

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO

KATHARINE MARCHI SARI SAUS

**UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DA PENSÃO ALIMENTÍCIA DECORRENTE
DO DIREITO DE FAMÍLIA POSTERIORMENTE À DECISÃO DA ADI 5.422.**

São Paulo/SP

2023

KATHARINE MARCHI SARI SAUS

**UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DA PENSÃO ALIMENTÍCIA DECORRENTE
DO DIREITO DE FAMÍLIA POSTERIORMENTE À DECISÃO DA ADI 5.422.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Artigo científico orientado pelo Professor, Doutor e Mestre Rangel Perrucci Fiorin.

SÃO PAULO/SP

2023

KATHARINE MARCHI SARI SAUS

**UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DA PENSÃO ALIMENTÍCIA DECORRENTE
DO DIREITO DE FAMÍLIA POSTERIORMENTE À DECISÃO DA ADI 5.422.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Rangel Perrucci Fiorin

Examinador(a)

Examinador(a)

Aos meus pais, Elly Cleia Marchi Sari Machado, Adelson de Souza Machado e Arni Saus, que me proporcionaram condições e apoio durante toda a graduação e durante toda a vida.

Ao meu irmão, Pedro Marchi Sari Machado, que é a verdadeira surpresa e alegria da minha vida, responsável por me ensinar tanto em seus meros 8 anos de vida.

Aos meus avós, Catarina Marchi Sari, Celso Sari, Inez Souza Machado, Pedro Machado, Maria Fedorgchyn Saus e, finado, Arvid Teovil Saus, que construíram toda a base da minha criação e de quem venho me tornando.

Aos meus amigos, que por vezes foram “mais chegados que irmãos”.

UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DA PENSÃO ALIMENTÍCIA DECORRENTE DO DIREITO DE FAMÍLIA POSTERIORMENTE À DECISÃO DA ADI 5.422.

KATHARINE MARCHI SARI SAUS

RESUMO

A análise elaborada sobre os aspectos gerais, principiológicos e materiais do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza permitiu a conclusão que não se pode tributar nenhuma quantia que não corresponda a acréscimo patrimonial positivo do sujeito passivo. Conjuntamente, da análise da natureza da pensão alimentícia, observou-se que as rubricas que compõem seu valor arbitrado final coincidem com os meios de se proporcionar ao dependente dos alimentos seus direitos constitucionalmente assegurados, de forma que estas quantias não representam acréscimo patrimonial e, portanto, não se enquadram no conceito de renda ou proventos, tanto para o alimentante, quanto para o alimentando.

A decisão tomada em sede da ADI 5.422, então, mostrou-se correta do ponto de vista de afastar a tributação destes valores quando do seu recebimento por seu credor. Todavia, ao assim decidir, o Supremo Tribunal Federal acabou por criar uma desigualdade entre os contribuintes devedores de pensão alimentícia e os contribuintes que proveem a subsistência de seus filhos na constância do casamento, tendo em vista que estes são incapazes de excluir da base de cálculo do imposto de renda valores despendidos com rubricas que não constituam gastos com saúde ou instrução. Dessa forma, constatou-se necessário apoio legislativo para a explicitação da possibilidade de exclusão de tais rubricas do imposto de renda dos pais que, ainda casados, também mantêm seus filhos.

Ponto de atenção final ao fato de que, posteriormente à decisão, é concebível ao contribuinte acordar uma separação a fim de se obrigar ao pagamento de pensão alimentícia, de forma que esses valores jamais serão tributados, reduzindo, portanto, a carga tributária.

Palavras-chave: direito tributário, direito de família, imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, pensão alimentícia, alimentos, mínimo existencial, confisco, capacidade contributiva, ADI 5.422, igualdade, fraude.

ABSTRACT

The analysis of the general, principle-based and material aspects of the tax on income and earnings of any nature led to the conclusion that no amount can be taxed that does not correspond to a positive increase in the taxpayer's assets. In conjunction, with the analysis of the nature of alimony, it was observed that the items that make up its final arbitrated value coincide with the ways of providing the person dependent on alimony with their constitutionally assured rights, in such a way as to guarantee them a dignified life and full development, in all its aspects, so that these amounts do not represent an increase in assets and, therefore, do not

fall within the concept of income or earnings, either for the alimony payer or for the alimony recipient.

The decision taken in “ADI 5.422”, thus, proved to be correct from the point of view of ruling out the taxation of these amounts when they are received by the creditor. However, in so deciding, the Supreme Court ended up creating an inequality between taxpayers who owe alimony and taxpayers who provide for their children's during the course of their marriage, since the latter are unable to exclude from the income tax base amounts spent on items that do not constitute health or education expenses.

As a result, legislative support was needed to make explicit the possibility of excluding such items from the income tax of parents who, while still married, also support their children.

A final point of note is the possibility of income tax fraud also made possible by the decision, so that it is currently conceivable for a taxpayer to agree to a separation in order to be obliged to pay alimony, so that these amounts will never be taxed, thus reducing the tax burden.

Key words: tax law, family law, tax, alimony, existential minimum, confiscation, contributory capacity, “ADI 5.422”, inequality, fraud.

SUMÁRIO

Introdução.

- 1. Do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física.**
 - 1.1. Da competência, base de cálculo e conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza”.
 - 1.2. Dos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.
 - 1.3. Dos critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.
 - 1.4. Dos princípios da capacidade contributiva, do não confisco e do mínimo existencial.
- 2. Dos alimentos.**
- 3. Do cenário da tributação da pensão alimentícia decorrente do direito de família anterior à ADI 5.422.**
- 4. Da decisão da ADI 5.422.**
- 5. Da crítica ao cenário posterior à decisão da adi 5.422.**
 - 5.1. Da desigualdade instaurada entre contribuintes.
 - 5.2. Da abertura de possibilidade à fraude.

Conclusão.

Referências.

INTRODUÇÃO.

O presente trabalho tem por objetivo a análise dos aspectos gerais do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, com ênfase nos princípios constitucionais tributários aplicados a este imposto e à sua materialidade, levando em consideração, ademais, as proteções gerais consagradas constitucionalmente, como o núcleo familiar. Isso, com o intuito de se delimitar as quantias que não se enquadram no conceito de renda ou proventos para a quantificação da base de cálculo deste imposto.

Assim sendo, conjuntamente a análise da natureza da pensão alimentícia e das rubricas que a compõe, pretende-se concluir se nestes valores deveriam, ou não, incidir imposto de renda, à luz da materialidade deste tributo.

Fato é que a decisão exarada nos autos da ADI 5.422 decidiu por afastar a tributação dos valores percebidos a título de alimentos (decorrentes do direito de família) quando do seu recebimento pelo alimentando.

Nessa linha, além de pretender demonstrar se a conclusão da decisão mostrou-se correta, ou não, pretende-se apontar e permear eventuais incongruências do cenário que se criou a partir e posteriormente a ela, em especial: (i) a abertura da possibilidade de tratamento desigual entre os contribuintes separados e casados; e, ainda, (ii) a abertura de chance à fraude aos cofres públicos por meio de separações e acordos espontâneos de pagamento de alimentos como forma de redução da carga tributária.

1. DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DA PESSOA FÍSICA.

1.1. DA COMPETÊNCIA, BASE DE CÁLCULO E CONCEITOS DE “RENDA” E “PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA”.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza está previsto no artigo 153, inciso III, Constituição Federal, sendo que o § 2º deste mesmo artigo prevê os critérios que devem ser observados na sua instituição, quais sejam: generalidade, universalidade e progressividade¹.

¹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”

Ademais, os artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional preceituam as normas gerais acerca deste imposto, definindo as diretrizes do fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

Especificamente quanto ao imposto de renda pessoa física, este encontra arcabouço na legislação ordinária a partir das Leis nº 7.713/88 e nº 9.250/95 e da Instrução Normativa nº 1.500/2014.

Voltando os olhos ao quanto dispõe a Constituição Federal sobre este imposto, observa-se que esta outorga competência à União para sua instituição.

Além disso, a Constituição Federal acaba por definir, também, o limite do que pode e do que não pode ser tributado à título de imposto de renda, delimitando que o legislador ordinário terá que se valer e respeitar os conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza” para tributar, sob pena de inconstitucionalidade.

Entende-se como “renda” o aumento patrimonial decorrente do trabalho, do capital, ou de ambos, enquanto entende-se como “proventos de qualquer natureza” o aumento patrimonial produto de uma atividade finda.

Observa-se, desta forma, que o aumento patrimonial é característica intrínseca dos conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza”.

Nas palavras de Marçal Justen Filho, conceitua-se “renda” como:

“(…) a renda consiste numa diferença que tem em mente a riqueza pré-existente, as despesas efetivadas para aquisição de riqueza nova e o ingresso que possa ser obtido a partir de então. Existem diversas teorias, até mesmo em nível de Direito Positivo, mas em todas elas prevalece esse conceito, prevalece a ideia de que há necessidade, para definir renda, de distinguir o conjunto das despesas, o conjunto dos investimentos, o conjunto dos desembolsos efetivados relativamente ao conjunto das receitas que são produzidas a partir desse desembolso, ou, eventualmente, até independentemente desse desembolso. Se nós considerarmos que renda é um conceito aberto, que renda é um conceito que tem a sua definição linear indeterminada, ainda assim não temos esse núcleo perfeito e inquestionável, sob pena de, não sendo assim, nós tributarmos ou o patrimônio ou o faturamento.”²

Ainda, preceitua Roque Antônio Carraza:

“(…) renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. (.) é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período ríodo de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. (..) tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas

2 JUSTEN FILHO, Marçal. **Periodicidade do Imposto de Renda I, Mesa de Debates**. Revista de Direito Tributário, n. 63. São Paulo: Malheiros. p. 17.

novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa..., é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza.”³

Já por “proventos de qualquer natureza”, ensina Misabel Derzi:

“(…) provento é forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendi como o que é "fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos", como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. Já proventos em acepção ampla, como acréscimos patrimoniais não resultantes do capital do trabalho, são todos aqueles de "origem ilícita e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável.”⁴

Reitera-se, diante de tais citações, que a “renda” e os “proventos de qualquer natureza” sujeitos à tributação são aqueles que representam acréscimo no patrimônio do sujeito passivo alvo da obrigação tributária, constituindo, portanto, riqueza nova.

1.2. DOS CRITÉRIOS DA GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE.

Passado este ponto inicial, a Constituição Federal impera, como dito, a observância pelo imposto de renda dos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

O critério da generalidade diz respeito às pessoas que praticam a hipótese de incidência descrita na norma tributária, de forma que estarão sujeitos à incidência do imposto de renda toda e qualquer pessoa, independentemente de qualquer condição pessoal, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera “*generalidade, enquanto critério, visa assegurar que ninguém seja excluído da tributação. É o oposto aos privilégios.*”⁵

O critério da universalidade, por sua vez, deflagra que todos os ganhos ou lucros auferidos pelo contribuinte devem ser alvo do imposto de renda, de modo que estes serão tratados como uma verdadeira unidade, isentos de quaisquer distinções. Preceituam novamente Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera:

“A universalidade da tributação impede que dela se excluam certas categorias de rendimentos. (...) vai além da mera inclusão de quaisquer rendimentos

3 CARRAZZA, Roque Antônio. **A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais.** RDDT, n. 154, jul/2008. p. 109.

4 DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os Conceitos de Renda e de Patrimônio.** Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 23-24.

5 SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda.** São Paulo: IBDT, 2020. p. 16.

(independentemente de sua denominação ou condição jurídica), abrangendo, também, no aspecto espacial, o conceito de renda universal (*worldwide taxation*).”⁶

Já o critério da progressividade imprime às alíquotas do imposto de renda gradual desenvolvimento. Assim, quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota. Acaba por imprimir, também, que o imposto de renda deve ser calculado na medida da capacidade econômica do contribuinte, em obediência à expressa determinação legal contida no artigo 145, § 1º, Constituição Federal, o que transparece a busca da justiça fiscal e o equilíbrio das desigualdades sociais. Segundo o quanto dita Paulo Barros de Carvalho:

“Aliás, diga-se de passagem, poucos são os tributos que se prestam à aferição autêntica da capacidade contributiva relativa como o imposto sobre a renda, dado sua forte índole de pessoalidade, sendo inteiramente possível ao legislador, por controlar multiplicidade e a legitimidade dos ingressos e selecionando as quantias admitidas como dedutíveis, apurar o verdadeiro saldo identificador da renda tributável ou da renda líquida, segundo o regime jurídico de incidência.”⁷

1.3. DOS CRITÉRIOS: MATERIAL, TEMPORAL, ESPACIAL, PESSOAL E QUANTITATIVO.

Superada a análise constitucional do imposto de renda, necessária atenção aos critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo do imposto.

Tem-se, a partir da leitura do artigo 43, Código Tributário Nacional⁸, que o critério material e o fato gerador do imposto de renda é a “aquisição de disponibilidade econômica e jurídica”.

Maria Rita Ferragut conceitua “disponibilidade econômica e jurídica” da seguinte forma:

“A disponibilidade jurídica ocorre quando o Direito regula determinada situação e estabelece uma condição para que a pessoa possa dispor dos recursos. Implementada a condição, há disponibilidade jurídica da renda sem que haja necessariamente a

6 IBIDEM, p. 17.

7 CARVALHO, Paulo de B. **Direito tributário linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 696.

8 “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

econômica. Por exemplo, um menor não pode dispor de seus rendimentos livremente porque o Direito exige a maioria como condição para a disponibilidade.”⁹

Ricardo Mariz de Oliveira, ademais, dita que são “disponibilidades alternativas, de maneira a que uma ou outra possa gerar a incidência do imposto de renda”¹⁰.

Assim, tem-se explícito que o critério material do imposto de renda é o fato de possuir concretamente ou abstratamente um acréscimo patrimonial, decorrente de uma situação de fato ou constituídos conforme o direito aplicável, respectivamente.

Quanto ao aspecto temporal do imposto de renda, para as pessoas físicas, este momento é o último dia do ano, sendo que até o dia 30 de abril do ano posterior tem-se como obrigação acessória a entrega da Declaração de Ajuste Anual, na qual irá se verificar o montante de fato devido, através da compensação do que já foi adiantado mensalmente e da apuração do que se deve restituir ou pagar, o que deverá ser realizado no mesmo prazo de entrega da DAA.

O critério espacial do imposto de renda, por sua vez, define que este imposto é caracterizado pela extraterritorialidade, o que significa que alcança fatos geradores ocorridos no território nacional, ou não, conforme a redação do artigo 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88¹¹.

Já o critério pessoal estabelece como sujeito ativo do imposto de renda a União, enquanto são sujeitos passivos e, portanto, contribuintes do imposto de renda pessoa física quaisquer pessoas físicas residentes ou domiciliadas, ou não, no Brasil, nos termos do artigo 1º do Decreto nº 9.580/2018¹².

Por fim, em relação ao aspecto quantitativo do IR, preceitua o artigo 44 do Código Tributário Nacional, que a “base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”. Já o artigo 3º da Lei nº 7.713/88:

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os

9 FERRAGUT, Maria Rita. **Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Tomo Direito Tributário. Edição 1. 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/271/edicao-1/imposto-sobre-a-renda-e-proventos-de-qualquer-natureza>. Acesso em 09 outubro 2023.

10 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 289.

11 “Art. 3º. (...) § 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”.

12 “Art. 1º As pessoas físicas que perceberem renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto sobre a renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão. § 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor. § 2º As pessoas físicas residentes no exterior terão suas rendas e seus proventos de qualquer natureza, inclusive os ganhos de capital, percebidos no País tributados de acordo com as disposições contidas nos Capítulos V e VI do Título I do Livro III”.

proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.”

Desta maneira, sem que se sobressaia às delimitações constitucionais de tributação da “renda” e dos “proventos de qualquer natureza”, integra a base de cálculo do imposto de renda pessoa física o seu rendimento bruto, entendido pelos diversos ganhos que possam ser obtidos, diminuídos de outras diversas deduções de despesas autorizados por determinação legal.

1.4. DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DO NÃO CONFISCO E DO MÍNIMO EXISTENCIAL.

O imposto de renda, além de precisar obedecer aos limites e critérios constitucionais, precisa observar alguns limites principiológicos também estampados na Constituição Federal. O princípio da capacidade contributiva é previsto constitucionalmente no artigo 145, § 1º¹³.

É princípio com caráter pessoal que se coaduna em garantia fundamental, possuindo, portanto, eficácia plena e aplicação imediata, sendo, ainda, imodificável.

Este princípio dita, em linhas gerais, que é necessário que os impostos sejam instituídos de acordo com a manifestação objetiva de riqueza do contribuinte.

No âmbito do imposto de renda, dessa forma, deveria se tributar somente eventual renda ou provento de qualquer natureza auferidos, respeitando-se os limites constitucionais e infraconstitucionais anteriormente expostos, de modo a não manipular a base de cálculo do imposto, e, ainda, respeitando as especificidades econômicas de cada contribuinte.

No caso de desrespeito deste princípio, o imposto iria incidir sobre fatos economicamente vazios, ou seja, que não manifestam conteúdo econômico ou nova riqueza. É neste ponto que o princípio da capacidade contributiva se interliga com o princípio do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, Constituição Federal¹⁴.

Esse princípio cria limites à discricionariedade do legislador, enquanto protege, ao mesmo tempo, a manutenção da propriedade privada.

¹³ “Art. 145. (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

¹⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (...)”.

Vê-se que teria caráter confiscatório, desta maneira, todo imposto que fosse instituído de maneira a sobrecarregar a capacidade contributiva do contribuinte, de modo a ignorar sua aptidão em entregar riquezas e comprometer sua subsistência, ferindo, assim, o mínimo existencial garantido constitucionalmente aos cidadãos, ou seja, comprometendo a capacidade de o contribuinte atingir condições mínimas de obter “os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas”, nas palavras de Roque Antônio Carrazza¹⁵.

2. DOS ALIMENTOS.

Os alimentos são regulamentados pelo Código Civil, sendo que estão atrelados ao direito à vida e ao dever de amparo, neste estando contido a possibilidade de os parentes, cônjuges ou companheiros de suprir eventuais necessidades e adversidades dos que estão em situação econômica e social desfavorável. Tendo em vista que decorrem de disposição legal, não são, por exemplo, atrelados a um negócio jurídico.

São considerados de ordem pública, principalmente em relação aos menores e incapazes que deles necessitam, pois é de estrito interesse do Estado que se proteja a família e que os alimentos estejam devidamente amparados na solidariedade.

Os alimentos devidos em razão da filiação são ainda mais sensíveis, decorrendo deles uma lista maior de deveres atrelados ao poder familiar, sendo que os pais, em relação aos filhos menores e incapazes, possuem o dever de prestar toda e qualquer assistência, mediante o auxílio moral ou material, por meio de parcelas mensalmente depositadas em favor do alimentando ou, alternativamente, *in natura*.

Assim sendo, segundo o quanto dita Yussef Said Cahali¹⁶ a obrigação de prestar alimentos é basilada em um interesse de natureza superior, com caráter de ordem pública, consolidando-se em um direito fundamental da pessoa humana.

Dentre suas particularidades, cita-se, de modo a reiterar as características supramencionadas, sua natureza essencialmente pessoal, fundada na necessidade do reclamante e na possibilidade de atendimento do reclamado, com finalidade não patrimonial, mas sim de atendimento e conservação da vida.

Tratando-se especificamente da obrigação alimentar entre ascendentes e descendentes, tem-se que a criança ou o adolescente, enquanto nesta condição, possui em seu favor o pressuposto de necessidade e dependência alimentar. Atingida a maioridade, por força da

15 Carrazza, Roque A. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 95.

16 Cf.: CAHALI, Yussef Said. **Dos alimentos**. 3. ed. São Paulo: RT, 1998. p. 34.

Súmula 358 do STJ¹⁷, o alimentando, por mais que não possa ter cancelado automaticamente seus alimentos, tem o ônus de provar que ainda precisa destes, em virtude de frequentar curso profissionalizante ou universitário. Importante notar, neste ponto, que eventual estágio não retira do alimentando a possibilidade de reivindicar a continuidade dos alimentos, tendo em vista que os valores normalmente disponibilizados à título de estágio são de caráter simbólico. Desta maneira, ao completar a maioridade e subsistir a necessidade de alimentos, estes não serão mais devidos em razão do poder familiar, mas sim em razão do vínculo de parentesco.

Superada esta breve introdução ao conceito e à natureza dos alimentos, especialmente na relação entre ascendentes e descendentes, que representa o objeto de estudo do presente artigo, necessária atenção a sua destinação.

Os alimentos, dessa maneira, são voltados, nas palavras de Rolf Madaleno:

“a atender às necessidades mensais e periódicas, comuns e ordinárias da vida do alimentando, para que possa arrostar as despesas que se apresentam na sua diária subsistência, cujos recursos devem poder fazer frente ao seu sustento propriamente dito, sua cura, o vestuário e a casa, além da educação (CC, art. 1.920).”¹⁸

Os alimentos, então, são destinados a garantir a subsistência dos que dele precisam, garantindo, ainda, a vida digna e o desenvolvimento do alimentando. Ainda nas palavras de Rolf Madaleno:

“Entendem-se por alimentos tudo que seja indispensável para o sustento, habitação, vestuário, assistência médica, educação e instrução do alimentando enquanto for menor de idade e ainda depois na maioridade, enquanto não tenha terminado a sua formação superior ou profissional. (...) nada impedindo a inclusão de outras rubricas que se mostrem fundamentais para a satisfação das indigências do credor de alimentos para desfrutar de uma vida digna e desenvolver livremente sua personalidade.”¹⁹

3. DO CENÁRIO DA TRIBUTAÇÃO DA PENSÃO ALIMENTÍCIA DECORRENTE DO DIREITO DE FAMÍLIA ANTERIOR À ADI 5.422.

Anteriormente à ADI 5422, tinha-se que o contribuinte obrigado ao pagamento de pensão alimentícia por força de decisão judicial ou acordo extrajudicial, ou seja, o alimentante,

17 STJ - Súmula nº 358. O cancelamento de pensão alimentícia de filho que atingiu a maioridade está sujeito à decisão judicial, mediante contraditório, ainda que nos próprios autos.

18 MADALENO, Rolf. Manual de Direito de Família. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 432.

19 IBIDEM. p. 433.

poderia deduzir a totalidade das importâncias pagas de seus rendimentos, conforme dita o artigo 4, inciso II, Lei nº 9.250/95.²⁰

Os beneficiários da pensão alimentícia, por sua vez, deveriam declarar mensalmente ao Fisco os valores recebidos. Essa declaração dar-se-ia através da sistemática do carnê-leão, que faria incidir a tabela progressiva do imposto de renda sobre a quantia percebida, fazendo com que os valores recebidos como alimentos pelo alimentando fossem classificados como seus rendimentos, nos termos do artigo 3, § 1º, Lei nº 7.713/88²¹, dos artigos 4 e 46, Decreto nº 9.580/18²², e dos artigos 3, § 1º, e 4 do Decreto-lei nº 1.301/73²³.

4. DA DECISÃO DA ADI 5.422.

Em 06 de junho de 2022 foi julgada a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5422, cujos objetos eram o artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88 e os artigos 5 e 54 do Decreto nº 3.000/99, proposta pelo Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM), com o objetivo de declarar a inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro a título de pensão alimentícia.

O IBDFAM ingressou com a ação sob os argumentos de que (i) não é possível atribuir caráter patrimonial ao direito alimentar; (ii) a renda atinente à pensão alimentícia já teria sido devidamente tributada quando da sua entrada no patrimônio do devedor dos alimentos; e (iii)

20 Lei nº 9.250/95 “Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas: (...) II – as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil.

21 Lei nº 7.713/88 “Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. § 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. (Vide ADIN 5422)”.

22 Decreto nº 9.580/18 “Art. 4º Na hipótese de rendimentos percebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo homologado judicialmente ou de decisão judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios, verificada a incapacidade civil do alimentado, a tributação será feita em seu nome pelo tutor, pelo curador ou pelo responsável por sua guarda (...) Art. 46. São tributáveis os valores percebidos, em dinheiro, a título de alimentos ou de pensões, em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública registrada em cartório, inclusive a prestação de alimentos provisionais.

23 Decreto-lei nº 1.301/73 “Art. 3º Os alimentos ou pensões percebidos em dinheiro constituem rendimento tributável, classificável na Cédula “C” da declaração de rendimentos do alimentado, que será tributado distintamente do alimentante. (Vide ADIN 5422) § 1º No caso de incapacidade civil do alimentado, será ele tributado na forma deste artigo, devendo a declaração de rendimentos ser feita em seu nome pelo tutor, curador ou responsável por sua guarda. (Vide ADIN 5422) (...) Art. 4º O disposto nos artigos 2º e 3º também se aplica aos casos de prestação de alimentos provisionais ou provisórios. (Vide ADIN 5422).

os alimentos não guardam materialidade com o tributo, tendo em vista sua natureza jurídica e finalidade.

Após o ingresso, o Presidente da República prestou informações, argumentando que a incidência do imposto de renda sob a pensão alimentícia não tributa o mínimo existencial, já que observados os critérios da universalidade, generalidade e progressividade.

Ainda, o Presidente do Congresso Nacional, ao encaminhar informações, defendeu a não existência de bitributação, alegando ser necessário a verificação da violação dos princípios de direito tributário da capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Por fim, em manifestação, o Advogado Geral da União alegou que a tributação questionada não impediria o credor dos alimentos de obter os recursos necessários ao seu adequado sustento.

Decidiu-se, dessa forma, em sessão virtual do Plenário de 27/05/2022 a 03/06/2022, pelo conhecimento em parte da ação, para entender que o pedido de declaração de inconstitucionalidade e os dispositivos questionados diziam respeito somente à incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro à título de pensão alimentícia estabelecida com base no direito de família. Quanto à parte conhecida da ADI, esta foi julgada totalmente procedente, de modo a dar ao artigo 3º, § 1º da Lei 7.713/88; artigos 4 e 46 do Decreto nº 9.580/18; e aos artigos 3, *caput* e § 1º, e 4 do Decreto-lei nº 1.301/73 interpretação com base na Constituição Federal, para afastar incidência da tributação. Isso, sob os principais argumentos de (i) ausência de recebimento de renda ou de proventos de qualquer natureza por parte do alimentando; e (ii) ocorrência de *bis in idem*. Divergiram do Relator, Ministro Dias Toffoli, os Ministros Gilmar Mendes, Edson Fachin e Nunes Marques.

Ementou-se da seguinte maneira o acórdão:

“EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa. Presença. Afastamento de questões preliminares. Conhecimento parcial da ação. Direito tributário e direito de família. Imposto de renda. Incidência sobre valores percebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia. Inconstitucionalidade. Ausência de acréscimo patrimonial. Igualdade de gênero. Mínimo existencial. 1. Consiste o IBDFAM em associação homogênea, só podendo a ele se associarem pessoas físicas ou jurídicas, profissionais, estudantes, órgãos ou entidades que tenham conexão com o direito de família. Está presente, portanto, a pertinência temática, em razão da correlação entre seus objetivos institucionais e o objeto da ação direta de inconstitucionalidade. 2. Afastamento de outras questões preliminares, em razão da presença de procuração com poderes específicos; da desnecessidade de se impugnar dispositivo que não integre o complexo normativo questionado e da possibilidade de se declarar, por arrastamento, a inconstitucionalidade de disposições regulamentares e de outras disposições legais que possuam os mesmos vícios das normas citadas na petição inicial, tendo com elas inequívoca ligação. 3. A inconstitucionalidade suscitada está limitada à incidência do imposto de renda sobre os valores percebidos a título de alimentos ou de pensões alimentícias oriundos do direito de família. Ação

da qual se conhece parcialmente, de modo a se entender que os pedidos formulados alcançam os dispositivos questionados apenas nas partes que tratam da aludida tributação. 4. A materialidade do imposto de renda está conectada com a existência de acréscimo patrimonial, aspecto presente nas ideias de renda e de proventos de qualquer natureza. 5. Alimentos ou pensão alimentícia oriundos do direito de família não se configuram como renda nem proventos de qualquer natureza do credor dos alimentos, mas montante retirado dos acréscimos patrimoniais recebidos pelo alimentante para ser dado ao alimentado. A percepção desses valores pelo alimentado não representa riqueza nova, estando fora, portanto, da hipótese de incidência do imposto. 6. Na esteira do voto-vista do Ministro Roberto Barroso, “[n]a maioria dos casos, após a dissolução do vínculo conjugal, a guarda dos filhos menores é concedida à mãe. A incidência do imposto de renda sobre pensão alimentícia acaba por afrontar a igualdade de gênero, visto que penaliza ainda mais as mulheres. Além de criar, assistir e educar os filhos, elas ainda devem arcar com ônus tributários dos valores recebidos a título de alimentos, os quais foram fixados justamente para atender às necessidades básicas da criança ou do adolescente”. 7. Consoante o voto-vista do Ministro Alexandre de Moraes, a tributação não pode obstar o exercício de direitos fundamentais, de modo que “os valores recebidos a título de pensão alimentícia decorrente das obrigações familiares de seu provedor não podem integrar a renda tributável do alimentando, sob pena de violar-se a garantia ao mínimo existencial”. 8. Vencidos parcialmente os Ministros Gilmar Mendes, Edson Fachin e Nunes Marques, que sustentavam que as pensões alimentícias decorrentes do direito de família deveriam ser somadas aos valores de seu responsável legal aplicando-se a tabela progressiva do imposto de renda para cada dependente, ressalvando a possibilidade de o alimentando realizar isoladamente a declaração de imposto de renda. 9. Ação direta da qual se conhece em parte, relativamente à qual ela é julgada procedente, de modo a dar ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, ao arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/18 e aos arts. 3º, caput e § 1º; e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73 interpretação conforme à Constituição Federal para se afastar a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias.

(ADI 5422, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06-06-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-166 DIVULG 22-08-2022 PUBLIC 23-08-2022)”

5. DA CRÍTICA AO CENÁRIO POSTERIOR À DECISÃO DA ADI 5.422.

5.1. DA DESIGUALDADE INSTAURADA ENTRE CONTRIBUINTES.

De início, pontue-se que embora fundamentalmente correta, a decisão exalada no âmbito da ADI 5.422 acabou por criar um cenário de desigualdade entre contribuintes, no qual, de um lado, encontram-se os contribuintes que proporcionam a subsistência de seus filhos, mas são judicial ou extrajudicialmente separados, e, de outro, encontram-se os contribuintes que proporcionam a subsistência de seus filhos dentro da constância de um casamento.

Explica-se: atualmente, os primeiros contribuintes indicados no parágrafo anterior, também denominados como “alimentantes”, são autorizados legislativamente a deduzir a integralidade dos valores pagos à título de pensão alimentícia (decorrente do direito de família) da base de cálculo de seu imposto de renda. Ainda, após a decisão, os credores destes valores, entendidos como os “alimentandos”, passaram a, igualmente, não tributar o recebimento dos alimentos.

Nesse ponto, necessário indicar que nem a dedução autorizada legislativamente aos alimentantes e nem a não tributação dos valores recebidos pelos alimentandos, autorizada por meio da decisão neste artigo discutida, estão incorretos.

Em primeiro lugar, necessário apontar que as deduções protagonizam verdadeira forma de concretização dos princípios constitucionais tributários, a fim de auxiliar na quantificação e na determinação exata da base de cálculo sobre a qual deve incidir o imposto de renda.

Isso pois, rememora-se, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide somente sobre o acréscimo patrimonial obtido pelo contribuinte durante o ano fiscal, ou seja, incide somente sobre o *quantum* correspondente a riqueza nova obtido pelo sujeito passivo.

A base de cálculo do imposto de renda consiste, então, na totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, subtraídos todos e quaisquer elementos negativos, relacionados à manutenção do mínimo existencial e da fonte pagadora, aos quais é impossível atribuir valor econômico passível de tributação.

Assim, as deduções autorizadas por meio de lei aos contribuintes do imposto de renda possibilitam a exclusão de valores que não representam ou transparecem riqueza da totalidade daquilo que ele sofre.

Tratando-se especificamente da possibilidade de dedução dos valores pagos à título de pensão alimentícia por seu devedor, a legislação infraconstitucional, ao prevê-la, pareceu destoar da tendência constitucional de uma leitura individualizante da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Isso porque, da leitura do artigo 145, § 1º, Constituição Federal²⁴, é notório que o ponto de partida usualmente utilizado pelo legislador para aferição da capacidade contributiva do sujeito passivo é o do contribuinte considerado individual e pessoalmente.

Ao passo que destoar do artigo supramencionado, a dedução se coaduna, evidentemente, à proteção dada à família pela mesma Constituição Federal, que dita em seu artigo 226, *caput*, que a “família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado”.

Tratando a família como base da sociedade, e, portanto, como a instituição mais especial e diferencialmente protegida constitucionalmente, tem-se que o Estado tem o dever imperativo de proteger e de promover esta instituição, inclusive por meio de políticas e legislações tributárias.

24 “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”.

Essa dedução possibilita ao alimente, então, verdadeira promoção da proteção estatal à entidade familiar, ao viabilizar que o credor dos alimentos proporcione condições mínimas de sobrevivência e desenvolvimento aos seus filhos, de forma a não tomar por base sua capacidade contributiva isoladamente quantificada, mas considerar, sim, a redução da capacidade contributiva do alimentante que se dá por meio dos necessários dispêndios à manutenção e promoção de seus filhos.

Assim, impede qualquer caráter confiscatório do imposto, de modo a auxiliar na fidedigna verificação da capacidade contributiva do sujeito passivo e no não comprometimento do mínimo existencial reservado a sua própria manutenção e de sua família.

Visa, ademais, a proteção da garantia dos direitos sociais estampados no artigo 6 da Constituição Federal²⁵, que, coincidentemente, correspondem com muitas das rubricas necessárias à composição da pensão alimentícia. Que, segundo Rolf Madaleno, são as seguintes:

“(…) tudo que seja indispensável para o sustento, habitação, vestuário, assistência médica, educação e instrução do alimentando enquanto for menor de idade e ainda depois na maioridade, enquanto não tenha terminado a sua formação superior ou profissional. (...) nada impedindo a inclusão de outras rubricas que se mostrem fundamentais para a satisfação das indigências do credor de alimentos para desfrutar de uma vida digna e desenvolver livremente sua personalidade.”²⁶

Em segundo lugar, passa-se a analisar então, a correteza da decisão tomada em sede da ADI 5.422, ao não tributar os valores recebidos à título de alimentos pelo credor da pensão alimentícia, afirmando que os “alimentos ou pensão alimentícia oriundos do direito de família não se configuram como renda nem proventos de qualquer natureza do credor dos alimentos”²⁷.

Isso pois, em conformidade a entendimentos anteriormente já exarados por outros tribunais, inclusive pelo Superior Tribunal de Justiça²⁸, os alimentos estão diretamente

25 “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.”.

26 MADALENO, Rolf. Manual de Direito de Família. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 434.

27 ADI 5422, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06-06-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-166 DIVULG 22-08-2022 PUBLIC 23-08-2022.

28 “RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE ALIMENTOS. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. ALIMENTANTE PRESO. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO INFLUENCIA NO DIREITO FUNDAMENTAL À PERCEPÇÃO DE ALIMENTOS. PECULIARIDADE A SER APRECIADA NA FIXAÇÃO DO VALOR DA PENSÃO. POSSIBILIDADE DE O INTERNO EXERCER ATIVIDADE REMUNERADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. Verifica-se que o Tribunal de origem analisou todas as questões relevantes para a solução da lide de forma fundamentada, não havendo falar em negativa de prestação jurisdicional. 2. O direito aos alimentos é um direito social previsto na CRFB/1988, intimamente ligado à concretização do princípio da dignidade da pessoa humana. Assim, a finalidade social e existencial da obrigação alimentícia a torna um instrumento para concretização da vida digna e a submete a um regime jurídico

relacionados a garantia da capacidade de sustento e sobrevivência digna do alimentando, sendo sua verdadeira fonte de subsistência.

Como já indicado neste artigo, várias, senão todas, rubricas que compõe o *quantum* dos alimentos coincidem com direitos explicitamente estampados na Constituição Federal, como por exemplo a educação, saúde, alimentação e moradia.

Isso revela o verdadeiro caráter de direito da personalidade que essa verba representa para o alimentando, de modo que é subjetiva à sua condição de pessoa humana, estritamente necessária ao seu desenvolvimento e integridade física, psíquica e intelectual.

Assim, tendo em vista sua natureza e finalidade, brevemente aqui lembradas, os alimentos realmente não se adequam à regra matriz de incidência do imposto de renda, que exige manifestação objetiva de riqueza do contribuinte, de modo que não exhibe conteúdo ou natureza econômica.

Nesse sentido, já vinha se manifestando o Superior Tribunal de Justiça, entendendo que os alimentos compunham, em verdade, o patrimônio moral do alimentando:

“RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO DE ALIMENTOS FIXADOS IN NATURA. SUPERVENIÊNCIA DA MORTE DO ALIMENTANDO. DIREITO AOS ALIMENTOS CONCEBIDO COMO DIREITO DA PERSONALIDADE DO ALIMENTANDO, DO QUE DECORRE SEU VIÉS PERSONALÍSSIMO. INTRANSMISSIBILIDADE DO DIREITO AOS ALIMENTOS (AINDA QUE VENCIDOS) AOS SUCESSORES DO ALIMENTANDO. EXAURIMENTO DA FINALIDADE DOS ALIMENTOS. PRESERVAÇÃO DE EVENTUAL PRETENSÃO DA GENITORA PARA A REPARAÇÃO DOS GASTOS EVENTUALMENTE DESPENDIDOS EM FAVOR DO ALIMENTÁRIO QUE ERAM DE OBRIGAÇÃO DO ALIMENTANTE, PROPORCIONANDO-LHE ENRIQUECIMENTO DEVIDO. NECESSIDADE. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. 1. Em conformidade com o direito civil constitucional que preconiza uma releitura dos institutos reguladores das relações jurídicas privadas, a serem interpretados segundo a Constituição Federal, com esteio, basicamente, nos princípios da proteção da dignidade da pessoa humana, da solidariedade social e da isonomia material, o direito aos alimentos deve ser concebido como um direito da personalidade do indivíduo. Trata-se, pois, de direito subjetivo inerente à condição de pessoa humana, imprescindível ao seu desenvolvimento, à sua integridade física, psíquica e intelectual e, mesmo, à sua subsistência. 2. Os alimentos integram o patrimônio moral do alimentando, e não o seu patrimônio econômico, ainda que possam ser apreciáveis economicamente. Para efeito de caracterização da natureza jurídica do direito aos alimentos, a correlata expressão econômica afigura-se in totum irrelevante,

diferenciado, orientado por normas de ordem pública. 3. Os alimentos devidos pelos pais aos filhos menores decorrem do poder familiar, de modo que o nascimento do filho faz surgir para os pais o dever de garantir a subsistência de sua prole, cuidando-se de uma obrigação personalíssima. 4. Não se pode afastar o direito fundamental do menor à percepção dos alimentos ao argumento de que o alimentante não teria condições de arcar com a dívida, sendo ônus exclusivo do devedor comprovar a insuficiência de recursos financeiros. Ademais, ainda que de forma mais restrita, o fato de o alimentante estar preso não impede que ele exerça atividade remunerada. 5. O reconhecimento da obrigação alimentar do genitor é necessário até mesmo para que haja uma futura e eventual condenação de outros parentes ao pagamento da verba, com base no princípio da solidariedade social e familiar, haja vista a existência de uma ordem vocativa obrigatória. 6. Recurso especial desprovido. (REsp n. 1.886.554/DF, relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, Terceira Turma, julgado em 24/11/2020, DJe de 3/12/2020.)

apresentando-se de modo meramente reflexo, como sói acontecer nos direitos da personalidade. 3. Do viés personalíssimo do direito aos alimentos, destinado a assegurar a existência do alimentário e de ninguém mais, decorre a absoluta inviabilidade de se transmiti-lo a terceiros, seja por negócio jurídico, seja por qualquer outro fato jurídico. (...)
(REsp n. 1.681.877/MA, relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, Terceira Turma, julgado em 19/2/2019, REPDJe de 26/2/2019, DJe de 25/02/2019.)”

A justificativa utilizada para a não tributação do credor da pensão alimentícia relaciona-se, portanto, com o porquê esses valores são dedutíveis ao devedor dos alimentos. Se de um lado é necessário que se proteja a família e que se garanta ao responsável do menor a capacidade de prover e manter as necessidades, custos e despesas necessárias, obrigatórias e básicas suas e daqueles que estão sob seu poder familiar, a fim de que se garanta uma vida digna a todos os integrantes da instituição “família”, de outro lado é necessário que se garanta ao credor dos alimentos a integralidade bruta da percepção desta quantia, sem quaisquer tributações, justamente porque ela é utilizada em prol de sua subsistência e fruição de seus direitos fundamentais.

Todavia, de modo a retornar ao ponto central de análise deste artigo, o cenário atual de dedutibilidade ao devedor e não tributação do credor dos alimentos acabou por criar uma desigualdade em relação aos contribuintes que sustentam seus filhos e se encontram dentro da constância de um casamento.

Isso porque, esses últimos contribuintes acabam por poder deduzir da base de cálculo de seus respectivos impostos de renda apenas as demais deduções legais, quais sejam: despesas médicas, despesas com instrução e despesas com dependentes²⁹.

Assim, como já se pontuou anteriormente, por mais diferenciada que seja a regra de dedutibilidade da pensão alimentícia ao alimentante, as demais regras de dedutibilidade de

29 Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de (...) 10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015;

c) à quantia, por dependente, de (...) 9. R\$ 2.275,08 (dois mil, duzentos e setenta e cinco reais e oito centavos) a partir do ano-calendário de 2015.

gastos com filhos e dependentes seguem a tendência constitucional de considerar o contribuinte individualmente para a formação da base de cálculo de seu imposto de renda.

De modo a explicitar o caráter individualista e irreal das demais deduções de custos permitidas aos pais na constância de um casamento para subsistência de seus filhos, necessário adentrar na existência dos limites quantitativos e qualitativos aplicados à estas.

Às despesas médicas, por mais que não se aplique limites quantitativos, lhes são aplicados limites qualitativos. Nesse sentido, os responsáveis casados que possuem filhos somente poderiam deduzir do imposto de renda e retirar-lhe da base de cálculo determinados gastos com determinados profissionais da saúde, hospitais ou exames.

À título de exemplo, impossível seria a dedução de gastos com nutricionistas, remédios, vacinas, óculos, aparelhos de surdez, entre outros.

Na ceara das deduções de despesas com instrução, aplicam-se ambos os limites, sendo que, além de o contribuinte só poder deduzir gastos específicos com a educação de seus filhos (não sendo passível de dedução, por exemplo, gastos com cursos de idiomas, aulas de esporte, ou até mesmo material escolar), essa dedução é limitada ao patamar ínfimo de R\$3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos) por ano.

Caso cadastre seu filho como seu dependente, esse contribuinte poderá, ademais, deduzir o montante de R\$2.275,08 (dois mil, duzentos e setenta e cinco reais e oito centavos) por ano de seu imposto de renda.

Assim sendo, de modo a comparar os contribuintes que sustentam seus filhos (i) na constância do casamento; e (ii) fora da constância do casamento, por meio de pensão alimentícia; tem-se que estes contribuintes são favorecidos em relação àqueles.

Isso porque, enquanto os pais que despendem com pensão alimentícia em favor de seus filhos são autorizados legislativamente a deduzir a integralidade desses valores da base de cálculo do imposto de renda, e os seus filhos, por sua vez, posteriormente à decisão da ADI 5.422, também não tributam o recebimento desses valores, os pais casados encontram uma série de limitações à dedução da base de cálculo de seu imposto de renda dos gastos e custos com seus filhos.

A dedução fixa por dependente, a dedução fixa e qualificada com instrução e a dedução qualificada com despesas médicas não transparecem de maneira realista as despesas despendidas por pais na constância do casamento para manutenção e desenvolvimento de seus filhos.

Além de estarem limitados qualitativa e quantitativamente, no que diz respeito às despesas com saúde, instrução e por dependentes, os pais casados ainda se encontram

impossibilitados de deduzir da base de cálculo de seu imposto de renda gastos despendidos com seus filhos à título de, por exemplo, alimentação, habitação, vestuário, lazer, entre outros.

Acabou-se por criar, então, uma discriminação entre os contribuintes, ferindo-se o princípio da igualdade. Os contribuintes cuja manutenção dos filhos se dá dentro do casamento se veem compelidos a pagar imposto de renda sobre valores que, em verdade, são destinados à garantia do mínimo existencial e à consecução dos direitos fundamentais constitucionalmente garantidos de seus filhos, de forma a ameaçar sua capacidade contributiva e tornar confiscatório, ainda, o imposto.

O não reconhecimento, nem legislativo e nem judicial, de inúmeras rubricas básicas necessárias para a manutenção da família, e, ainda, o estabelecimento de possibilidades de deduções de gastos com filhos totalmente irrealistas e inadequados, além de não proteger a família³⁰, que, rememora-se, é considerada constitucionalmente como a instituição basilar da sociedade brasileira, acaba por ferir o conceito constitucional de renda, que, nas palavras de Roque Antônio Carrazza:

“Chega-se a tal montante líquido abatendo-se da renda bruta os gastos necessários a obtê-la mais o mínimo vital, ou seja, a importância imprescindível para que a pessoa física possa adequadamente manter-se e a seus dependentes econômicos.”³¹

A família com pais casados e filhos, dessa forma, acaba por não ter a possibilidade de fruição de ausência de tributação daquelas verbas que compõe, verdadeiramente, os dispêndios com necessidades basilares que possibilitam a vida digna familiar.

O tratamento discriminatório entre os contribuintes torna-se, portanto, evidente, de modo que, em comparação aos pais que mantêm seus filhos fora da constância do casamento, por ocasião de separação, aqueles primeiros possuem despesas necessárias com seus filhos desconsideradas, além de enfrentar, ainda, limites irrealistas das despesas autorizadas legislativamente.

Diante deste cenário, surgem duas possibilidades de solução: (i) ou se possibilita que os pais possuidores e mantenedores de filhos dentro do casamento deduzam todas as demais despesas destinadas à garantia de subsistência e do mínimo vital aos seus filhos, relacionadas à concretização de direitos constitucionalmente garantidos e à vida digna; (ii) ou se limita os valores passíveis de dedução pelo devedor dos alimentos, de modo que, as quantias destinadas

30 FULGINITI, Bruno. **Deduções no imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p 89.

31 CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p.71.

a, por exemplo, gastos com alimentação, habitação, vestuário e lazer, seriam tributadas a título de imposto de renda (importante frisar, aqui, que não se apontou como hipótese a possibilidade de se tributar esses valores quando do seu recebimento pelo credor dos alimentos, pois, conforme anteriormente demonstrado, essa quantia não compõe seu patrimônio econômico, mas sim moral, para que se garanta seu pleno e total desenvolvimento dentro da sociedade).

De forma a seguir toda a linha de raciocínio neste trabalho já demonstrada, por óbvio que necessário que se garanta a todos os contribuintes pessoas físicas tais deduções, porquanto estão a zelar por suas vidas, saúde e famílias, prestigiando valores e direitos constitucionais, de modo que, nas palavras de Hugo de Brito Machado, “nem pode vedar a dedução de certas despesas, limitar os seus montantes dedutíveis – pois isto implica tributar o que não é renda”³²

Sugere-se que se faça isso, portanto, por meio da “criação de situações de não incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas”, seguindo o pensamento e os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza³³.

Para essa regulamentação, ainda, teria que se dar máxima urgência, pois ficar à mercê da morosidade legislativa seria admitir que os valores garantidos pela Constituição Federal, nas palavras de Roque Antônio Carrazza, “não passam de adereços retóricos ou simbólicos”³⁴.

Importante indicar, neste ponto final do artigo, que as deduções parecem especialmente atrativas de utilização neste caso concreto, pois tratam-se de hipótese de não incidência do imposto de renda, porque, diferentemente das isenções, não mutilam a base de cálculo do imposto³⁵, mas contribuem para a identificação das hipóteses estranhas à regra matriz de incidência tributária e para a formação da base de cálculo, de modo que possibilita a mensuração da dimensão econômica do fato jurídico tributário para que se calcule o quanto é devido.

Nas palavras de Leonidas Barbosa Quaresma Neto e Thiago Maciel Pinheiro Barros:

“Chegou-se, então, à conclusão de que as deduções tratam de hipóteses de não incidência, pois esses valores não integram o conceito de renda e, conseqüentemente, não estão presentes na regra matriz do IRPF, motivo pelo qual não serão alvo de sua incidência”.³⁶

32 MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito legalista de renda**. Revista CEJ, Brasília, Ano XIII, n. 47, p. 5-9, out./dez. 2009. p. 08.

33 Carrazza, Roque A. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 95.

34 Carrazza, Roque A. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 139.

35 “Para Paulo de Barros Carvalho, a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma jurídica tributária, mutilando-os parcialmente.” CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 791.

36 QUARESMA NETO, Leônidas Barbosa; BARROS, Thiago Maciel Pinheiros. **A natureza das deduções no IRPF com enfoque no Construtivismo Lógico-Semântico**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. São Paulo, Revista de direito tributário contemporâneo, v. 6, n. 28, jan./mar. 2021. p. 202.

Assim, a criação de hipóteses de dedução dos gastos dispendidos com, por exemplo, alimentação, habitação, vestuário, lazer, entre outros, para todos os responsáveis e obrigados ao dever de guarda, manutenção e desenvolvimento de um filho, parece hipótese perfeita ao passo que possibilita a exclusão da base de cálculo do imposto de renda destes valores, de modo a proteger a família à maneira que a Constituição Federal preceitua necessário, reconhecendo-a como sujeito de direitos dentro do âmbito fiscal.

5.2. DA ABERTURA DE POSSIBILIDADE À FRAUDE.

Com a intenção de complementar o tópico anterior e adiantar eventuais incongruências da tese aqui desenvolvida, reafirma-se a necessidade de regulamentação das hipóteses de não incidência ou dedução dos valores dispendidos pelos pais com seus filhos.

De fato, necessário que assim se faça para a concretização e resguardo dos valores explicitados na Constituição Federal como possibilitadores da fruição de uma vida digna, por meio da garantia do mínimo vital e existencial e da proteção à entidade familiar.

Todavia, não se pode deixar de se atentar à necessidade de imposição de limites qualitativos e quantitativos **reais** para tanto.

Se assim não for feito, o legislador acabará por permitir que se crie uma distorção na realidade dos contribuintes, de modo que estes despendam quantias superiores ao que se considera necessário à salvaguarda do mínimo existencial como forma de reduzir sua carga tributária.

Diga-se, aliás, que o cenário atual permite que exatamente isso seja feito. Ou seja, atualmente, o credor dos alimentos pode, por vontade própria, criar acordos com o intuito de fixar a necessidade de alimentos aos seus filhos, de forma a burlar a legislação tributária e diminuir, em quantias que podem chegar a ser consideráveis, sua carga tributária paga a título de imposto de renda.

CONCLUSÃO.

Diante da análise elaborada sobre os aspectos gerais do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, principalmente sob a ótica principiológica e material, conclui-se que não se pode tributar nenhuma quantia que não corresponda a acréscimo patrimonial positivo ou efetivo.

Dentre as quantias que não se enquadram no conceito de renda ou proventos, a fim de quantificação da base de cálculo deste imposto, estão tudo o que se despende para a garantia do mínimo existencial ao contribuinte, ou seja, basicamente, para a concretização dos direitos fundamentais, inclusive sociais, estampados pela Constituição Federal.

Desse modo, a não quantificação desses valores revela-se como forma de correta medida da capacidade contributiva do sujeito passivo do imposto de renda, de forma a se evitar o eventual caráter confiscatório deste.

Da análise da natureza da pensão alimentícia, observou-se que as rubricas que compõem seu valor arbitrado final coincidem quase que em totalidade como os meios de se proporcionar ao dependente dos alimentos seus direitos constitucionalmente assegurados, de maneira a lhe garantir vida digna e pleno desenvolvimento, em todos seus aspectos.

A decisão tomada em sede da ADI 5.422, então, mostrou-se correta do ponto de vista de afastar a tributação destes valores quando do seu recebimento pelo alimentando.

Nessa linha, viu-se que a possibilidade de dedução para o alimentante e não tributação para o alimentando consagram os principais e intocáveis princípios constitucionais tributários, de modo a, verdadeiramente, excluir da incidência do tributo tudo o que garante o mínimo existencial do menor ou dependente.

Entretando, ao assim decidir, o Supremo Tribunal Federal acabou por criar uma desigualdade entre os contribuintes devedores de pensão alimentícia e os contribuintes que proveem a subsistência de seus filhos na constância do casamento, tendo em vista que estes são incapazes de excluir da base de cálculo do imposto de renda valores despendidos com, por exemplo, alimentação, habitação, vestuário e lazer.

Dessa forma, necessário apoio legislativo para a explicitação da possibilidade de exclusão de tais rubricas do imposto de renda dos pais que, ainda casados, mantêm seus filhos.

Ponto de atenção final à chance de fraude ao imposto de renda também possibilitada pela decisão, de forma que, atualmente, é concebível ao contribuinte acordar uma separação a fim de se obrigar ao pagamento de pensão alimentícia, sendo que esses valores jamais serão tributados, reduzindo, portanto, a carga tributária. Explicita-se, aqui, especial atenção à possibilidade de criação de deduções destes valores, pois representam verdadeira retirada da base de cálculo do imposto de renda, para a formação da base de cálculo prevista nos limites constitucionais de aferir renda efetiva, positiva.

REFERÊNCIAS.

CAHALI, Yussef Said. **Dos alimentos**. 3. ed. São Paulo: RT, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais**. RDDT, n. 154, jul/2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os Conceitos de Renda e de Patrimônio**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 23/24.

FERRAGUT, Maria Rita. **Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Tomo Direito Tributário**. 1. ed. 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/271/edicao-1/imposto-sobre-a-renda-e-proventos-de-qualquer-natureza>.

FULGINITI, Bruno. **Deduções no imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Periodicidade do Imposto de Renda I**, Mesa de Debates. Revista de Direito Tributário, n. 63. São Paulo: Malheiros.

MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito legalista de renda.** Revista CEJ, Brasília, Ano XIII, n. 47, p. 5-9, out./dez. 2009.

MADALENO, Rolf. **Manual de Direito de Família.** 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

QUARESMA NETO, Leônidas Barbosa; BARROS, Thiago Maciel Pinheiros. **A natureza das deduções no IRPF com enfoque no Construtivismo Lógico-Semântico.** Revista de Direito Tributário Contemporâneo. São Paulo, Revista de direito tributário contemporâneo, v. 6, n. 28, jan./mar. 2021.


SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda.** São Paulo: IBDT, 2020.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, **Katharine Marchi Sari Saus**, discente regularmente matriculada na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº (31921922), período (**noturno**), turma (**R**) tendo realizado o TCC com o título: **Uma Análise da Tributação da Pensão Alimentícia Decorrente do Direito de Família Posteriormente à Decisão da ADI 5.422**, sob a orientação do Professor **Doutor e Mestre Rangel Perrucci Fiorin**, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de novembro de 2023.

Documento assinado digitalmente
 KATHARINE MARCHI SARI SAUS
Data: 10/11/2023 19:39:18-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Assinatura do discente