme estabelecido na Lei 40/1998, de 9 de Dezembro, do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante LIRPF/98).

Por esta razão, entendemos que outras medidas aparentemente semelhantes, como as deduções fiscais vigentes até 1998, ou o mínimo pessoal familiar, na configuração contida na LIRPF/2006, não satisfazem plenamente o requisito de deixar isento de impostos o montante destinado à atenção às necessidades vitais, não obstante o Tribunal Constitucional ter entendido que a Constituição garante o "mínimo vital de subsistência (...)" mas não a forma como deve ser articulada essa proteção".<sup>49</sup>

A nosso ver, as deduções familiares constantes da Lei 18/1991, de 6 de junho (LIRPF/91) e anteriores operavam sobre a cota e não sobre a base, o que é manifestamente insatisfatório porque a consideração das despesas derivadas da Atenção ao mínimo existencial dos responsáveis do contribuinte "não é um benefício fiscal, nenhum benefício social, mas a constatação da redução da capacidade econômica que deve ser refletida na matéria tributável".<sup>50</sup>

O fato de as despesas com a satisfação das necessidades básicas do contribuinte

---

<sup>47</sup> É uma exceção MARTÍNEZ LAGO, M.A., "Uma interpretação constitucional da funcionalidade da capacidade econômica como princípio informativo do sistema financeiro", em *Civitas Revista Espanhola de Direito Financeiro*, n. 55, 1987, p. 427. Na doutrina estrangeira verifica-se, expressamente reconhecendo a extensão do mínimo existencial a todos os sujeitos a quem o contribuinte tem obrigação de manter GIARDINA, E., *Le basi teoriche...* cit., p. 212 e 218; MOSCHETTI, F. *O começo...* cit., p. 265; TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, cit, t.II, p. 693

<sup>48</sup> Vide STC 19/2012, de 15 de fevereiro.

<sup>49</sup> Vide STC 19/2012, de 15 de fevereiro.

<sup>50</sup> CFr. TIPKE, K. *O sistema de direito tributário* cit., p. 687.

constituírem uma despesa incontornável que reduz a capacidade econômica dos obrigados a satisfazê-las determina que a sua consideração legal deva ter lugar na matéria tributável<sup>51</sup> porque, como argumentou em abstrato M. CORTÉS, “A cota tributária deve corresponder à capacidade econômica do contribuinte, mas tal correspondência só pode ser alcançada mediante a obtenção de uma base, que por sua vez reflita a capacidade tributária, pois o tipo por si só não pode ajustar a cota no início da capacidade econômica”.<sup>52</sup>

Esta reprovação não só tem conotações dogmáticas, como também tem importantes consequências práticas, pois ao corrigir a perda de capacidade econômica derivada do cumprimento do mínimo existencial através de uma dedução fixa na taxa, e em consequência da progressividade do Imposto, o efeito compensatório dessa disposição era inversamente proporcional à renda dos súditos por ela beneficiados.<sup>53</sup> E esta, certamente, pode ser uma opção legítima do legislador quando se trata de medidas de promoção, sobre as quais o legislador tem liberdade de configuração e por isso não é discriminatório que a progressividade do Imposto determine uma virtualidade diferente das prestações consideradas; mas não quando se trata de estabelecer os parâmetros de medição da capacidade econômica individual, uma vez que distorce a função que corresponde aos vários elementos de quantificação da obrigação tributária e provoca, como efeito indesejável, uma ligação entre a progressividade do Imposto a um circunstância pessoal do sujeito passivo.<sup>54</sup>

Porque, como afirmou GARCÍA AÑOVEROS, “a técnica do imposto progressivo só produz o efeito desejado quando a base à qual a taxa progressiva é aplicada é a quantificação de uma magnitude que seja uma manifestação global da capacidade econômica, pois se bases que representam manifestações parciais dessa capacidade econômica forem utilizadas, criarão grandes distorções que violam os princípios de capacidade e igualdade, e, claro, o princípio de progressividade”.<sup>55</sup> Portanto, uma vez que os gastos essenciais reduzem a capacidade econômica e devem ser considerados pelo

---

<sup>51</sup> Vid., amplamente y por todos, RAMALLO MASSANET, J., “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, oct/dic. 1978, pp. 617 y ss.

<sup>52</sup> Cf. CORTES DOMÍNGUEZ, M., “O princípio da capacidade contributiva no âmbito da técnica jurídica”, in *Revista de Direito Financeiro e Fazenda Pública*, vol. XV, nº. 60, ano de 1965., p. 1043.

<sup>53</sup> Esta circunstancia ya fue denunciada por MARTÍN QUERALT, J., en AA.VV. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, Madrid 1983, p. 433..

<sup>54</sup> Vide. a STC 45/1989, de 20 de fevereiro, FJ 4º, onde explicitamente se rechaça a configuração do tributo de tal modo que a progressividade fique vinculada a circunstâncias pessoais do sujeito passivo.

<sup>55</sup> Cfr. GARCIA ANNOVEROS, J., *Manual...* cit., p. 54.

legislador em conformidade com os princípios de justiça constitucional, eles devem ser refletidos nas normas que determinam a base tributável. A partir daí, o legislador poderá aplicar os princípios de igualdade e progressividade com a intensidade que considerar apropriada, dentro dos termos previstos na Constituição.<sup>56</sup>

Por essa razão, entendemos que a opção do legislador de considerar os gastos familiares por meio de deduções na cota e não nas regras de determinação da matéria tributável ou liquidável pode ser contrária ao princípio da isonomia, tornando ineficaz a exigência de que a base existencial mínima "é garantida a todas as pessoas igualmente, independentemente de seu nível de renda".<sup>57</sup> E isso porque permite que dois sujeitos que originalmente tinham o mesmo nível de renda sejam submetidos a uma carga tributária quase idêntica, apesar de um deles ter vários filhos e o outro nenhum, isto é, apesar de o capacidade econômica de ambos eram notavelmente diferentes. Sem que seja relevante para este fim que a eventual desigualdade afetasse apenas os rendimentos mais elevados, pois, admitindo-se esta justificativa, cada tratamento fiscalmente injusto no nível horizontal deve ser aceito desde que a renda dos afetados seja suficientemente alta para suportá-la.<sup>58</sup>

Explicando-o por outros termos: a fixação de uma medida de compensação das despesas inadiáveis com o cuidado da família através de uma dedução na quota determina que a progressividade do imposto seja mais intensa para os contribuintes com filhos a cargo do que para os que não têm menores, o que é inadmissível do ponto de vista dos princípios da justiça fiscal, uma vez que, como expressamente declarou o Tribunal Constitucional, "o ônus econômico que cada sujeito tem de suportar com base na sua capacidade econômica, a definição desta e do método para determiná-lo deve ser estabelecido por meio de regras que efetivamente deem tratamento igualitário a todos os sujeitos e não introduzam diferenças entre eles decorrentes de sua própria condição pessoal."<sup>59</sup>

Uma vez explicadas as razões pelas quais consideramos o regime de compensação das despesas familiares através de deduções na quota contrário aos princípios da

---

<sup>56</sup> Vide, por todos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 27/1981, de 20 de julho, onde se afirma que "o sistema equitativo que se proclama não pode ser dissociado, em caso algum, do princípio da progressividade ou do princípio da igualdade [...] uma certa desigualdade qualitativa é essencial para entender que esse princípio foi cumprido, justamente aquele que se consegue através da progressividade global do sistema tributário".

<sup>57</sup> Conforme expressamente exigido pelo STC 19/2012, após afirmar que a escolha da forma de preservar aquele mínimo existencial fazia parte da liberdade de configuração do legislador.

<sup>58</sup> O fato de o dano atingir apenas os maiores rendimentos já foi rejeitado pelo Tribunal Constitucional como critério justificado de desigualdade no STC 45/1989, de 20 de fevereiro; também foi explicitamente descartado pelo Tribunal Constitucional alemão (vid. BVerfGE 82, 60, p. 89).

<sup>59</sup> Cfr. STC 45/1989, de 20 de Fevereiro, FJ 4º.

igualdade e da capacidade econômica, podemos transferir o mesmo argumento para o regime instituído na LIRPF/2006, porque em vez de estabelecer um mínimo pessoal e familiar que funcionou reduzindo a matéria tributável estabelece um mínimo pessoal e familiar que reduz a taxa, produzindo o mesmo efeito que o sistema de deduções fiscais que acabamos de criticar.

Por esta razão, entendemos que o sistema mais adequado para o cálculo do mínimo existencial do contribuinte e sua família é o constante da LIRPF/98, que estabeleceu uma redução da base de cálculo do mínimo pessoal e familiar que produziu o mesmo efeito como isenção. E, quanto à apreciação deste sistema, entendemos que o Tribunal Constitucional erra no seu STC 19/2012 quando defende a constitucionalidade da medida, afirmando que “ainda que seja claro que a aplicação de deduções pessoais na base causa um certo efeito regressivo, moderando a progressividade da escala, também é verdade que o efeito é maior naqueles com bases tributáveis mais baixas e menor naqueles com bases tributáveis mais altas”<sup>60</sup>, porque aquela primeira afirmação o obriga a admitir uma certa regressividade da medida (que tenta salvar de uma infeliz explicação sobre o significado de regressividade e progressividade, que conclui com uma afirmação categórica de que a progressividade exigida na Constituição se refere ao sistema tributário como um todo), o que o leva a reconhecer a existência de certa injustiça que não determina inconstitucionalidade porque “o princípio constitucional da igualdade não consagra o direito de tratamento desigual, nem abrange a indistinção entre casos desiguais, não havendo, portanto, direito subjetivo ao tratamento normativo desigual”.<sup>61</sup>

A nosso ver, a melhor justificativa para a constitucionalidade da medida consistiu em demonstrar que o princípio da capacidade econômica exigia a adoção dessa medida por ser uma das poucas opções legislativas que efetivamente consegue exigir um valor de imposto “de todas as pessoas para o mesmos, independentemente de seu nível de renda”, conforme afirmou na mesma sentença. A sua não observância implica equiparar o regime das deduções facultativas ao da correta apuração da matéria tributável, o que é constitucional e não facultativo. E significa também ignorar que o funcionamento do princípio da progressividade deve estar vinculado exclusivamente à configuração dos tipos de impostos, e em nenhum caso ao número de membros do agregado familiar, porque, como afirmou o Tribunal Constitucional, o fato que “Que a progressividade seja determinada

<sup>60</sup> STC 19/2012, de 15 de fevereiro.

<sup>61</sup> Idem.

com base na base de cálculo e não com base no contribuinte é uma precisão que, pela sua própria obviedade, dificilmente é necessária”.<sup>62</sup>

### 3.2 A VALIDADE DA REDUÇÃO DO MÍNIMO PESSOAL E FAMILIAR DA LEI 35/2006 COMO FORMA DE COMPENSAÇÃO DO GASTO FAMILIAR

Conforme explicámos na seção anterior, a LIRPF/98 introduziu algumas inovações significativas no seu regulamento, como a identificação do rendimento tributável com o *rendimento disponível*<sup>63</sup> e a compensação das despesas do mínimo existencial através de reduções da matéria tributável.

A decisão do legislador de estabelecer um mínimo pessoal e familiar que baixasse a base tributável era plausível, embora o conteúdo específico daquele regulamento pudesse ser criticado por várias razões que passamos a explicar sucintamente.<sup>64</sup>

O valor fixado no geral como mínimo pessoal era inferior ao salário-mínimo interprofissional vigente nesse mesmo ano, o que contrariava a doutrina do Tribunal Constitucional em matéria de declarações judiciais de não apreensão.<sup>65</sup>

O valor estabelecido como mínimo familiar era manifestamente insuficiente para cobrir as necessidades derivadas dos custos de assistência a ascendentes e descendentes e, além disso, havia sido calculado segundo parâmetros que nunca foram tornados públicos.<sup>66</sup>

A exclusão dos filhos casados e maiores de 25 anos do mínimo por descendentes carecia de fundamento constitucional, como se referidas circunstâncias subjetivas

---

<sup>62</sup> Ver STC 45/1989, de 20 de fevereiro.

<sup>63</sup> O conceito de renda disponível é utilizado pela doutrina alemã e pelos Acórdãos de 29 de maio e 12 de junho de 1990, e é identificado com aquele sobre o qual há poder de disposição, o qual, referente ao campo tributário, pode ser identificado com o montante resultante da dedução ao rendimento anual do montante das despesas legalmente inevitáveis, que são as que se destinam a cobrir as necessidades vitais da pessoa e do seu grupo familiar. Assim, o n.º 2 do artigo 2.º desta Lei determina que “o imposto tributará a capacidade económica do contribuinte, entendida como o seu rendimento disponível, que resultará da redução do rendimento no valor do mínimo pessoal e familiar”. A utilização por parte do legislador deste conceito foi por nós criticada em MARÍN-BARNUEVO FABO, D., em Orón Moratal (coord.) 1998 e 41/1998), Ed. McGraw & Hill, Madrid 1999, p. 124.

<sup>64</sup> Uma explicação mais detalhada pode ser vista em MARÍN-BARNUEVO FABO, D., em Orón Moratal (coord.) O novo Imposto sobre o Rendimento... cit., p. 310 e segs.

<sup>65</sup> Ver SSTC 113/1989, de 22 de junho, e 158/1993, de 6 de maio. Essa ideia já havia sido apontada na Itália por MOSCHETTI, F., O princípio ..., cit., pp. 268-269 e, em nosso país, por RAMALLO MASSANET, J. "A unidade familiar como sujeito no Código Tributário espanhol, na Civitas Revista Espanhola de Direito Financeiro, n.º 29, 1981, p. 48 e MARTÍNEZ LAGO, M.A. "Uma interpretação constitucional..." cit., p. 427.

<sup>66</sup> Um dos critérios mais aceites e conhecidos para realizar esse cálculo é a chamada “escala de Oxford”, que quantifica o consumo de um descendente em 50% do esperado para seu genitor. Além disso, é surpreendente que estes critérios fossem mais restritivos do que os vigentes na anterior LIRPF/91, que permitiam a dedução para filhos até aos 30 anos.

estivessem diretamente relacionadas ao dever de manutenção dos ascendentes e à perda de capacidade econômica que isso acarreta.<sup>67</sup>

A exigência de que ascendentes ou descendentes convivessem com o contribuinte para a aplicação da dedução familiar carecia de fundamento e era manifestamente injusta, pois privava os contribuintes que arcavam com os custos de sustento de um familiar com o qual não conviviam do direito à dedução familiar.<sup>68</sup> Esta reprovação, como se sabe, motivou a declaração de inconstitucionalidade, sem nulidade, deste requisito de convivência, no STC 19/2012.<sup>69</sup>

A perda do direito de computar o mínimo familiar nos casos em que os parentes que geraram aquele direito apresentaram declaração para o IRPF ou a comunicação prevista no art. 81.<sup>70</sup>

A LIRPF/2006 introduziu mudanças significativas na regulamentação do mínimo existencial, pois, embora parecesse reproduzir o sistema de compensação de despesas familiares na base tributável ao ser regulado como reduções da base tributável, na realidade, modificava substancialmente sua aplicação ao estabelecer que o mínimo existencial primeiro seja integrado no cálculo da cota e, em seguida, seja excluído da tributação por meio de um sistema de dedução na cota.

Com efeito, o artigo 63.º da LIRPF/2006 prevê que as taxas de imposto previstas na tabela serão aplicadas à matéria tributável, e que "ao valor resultante será deduzido o montante derivado da aplicação à parte da matéria tributável geral correspondente o mínimo pessoal e familiar, a escala anterior". Esta disposição confusa significa, na prática, que o mínimo pessoal e familiar faz parte da base sobre a qual incidem as taxas de imposto,

---

<sup>67</sup> Além disso, é surpreendente que estes critérios fossem mais restritivos do que os vigentes na anterior LIRPF/91, que permitiam a dedução para filhos até aos 30 anos.

<sup>68</sup> Por exemplo, porque é descendente e estuda no exterior; é ascendente e está internado em casa de repouso; é ascendente e mora com outro parente mais disponível, mas com menos recursos financeiros etc. As críticas doutrinárias a esse respeito têm sido inúmeras, e entre elas cabe destacar: ORON MORATAL, G., "A dedução dos filhos no imposto de renda da pessoa física em caso de separação e divórcio", na revista *Tribuna Fiscal* n.º 90, abril de 1998, p. 72 e segs.; MARTINEZ GÁLVEZ, J.P., "A isenção mínima no novo regulamento do IRS", in *Revista Impuestos* n.º 7, Abril de 1999, págs. 13 e seguintes; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Os novos Impostos sobre o Rendimento...*, cit., página 312 e ss.

<sup>69</sup> A STC 19/2012 justifica a declaração de inconstitucionalidade sem nulidade "não só porque a norma impugnada já foi revogada, mas porque o requisito da convivência foi suprimido sem poder substituí-lo por outro, a norma resultante causaria um direito automático à aplicação do mínimo familiar para todos os descendentes solteiros menores de vinte e cinco anos independentemente das circunstâncias concomitantes, o que certamente não seria compatível com o objetivo da redução projetada".

<sup>70</sup> Por exemplo, no caso de dois sujeitos com rendimentos iguais e com um imóvel arrendado: aquele que arrendasse o imóvel para habitação não suportaria as retenções e aquele que o arrendasse para estabelecimento comercial suportaria (v. argumentos, MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Os novos Impostos sobre o Rendimento...*, cit., pp. 324 e ss.).

embora a taxa daí resultante venha a ser reduzida em resultado da aplicação do mesmo escalão ao mínimo. família, o que implica que a parte dos rendimentos inexoravelmente destinada à proteção do mínimo existencial aumenta o tipo de imposto a que estão sujeitos os restantes dos rendimentos do contribuinte.

O legislador reconhece que com este sistema se consegue “o mesmo efeito de equidade que se produz com a aplicação das deduções à quota”<sup>71</sup>, o que é verdade, mas manifestamente lamentável e passível de críticas porque significa que a compensação das despesas familiares volta a ser tem a contrapartida de benefício fiscal – como na LIRPF/91 – e não é tratado como uma hipótese de inexistência de capacidade econômica que deveria ser isenta de tributação. Porque a justificativa para a isenção desse mínimo existencial de tributação é que a referida parcela da renda é inexoravelmente destinada ao atendimento das necessidades vitais do contribuinte e de sua família e, portanto, não é indicativa de capacidade econômica, o que deveria determinar sua total exclusão de tributação. por exigência direta dos princípios constitucionais da justiça tributária.

Por isso, consideramos muito lamentável a alteração regulamentar na configuração do mínimo existencial, sem que se justifique a alteração do regime de compensação das despesas familiares, constante do preâmbulo da Lei, que refere que a LIRPF/98, ao aplicar um imposto de taxa progressiva, determina “que o benefício para o contribuinte é diretamente proporcional ao seu nível de renda (quanto maior o rendimento, maior o benefício), uma vez que o mínimo pessoal e familiar opera através da taxa marginal de cada contribuinte. Implica, portanto, aceitar que uma mesma necessidade, como a pensão alimentícia, tenha uma contrapartida tributária diferente dependendo do nível de renda da família. Para garantir a mesma redução da carga tributária para todos os contribuintes com a mesma situação familiar, independentemente de seu nível de renda, configura-se uma primeira parcela ampla e flexível, na qual são calculados os mínimos destinados ao reconhecimento das circunstâncias pessoais e familiares. Portanto, esses mínimos, tecnicamente, são tributados à alíquota zero.

Como dissemos, a explicação que sustenta a mudança introduzida pelo legislador nos parece insatisfatória porque acreditamos que ela se baseia em uma falsa premissa, pois afirmar que o regime anterior envolvia um benefício diretamente proporcional ao nível de renda do contribuinte denota um erro conceitual consistindo em atribuir às despesas

---

<sup>71</sup> Como o preâmbulo da Lei reconhece

---

existenciais a mesma natureza de outras despesas livremente disponíveis ao contribuinte.

Por todas estas razões, e analisando detalhadamente o referido regulamento, consideramos que as principais críticas que se podem fazer a este tratamento do mínimo existencial são as seguintes:<sup>72</sup>

- A compensação de despesas familiares é um dever do legislador derivado diretamente do princípio de capacidade econômica, e seu tratamento deve ocorrer de forma a evitar que essa quantia faça parte da base tributável, porque a renda destinada inexoravelmente a cobrir as necessidades básicas do contribuinte e de sua família não é indicativa de capacidade econômica.
- O fato de a compensação do mínimo existencial na matéria tributável produzir um efeito mais vantajoso para os contribuintes com rendimentos mais elevados não justifica a aplicação de tratamento diferenciado pelas razões acima expostas.
- A solução encontrada para corrigir um problema inexistente gera uma desigualdade ainda maior e desprovida de justificação, pois faz com que dois contribuintes com rendas elevadas tributem praticamente da mesma forma, mesmo que um deles tenha muitos encargos familiares e o outro nenhum, o que também é manifestamente contrário ao artigo 39 da Constituição, que exige dos poderes públicos a proteção social, jurídica e econômica da família.
- Também achamos especialmente censurável a opacidade produzida por este sistema de compensação do mínimo existencial, porque os montantes fixados como mínimo pessoal e familiar têm um efeito compensatório diferente em função dos rendimentos do contribuinte e isso impede-nos de verificar se são suficientes para compensar o prejuízo capacidade de renda derivada da manutenção da família.
- Esta opacidade é ainda maior nos casos de compensação das despesas de guarda dos filhos a cargo do progenitor pagador de anuidades de pensão alimentícia por decisão judicial,<sup>73</sup> que se processa pela aplicação da tabela de taxas

---

<sup>72</sup> Uma explicação mais detalhada pode ser vista em MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Ley 35/2006 O Imposto de Renda Pessoa Física e a tutela jurídica errática do mínimo familiar”, in CEF. Revista de contabilidade e fiscalidade n. 291, 2007, pp. 15 e segs.

<sup>73</sup> Normalmente porque não convivem com eles, embora também existam casos em que esta obrigação é imposta apesar da guarda conjunta, o que coloca problemas específicos na aplicação desta regra do artigo 64.º da LIRPF/2006 porque exige que o progenitor não tenha o direito à aplicação do mínimo por descendente, conforme explica CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., “Tributação em casos de crise familiar. O divórcio e suas

separadamente ao valor da pensão alimentícia e ao restante da base de cálculo, fórmula que praticamente impossibilita o cálculo do efeito real dessa compensação.

- Parece-nos injustificado que os filhos com mais de 25 anos sejam excluídos do mínimo por descendentes, quando o mais lógico teria sido vincular o mínimo familiar a situações de dependência econômica, sem qualquer referência à idade.<sup>74</sup> Em todo o caso, há que avaliar positivamente a supressão de qualquer referência ao estado civil dos descendentes, que constava da LIRPF/98.
- Permanece o requisito de convivência para que seja aplicado ao mínimo familiar, o que já havia sido objeto de crítica ao comentar a LIRPF/98. No entanto, esse requisito é esclarecido ao estipular que "entre outros casos, será considerado que convivem com o contribuinte os ascendentes deficientes que, dependendo do mesmo, são internados em centros especializados", o que permite a aplicação do mínimo familiar em alguns casos injustificadamente excluídos na LIRPF/98.<sup>75</sup>
- Mantém-se a obrigação de os ascendentes viverem com o sujeito passivo pelo menos metade do período de tributação para a geração do mínimo familiar, o que impede desnecessariamente a aplicação rateada do mínimo familiar nos casos de coabitação sucessiva.<sup>76</sup>
- Parece-nos injustificado, por falta de coerência, que para aplicação do mínimo por descendentes e ascendentes sejam tidas em conta as circunstâncias existentes à data da contabilização e, no entanto, em caso de falecimento de descendente ou ascendente que gere direito ao mínimo para descendentes ou ascendentes antes da aplicação dele, o valor será de 2.400 euros por ano ou 1.150 euros por ano para esse descendente ou ascendente.<sup>77</sup>

---

consequências", na revista *Quinzena Fiscal* n. 12/2019, p. 17/24 do documento eletrônico

<sup>74</sup> Ver, neste mesmo sentido, MORIES JIMÉNEZ, M.T., "Notas sobre um novo modelo na tributação dos jovens na tributação do rendimento: a necessidade de rever os mínimos para o contribuinte e descendentes servirem este grupo", in CUBERO TRUYO e TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Análise transversal da atenção ao fato familiar no sistema tributário*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, p. 465 e 476.

<sup>75</sup> Em todo o caso, teria sido desejável que tivesse regulado expressamente os casos de pais divorciados com guarda conjunta dos filhos, conforme explica MOCHÓN LÓPEZ, L., "Guarda conjunta de filhos em casos de anulação, separação ou divórcio: uma presunção situação familiar insuficientemente regulamentada em matéria de Direito Fiscal", na revista *Crónica Tributaria* n. 131/2009, p. 110 e segs. Ver também outros problemas decorrentes da aplicação desta regra em caso de divórcio em CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., "Tributação em casos de crise..." cit., p. 7/24 do documento eletrônico.

<sup>76</sup> Estamos nos referindo ao caso em que os antepassados convivem vários períodos do ano com seus diferentes filhos, sem passar mais de seis meses com nenhum deles.

<sup>77</sup> Esta falta de coerência é apontada por CUBERO TRUYO, A., "A quebra ou não quebra do período de tributação e sua influência na declaração ou declarações dos membros do agregado familiar", em CUBERO TRUYO e TORIBIO BERNÁRDEZ (dir. .), *Análise transversal da atenção ao fato familiar no sistema tributário*,

- Incompreensivelmente, mantém-se a exclusão do mínimo familiar nos casos em que os ascendentes ou descendentes “apresentam declaração para este Imposto com rendimentos superiores a 1.800 euros”. Como já tivemos oportunidade de explicar, esta limitação carece de fundamento legal e gera desigualdades injustificáveis.

Como se depreende do exposto, a LIRPF/2006 altera substancialmente a regulamentação do mínimo familiar e rompe com um modelo de compensação das despesas familiares estabelecido na LIRPF/98, cuja principal qualidade era a transparência e a facilidade de verificar se os valores fixados para cobrir essa necessidade eram suficientes ou não. Esta característica essencial na configuração do mínimo existencial, e o fato de o novo regulamento não ter corrigido os elementos do regulamento LIRPF/98 mais injustos e criticados pela doutrina, determinam que o novo regulamento só pode merecer uma avaliação negativa.<sup>78</sup>

Acresce que, como se fossem poucas as razões para criticar este regulamento, devemos acrescentar ao exposto que desde 2014 os valores reconhecidos como mínimos pessoais e familiares não se alteraram, apesar da inflação acumulada entre o mês de novembro de 2014 e o mês de Novembro de 2021 é de 9,1%<sup>79</sup>, o que revela a significativa perda de eficácia compensatória das grandezas atualmente estabelecidas para cumprimento da exigência constitucional de deixar isentos de tributação os rendimentos destinados à satisfação das próprias necessidades vitais e de sua família.

### 3.3 OUTRAS MEDIDAS COMPLEMENTARES DE PROTEÇÃO À FAMÍLIA: ISENÇÕES, REDUÇÕES E DEDUÇÕES

O núcleo essencial de proteção da família deveria ocorrer através de uma medida que isentasse da tributação a quantia de renda necessária para atender às necessidades familiares do contribuinte e de sua família, nos termos que acabamos de explicar. No entanto, juntamente com essa medida nuclear, podem existir outras medidas

---

Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, p. 180, embora logo em seguida aprove a norma analisada "apesar de ser oferecido tratamento quantitativamente grosseiro ao mínimo de parentes falecidos, por consistir em valor fixo, ao invés de um mínimo pro rata que teria correspondido com base em tempo decorrido do período do período de tributação até a data da morte.

<sup>78</sup> Modificação produzida por força do disposto no artigo 1.34 da Lei 26/2014, de 27 de novembro.

<sup>79</sup> Segundo dados do Instituto Nacional de Estatística. Se estendermos o prazo até março de 2022, a inflação acumulada seria de 14,2%.

complementares para dar um tratamento específico a determinadas situações que ocorrem no ambiente familiar, como acontece na atual LIRPF/2006, como evidenciado nos exemplos que apresentamos a seguir.

### 3.3.1 Isenções estabelecidas para dar proteção complementar à família.

A LIRPF/2006 estabelece algumas isenções referentes aos casos de obtenção de rendimentos no seio da família e que, a meu ver, têm função complementar na proteção da família.<sup>80</sup> Entre os diferentes pressupostos reconhecidos na LIRPF/2006, destacam-se os seguintes:

- A alínea h do artigo 7.º declara isentas as prestações familiares por maternidade ou paternidade e não contributivas reguladas na Lei Geral da Segurança Social, bem como "pensões e bens passivos de órfãos e a favor de netos e irmãos, menores de vinte e dois anos ou incapazes por todo trabalho, recebido dos regimes públicos de Previdência Social e classes passivas". Esta isenção estende-se aos benefícios reconhecidos a favor dos profissionais não integrados na Segurança Social (com algumas condições) e aos benefícios de natureza similar auferidos pelos funcionários públicos. Reconhece ainda a isenção de "outras prestações públicas por nascimento, nascimento ou adoção múltipla, adoção, maternidade ou paternidade, filhos dependentes e orfandade".<sup>81</sup>
- O artigo 7.i) reconhece como isentos os "benefícios pecuniários recebidos de instituições públicas para o amparo de pessoas com deficiência, com idade igual ou inferior a 65 anos", bem como "as ajudas financeiras concedidas por instituições públicas a pessoas com deficiência com grau de invalidez igual ou superior a 65 por cento ou com idade superior a 65 anos para financiar a sua estadia em residências ou centros de dia, desde que o resto dos seus rendimentos não exceda o dobro do indicador público de rendimentos de efeitos múltiplos.
- O artigo 7.j) estabelece uma isenção para bolsas públicas, bolsas concedidas por entidades sem fins lucrativos e bolsas concedidas por fundações bancárias

<sup>80</sup> Vid RANCAÑO MARTÍN, M.A., *Tributação familiar no Imposto de Renda Pessoa Física*, Ed. Tirant lo Blanch, Valência 2014, pp. 12 a 27.

<sup>81</sup> Vide. as críticas feitas à regulamentação dessa isenção por LUQUE CORTELLA, A., "A isenção no IRPF de benefícios ou maternidade ou paternidade. Análise crítica de sua trajetória e sua regulamentação atual", em CUBERO TRUYO e TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Análise transversal da atenção ao fato familiar no sistema tributário*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 503 e segs.

---

"concebidas para realizar estudos regulamentados, tanto na Espanha como no exterior, em todos os níveis e graus do sistema educacional, nos termos estabelecidos em lei".<sup>82</sup>

- O artigo 7.º k) declara a isenção de "rendas de alimentos recebidas dos pais por força de decisão judicial". Neste caso, pode-se dizer que se trata de uma isenção técnica, pois se aquele rendimento fizer parte da matéria tributável do progenitor que o paga, não seria admissível que também fosse tributado na sede do beneficiário.
- O artigo 7.º r) dispõe que "são também isentas as prestações recebidas por enterro ou enterro, com o limite do valor total das despesas efetuadas".
- Artigo 7.º w) declara isentos os "rendimentos do trabalho derivados das prestações auferidas sob a forma de rendimentos pelas pessoas com deficiência correspondentes às contribuições a que se refere o artigo 53.º desta Lei, até ao limite máximo anual de três vezes o múltiplo público – efeito indicador de renda. Ficarão também isentos, com o mesmo limite do indicado no parágrafo anterior, os rendimentos do trabalho derivados das contribuições ao património protegido a que se refere o Complemento Décimo XVIII desta Lei. Esta medida é claramente complementar à regra contida no artigo 54.º da LIRPF/2006, que estabelece determinadas reduções das contribuições para o património protegido das pessoas com deficiência: o artigo 54.º estabelece um benefício fiscal para os familiares que efetuam as contribuições; e no artigo 7.º w) um benefício fiscal para a pessoa com deficiência que usufrua dos benefícios derivados dessas contribuições.
- O artigo 7.º x) estabelece uma isenção para todas as "prestações económicas públicas ligadas ao serviço, para cuidados em ambiente familiar e assistência personalizada que decorram da Lei de Promoção da Autonomia Pessoal e Cuidados a Pessoas em Situação de Independência".
- O artigo 7.º y) declara isentos "a prestação da Segurança Social do Rendimento Vital Mínimo, as prestações económicas estabelecidas pelas Comunidades Autónomas como rendimento mínimo de inserção para garantir recursos económicos de subsistência às pessoas que deles carecem, bem como

---

<sup>82</sup> Sobre o conteúdo dessa isenção, ver PONTÓN ARICHA, A., "O tratamento das bolsas no IRPF", in CUBERO TRUYO e TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Análise transversal da atenção ao fato familiar no âmbito tributário system*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pp. 489 e segs.

os demais auxílios estabelecidos por eles ou por entidades locais para atender, de acordo com seus regulamentos, grupos em risco de exclusão social, situações de emergência social, necessidades habitacionais de pessoas sem recursos ou necessidades alimentares, escolarização e outras necessidades básicas de menores ou pessoas com deficiência quando eles e seus dependentes carecem de meios econômicos suficientes, até um valor anual máximo conjunto de 1,5 vezes o indicador público de renda de efeitos múltiplos”.<sup>83</sup>

- Esse mesmo artigo 7.y) declara ainda isentos “os auxílios concedidos a vítimas de crimes violentos a que se refere a Lei 35/1995, de 11 de dezembro, sobre auxílio e assistência a vítimas de crimes violentos e contra a liberdade sexual, e os auxílios previstos na Lei Orgânica 1/2004, de 28 de Dezembro, sobre Medidas de Proteção Integral contra a Violência de Gênero, e outras ajudas públicas pagas às vítimas de violência de gênero por tal condição”.
- Por fim, a alínea b) do artigo 7.º reconhece a isenção das “prestações familiares e auxílios recebidos de qualquer das Administrações Públicas, quer por nascimento, adoção, guarda ou guarda de filhos menores”.

Como se deduz do anterior, trata-se de diferentes casos de isenção que se dirigem às famílias, mas que incidem exclusivamente na obtenção de rendimentos obtidos por circunstâncias específicas que revelem a confluência de motivos específicos para as preservar de tributação.

### **3.3.2 Reduções e descontos estabelecidos para dar proteção complementar à família.**

Para além dos casos de isenção acima referidos, é possível identificar outras medidas na LIRPF/2006 que visam dar tratamento específico a determinadas despesas que ocorram no seio da família. Estes incluem o seguinte:

- Artigo 51 e segs. estabelecer a redução das contribuições aos planos de

---

<sup>83</sup> Sobre as condições de percepção do Rendimento Vital Mínimo e sua compatibilidade com prestações similares estabelecidas pelas Comunidades Autônomas e Prefeituras, ver VAQUER CABALLERÍA, M., “O Rendimento Vital Mínimo do Ótimo do Direito Público: suas contribuições ao debate sobre o Estado Social e Autônomo”, in *Revista de Direito Público: Teoria e Método*, Ed. Marcial Pons Edições Jurídicas e Sociais, Vol. 5 |2022 pp. 115-142.

previdência, o que normalmente é identificado com um benefício fiscal – especialmente no debate político – mas na verdade constitui um caso de diferimento de impostos, porque a renda aportada ao plano de previdência será incluída na base de cálculo quando o contribuinte obtém os benefícios derivados dessa contribuição. Esta medida de incentivo aos planos de reforma tem uma clara ligação com a proteção da família, especialmente clara nas regras dos artigos 51.7 e 53.º, onde as hipóteses de contribuições a favor do cônjuge e a favor dos familiares com deficiência.<sup>84</sup>

- O artigo 54 estabelece a redução das contribuições ao patrimônio protegido das pessoas com deficiência, também diretamente voltada para a proteção da família, pois só é aplicável quando o beneficiário da contribuição fizer parte do núcleo familiar do contribuinte: cônjuge, parente até o terceiro grau inclusive, ou responsável sob tutela ou acolhimento.<sup>85</sup>
- O artigo 55.º estabelece as reduções das pensões compensatórias, que na realidade não constituem um pressuposto de proteção da família, mas antes uma regra estabelecida com o objetivo de que estes montantes não sejam incluídos na matéria tributável do cônjuge que os paga e, ainda, na do cônjuge que os recebe e deve declarar como rendimentos do trabalho.<sup>86</sup>
- Os artigos 64.º e 75.º estabelecem uma complexa regra de mitigação da obrigação tributária do progenitor que paga anuidades de alimentação a favor dos filhos e não tem o direito de aplicar o mínimo aos descendentes. Estas regras conseguem reduzir a obrigação tributária do progenitor com filhos dependentes, mas fá-lo com uma eficácia variável que impede apurar se compensa

---

<sup>84</sup> Sobre as condições de percepção do Rendimento Vital Mínimo e sua compatibilidade com prestações similares estabelecidas pelas Comunidades Autônomas e Prefeituras, ver VAQUER CABALLERÍA, M., “O Rendimento Vital Mínimo do Ótimo do Direito Público: suas contribuições ao debate sobre o Estado Social e Autônomo”, in *Revista de Direito Público: Teoria e Método*, Ed. Marcial Pons Edições Jurídicas e Sociais, Vol. 5 |2022 pp. 115-142.

<sup>85</sup> Ver, extensivamente, GUERRA REGUERA, M., “O patrimônio protegido. Uma fonte de economia fiscal para famílias de pessoas com deficiência”, in CUBERO TRUYO e TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Análise transversal da atenção aos eventos familiares no fisco sistema*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, p. 549 e segs.

<sup>86</sup> Esta redução refere-se expressamente a “Pensões compensatórias a favor do cônjuge”, o que impede a sua aplicação nos casos em que estas pensões compensatórias sejam pagas a favor do companheiro após a cessação da coabitação, que é um dever estabelecido, por exemplo, no artigo 7.º da Lei 5/2003, de 20 de março, sobre casais não casados da Comunidade Autónoma da Extremadura, onde se dispõe que “No caso de extinção em vida do De fato, se a coabitação tiver conduzido a uma situação de desigualdade patrimonial entre os dois conviventes que implique enriquecimento sem causa, pode ser reclamada indenização econômica pelo convivente lesado que, sem remuneração ou com retribuição insuficiente, tenha trabalhado para o agregado familiar comum ou para o outro convivente.”

suficientemente as despesas efetuadas na cobertura das despesas ocasionadas pelos filhos, o que certamente parece passível de críticas.

- Artigo 51 e segs. estabelecer a redução das contribuições aos planos de previdência, o que normalmente é identificado com um benefício fiscal - especialmente no debate político – mas na verdade constitui um caso de diferimento de impostos, porque a renda aportada ao plano de previdência será incluída na base de cálculo quando o contribuinte obtém os benefícios derivados dessa contribuição. Esta medida de incentivo aos planos de reforma tem uma clara ligação com a proteção da família, especialmente clara nas regras dos artigos 51.7 e 53.º, onde as hipóteses de contribuições a favor do cônjuge e a favor dos familiares com deficiência.
- O artigo 54 estabelece a redução das contribuições ao patrimônio protegido das pessoas com deficiência, também diretamente voltada para a proteção da família, pois só é aplicável quando o beneficiário da contribuição fizer parte do núcleo familiar do contribuinte: cônjuge, parente até o terceiro grau inclusive, ou responsável sob tutela ou acolhimento.
- O artigo 55.º estabelece as reduções das pensões compensatórias, que na realidade não constituem um pressuposto de proteção da família, mas antes uma regra estabelecida com o objetivo de que estes montantes não sejam incluídos na matéria tributável do cônjuge que os paga e, ainda, na do cônjuge que os recebe e deve declarar como rendimentos do trabalho.
- Os artigos 64.º e 75.º estabelecem uma complexa regra de mitigação da obrigação tributária do progenitor que paga anuidades de alimentação a favor dos filhos e não tem o direito de aplicar o mínimo aos descendentes. Estas regras conseguem reduzir a obrigação tributária do progenitor com filhos dependentes, mas fá-lo com uma eficácia variável que impede apurar se compensa suficientemente as despesas efetuadas na cobertura das despesas ocasionadas pelos filhos, o que certamente parece passível de críticas.
- O artigo 81.º estabelece a dedução por maternidade a favor das mulheres com filhos menores de três anos, embora a sua aplicação esteja condicionada ao fato de "exercerem atividade por conta própria ou por conta de outrem para a qual estejam inscritas no correspondente regime de Segurança Social ou mutualidade". O valor desta dedução é de 100 euros por mês, podendo ser acrescido se o sujeito

passivo que a ela tiver direito tiver satisfeito as despesas de guarda do filho menor de três anos em creches ou centros de educação infantil autorizados durante o período de tributação. O que mais chama a atenção nesta medida é que se articula como uma dedução na quota, embora permita ao beneficiário solicitar o pagamento antecipado do valor da dedução, o que mostra que a sua natureza é mais equiparada à de ajuda pública do que ao das deduções.<sup>87</sup>

- O artigo 81.bis estabelece algumas deduções na quota para famílias numerosas ou pessoas dependentes com deficiência que, tal como a dedução por maternidade, só é aplicável se o contribuinte estiver inscrito na Segurança Social e, além disso, pode ser usufruído antecipadamente mediante a o pedido adequado.

### 3.3.3 O regime de tributação conjunta

A par das medidas anteriores, o artigo 82º e seguintes estabelecem a possibilidade de tributação conjunta, cujo regime jurídico foi explicado e analisado detalhadamente pela IGLESIAS CARIDAD.<sup>88</sup> De acordo com esses preceitos, a opção de tributação conjunta pode ser escolhida por pessoas que façam parte dos seguintes tipos de unidade familiar: (i) cônjuges, que podem incluir filhos menores que não vivam independentes e filhos maiores deficientes que tenham; (ii) quando não houver casamento, o grupo formado pelo pai ou pela mãe e todos os filhos menores que não vivem de forma independente e os filhos maiores deficientes.

A tributação conjunta é uma opção, no sentido estabelecido no n.º 3 do artigo 119.º da LGT, que vincula todos os membros do agregado familiar.<sup>89</sup> Se algum deles apresentar declaração individual, os restantes devem recorrer ao mesmo regime, o que tem motivado alguns autores a considerarem que estabelece “um regime fiscal mais gravoso para as uniões conjugais do que para os *more uxório*”.<sup>90</sup>

<sup>87</sup> Neste sentido: CANO MONTES, M., “Dedução por maternidade”. In: CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (org.). *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, p. 573, onde se analisa as características e requisitos dessa singular dedução.

<sup>88</sup> Ver, a este respeito, o estudo detalhado sobre o regime de tributação conjunta realizado por IGLESIAS CARIDAD, M., “Normas aplicáveis em tributação conjunta: aspectos susceptíveis de melhoria”, in CUBERO TRUYO e TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Transversal análise atenção ao fato familiar no sistema tributário*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pp. 97 a 145, onde consta uma explicação cuidada de todas as características deste tipo de tributação.

<sup>89</sup> Ver, amplamente, TORIBIO BERNÁRDEZ, L., “Regras sobre o exercício da opção de tributação solidária”, in CUBERO TRUYO e TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Análise transversal da atenção aos eventos familiares no sistema tributário*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pp. 147 e segs.,

<sup>90</sup> Esta ideia é exposta e desenvolvida em ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., “A tributação da família na

A principal vantagem deste regime é permitir a redução da matéria tributável em determinados montantes: 3.400 euros por ano para os agregados familiares biparentais e 2.150 euros para os agregados familiares monoparentais.

A principal desvantagem é que a tributação conjunta obriga a acumular os rendimentos obtidos por cada um dos membros do agregado familiar e, sendo o imposto de natureza progressiva, são aplicadas taxas de tributação superiores às que seriam aplicáveis no caso de pessoas singulares tributação (por isso é uma opção que só é vantajosa no caso de apenas um dos membros do agregado familiar obter rendimentos).<sup>91</sup> Além disso, como segundo inconveniente, importa referir que todos os membros do agregado familiar estarão solidariamente sujeitos ao imposto.<sup>92</sup>

A configuração desta modalidade de tributação conjunta tem recebido críticas por diversos motivos,<sup>93</sup> sendo o mais relevante o fato de funcionar como elemento dissuasor à inserção da mulher no mercado de trabalho<sup>94</sup> ou a desconsideração nos casos de divórcio com guarda compartilhada.<sup>95</sup> A maioria da doutrina defende a sua eliminação e, como é de conhecimento público,<sup>96</sup> o Livro Branco sobre a Reforma Fiscal de 2022 propôs abertamente a “substituição da redução pela tributação conjunta por um mínimo (ou a modulação dos existentes) que permita adequar o às circunstâncias pessoais e familiares dessas unidades familiares”.<sup>97</sup>

## REFERÊNCIAS

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., “La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional”, en *Derecho privado y Constitución*, N° 16, 2002, pág. 84.

doutrina recente do Tribunal Constitucional”, in *Direito Privado e Constituição*, n.º 16, 2002, p. 84.

<sup>91</sup> Vide: FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., “La desigualdad de trato derivada de la tributación familiar. Análisis estadístico”, en GARCÍA-HERRERA (dir.), *Documentos de trabajo del IEF 11/2018*, publicado on line, pág. 79 y ss.

<sup>92</sup> Muitas dessas razões são explicadas em IGLESIAS CARIDAD, M., “Normas aplicáveis...” cit., pp. 97 a 145.

<sup>93</sup> Muitas dessas razões são explicadas em IGLESIAS CARIDAD, M., “Normas aplicáveis...” cit., pp. 97 a 145.

<sup>94</sup> Nesse sentido, DIAZ CALVARRO, J.M., “A invisibilidade dos modelos familiares não tradicionais como sujeitos de proteção em matéria tributária”, In: *AAVV Cartografia do micromachismo: dinâmica e violência simbólica*, Ed. Dykinson, Madrid 2020, p. 545. Também tem sido criticado por considerá-lo discriminatório por conferir tratamento desigual ao grupo de viúvos, na medida em que se estes obtêm “renda de trabalho (trabalho a tempo parcial, por exemplo) e por sua vez são beneficiários ou beneficiários de um pensão por viuvez, deve ser obrigatória a declaração conjunta dos dois rendimentos auferidos, independentemente de a tributação individual poder ser mais vantajosa” (sic); e este tratamento poderia ser considerado discriminatório em razão do sexo se considerarmos que o grupo das viúvas e viúvos “é constituído maioritariamente por mulheres” (FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., “La inequidad de trato...”, cit., pág. 80).

<sup>95</sup> Conforme explica CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., “Tributação em casos de crise...” cit., p. 5/24 do documento eletrônico.

<sup>96</sup> Ver, para todos, IGLESIAS CARIDAD, M., “Normas aplicáveis...” cit., p.103.

<sup>97</sup> Vide. o Livro Branco sobre a Reforma Tributária, elaborado pelo Comitê de Peritos, publicado em março de 2002, p. 135.

---

BIRK, D. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Ed. Peter Deubner, Köln 1983.

CANO MONTES, M., “Deducción por maternidad”, en CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

CANTERO NÚÑEZ/LEGERÉN-MOLINA, Las parejas de hecho y de derecho: (régimen jurídico de la convivencia “more uxorio” en España), Ed. Aranzadi Thomson Reuters, 2018.

CORTES DOMÍNGUEZ, M., “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol. XV, núm. 60, año 1965

CUBERO TRUYO, A., “La ruptura o no ruptura del período impositivo y su influencia en la declaración o declaraciones de los miembros de la unidad familiar”, en CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., “La tributación en casos de crisis familia. El divorcio y sus consecuencias”, en revista Quincena Fiscal núm. 12/2019.

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., “Reducciones de la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por razón de parentesco en las adquisiciones mortis causa”, en CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

DIAZ CALVARRO, J.M., “La invisibilidad de los modelos de familia no tradicional como sujetos de protección en materia fiscal”, en AAVV Cartografía de los micromachismos: dinámicas y violencia simbólica, Ed. Dykinson, Madrid 2020.

FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., “La desigualdad de trato derivada de la tributación familiar. Análisis estadístico”, en GARCÍA-HERRERA (dir.), Documentos de trabajo del IEF 11/2018, publicado on line.

GARCÍA FRÍAS, M.A., “Ser o no ser pareja de hecho. Consecuencias en el impuesto sobre sucesiones y donaciones”, en la entrada al Blog de Taxlandia de 1 de abril de 2021, que puede verse en <https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/ser-o-no-ser-pareja-de-hecho-consecuencias-en-el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones>.

GIARDINA, E., Le basi teoriche del principio della capacità contributiva, Ed. Giuffrè, Milano 1961.

GONZÁLEZ PEREZ, J., “El derecho a contraer matrimonio en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, en Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Nº 87, 2010, págs. 505-520.

GUERRA REGUERA, M., “El patrimonio protegido. Una fuente de ahorro fiscal para las familias de personas discapacitadas”, en CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.),

Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

IGLESIAS CARIDAD, M., “Normas aplicables en la tributación conjunta: aspectos susceptibles de mejora”, en CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

LOZANO SERRANO, C., Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Ed. Tecnos, Madrid 1988.

LUQUE CORTELLA, A., “La exención en el IRPF de las prestaciones or maternidad o paternidad. Análisis crítico de su trayectoria y de su regulación actual”, en CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF, Ed. COLEX, 1996.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., en Orón Moratal (coord.) Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los no Residentes (Comentarios a las Leyes 40/1998 y 41/1998), Ed. McGraw & Hill, Madrid 1999,

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar”, en CEF. Revista de contabilidad y tributación núm. 291, 2007

MARTÍN DELGADO, J.M., “Los principios de capacidad econômica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, en la revista Hacienda Pública Española núm. 60, 1979.

MARTÍN QUERALT, J., en AA.VV. Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed. Civitas, Madrid 1983.

MARTINEZ GÁLVEZ, J.P., “El mínimo exento en la nueva regulación del IRPF”, en Revista Impuestos núm. 7, abril 1999.

MARTÍNEZ GÁLVEZ, J.P., “La protección familiar: parejas de hecho, mínimo exento y tributación conjunta. El contrato de unión civil”, en Redes. Revista de Servicios Sociales, Nº. 10, 2001.

MARTÍNEZ LAGO, M.A., “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad econômica como principio informador del ordenamiento financiero, en Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 55, 1987

MOCHÓN LÓPEZ, L., “La custodia compartida de los hijos en los casos de nulidad, separación o divorcio: un supuesto de situación familiar insuficientemente regulado en el ámbito del Derecho Tributario”, en la revista Crónica Tributaria núm. 131/2009.

MORIES JIMÉNEZ, M.T., “Apuntes sobre un nuevo modelo en la fiscalidad de los jóvenes en la imposición sobre la renta: necesidad de revisar los mínimos del contribuyente y descendientes para atender a este colectivo”, en CUBERO TRUYO y TORIBIO

---

BERNÁRDEZ (dir.), *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, trad. esp. de J. Calero y R. Navas, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1980.

ORON MORATAL, G., “La deducción por hijos en el IRPF en caso de separación y divorcio”, en la revista *Tribuna Fiscal* núm 90, abril 1998

PONTÓN ARICHA, A., “El tratamiento de las becas en el IRPF”, en CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

RAMALLO MASSANET, J., “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, oct/dic. 1978

RAMALLO MASSANET, J. “La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento tributario español”, en la *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 29, 1981

RANCAÑO MARTÍN, M.A., *La tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2014.

SÁINZ DE BUJANDA, F., “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español”, en *Hacienda y Derecho* vol. III, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1963.

SANZ CLAVIJO, A., “El concepto de cónyuge en el Derecho Tributario: hacia una interpretación que comprenda a los miembros de parejas de hecho”, en CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

SANZ GÓMEZ., R., “Los conceptos de unidad familiar en el Derecho Tributario”, en CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID. dirigido por Sáinz de Bujanda, F., *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, vol. 2º, Madrid 1976.

SOLER ROCH, M.T., “La tributación familiar”, en revista *Feminismo/s*, 8, diciembre 2006, pp. 71-76.

TIPKE, K. *Die Steuerrechtsordnung*, vol. II, Ed. Dr. Otto Schmidt, Köln 1993.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L., “Reglas sobre el ejercicio de la opción por la tributación conjunta”, en CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (dir.), *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

VAQUER CABALLERÍA, M., “El ingreso mínimo vital desde la óptima del Derecho Público: sus aportaciones al debate sobre el Estado social y autonómico”, en *Revista de Derecho Público: Teoría y Método*, Ed. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Vol. 5|2022

---

VEGA GARCÍA, A., “La equiparación en Alemania de las parejas de hecho registradas (eingetragene Lebenspartnerschaften) a los matrimonios en el Impuesto sobre Sucesiones”, en InDret Revista para el análisis del Derecho, núm. 1/2011.

Recebido em 15/04/2023

Aprovado em 09/11/2023

Received in 15/04/2023

Approved in 09/11/2023