

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS**

HELENA SANSEVERINO DILLENBURG

**ASPECTOS PRÁTICOS DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE RENDA E
PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA SOBRE A PENSÃO ALIMENTÍCIA**

Porto Alegre

2018

HELENA SANSEVERINO DILLENBURG

**ASPECTOS PRÁTICOS DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE RENDA E
PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA SOBRE A PENSÃO ALIMENTÍCIA**

Trabalho de conclusão de curso de graduação
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do Sul
como requisito parcial para a obtenção do título
de Bacharela em Ciências Jurídicas e Sociais.
Orientadora: Prof^a. Dr^a. Simone Tassinari
Cardoso

Porto Alegre

2018

HELENA SANSEVERINO DILLENBURG

**ASPECTOS PRÁTICOS DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE RENDA E
PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA SOBRE A PENSÃO ALIMENTÍCIA**

Trabalho de conclusão de curso de graduação
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do Sul
como requisito parcial para a obtenção do título
de Bacharela em Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovada em: 14 de dezembro de 2018.

BANCA EXAMINADORA:

Prof^a. Dr^a. Simone Tassinari Cardoso Fleischmann (Orientadora)

Prof^a. Dr^a. Lisiane Feiten Wingert Ody

Prof^a. Dr^a. Tula Wesendonck

*Aos meus pais, Maria Teresa e Júlio César, por,
desde os meus primeiros anos de vida,
incentivarem e ensinarem o amor pelo estudo.*

AGRADECIMENTOS

Este trabalho, que simboliza o fechamento de um importante ciclo de minha vida, não teria sido possível sem o auxílio dos meus pilares de conhecimento e de afeto durante esta graduação. Na verdade, estas páginas foram construídas de forma coletiva, e, pelo mérito de todos participantes desta busca, sou muito grata.

Primeiramente, agradeço meus pais pelo apoio incondicional e por todo o auxílio na caminhada para chegar até aqui. Agradeço aos meus avós, José, Maria Thereza, Leopoldo (*in memoriam*) e Noemi, por sempre torcerem pelo meu sucesso.

Agradeço à minha irmã Mariana, que é minha primeira melhor amiga, por todo auxílio e conselhos, e ao meu cunhado Marcelo, por ter ouvido diversos anseios nos últimos momentos de faculdade. Às minhas irmãs Crisle e Gisele, ao meu cunhado Eduardo e aos meus sobrinhos Rafael e Laura, por todo amor e afeto. A todos os meus primos, por terem feito importante papel na minha formação enquanto pessoa.

Agradeço ao meu namorado Vinícius, que, desde os estudos para o vestibular, vem sendo um pilar e um porto seguro, compartilhando os momentos mais felizes destes anos e auxiliando nos mais difíceis.

Às minhas chefes Laura e Ana Lúcia, agradeço pelo aprendizado enriquecedor diário e por representarem um exemplo profissional para mim.

Ao meu tio Francisco de Assis Sanseverino, Subprocurador Geral da República, pela busca e envio de obras de difícil acesso diretamente de Brasília e por ajudar a desenvolver o presente trabalho.

Às amigas Ana Thereza, Amanda, Eduarda, Fernanda, Gizele e Natália, por terem compartilhado comigo os melhores momentos desta graduação e por terem me ensinado muito do que sei sobre o direito.

Agradeço à minha orientadora Simone, por me apresentar o Direito de Família e me encantar por esta incrível disciplina, e aos professores da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, pelo conhecimento passado nestes anos.

“O mundo é como um espelho que devolve a cada pessoa o reflexo de seus próprios pensamentos. A maneira como você encara a vida é que faz toda diferença”.

Luís Fernando Veríssimo

RESUMO

A pensão alimentícia, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, sofre a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. A partir da dissolução de um vínculo conjugal e da fixação de pensões alimentícias, o núcleo familiar passa a ter uma nova incidência de Imposto sobre Renda. Esta incidência tributária encontra inúmeras críticas e questionamentos práticos, especialmente quanto à sua constitucionalidade. Para tal análise, foi imprescindível, primeiramente, verificar os critérios legais impostos pelo Direito Tributário de forma geral para o Imposto sobre Renda, verificando suas hipóteses de incidência e fato gerador. Diante das premissas básicas estabelecidas pelo Direito Tributário, o presente trabalho buscou, analisando os institutos de Direito de Família, juntamente com a sua perspectiva constitucional, verificar se é coerente a incidência do Imposto sobre Renda sobre as pensões alimentícias, examinando as distinções de tratamento dadas às diversas formas de constituição familiar.

Palavras-chave: Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Pensão alimentícia. Tributação da família. Tributação dos alimentos.

ABSTRACT

The alimony is subject to the levy of Income Tax within the Brazilian legal system. From the dissolution of a marital bond and the establishment of alimony, the family nucleus will have a new incidence of the Income Tax. This tax incidence has numerous critics and practical questions, especially regarding its constitutionality. For this analysis, it was essential, firstly, to verify the legal criteria imposed by the Tax Law for the Income Tax in general, verifying their hypotheses of incidence and taxable event. In view of the basic premises established by the Tax Law, the present work sought to verify if the levy of the Income Tax on the alimony is coherent, analyzing the institutes of Family Law, together with its constitutional perspective, examining the distinctions of treatment given to the various forms of family constitution.

Keywords: Income Tax. Alimony. Family Tax. Alimony Tax.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 O SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A PENSÃO ALIMENTÍCIA.....	13
2.1 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA.....	13
2.1.1 Fato gerador do imposto sobre a renda	16
2.2 INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA SOBRE OS ALIMENTOS	17
2.2.1 Alimentos: natureza jurídica e definição	17
2.2.2 Previsão legal para a incidência do imposto sobre a renda sobre os alimentos	21
2.2.3 Sujeito passivo da obrigação tributária.....	23
2.2.4 Forma de recolhimento.....	24
2.2.5 Valor para recolhimento	25
2.2.6 Possibilidade de dedução.....	26
3 REFLEXÕES NECESSÁRIAS SOBRE A PRÁTICA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ALIMENTOS.....	28
3.1 PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL E CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS.....	28
3.1.1 Conceituação contemporânea de família	28
3.1.2 Tributação do “mínimo existencial”.....	30
3.1.3 Mínimo existencial familiar	32
3.1.4 Críticas doutrinárias	33
3.1.5 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 5.422/2015	35
3.2 ALIMENTOS INDENIZATÓRIOS	38
3.3 DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE RENDA SOBRE AS DOAÇÕES EM DINHEIRO	40
3.4 DIVÓRCIO E DIVISÃO DA ECONOMIA FAMILIAR.....	43
3.5 INCLUSÃO DO ALIMENTANDO COMO DEPENDENTE	45
3.6 POSSIBILIDADE DE PRESTAÇÃO <i>IN NATURA</i>	46
3.7 OCORRÊNCIA DE <i>BIS IN IDEM</i>	48
4 CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56

1 INTRODUÇÃO

O estudo sobre os princípios limitadores ao poder de tributar é de extrema relevância para a compreensão do Direito Tributário Brasileiro. Diante disso, os estudiosos da mencionada temática dedicam esforços à compreensão de diversos aspectos a respeito da possibilidade de incidência tributária sobre determinado fato gerador.

Contudo, é inegável que o Direito Tributário tem intensos impactos no que se refere ao Direito de Família e Sucessões. No entanto, mesmo que exista esta forte intersecção entre as duas áreas citadas, a análise dos institutos, muitas vezes, dá-se de forma segmentada, sem que exista um exame global e interdisciplinar.

Nesse sentido, uma situação recorrente que exemplifica tal conexão entre o Direito Tributário e o Direito de Família é a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza sobre a pensão alimentícia. Diante disso, tendo em vista que o sistema tributário determina a incidência de tal imposto sobre a pensão de alimentos, muitos doutrinadores têm discutido sobre a regularidade desta prática.

Entretanto, conforme mencionado, a análise sobre os aspectos da incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) sobre a pensão alimentícia ocorre, geralmente, de forma não interconectada, sem que sejam verificados os princípios básicos e a legislação do Direito de Família para compreender as causas e a regularidade de tal situação.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, mais comumente conhecido como “Imposto de Renda”, é o tributo brasileiro mais famoso. Nesse sentido, vale destacar que tal imposto foi criado no ano de 1922, pela Lei Orçamentária 4.625/1922, passando a ser cobrado apenas em 1924 (CARRAZZA, 2009, p. 29).

Além disso, observa-se, nos dias atuais, um número considerável de divórcios sendo postulados e concedidos no âmbito judicial e extrajudicial. Dessa forma, pode-se concluir que muitas famílias passam pela incidência tributária que se pretendeu analisar. Segundo o censo do IBGE do ano de 2016¹, foram realizados 344.526 divórcios no Brasil, seja por processo judicial ou por escritura.

¹ Resultados do censo do IBGE do ano de 2016 obtidos pelo site do Instituto. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/populacao/9110-estatisticas-do-registro-civil.html?=&t=o-que-e>>. Acesso em: 13 nov. 2018.

Assim, com o presente trabalho busca-se, em um primeiro momento, analisar a causa de a legislação tributária determinar que a pensão alimentícia seja caracterizada como fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, bem como verificar as críticas a esta incidência.

Tal assunto atualmente é discutido por diversos autores, tanto da área de direito tributário, quanto da área de direito de família. Contudo, não existe consenso nesse debate. Por um lado, defende-se que essa incidência é inconstitucional e viola direitos fundamentais que permeiam as relações familiares. Por outro, defende-se que tal matéria não alcança o âmbito constitucional, uma vez que a legislação que define a incidência do Imposto sobre a Renda é infraconstitucional.

Nesse sentido, o Instituto Brasileiro de Direito de Família ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade, perante o Supremo Tribunal Federal (ADI nº. 5.422), sob o fundamento de que a pensão não pode ser considerada renda nem acréscimo patrimonial conforme previsto no Código Tributário Nacional. Além disso, foi defendido também que a pensão alimentícia é verba de subsistência, já tendo ocorrido a tributação quando o alimentante recebeu tal renda, não estando caracterizado, assim o fato gerador de tal incidência.

Ademais, o presente estudo propõe-se, também, a analisar a não tributação por Imposto sobre a Renda sobre as demais verbas alimentícias além das decorrentes do vínculo familiar. Diante disso, pretende-se verificar as particularidades para que não incida, sobre as pensões alimentícias indenizatórias, o Imposto sobre a Renda. Nesse contexto, busca-se, ainda, compreender como ocorre a incidência do Imposto sobre a Renda para uma família em que não houve dissolução do vínculo conjugal e não foram fixados alimentos.

A diferenciação entre a pensão alimentícia decorrente do vínculo familiar é de extrema relevância para o objeto do presente trabalho, na medida em que o direito de família contemporâneo busca proteger a família, independentemente da forma em que é constituída.

Nesse sentido, destaque-se que as famílias contemporâneas abarcam noções flexíveis do que até então se entendia por família. Até pouco tempo atrás, compreendia-se que a família era decorrente exclusivamente de um vínculo matrimonial. Tal pensamento, com a evolução do direito em face das mudanças sociais, deu espaço a uma noção não matrimonializada de família contemporânea.

O direito de família brasileiro, que sofreu fortes evoluções no último século, passou a aceitar uma ideia não sacralizada de família, que respeita as diferentes formas de constituição familiar. Assim, estruturas não convencionais passam a ter também um olhar de proteção pelo Direito, independentemente do número ou orientação sexual dos partícipes (DIAS, 2006).

O que se pretende, com o presente estudo, é dar atenção também a uma nova família, a família pós “desconstituição”. Tendo em vista as recentes evoluções neste âmbito do direito, a ideia que os principais autores de Direito de Família trazem – de que todas as formas de constituição familiar merecem ser respeitadas – deve ser aplicada, igualmente, a todas as formas de desconstituição familiar.

Atualmente, nos principais manuais de direito de família, observa-se uma extensa disposição sobre as diferentes formas de constituição familiar, englobando, essencialmente, as famílias monoparentais, homoafetivas, poliafetivas. Contudo, observa-se uma importante lacuna no que se refere à família *pós-dissolução*. Ressalte-se que é uma família que, diante das inerentes fragilidades decorrentes de um divórcio ou dissolução de união estável, por exemplo, encontra-se em situação vulnerável, seja pelo espectro psicológico, seja pelo espectro financeiro. Assim, entende-se que essa família também merece atenção e proteção pelo ordenamento jurídico atual.

Além disso, pretende-se, com o presente trabalho, verificar, essencialmente, os aspectos práticos do sistema legislativo atual, analisando as principais consequências dessa incidência tributária. Desse modo, em uma análise prática, objetiva-se examinar os efeitos práticos à economia familiar que a tributação da pensão de alimentos pode causar.

Por fim, com a análise suprarreferida e tendo em vista que a incidência ora analisada é aplicável às famílias em que houve uma dissolução do vínculo conjugal, o presente estudo busca concluir se é coerente a distinção de tratamento tributário referente ao Imposto sobre a Renda das famílias unidas e pós dissolução.

Para o desenvolvimento do presente estudo, a partir de revisão bibliográfica acerca da temática, far-se-á uso da metodologia dedutiva, analisando-se, inicialmente, as premissas básicas e gerais aplicáveis ao Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza. A partir dessa análise mais abrangente, buscar-se-á averiguar as premissas concretas, para compreender se essa incidência tributária é compatível com o ordenamento jurídico vigente.

Diante do exposto, o presente trabalho encontra enorme relevância na medida em que busca verificar a forma atual de incidência do Imposto sobre a Renda sobre a pensão alimentícia, bem como as diversas opiniões em relação à temática, pretendendo assim, demonstrar os principais impactos causados por esta tributação. Tal análise tem como principal pretensão, a partir de uma perspectiva interdisciplinar, identificar se é de fato coerente esta incidência tributária.

2 O SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A PENSÃO ALIMENTÍCIA

Inicialmente, cabe mencionar que o ordenamento jurídico vigente prevê a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza sobre a pensão alimentícia. Desse modo, buscou-se, em um primeiro momento, considerando a legislação vigente, analisar as nuances desta incidência tributária, verificando qual a previsão legal para tanto e as possíveis limitações impostas.

A análise do Imposto sobre Renda sobre os alimentos requer, preliminarmente, uma verificação dos requisitos estabelecidos pelo Direito Tributário, como o fato gerador, definição do contribuinte, valores e alíquotas. O conhecimento desses detalhes é extremamente relevante, considerando que esta forma de tributação pode ter considerável impacto dentro de um núcleo familiar.

Com efeito, conforme será abordado, a Constituição Federal de 1988 deu ao legislador federal a competência para estipular quais os critérios para a definição de renda e quais as hipóteses de incidência sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer natureza. Diante disso, é de considerável relevância, para o estudo do tema apresentado, verificar quais as causas para essa incidência para que, assim, possam se estabelecer críticas ao sistema vigente.

2.1 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Para compreender a incidência tributária questionada no presente trabalho, é de suma importância, inicialmente, analisar a incidência geral do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, verificando seus pressupostos legais e fatos geradores possíveis.

Primeiramente, é de se destacar que o Imposto sobre a Renda está, dentro de seu núcleo, vinculado à ideia de patrimônio. Para Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 38-40), é elementar definir e conceituar o que é patrimônio para que se compreenda o Imposto sobre a Renda, uma vez que esse conceito deve estar presente em qualquer hipótese de incidência do imposto mencionado. Na perspectiva do autor, o patrimônio atinge caráter quase que de princípio dentro das definições do fato gerador e da base de cálculo. Oliveira conceitua que patrimônio é

a “universalidade de direito composta pelo complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotadas de valor econômico” (2008, p. 290).

Alguns autores definem que a incidência do Imposto de Renda (IR) está vinculada à existência de acréscimo patrimonial. Assim, falar em acréscimo patrimonial pressupõe que se verifique uma diferença entre dois patrimônios, um certo patrimônio anterior menor do que o patrimônio posterior, analisando-se dois momentos diversos. Nesse sentido, para estabelecer a base de cálculo desta incidência, é também utilizado o acréscimo patrimonial (OLIVEIRA, 2008, p. 40).

Conforme se depreende da análise ora exposta, o conceito de acréscimo patrimonial é de suma importância para verificar a incidência do IR. O acréscimo patrimonial que resulta do capital ou do trabalho define o que entendemos por renda, justificando a base de incidência desse imposto ora analisado. Contudo, para o sistema tributário brasileiro, muitas vezes a renda sofre incidência do Imposto de Renda sem que implique um verdadeiro acréscimo patrimonial (MACHADO, 1999).

Segundo o inciso III do artigo 153 da Constituição Federal², a competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é da União, sendo, portanto, um imposto de competência federal. Dessa forma, tal previsão constitucional atribuiu ao legislador federal as disposições acerca da definição de renda (MATSUDA, 2015).

Nessa seara, é necessário inicialmente frisar que, ainda que a norma constitucional tenha delegado ao legislador federal a conceituação de renda, existem princípios limitadores a essa definição. Para Aliomar Baleeiro (2013, p. 388), o trabalho do legislador federal para a referida conceituação deve observar limitações constitucionais, como o princípio da pessoalidade, o princípio da capacidade contributiva e o princípio da universalidade.

Nesse cenário, a União deve respeitar as diretrizes constitucionais, considerando que o legislador federal não tem liberdade ampla para instituir esse imposto. Diante disso, o legislador deve acatar os ditames constitucionais e observar os “conteúdos semânticos mínimos” que o constituinte estabeleceu ao falar em renda e proventos de qualquer natureza. Tendo em vista a rigidez que permeia o

² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]
III - renda e proventos de qualquer natureza;

sistema tributário brasileiro, deve haver, por parte do legislador, um estrito cumprimento das imposições constitucionais (CARRAZZA, 2008, p. 38).

Para Roque Antonio Carrazza (2008, p. 60):

De fato, se admitirmos que o legislador federal é livre para colocar um fato econômico qualquer [...] na hipótese de incidência do IR, estaremos, por via oblíqua, aceitando que o Congresso Nacional pode alargar, por meio de lei ordinária, a competência tributária da União, definida na Carta Suprema.

Assim, deve-se destacar que o Código Tributário Nacional (CTN) adotou, nos incisos do artigo 43³, dois conceitos para definir a ideia de renda: o conceito de “renda” propriamente dita (inciso I, do art. 43, do CTN) e o conceito de “proventos” (inciso II, do art. 43, do CTN). Diante disso, verifica-se que o CTN optou por uma definição ampla de renda, afirmando que a renda é o produto do capital ou do trabalho (ou de sua combinação); ou é representada pelos demais acréscimos patrimoniais (BALEEIRO, 2013).

Ainda, impende salientar que renda e patrimônio são conceitos distintos. Ainda que ambos tenham relevância para o estudo do Imposto de Renda, deve ser feita a sua diferenciação. Para Miguel Delgado Gutierrez (2014, p. 48), “o patrimônio ou capital é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Já renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo”.

Cabe destacar, nesta linha de raciocínio, que a incidência do Imposto sobre a Renda não está ligada à existência de patrimônio. Portanto, apenas o fato de possuir patrimônio não gera ao contribuinte a obrigação de recolher o Imposto sobre a Renda. Na verdade, deve haver, no curso de determinado período de apuração, um acréscimo patrimonial (CARRAZZA, 2009, p. 41).

Quando o Código Tributário Nacional fala, no inciso II do artigo 43, em “proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, verifica-se que foi adotada a ideia de acréscimo patrimonial, que seriam todos os acréscimos não compreendidos como renda, a qual

³ 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.

foi prevista no inciso I do mesmo artigo. Diante da opção do legislador pela menção de “acréscimos patrimoniais”, Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p. 41) entende que o acréscimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda.

O caput do mencionado artigo 43 do Código Tributário Nacional dispõe que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de renda ou de proventos de qualquer natureza. A aquisição de disponibilidade econômica ocorre quando o titular do acréscimo patrimonial já tem a renda “em mãos”. Por outro lado, a aquisição de disponibilidade jurídica é quando o titular do acréscimo patrimonial possui um título jurídico apto a obter a disponibilidade econômica (SOUSA, 1975, p. 248).

2.1.1 Fato gerador do imposto sobre a renda

Diante disso, conclui-se que o fato gerador do Imposto sobre a Renda está caracterizado na ideia exposta de aquisição de disponibilidade econômica (artigo 43, caput, do CTN). Portanto, entende-se que esta incidência tributária pressupõe a existência de um patrimônio anterior menor que um patrimônio posterior.

Conforme mencionado, o fato gerador do Imposto sobre a Renda, segundo o artigo 43 do Código Tributário Nacional, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que, segundo o inciso I do artigo 43 do CTN, é entendida como “produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”; ou de proventos de qualquer natureza, que, segundo o inciso II do mesmo artigo, são entendidos como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Para que possa incidir o Imposto sobre a Renda, é exigido que tal renda esteja disponível. Ou seja, a renda a ser tributada deve ter a possibilidade livre de uso e disposição pelo seu titular. Assim, quando o Código Tributário Nacional adota o critério da disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos, compreende-se que esta renda adquirida deve poder ser aproveitada e utilizada. Diante disso, não pode ser cobrado o Imposto sobre a Renda antes de ocorrer tal aquisição jurídica ou econômica de renda (GUTIERREZ, 2014, p. 66).

Para Ricardo Mariz de Oliveira, da leitura e interpretação do artigo 43 do Código Tributário Nacional, pode-se extrair a definição de conteúdo do fato gerador. Assim, o autor entende que: “o fato gerador é sempre a existência de aumento de patrimônio, e o aumento de patrimônio pode ser produzido por qualquer causa

eficiente” (2008, p. 284). Para ele, quando o inciso II do artigo 43 do CTN refere que os proventos de qualquer natureza são entendidos como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, não há margem alguma para interpretação diversa, devendo-se considerar que o fato gerador está sempre ligado à ideia de acréscimo patrimonial.

Os “proventos de qualquer natureza”, assim como a renda, são aqueles que aumentam a riqueza econômica do contribuinte. Ou seja, para que incida o Imposto sobre a Renda sobre os chamados proventos, deve haver um acréscimo patrimonial. Assim, é necessária uma variação econômica positiva, devendo o legislador federal respeitar esta necessidade (CARRAZZA, 2009, p. 59).

Tal situação é destacável na medida em que muitos autores defendem que o fato gerador do Imposto sobre a Renda não estaria necessariamente associado à noção de acréscimo de patrimônio. Mesmo assim, Miguel Delgado Gutierrez (2014, p. 47) entende que, de um jeito ou de outro, o fato gerador do Imposto sobre a Renda ocorre quando há um acréscimo no patrimônio do contribuinte, seja pela aquisição de disponibilidade econômica, na qual há um aumento de um direito real ao patrimônio do contribuinte; seja pela aquisição de disponibilidade jurídica, pela existência de um direito pessoal ou de crédito.

2.2 INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA SOBRE OS ALIMENTOS

Conforme mencionado, o ordenamento tributário vigente prevê a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza sobre as pensões alimentícias. Ainda que existam inúmeras críticas a essa incidência, é necessário inicialmente, analisar o sistema de tributação atual, bem como a previsão legal para a referida incidência tributária.

2.2.1 Alimentos: natureza jurídica e definição

Os alimentos são as prestações devidas para a subsistência do ser humano, caracterizando uma obrigação imposta a alguém para satisfazer as necessidades vitais de outrem. Além disso, alimentos constituem uma modalidade de assistência, buscando-se realizar o direito à vida, tanto física, que consiste no sustento do corpo, quanto moral e intelectual, que consiste no cultivo à educação. Portanto, alimentos

compreendem aquilo que é estritamente necessário para a manutenção da vida de uma pessoa, entendidos como os subsídios para alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação e lazer (CAHALI, 1999, p. 16).

Não existe consenso para a definição da natureza do direito à prestação de alimentos. Para Orlando Gomes (2002, p. 435), existem três principais correntes que tentam definir esta natureza. A primeira delas entende que os alimentos seriam um *direito pessoal extrapatrimonial*, que consiste na defesa de que, diante do fundamento ético-social dos alimentos, estes não poderiam se enquadrar em natureza patrimonial. Para esta corrente, o alimentando não tem interesse econômico na prestação e não há um aumento patrimonial. Existe a corrente que classifica os alimentos como *direito patrimonial* e, por fim, existe a corrente que sustenta a natureza *mista* dos alimentos, caracterizando-os como de conteúdo patrimonial e de finalidade pessoal.

Youssef Said Cahali (1999, p. 37) defende o caráter não patrimonial da prestação de alimentos, sob o fundamento de que não haveria um aumento patrimonial, nem a possibilidade de disposição destes valores. Além disso, alega o autor que o alimentando não teria interesse patrimonial, mas apenas um interesse familiar, com caráter social. Contudo, o autor alega a inevitável existência concomitante do elemento pessoal e do elemento patrimonial, prevalecendo o primeiro sobre o segundo.

Para Cahali (1999, p. 18 e 19), os alimentos podem ser classificados segundo vários critérios, quanto à natureza, quanto à causa jurídica, quanto à finalidade, quanto ao momento da prestação e quanto à modalidade da prestação. Quanto à natureza, o autor divide os alimentos em naturais e civis. Os alimentos naturais consistem naquilo que é estreitamente ligado ao sustento do mínimo necessário para viver. Ou seja, alimentos naturais referem-se ao custeio de despesas com alimentação, saúde, vestimenta e moradia. Por outro lado, os alimentos civis tocam às necessidades morais e intelectuais. Por conseguinte, alimentos civis são ligados ao mínimo necessário à pessoa e seu desenvolvimento.

Essas distinções quanto à natureza dos alimentos (naturais e civis) são esclarecidas em duas dimensões por Orlando Gomes (2002, p. 427). De um lado, tem-se os alimentos referentes ao *necessarium vitae*, que são caracterizados pelas despesas com alimentação, saúde, moradia e vestuário. Por outro lado, tem-se os

alimentos relacionados ao *necessarium personae*, que se referem às despesas para o desenvolvimento intelectual e moral.

Para Maria Berenice Dias (2006, p. 18), alimentos devem ser caracterizados quanto à sua origem. Os alimentos que decorrem dos vínculos de consanguinidade, parentesco, casamento ou união estável são os alimentos referentes às relações familiares. Deve haver solidariedade entre os membros de uma família, e, dessa ideia, sucede o dever de prestar alimentos. Com relação aos alimentos ao ex-cônjuge/companheiro, a obrigação decorre do dever de mútua assistência a eles imposto.

Com relação aos alimentos ao cônjuge, oportuno destacar que estão cada vez mais escassos dentre as discussões judiciais. Tal fato decorre das mudanças sociais no sentido da igualdade de gênero e da igualdade entre os cônjuges, sendo uma das prestações alimentares menos recorrentes (ROSA, 2015).

O artigo 1.920 do Código Civil de 2002⁴ traz as diretrizes daquilo que se entende juridicamente como alimentos referentes ao legado⁵, estabelecendo que os alimentos abrangem “o sustento, a cura, o vestuário e a casa”. Verifica-se, portanto, que o legislador, à redação do artigo 1.920 do Código Civil, estipulou uma compreensão ampla do conceito de alimentos. Assim, alimentos não são concebidos apenas em relação às despesas de alimentação, mas ao que for necessário para moradia, vestuário, assistência médica e instrução (VENOSA, 2006, p. 375-376).

Importante frisar que o artigo 1.694 do Código Civil⁶ fixou o dever alimentar. Nesse sentido, o dispositivo legal estabelece que os parentes e cônjuges/companheiros podem pedir alimentos uns aos outros, na medida de suas necessidades. O artigo 1.695⁷ do mesmo código, por sua vez, define quem é alimentante e quem pode ser alimentando. Assim, o artigo destaca que tem direito

⁴ Código Civil. Art. 1.920. O legado de alimentos abrange o sustento, a cura, o vestuário e a casa, enquanto o legatário viver, além da educação, se ele for menor.

⁵ Destaque-se que o artigo 1.920 do Código Civil refere-se aos alimentos deixados por legado, o qual, segundo Taís Junqueira Oka (2014) é entendido como “a disposição testamentária de última vontade que nomeia o legatário para um bem ou para um conjunto de bens certos e determinados dentro da herança, não sendo ele um herdeiro”.

⁶ Código Civil. Art. 1.694. Podem os parentes, os cônjuges ou companheiros pedir uns aos outros os alimentos de que necessitem para viver de modo compatível com a sua condição social, inclusive para atender às necessidades de sua educação.

⁷ Art. 1.695. São devidos os alimentos quando quem os pretende não tem bens suficientes, nem pode prover, pelo seu trabalho, à própria manutenção, e aquele, de quem se reclamam, pode fornecê-los, sem desfalque do necessário ao seu sustento.

aos alimentos aquele que não tem condições para manter sua subsistência e que tem o dever de prestá-los aquele que pode fornecê-los são prejuízo.

Além disso, é de se destacar que a obrigação alimentar pode resultar de diversas situações. Primeiramente, a obrigação pode decorrer de estipulação legal, quando há um vínculo familiar entre certas pessoas. Ainda, a obrigação pode decorrer de testamento, mediante legado. Também pode derivar a obrigação alimentar de sentença judicial condenatória para pagamento de danos provenientes de ato ilícito, o que caracteriza os alimentos indenizatórios. E, por fim, pode decorrer de estipulação contratual (GOMES, 2002).

Portanto, conclui-se que o dever alimentar pode resultar: (a) de lei; (b) de testamento; (c) de sentença judicial para indenização por ato ilícito; ou (d) de contrato. Ainda que o presente trabalho se proponha à análise dos alimentos decorrentes do vínculo familiar, a distinção em relação às diferentes origens do dever de prestar alimentos é de suma importância quando se fala em incidência tributária do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, uma vez que o tratamento tributário a elas dado é diverso.

É imprescindível destacar que a obrigação de prestar alimentos não se confunde com o dever de sustento. O dever de sustento decorre do poder parental e é caracterizado pela obrigação de proporcionar a subsistência material e moral dos filhos, de forma unilateral. Tal dever, via de regra, cessa com o alcance da maioridade civil pelos sustentados. Nesse sentido, o dever de sustento encontra previsão legal no artigo 229 da Constituição Federal⁸, no artigo 1.566, inciso IV, do Código Civil⁹ e no artigo 22 do Estatuto da Criança e do Adolescente¹⁰. Esse dever é executado *in natura*¹¹, tendo em vista que os menores vivem em comunidade com os pais (SCHEER, 2013).

⁸ Constituição Federal. Art. 229. Os pais têm o dever de assistir, criar e educar os filhos menores, e os filhos maiores têm o dever de ajudar e amparar os pais na velhice, carência ou enfermidade.

⁹ Código Civil. Art. 1.566. São deveres de ambos os cônjuges:

[...]

IV - sustento, guarda e educação dos filhos;

¹⁰ Estatuto da Criança e do Adolescente. Art. 22. Aos pais incumbe o dever de sustento, guarda e educação dos filhos menores, cabendo-lhes ainda, no interesse destes, a obrigação de cumprir e fazer cumprir as determinações judiciais.

Parágrafo único. A mãe e o pai, ou os responsáveis, têm direitos iguais e deveres e responsabilidades compartilhados no cuidado e na educação da criança, devendo ser resguardado o direito de transmissão familiar de suas crenças e culturas, assegurados os direitos da criança estabelecidos nesta Lei.

¹¹ "A doutrina distingue alimentos *in natura* da pensão alimentícia, como formas de prestação dos alimentos. Assim, **alimentos in natura** vem a ser a forma de acordo com a qual quem presta os

A obrigação alimentar, por outro lado, contém reciprocidade, o que não se verifica igualmente no dever de sustento. Tal obrigação não decorre do poder parental e consiste no dever de colaborar com o crescimento positivo do alimentando. A obrigação alimentar reflete o binômio da possibilidade de quem a presta e da necessidade de quem a recebe (CIELO, 2011).

Nesse contexto, depreende-se que, de um lado, o dever de sustento vem caracterizado como uma obrigação de fazer, e, de outro, a obrigação alimentar compreende uma obrigação de dar. Diante disso, salienta-se que o dever de sustento pode ser convertido em obrigação alimentar. Tal situação poderá ocorrer em um divórcio, por exemplo, quando não for possível a coabitação dos genitores (CIELO, 2011). Além disso, o sustento entre cônjuges, com a dissolução da sociedade conjugal, também pode ser convertido em obrigação alimentar. Nesses casos, a obrigação alimentar deriva do dever de sustento (GOMES, 2002, p. 428).

Diante dessas considerações, é de se destacar que a obrigação alimentar deriva do princípio da solidariedade, que é aplicável às pessoas de um mesmo grupo familiar. Existe, dentro de uma formação familiar, um dever moral de solidariedade, o qual pode ser convertido em uma obrigação jurídica de prestar alimentos (GOMES, 2002, p. 429).

2.2.2 Previsão legal para a incidência do imposto sobre a renda sobre os alimentos

Conforme mencionado, atualmente os alimentos que decorrem do vínculo familiar sofrem a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Tal incidência tributária tem como base normas constitucionais e infraconstitucionais.

O artigo 153, inciso III, da Constituição Federal Brasileira¹² estabeleceu expressamente que a competência para instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza é da União. Assim, o legislador federal, ao regular o Imposto

alimentos os presta em espécie, ou seja, fornecendo ao alimentado o próprio bem da vida indispensável à sua manutenção que pode ser: moradia, mediante pagamento do aluguel ou colocando à disposição um imóvel, pagamento das despesas escolares ou um plano de saúde” (SOUSA, 2010).

¹² Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, no artigo 43 do Código Tributário Nacional¹³, estabeleceu que o fato gerador deste imposto é a *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda*.

Com relação à incidência deste imposto sobre os alimentos, imperioso destacar o artigo 3º, §1º, da Lei nº. 7.713/1988, a qual trouxe alterações da legislação do imposto de renda:

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.

Deste modo, é possível aferir que se optou pela disposição expressa da incidência ora questionada, sendo determinado que “os alimentos e pensões percebidos em dinheiro” serão considerados rendimento bruto para fins de Imposto sobre a Renda.

O artigo 3º do Decreto-Lei nº. 1.301/1973 também prevê esta incidência tributária. Além disso, este artigo traz importantes considerações quanto à responsabilidade por declarar tais rendimentos, no caso de incapacidade civil do alimentado, *in verbis*:

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.

§ 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.

§ 2º Se, no caso do parágrafo anterior, o montante dos alimentos ou pensões recebidos no ano-base for inferior ao valor fixado como limite de isenção, o responsável por sua manutenção poderá considerar o alimentado seu dependente, incluindo os rendimentos deste em sua declaração.

¹³ Código Tributário Nacional. 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.

Ademais, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº. 3.000/1999), nos artigos 5º e 54, também se preocupou em prever explicitamente que os valores recebidos a título de alimentos e pensões sofrerão a incidência do Imposto sobre a Renda:

Art. 5º. No caso de rendimentos percebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo homologado judicialmente ou decisão judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios, verificando-se a incapacidade civil do alimentado, a tributação far-se-á em seu nome pelo tutor, curador ou responsável por sua guarda.

Art. 54. São tributáveis os valores percebidos, em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais.

Diante dos dispositivos legais ora apresentados, verifica-se que a legislação tributária expressamente disciplina esta incidência tributária, não restando dúvidas, portanto, de que a incidência encontra previsão legal em nosso ordenamento jurídico.

2.2.3 Sujeito passivo da obrigação tributária

O sujeito passivo de uma obrigação tributária é a pessoa, seja física ou jurídica, de quem se exige a prestação pecuniária. Nesse sentido, verifica-se a existência de um critério pessoal adotado pelo ordenamento tributário. Esta noção foi inserida pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional¹⁴, na medida em que disciplinou quem seria o contribuinte e quem seria o responsável pelo pagamento do tributo. Vale destacar que a capacidade tributária independe da capacidade civil, segundo o artigo 126 do Código Tributário Nacional¹⁵ (CARVALHO, 2017, p. 319-324).

¹⁴ Código Tributário Nacional. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

¹⁵ Código Tributário Nacional. Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

Quando se fala especificamente em Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, entende-se que o contribuinte é a pessoa física ou jurídica, titular de renda ou de provento de qualquer natureza (SABBAG, 2010).

Além disso, o artigo 2º do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº. 3.000/1999)¹⁶ corrobora a ideia de que o contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Física é o titular de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

Quando se fala em pensão alimentícia, pode-se afirmar que, na prática, esta geralmente é prestada a filhos menores, ainda que possa ser prestada a filhos maiores ou ex-cônjuges/companheiros. Nesse sentido, o contribuinte do Imposto sobre a Renda desta incidência será o alimentando, que é o destinatário da referida transferência patrimonial. Nesses casos, o responsável pelo recolhimento do Imposto será o responsável pelo menor (NICODEMOS, 2015).

2.2.4 Forma de recolhimento

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, via de regra, é recolhido e declarado anualmente. A periodicidade a ele instituída é uma de suas principais características. Nesse sentido, é estabelecido um lapso temporal, e, se houver saldo positivo patrimonial, incidirá o Imposto sobre a Renda. Assim, não é apenas a ideia de acréscimo patrimonial que terá importância para esta incidência, mas a sua ocorrência dentro do período considerado pela lei. Diante disso, a legislação tributária brasileira estabeleceu a periodicidade de forma anual para este imposto (CARRAZZA, 2009, p. 128-134).

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

¹⁶ Decreto nº. 3.000/1999. Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

Por outro lado, quando incide o Imposto de Renda sobre os alimentos, a declaração e o recolhimento ocorrem de forma diversa. Aqui, fala-se nas prestações alimentícias em pecúnia¹⁷.

Neste contexto, esclarece-se que o recolhimento do Imposto sobre a Renda destes rendimentos a título de pensão alimentícia será de forma mensal, por meio de desconto direto em folha de pagamento ou via carnê-leão. O mencionado carnê-leão é uma guia de pagamento obtida junto ao Programa Online da Receita Federal do Brasil, que deve ser gerada mensalmente, e cujo recolhimento deverá ocorrer até o último dia útil do mês seguinte ao mês em que foram recebidos os alimentos. Estes dados do carnê-leão serão exportados para o “Programa IRPF” e integrarão a Declaração de Ajuste Anual do Contribuinte (NICODEMOS, 2015).

O ônus de realizar a devida declaração e recolhimento do imposto, quando não for caso de desconto em folha de pagamento, será do alimentando ou, quando este for menor, do responsável pelo alimentando. Conforme mencionado anteriormente, o contribuinte do Imposto sobre a Renda é aquele que auferir a renda, independentemente da idade.

2.2.5 Valor para recolhimento

Outro importante aspecto a ser destacado é o valor a ser pago nos casos desta incidência tributária. Com efeito, o Imposto de Renda possui, no ordenamento jurídico brasileiro, o critério da progressividade. Progressividade do Imposto sobre a Renda significa que, quanto maior for a renda auferida, que é a base de cálculo desse imposto, maior será a alíquota aplicável. Além disso, são previstas deduções legais para o Imposto de Renda, que auxiliam a concretizar o princípio da progressividade, sendo aplicáveis às despesas de subsistência do contribuinte e de seus dependentes (CARRAZZA, 2009, p. 71).

Isso posto, para analisar as alíquotas aplicáveis aos diferentes valores de renda, é necessário verificar qual a estipulação por parte da Receita Federal do Brasil. Neste sentido, são periodicamente divulgadas diferentes bases de cálculo

¹⁷ Os alimentos podem ser prestados em outras modalidades além das prestações em pecúnia. Tais considerações serão abordadas no próximo capítulo deste trabalho. Para as análises da forma de recolhimento, neste primeiro momento, consideram-se apenas os pagamentos em dinheiro.

para a incidência das alíquotas, que são fixadas em forma de percentual (NICODEMOS, 2015).

Neste sentido, as alíquotas atualmente vigentes foram estabelecidas pela Lei nº. 13.149/2015, a qual alterou as legislações anteriores¹⁸ para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, passando a ser aplicada a partir de abril de 2015, nos valores abaixo colacionados.

TABELA 1 – Alíquotas do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF)

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Lei nº. 13.149, de 21 de julho de 2015

2.2.6 Possibilidade de dedução

O direito tributário brasileiro prevê, no mesmo momento em que estabelece as alíquotas progressivas aplicáveis para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, a possibilidade de dedução do *quantum debeatur* em determinadas situações. Conforme a tabela acima trazida, ao fixar cada percentual, já são estabelecidos os valores para dedução, que não são estipulados em forma percentual, mas em um valor fixo para todas as rendas dentro daquela faixa de incidência.

Por exemplo, se um indivíduo tem renda mensal de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), encontra-se na última faixa de incidência, cuja alíquota aplicável é de 27,5%, que incidirá sobre o montante total. Neste caso específico, a parcela a deduzir do

¹⁸ As leis alteradas pela Lei nº. 13.149/2015, que estabelece a tabela mensal de incidência do IRPF, foram as Leis nºs 11.482, de 31 de maio de 2007; 7.713, de 22 de dezembro de 1988; 9.250, de 26 de dezembro de 1995; e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. A tabela colacionada alterou o artigo 1º da Lei nº. 11.482, de 31 de maio de 2007.

imposto será de R\$ 869,36 (oitocentos e sessenta e nove reais e trinta e seis centavos), que será retirada da alíquota cheia.

Além das deduções com base nos valores fixos acima apresentados, existem outras deduções permitidas pela legislação tributária para o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, que deverão ser apresentadas na Declaração de Ajuste Anual. Com relação ao alimentante, imperioso destacar que este tem direito à dedução integral do valor que pagou como pensão do seu Imposto sobre Renda. Assim, o encargo tributário é aplicável àquele que é destinatário dos alimentos (NICODEMOS, 2015).

A permissão para deduções estabelecidas pelo direito tributário está intimamente ligada à ideia de proteção ao mínimo existencial individual. Esta proteção não é apenas ao mínimo de subsistência ao indivíduo, mas a garantia de uma vida digna. Neste sentido, entende-se que o poder de tributar é limitado pelo núcleo essencial dos direitos fundamentais como o direito à propriedade, a liberdade e a dignidade da pessoa humana (FULGINITI, 2013, p. 41).

Assim, dentre as hipóteses de dedução estabelecidas pela legislação tributária para o alimentando, está a possibilidade de dedução do Imposto sobre a Renda nos casos de pensões alimentícias. Cabe ressaltar, nesta esteira de argumentação, que a dedução aqui analisada representa apenas um valor fixo dentro de cada faixa de incidência do Imposto sobre a Renda, não sendo uma devolução total dos valores pagos pelo imposto.

Neste cenário, vale destacar que a possibilidade de dedução do Imposto sobre a Renda está prevista no artigo 52 da Instrução Normativa nº. 1.500 da Receita Federal do Brasil, de 29/10/2014¹⁹. Tal disposição legal estabelece que a base de cálculo mensal sofrerá dedução quando o rendimento advier de “importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do direito de família”, quando tais pensões forem fixadas por decisão judicial, acordo homologado judicialmente ou escritura pública, incluindo-se os alimentos provisórios. Assim, não é permitida a dedução dos alimentos pagos por mera liberalidade.

¹⁹ Instrução Normativa nº. 1.500 da Receita Federal do Brasil. Art. 52. A base de cálculo sujeita à incidência mensal do IRRF é determinada mediante a dedução das seguintes parcelas do rendimento tributável:

I - as importâncias pagas em dinheiro 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;

3 REFLEXÕES NECESSÁRIAS SOBRE A PRÁTICA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ALIMENTOS

3.1 PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL E CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS

Do estudo ora apresentado, é possível afirmar que a incidência do Imposto sobre a Renda nos alimentos envolve diversos debates que atravessam o âmbito das conceituações apenas de Direito Tributário. Neste sentido, entende-se que, para a análise desta incidência tributária, é necessário verificar os conceitos e princípios, tanto no espectro do Direito Constitucional, quanto no espectro do Direito de Família.

Além disso, imprescindível também destacar críticas de alguns dos principais doutrinadores do Direito de Família, que refutam esta tributação sob diversos fundamentos. Tal matéria, inclusive, já se situa no âmbito de discussão do Supremo Tribunal Federal, com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, que se encontra conclusa para julgamento com o Ministro Dias Toffoli.

Para a verificação destas críticas, o presente capítulo deste estudo se propõe a analisar, de forma prática, os principais impactos que esta tributação gera dentro de um núcleo familiar, e qual a proteção que esta família merece ante o interesse econômico estatal.

3.1.1 Conceituação contemporânea de família

As modificações contemporâneas no âmbito do direito de família trouxeram uma série de modificações ao que se entendia como conceito tradicional de família. Após a Constituição Federal de 1988, passou-se a legalmente considerar diferentes estruturas familiares, sem que o matrimônio fosse estabelecido como requisito essencial ao reconhecimento de família (VENOSA, 2017, p. 7).

Neste cenário, impende destacar que o Código Civil Brasileiro de 1916 retratava um modelo de família tradicional, que decorria exclusivamente do matrimônio, não permitindo outras estruturas familiares. A partir da Constituição Federal de 1988, conforme mencionado, tal perspectiva mudou, aceitando-se diversos padrões familiares e não restringindo as possibilidades ao casamento. Assim, a família *matrimonializada* deu lugar a uma noção mais plural, constituída com base na afetividade (MADALENO, 2017, p. 18-23).

É possível afirmar, ao analisar de forma ampla o conceito de família contemporâneo, que a família é constituída pela relação de parentesco, que, por sua vez, pode ser definido como “um conjunto de pessoas unidas por um vínculo jurídico de natureza familiar”. Neste aspecto, tal entidade tem importantes relações pessoais e patrimoniais. Contudo, as relações patrimoniais das famílias são consideradas secundárias, uma vez que são extremamente dependentes da compreensão moral e ética da família. Ainda, compreende-se que a família moderna é estruturada independentemente do casamento, devendo ser entendida como um vínculo de afeto existente entre os indivíduos (VENOSA, 2017, p. 1-8).

Dentre as consideráveis mudanças trazidas ao direito de família a partir da Constituição de 1988, merece ênfase a proteção à família monoparental, que é aquela em que “um progenitor vive sem a presença de outro na convivência e criação dos filhos”. O artigo 226, §4º, da Constituição Federal²⁰ estabeleceu a proteção desta entidade familiar, considerando que as famílias monoparentais também têm especial proteção do Estado, sem diferenciação das demais formas de constituição (VENOSA, 2017, p. 8-9)

Diante das importantes modificações invocadas quando da entrada em vigor da Constituição, urge uma importante proteção conferida à família, na medida em que foram estabelecidos direitos fundamentais e princípios do Direito de Família. Dentre os princípios que hoje norteiam o direito de família, pode-se ressaltar: a dignidade da pessoa humana; o princípio da igualdade; a autonomia privada; a liberdade; o princípio da solidariedade familiar; a monogamia; o princípio da diversidade familiar; o princípio da afetividade; o princípio da igualdade da filiação; o princípio da proteção da prole; o princípio da proteção do idoso e o princípio da proteção do jovem (MADALENO, 2017, p. 27-40).

Ainda que diversos desses princípios, que carregam caráter e proteção constitucional, sofram impactos indiretos pela tributação dos alimentos, merecem especial destaque alguns deles. Primeiramente, conforme será abordado, essa incidência traz um importante debate sobre a dignidade da pessoa humana, tendo

²⁰ Constituição Federal de 1988. Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

[...]

§ 4º Entende-se, também, como entidade familiar a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes.

em vista que muitos autores defendem que os alimentos constituem um mínimo existencial, que não pode sofrer tributação. Além disso, a família tem proteção à sua autonomia, com o resguardo ao livre planejamento familiar, que deve ser respeitado inclusive quando a estrutura matrimonial, por exemplo, opta por se dissolver.

Ainda, desenvolve-se importante conceito sobre a proteção ao “mínimo existencial familiar”. Muito se fala sobre a proteção, frente ao poder de tributar, ao mínimo existencial. Contudo, alguns autores já trazem importantes definições no que se refere a esta proteção dentro do âmbito familiar, de forma mais específica (FULGINITI, 2013, p. 46).

3.1.2 Tributação do “mínimo existencial”

O Professor Roque Antonio Carrazza (2009, p. 53-54) leciona que a Constituição Federal brasileira garante aos indivíduos “condições mínimas de existência digna”. Assim, cabe ao Estado uma atuação positiva no sentido de garantir às pessoas um padrão mínimo de existência. Tal incumbência do poder público traz como consequência a impossibilidade de tributação do chamado mínimo existencial, ou mínimo vital. Diante disso, o mínimo existencial não compõe ou não deveria compor aquilo que se compreende como renda ou proventos.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza (2009, p. 54) defende:

É tarefa difícil precisar o que vem a ser mínimo vital. De qualquer modo, dá para entender que ele gravita em torno dos bens mais preciosos do ser humano: a vida, a saúde, a cultura - quer próprias, quer dos familiares e dependentes. Minudenciando a asserção, os valores monetários que garantem o direito à vida, à saúde, à educação, à moradia, ao lazer etc., do contribuinte ou de seus familiares e dependentes, não podem ser computados - mesmo que a apenas em parte - para fins de determinação quer da renda, quer dos proventos.

O mínimo existencial pode ser entendido como um acesso mínimo a condições básicas de digna existência humana. Tal mínimo vital não pode sofrer intervenção pelo Estado, sendo, inclusive, obrigação do poder público agir de modo positivo para a asseguarção das condições mínimas para uma existência digna. Para Antônio Ítalo Ribeiro Oliveira, a dimensão negativa do mínimo existencial consiste na ideia de que o Estado não pode atuar “contra a obtenção ou manutenção de condições materiais indispensáveis para uma vida digna”. Tal ideia

ganha proteção por diversos princípios constitucionais, como, por exemplo, a liberdade, que depende de condições mínimas para o seu exercício (OLIVEIRA, 2016).

Portanto, tendo em vista que o pagamento de tributos reduz a capacidade de subsistência dos indivíduos, devem haver limites ao poder de tributar. Nesse sentido, autores defendem que o recolhimento de tributos afeta de forma indireta a dignidade dos contribuintes. Assim, certos direitos fundamentais seriam colocados em questionamento diante da redução da capacidade econômica dos indivíduos com a tributação. Nesta linha de raciocínio, pode-se afirmar que essa afetação indireta atinge direitos fundamentais como o direito à manutenção familiar, conforme o artigo 226 da Constituição Federal²¹; direito de acesso à saúde e à educação, conforme artigos 196²² e 205²³ da Constituição Federal (FULGINITI, 2013, p. 25-26).

É de suma importância que os tributos estabelecidos pelo legislador não afetem direitos fundamentais dentro de seu núcleo essencial. Nesse contexto, entende-se que não é uma restrição total a esta influência, mas uma vedação ao comprometimento dos limites mínimos de eficácia dos direitos fundamentais (ÁVILA, 2011, p. 19).

Luiz Edson Fachin defende que a evolução da codificação civil permitiu uma análise diferenciada daquilo que se entende por patrimônio. Para o autor, ao sustentar a existência de um *patrimônio jurídico mínimo*, a pessoa natural tem uma garantia patrimonial, que compreende os elementos mínimos para uma vida digna. Quanto a essa proteção, Fachin alega existir uma “imunidade juridicamente inata ao ser humano, superior aos interesses dos credores”, que independe de previsão legal para que exista o dever de respeitá-la. Assim, ainda que o ordenamento jurídico não fale expressamente nesta proteção, da análise das demais proteções dadas ao indivíduo, pode-se depreender tal pressuposto (FACHIN, 2006, p. 1).

²¹ Constituição Federal Brasileira. Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

²² Constituição Federal Brasileira. Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

²³ Constituição Federal Brasileira. Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Diante disso, a proteção ao patrimônio mínimo dos indivíduos estaria tutelada nos artigos 5^{o24} e 170²⁵ da Constituição Federal. Essa perspectiva constitucional trouxe um panorama de proteção à existência digna da pessoa humana. Neste contexto, o patrimônio mínimo defendido por Fachin coloca a pessoa, com seus valores personalíssimos, no centro das relações jurídicas. Assim, a existência de um patrimônio mínimo, que não é verificado pela quantidade, permite o combate à desigualdade. Tendo em vista que este mínimo não é defendido de forma quantitativa, sua análise deve ser feita com base no caso concreto, verificando-se, caso a caso, o que é justo e razoável (FACHIN, 2006, p. 278-281).

3.1.3 Mínimo existencial familiar

Além da proteção do mínimo existencial frente ao poder de tributar, que é um conceito muito abordado pela doutrina, alguns autores defendem que tal limitação seria também aplicável ao âmbito familiar. Assim, existiriam restrições no sentido de proteger a família de certas fontes de tributação. Nesse sentido, fala-se em “tributação da família” e que tal ideia estaria ligada à incidência do Imposto sobre a Renda na unidade familiar (VELLOSO, 2012).

Neste contexto, no sentido do mencionado artigo 226 da Constituição Federal, é possível depreender que o legislador constituinte teve especial atenção no que se refere à proteção da família pelo Estado. Tal dispositivo estabeleceu que a família é a base da sociedade. Além disso, a Constituição Federal de 1988 também se preocupou no sentido de reconhecer diferentes formas de constituição familiar, deixando de reconhecer apenas as famílias matrimonializadas. Portanto, a proteção que menciona o artigo 226 é aplicável a todos esses núcleos familiares que até pouco tempo não tinham reconhecimento jurídico.

O entendimento de que a família tem especial proteção do Estado leva a crer que não poderia ocorrer a tributação das verbas necessárias à subsistência do

²⁴ O caput do artigo 5^o da Constituição Federal assim dispõe: “Art. 5^o Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”. Assim, os respectivos incisos deste artigo apresentam as garantias fundamentais atribuídas aos indivíduos.

²⁵ O caput do artigo 170 da Constituição Federal estabelece: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios”. Diante disso, os incisos do respectivo artigo disciplinam os princípios norteadores da ordem econômica.

contribuinte e de seus dependentes. Além disso, tal proteção funciona como uma forma de limitação à atuação estatal no sentido de prejudicar ou interferir o livre desenvolvimento familiar. Nesse sentido, as limitações não são apenas positivas, no sentido de uma atuação positiva do Estado para proteger a família, mas também negativas, impedindo que tributação onere a família apenas em razão de sua caracterização como tal (FULGINITI, 2013, p. 47).

3.1.4 Críticas doutrinárias

Embora haja lei especial sobre o tema, a incidência do Imposto de Renda sobre as pensões alimentícias não está, de forma alguma, pacífica dentro da doutrina brasileira. Nesse sentido, existe uma linha que defende a liberdade do legislador federal para definir a renda, diante da permissão constitucional para tanto. Há também, aqueles que defendem a inconstitucionalidade dos dispositivos que autorizam esta incidência pela violação direta e indireta de direitos fundamentais.

Nesse sentido, Conrado Paulino da Rosa (2015) defende que, ao serem fixados os alimentos judicialmente, o alimentante passa a ter mais benefícios tributários, enquanto quem recebe passa a ter um encargo tributário. O autor destaca que a tributação dos alimentos viola a dignidade da pessoa humana, e defende que tal incidência impede a garantia de proteção do mínimo existencial. Ademais, Rosa defende que o pagamento da integralidade da pensão alimentícia, sem a incidência de imposto, permite o início da efetivação da totalidade dos outros direitos fundamentais protegidos pela Constituição Federal.

Com relação às possibilidades de dedução impostas ao alimentante, que pode deduzir valores pagos a título de alimentos, Rosa (2015) defende que não é coerente imputar à parte hipossuficiente, que recebe os alimentos, o pagamento da obrigação tributária. Ou seja, o destinatário dos alimentos é justamente quem não tem benefícios para dedução conforme o alimentante.

Diante das críticas apresentadas, Conrado Paulino da Rosa (2015) sustenta a ideia de que o mais adequado seria suprimir esta possibilidade de dedução integral atribuída ao alimentante e estabelecer que o destinatário dos alimentos nada deveria pagar a título de imposto. Para o autor, com tal modificação, seria possível a concretização da justiça social.

Para Rolf Madaleno (2014), a família tem especial proteção constitucional, sendo considerada a base da sociedade. Além disso, busca-se, principalmente, a proteção da criança e do adolescente. Nesse sentido, a proteção ao mínimo existencial não está expressa na Constituição Federal, mas ligada à proteção da liberdade, da dignidade da pessoa humana, da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa. Segundo Madaleno, o mínimo existencial não constitui renda nem proventos. Para o autor, o mínimo existencial poderia ser caracterizado como os recursos destinados a garantir as necessidades básicas do contribuinte e de seus dependentes com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. Neste cenário, a pensão alimentícia serviria para garantir tais necessidades.

Ainda, Madaleno (2014) sustenta que os alimentandos (credores da obrigação alimentícia) eram, anteriormente, os dependentes do alimentante. Após a dissolução, passam a ser contribuintes do Imposto de Renda. Nesse sentido, defende que os destinatários dos alimentos não são equiparáveis ao contribuinte, pois não são prestadores de serviço algum ou de acréscimo patrimonial. Assim, o autor defende a ocorrência da bitributação com esta incidência tributária, na medida em que há a tributação quando a renda ingressa no patrimônio do provedor e, posteriormente, quando há o recebimento dos alimentos. Nesta linha de raciocínio, entende-se que os alimentos são intimamente ligados às necessidades do alimentando. Ou seja, a fixação do valor a ser pensionado é estabelecida de forma a compreender a sua subsistência, assegurando a sua sobrevivência.

Assim, compreende-se que o dever de mútua assistência, previsto no artigo 1.566, inciso III, do Código Civil, com a dissolução do vínculo conjugal, transforma-se em dever de pensão alimentícia²⁶, previsto no artigo 1.694 do Código Civil. Diante disso, Madaleno chama esta situação, a qual considera injusta, de “tributação familiar”. Tal injustiça, além da tributação da parte hipossuficiente, ocorre com o benefício dado àquele que passa a pagar a pensão, uma vez que pode deduzir a integralidade dos valores repassados (MADALENO, 2014).

Diante dessas considerações, Madaleno defende que não há aumento patrimonial com o recebimento da pensão alimentícia. Além disso, o autor entende

²⁶ Código Civil. Art. 1.566. São deveres de ambos os cônjuges:

[...]

III - mútua assistência;

que a renda recebida antes da dissolução do vínculo conjugal não se altera com esta nova formação familiar. Nesse sentido, se o fato gerador do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza está ligado ao acréscimo patrimonial, totalmente descabida sua cobrança em função do recebimento da pensão alimentícia (MADALENO, 2014).

A tributação dos alimentos pelo Imposto sobre Renda, para Madaleno (2014) viola a proteção ao mínimo familiar e o princípio da proteção constitucional da família. Tal situação é ainda mais evidente quando os alimentos são cuidadosamente fixados para corresponderem às reais necessidades do seu destinatário. Ainda, o abatimento previsto apenas ao alimentante beneficia justamente aquele que obteve, de fato, acréscimo patrimonial.

Por outro lado, Andrei Pitten Velloso (2010) defende a regularidade constitucional desta incidência, sustentando que o recebimento de pensão alimentícia configura acréscimo patrimonial. O autor, contudo, pontua que os problemas existentes neste sistema de tributação estão relacionados ao sistema de acumulação de rendas e de dedução de despesas. Assim, as críticas não giram em torno da incidência em si, mas da sistemática atual de recolhimento do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diante disso, a desigualdade, para o autor, consistiria na diferenciação dada aos cônjuges separados, uma vez que aquele que paga a pensão alimentícia teria as possibilidades de dedução e aquele que detém a guarda não poderia realizar tal dedução e, ainda, somaria aos seus rendimentos os valores repassados a título de pensão alimentícia.

3.1.5 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 5.422/2015

Diante das críticas impostas a essa incidência tributária, o Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM), representado pelo advogado Rodrigo da Cunha Pereira, ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 5.422, na data de 25 de novembro 2015, perante o Supremo Tribunal Federal.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade busca, principalmente, ver declarados inconstitucionais o art. 3º, §1º, da Lei nº. 7.713/1988 e os arts. 5º e 54 do

Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº. 3.000/1999)²⁷. Tais dispositivos expressamente prevêm a regularidade da incidência do Imposto sobre a Renda sobre as pensões alimentícias.

Na referida ação, o IBDFAM motivou suas razões em alguns pontos principais. Primeiramente, alegou-se que a pensão alimentícia não pode ser considerada renda, nem acréscimo patrimonial, que seria o fato gerador estipulado pelo Código Tributário Nacional. Diante disso, o Instituto sustentou que os alimentos não caracterizam o fato gerador da incidência tributária, uma vez que não há aumento do patrimônio do contribuinte, já tendo ocorrido a tributação quando a renda ingressou no patrimônio do alimentante. Ainda, sustentou o IBDFAM que alimentos constituem verba de subsistência.

Diante disso, os argumentos principais apresentados pelo IBDFAM foram que esta incidência tributária viola os princípios constitucionais do mínimo existencial, expresso e não expresso, e da alimentação como direito social. Ainda, o Instituto defende que existe uma limitação constitucional do legislador para definir o conteúdo de “renda e proventos de qualquer natureza”, ainda que a Constituição Federal tenha delegado tal atividade, afirmando que o Imposto sobre Renda deve incidir sobre alterações positivas de patrimônio. Ademais, o Instituto sustentou que essa incidência tributária viola diversos preceitos constitucionais. Nessa lógica, um deles seria a vedação à bitributação²⁸.

Nesse sentido, o IBDFAM dispôs que a Emenda Constitucional nº. 64/2010 alterou o artigo 6º da Constituição Federal²⁹ para incluir a alimentação como direito social. Nesta linha, o Instituto sustentou que a tributação dos alimentos caracteriza “afronta à dignidade do alimentário e penalização à parte hipossuficiente”. Assim, o núcleo da ação ajuizada está na diferenciação tributária imposta ao destinatário dos alimentos e o alimentante. Nesse sentido, o Instituto defende uma contradição entre os artigos que determinam a incidência do imposto sobre os alimentos e o artigo 78

²⁷ Informações extraídas da petição inicial que ensejou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 5.422, que tramita perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<https://www.jota.info/wp-content/uploads/2016/01/ADI-5422-peti%C3%A7%C3%A3o-inicial.pdf>> Acesso em 10 nov. 2018

²⁸ Dados extraídos do site do IBDFAM. Disponível em: <<http://www.ibdfam.org.br/noticias/6225/Adin+5.422%3A+o+posicionamento+contr%C3%A1rio+do+IBDFAM+%C3%A0+incid%C3%Aancia+de+Imposto+de+Renda+sobre+pens%C3%A3o+aliment%C3%ADcia>>. Acesso em: 07 nov. 2018.

²⁹ Constituição Federal. 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.

do Regulamento do Imposto de Renda³⁰ (Decreto nº. 3.000/1999), que autoriza a dedução integral dos valores pagos pelo alimentante do seu imposto anual, favorecendo a parte mais forte.

Ainda, defendeu-se que o direito alimentar não possui conteúdo patrimonial. Nesta esteira de raciocínio, os alimentos, ao serem repassados ao alimentando, não aumentam o seu patrimônio, não sendo possível a sua livre disposição. O alimentando, nesse sentido não tem interesse patrimonial. Segundo o Instituto, o artigo 43 do Código Tributário Nacional leva a entender que o ordenamento jurídico brasileiro define que renda é acréscimo patrimonial. Sendo os alimentos a garantia da subsistência mínima, não haveria acréscimo patrimonial.

Nesta Ação Direta de Inconstitucionalidade, que se encontra pendente de julgamento, foram apresentados dois pareceres³¹. Primeiramente, segundo parecer apresentado pelo Advogado Geral da União, defendeu-se que é regular a legislação tributária que estipula a incidência questionada. Ainda, afirmou-se que não há afronta a disposições constitucionais, pois a incidência tributária do Imposto sobre a Renda nos alimentos não inviabiliza o sustento do alimentando. Segundo o parecer, alimentos constituem sim acréscimo patrimonial, caracterizando o fato gerador da incidência.

Na mesma linha de raciocínio foi o parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que sustentou que a pensão alimentícia está devidamente enquadrada na hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Ainda, argumentou-se que não há bitributação, pois ocorrem dois fatos geradores distintos, com dois contribuintes distintos. Assim, haveria o primeiro fato gerador quando do ingresso da renda no patrimônio do alimentante, e, posteriormente, um novo fato gerador, quando do repasse desses valores ao alimentando.

³⁰ Decreto nº. 3.000/99. Art. 78. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida a importância paga a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais

³¹ Pareceres extraídos do *site* do Supremo Tribunal Federal, em consulta à ADI 5.422. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4893325>>. Acesso em: 10 nov. 2018.

3.2 ALIMENTOS INDENIZATÓRIOS

Com relação à pensão alimentícia prestada entre familiares, a legislação é extremamente clara ao determinar a incidência do Imposto sobre Renda. Contudo, tal incidência tributária não é aplicável às diferentes formas de prestar alimentos.

Conforme mencionado anteriormente, a obrigação alimentar pode decorrer de lei; legado por testamento; ato ilícito ou contrato. Nesse sentido, a obrigação que deriva de sentença judicial condenatória para pagamento de danos provenientes de ato ilícito é também uma obrigação alimentar. Essa situação, em que os alimentos têm o objetivo de indenizar ato ilícito, caracteriza os chamados alimentos indenizatórios.

Os alimentos indenizatórios podem ser prestados em caso de reparação por homicídio, na qual o ofensor poderá pagar alimentos a quem o morto os devia, conforme previsão do artigo 948, inciso II, do Código Civil³². Vale destacar que essa forma de indenização ocorrerá se houver um vínculo de dependência econômica entre os familiares e o *de cujus*. Esta hipótese comumente ocorre na prática em casos de acidentes de trânsito e de trabalho, por exemplo (TARTUCE, 2016).

As diferentes formas de indenização não constituem acréscimo patrimonial e, portanto, não caracterizam o fato gerador do Imposto sobre Renda. Neste contexto, saliente-se que nas indenizações não há obtenção de vantagem econômica, sendo estas fixadas de forma exclusivamente compensatória. Assim, entende-se, via de regra, que prestações indenizatórias não sofrem tributação (MADALENO, 2014).

Nesta linha de pensamento, entende-se que não é todo ingresso de valor pecuniário no acervo patrimonial do contribuinte que constitui renda para fins de Imposto sobre Renda. Assim, é imprescindível que exista um acréscimo patrimonial para que incida tal imposto. As indenizações são meramente compensatórias ou reparatórias, possuindo função apenas de restabelecer o patrimônio daquele que foi lesado³³. O caráter compensatório dessas reparações torna incompatível a

³² Código Civil. Art. 948. No caso de homicídio, a indenização consiste, sem excluir outras reparações:

II - na prestação de alimentos às pessoas a quem o morto os devia, levando-se em conta a duração provável da vida da vítima.

³³ “Destas oportunas ponderações sempre fica mais evidenciado que na indenização inexistente riqueza nova. E sem riqueza nova não pode haver incidência de IR, até por ausência do indício de capacidade contributiva. De fato, as indenizações, por ressarcirem perdas sofridas, não revelam capacidade da parte que as percebe” (CARRAZZA, 2009, p. 195).

tributação por meio de Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (CARRAZZA, 2009, p. 190-194).

Segundo Carrazza (2009, p. 195), a incidência do Imposto sobre Renda sobre as indenizações, que não podem ser consideradas renda tributável, terá natureza de confisco³⁴, o qual foi expressamente proibido pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal³⁵, sendo tal incidência, portanto, plenamente inconstitucional. Nesse sentido, o princípio do não confisco, resumidamente, determina que o poder estatal de tributar não pode apropriar-se do patrimônio do contribuinte de modo a impedir a sua existência digna (CORDEIRO, 2006).

Neste aspecto, há uma tendência do Poder Judiciário no sentido de reconhecer que as indenizações, independentemente de sua origem, não constituem rendimentos tributáveis. Para Carrazza, o recebimento de indenização caracteriza uma hipótese de não-incidência do Imposto sobre Renda, sendo, portanto, desnecessária a previsão expressa em lei para o seu reconhecimento. Assim, não existe razão em expressamente isentar uma situação em que sequer há incidência. Tendo em vista que a Constituição Federal não autorizou a União a instituir impostos sobre indenizações, qualquer lei federal que assim determine deve ser considerada inconstitucional (CARRAZZA, 2009, p. 207-208).

Diversas verbas trabalhistas, tendo em vista seu caráter indenizatório, não são tributadas pelo Imposto de Renda. Neste sentido, os auxílios alimentação destinados ao empregado (vale-alimentação, vale-refeição, vale-supermercado), por exemplo, não sofrem a incidência deste imposto, pois são verbas indenizatórias (CARRAZZA, 2009, p. 245). Assim, impende questionar onde está a diferenciação destas verbas alimentares pagas aos empregados de uma empresa das verbas alimentares repassadas a um filho, por exemplo.

Segundo Madaleno (2014), os alimentos prestados pelo vínculo familiar têm caráter indenizatório, pois integram uma prestação pecuniária decorrente de uma

³⁴ “Esta vedação constitucional do confisco tributário nada mais representa senão a coibição, pela Lex Legum, de qualquer aspiração estatal que possa levar, na seara da fiscalidade, à injusta apropriação pelo Estado, no todo ou em parte, do patrimônio ou das rendas dos contribuintes, de forma a comprometer-lhes, em razão da insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou, também, a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas” (CORDEIRO, 2006).

³⁵ Constituição Federal. 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;

dívida de valor, sem enriquecer o destinatário dos alimentos. O pagamento de alimentos indeniza as perdas financeiras do ex-cônjuge e dos filhos, atendendo às suas necessidades vitais. Portanto, os alimentos têm caráter indenizatório na medida em que não são fonte de enriquecimento para o recebedor, caracterizando responsabilização civil objetiva, cujo dano deve ser indenizado independentemente de culpa.

Diante da não incidência do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza sobre os alimentos indenizatórios, impende refletir qual a razão para que exista distinção de tratamento tributário em relação a estes alimentos e os alimentos que decorrem de lei, que são aqueles prestados pelos familiares em razão do dever de sustento.

3.3 DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE RENDA SOBRE AS DOAÇÕES EM DINHEIRO

Diante do exposto, verifica-se que o ordenamento jurídico brasileiro optou pela não incidência do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza sobre as parcelas de cunho indenizatório, incluídos os alimentos que são prestados na forma indenizatória. Por outro lado, para a análise da tributação das pensões alimentícias, impende também apresentar a temática da tributação das doações em dinheiro.

Com efeito, as doações realizadas em pecúnia não sofrem a incidência do Imposto sobre Renda. Assim, esta situação é definida como uma hipótese de isenção do imposto. Contudo, as doações podem sofrer a incidência do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Este imposto, por sua vez, é de competência dos estados da federação. Portanto, cabe ao legislador estadual a fixação das alíquotas, cobrança e recolhimento deste tributo (REIS, 2016).

No Estado do Rio Grande do Sul, a alíquota do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação é estabelecida na forma progressiva, não sendo fixada uma faixa de isenção sobre a qual não incidiria o referido imposto, conforme a tabela abaixo.

TABELA 2 – Alíquotas do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) no Rio Grande do Sul

ALÍQUOTAS	TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS		DOAÇÃO	
	Acima de (R\$)	Até (R\$)	Acima de (R\$)	Até (R\$)
0%	0	34.288	-	-
3%	34.288	171.441	0	171.441
4%	171.441	514.323	171.441	Infinito
5%	514.323	857.205		
6%	857.205	Infinito		

FONTE: Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul.

NOTA: Referenciado em Unidade Padrão Fiscal (UPF-RS), cujo valor é R\$ 17,1441 em 2016.

Conforme se verifica, não é estabelecida isenção, segundo legislação vigente, para o ITCMD no Rio Grande do Sul. Contudo, para as doações que não ultrapassem o valor de R\$ 171.441,00 (cento e setenta e um mil, quatrocentos e quarenta e um reais), a alíquota estabelecida é de 3%. Além disso, as doações que ultrapassem este valor terão a alíquota máxima de 4%.

Por outro lado, as alíquotas aplicáveis ao Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza, diante de sua progressividade, são de 7,5%, 15%, 22,5% ou 27,5%. Ainda, a isenção aplicável a este imposto consiste nos rendimentos mensais de até R\$ 1.903,98 (mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos).

Diante destas considerações, cabe propor uma reflexão comparativa entre a tributação das pensões alimentícias, que são fixadas com base no mínimo de subsistência para os sujeitos, em face das doações em dinheiro, que, por liberalidade daquele que escolhe fazer a doação, não sofrem a incidência do Imposto sobre Renda e, ainda, estão sujeitas a uma alíquota baixa de 3% ou 4% do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Assim, verifica-se que a incidência do Imposto sobre Renda tem efeitos econômicos muito mais gravosos ao contribuinte quando comparada à do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação. Desse modo, uma alternativa para a redução do impacto econômico causado pela tributação dos alimentos seria, de forma analógica, dar o mesmo tratamento tributário das doações, que são isentas de

Imposto sobre Renda e sofrem incidência de ITCMD, que tem alíquotas consideravelmente menores.

Se um genitor pretende prestar uma pensão alimentícia em valores maiores do que R\$ 4.664,68, sobre os quais incide a alíquota máxima de 27,5%, talvez seja mais vantajosa a opção por fixar a pensão em uma das faixas de menor incidência e complementar os valores repassados, por mera liberalidade, como uma doação. Assim, o impacto tributário ao destinatário desta pensão poderá ser reduzido.

Estabelecendo esta reflexão comparativa entre a tributação das pensões alimentícias e das doações, impende analisar de forma prática os impactos destas formas de incidência. Por exemplo, se o genitor doar, no início do ano fiscal, o valor de R\$ 55.976,16 ao filho, que dividido entre doze meses corresponde a R\$ 4.664,68, a alíquota aplicável será de 3%. Assim, o ITCMD a ser recolhido será de R\$ 1.679,28.

Por outro lado, se os mesmos R\$ 4.664,68 forem repassados como forma de pensão alimentícia, haverá a incidência da alíquota máxima do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Dessa forma, considerando os doze meses em que esta pensão será prestada, de forma simplificada, o valor anual de imposto consistirá em R\$ 15.393,44, sem calcular as deduções aplicáveis.

Ainda que para o alimentante possa ser mais vantajoso poder deduzir, na íntegra, os valores repassados a título de pensão alimentícia, o que se verifica na hipótese é uma transferência do ônus tributário ao alimentando.

Da comparação ora apresentada, verifica-se que o tratamento tributário dado às doações é mais vantajoso para o destinatário dos alimentos, uma vez que o ITCMD tem alíquotas muito menores, sendo a sua alíquota máxima a 4%. De outra banda, a alíquota máxima aplicável do Imposto sobre Renda é de 27,5%, sendo suportada pelo destinatário dos alimentos, que é o contribuinte deste imposto. Neste caso, está-se onerando justamente a parte que necessita de verbas para manter sua subsistência, enquanto que o destinatário da doação está recebendo valores por mera liberalidade, que correspondem ao acréscimo patrimonial tão defendido para a incidência do Imposto sobre Renda.

3.4 DIVÓRCIO E DIVISÃO DA ECONOMIA FAMILIAR

Outro aspecto extremamente criticável da incidência do Imposto sobre Renda sobre os alimentos reside na ideia de que esta incidência passa a ocorrer após o momento em que ocorre uma dissolução do vínculo conjugal dentro de um núcleo familiar. Certamente, existe a possibilidade de a pensão ser prestada em uma família que sequer tenha tido um vínculo conjugal, como nos casos em que os genitores nunca tenham se casado ou mantido união estável. Contudo, a injustiça desta tributação fica relevantemente nítida dentro das famílias que passaram por um processo de dissolução.

É inegável que a dissolução do vínculo conjugal, por si só, já causa diversas fragilidades àquele núcleo familiar, que passa a necessitar de uma atenção especial. Contudo, esta família fragilizada converte-se em um novo interesse ao poder estatal, que passa a tributar o dever de sustento existente entre os membros da família. Nesse sentido, verifica-se que, diante das definições contemporâneas de família dadas pela doutrina, muito se fala em famílias homoafetivas, monoparentais, poliafetivas, reconstituídas, etc. Entretanto, verifica-se uma lacuna no que se refere às *famílias pós dissolução*, ou as famílias desconstituídas. Na verdade, esta família pós dissolução, que já se encontra em uma situação de vulnerabilidade econômica e psicológica, passa a sofrer uma nova incidência tributária, justamente no momento em que talvez precisasse de auxílio estatal.

Conforme o artigo 226 da Constituição Federal, a família tem especial proteção constitucional, sendo considerada a base da sociedade. Ainda, busca-se, a nível constitucional, a proteção da criança e do adolescente. Quando se fala em tributar a pensão alimentícia, está-se onerando justamente aqueles indivíduos com garantias de proteção constitucional, que, apenas pelo fato de receberem alimentos, são considerados hipossuficientes (MADALENO, 2014).

É de se destacar que o divórcio, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, pode ser considerado recente. Com efeito, até 1977, não era permitido o divórcio no Brasil, sendo reconhecido tão somente o desquite, que conferia autorização apenas para a separação de corpos. Desde então, o procedimento para o divórcio vem sofrendo diversas evoluções, no sentido de poder ser requerido na forma direta e de ser insignificante a culpa (PERISSÊ, 2015). Claramente, antes que o divórcio tivesse a devida proteção jurídica e fosse estabelecido na forma que hoje se compreende, a

opção por encerrar o vínculo conjugal era mal vista pela sociedade e, principalmente, pelo sistema jurídico. Naquele contexto, verificava-se um ideal de punição do divórcio e daquele cônjuge que desse “causa” à dissolução.

No entanto, pode-se dizer que a tributação atual da pensão alimentícia traz, aos dias atuais, os ideais tradicionais de punição do divórcio. Para Madaleno, causa estranheza que, após a dissolução, seja do casamento ou da união estável, a mesma renda familiar passe a sofrer uma bitributação. O mesmo ingresso patrimonial anterior perde o caráter de dinheiro familiar “destinado a atender a obrigação da mútua assistência”, passando a ser compreendido apenas como pensão alimentícia. Esta pensão fixada após o divórcio é repassada aos mesmos dependentes anteriores, que agora passam a ser considerados credores de pensão alimentícia e contribuintes do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (MADALENO, 2014).

Conforme mencionado nas considerações iniciais acerca do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o fato gerador de tal incidência tributária está ligado à ideia de acréscimo patrimonial. O artigo 43 do Código Tributário Nacional confirmou essa percepção, expressamente definindo que o fato gerador do Imposto sobre a Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda de proventos de qualquer natureza.

Diante disso, a prática diária do direito de família evidencia, claramente, o que aqui se defende como “decrécimo patrimonial”. Quando há a dissolução de vínculo conjugal e saída de um dos cônjuges do lar familiar, seja pelo divórcio ou pela dissolução de uma união estável, as despesas daquele núcleo familiar, inevitavelmente, duplicam. A mesma família, com os mesmos rendimentos, que antes sustentava as despesas de uma casa, passa a ter despesas dobradas, com a duplicação de contas de luz, de água, condomínio, etc.

Com a separação, Madaleno (2014) defende que há uma redução no padrão de vida do casal dissolvido e de seus filhos. Com o fim da coabitação, esta família passa a ter mais despesas, com o mesmo ingresso de renda anterior ao fim da união estável ou do casamento. Assim, os ex-cônjuges/companheiros e seus filhos passam a viver com muito menos recursos financeiros em relação à realidade de coabitação, pois antes viviam, em conjunto, no mesmo padrão econômico.

Na prática, os alimentos geralmente são pagos pelo genitor que não detém a guarda dos filhos. Nesse sentido, aquele que detém a guarda fará os pagamentos

das despesas cotidianas de forma direta, sendo que, muitas vezes, o valor fixado é insuficiente para satisfazer todas as despesas que os filhos têm. Neste aspecto, é necessário mencionar que a guarda compartilhada é hoje a regra legal. Assim, só não será fixada a guarda compartilhada em situações específicas e determinadas. Mesmo assim, a guarda compartilhada não impede, de forma alguma, a prestação de alimentos, uma vez que haverá a fixação de uma residência base. Usualmente, o genitor que representa a residência base do filho é quem receberá os alimentos pelo outro genitor (ROSA, 2015).

Segundo Madaleno (2014), a tributação da pensão alimentícia é evitada de injustiça por ser aplicável apenas à família pós dissolução. A separação oficial dos cônjuges faz incidir tal imposto, duas vezes, sobre a mesma renda recebida pelo provedor familiar. Nesse caso, há um único ingresso patrimonial familiar, igual ao ingresso anterior à dissolução, que, agora, por residirem em espaço físico diverso, passa a causar especial interesse ao poder tributário do Estado.

3.5 INCLUSÃO DO ALIMENTANDO COMO DEPENDENTE

É sabido que, em um processo de divórcio ou dissolução de união estável, existem diversos conflitos quase que inevitáveis, que caracterizam um litígio comumente verificável nessas discussões. A escolha e fixação de um valor para pensionamento de alimentos, intrinsecamente, já causa desconfortos entre os ex-cônjuges/companheiros. Além de toda esta animosidade existente, deve ocorrer, também um planejamento tributário, com a organização e previsão de certas situações que possam prejudicar os entes daquele núcleo familiar.

Nesse contexto, imprescindível destacar que não é permitida, pelo nosso sistema tributário, a inclusão do mesmo dependente por dois contribuintes diferentes. Ou seja, os dois genitores do alimentando não poderão incluí-lo como seu dependente na Declaração de Ajuste Anual. Ainda, saliente-se que não é autorizado ao alimentante incluir o alimentado ao mesmo tempo como seu dependente. Via de regra, entende-se que quem fará a inclusão do dependente será aquele que detém a guarda do menor (NICODEMOS, 2015).

Diante desta realidade, surge uma dificuldade quando se fala em guarda compartilhada. Porém, conforme mencionado, ainda que seja fixada a guarda compartilhada, será fixada também uma residência base. Assim, geralmente, o

genitor da residência base incluirá o filho como seu dependente. O alimentante, por sua vez, o incluirá como alimentando (ROSA, 2015).

Nesse aspecto, deve-se destacar que a situação acima sinalizada é a prática mais utilizada. Entretanto, inexistente regra quanto a quem incluirá o alimentando como dependente em casos de guarda compartilhada. Assim, os genitores que devem acordar e determinar como será realizado este planejamento, decidindo qual a melhor forma a ser adotada. Porém, em um processo de divórcio ou dissolução extremamente litigioso, esta decisão poderá representar mais um núcleo de conflito entre os genitores. Se essa escolha não puder ser realizada de forma amigável, tal controvérsia deverá ser encaminhada às vias judiciais (NICODEMOS, 2015).

Contudo, importante ressaltar que, se o genitor incluir o destinatário da pensão alimentícia como seu dependente, a pensão alimentícia será somada aos seus rendimentos, aumentando a base de cálculo para o Imposto sobre Renda. Por outro lado, pode ser feita uma declaração em separado, na qual o alimentando é expressamente o contribuinte, incidindo o imposto tão somente sobre a pensão (VELLOSO, 2010). A definição de qual dessas opções seria mais vantajosa a determinado núcleo familiar depende das circunstâncias práticas e dos valores que serão repassados (NICODEMOS, 2015).

A definição de quem incluirá o dependente em sua declaração de ajuste anual encontra ainda mais relevância na medida em que o sistema tributário estabelece um valor fixo³⁶ para dedução do Imposto sobre Renda por dependente declarado. Ainda que o valor desta dedução não compense as despesas com o menor, ao menos representa uma pequena diminuição do impacto econômico (VELLOSO, 2012).

3.6 POSSIBILIDADE DE PRESTAÇÃO *IN NATURA*

Além das discussões práticas a respeito do valor a ser fixado para o pensionamento, pode ocorrer, também, a disposição sobre a forma de pagamento dos alimentos. Nesse sentido, o pagamento na forma *in natura* significa que “quem presta os alimentos os presta em espécie, ou seja, fornecendo ao alimentado o

³⁶ Em 2018, o valor para dedução por dependente é de R\$ 2.275,08 (dois mil duzentos e setenta e cinco reais e oito centavos). Ou seja, este valor representa uma dedução de R\$ 189,59 (cento e oitenta e nove reais e cinquenta e nove centavos) mensais.

próprio bem da vida indispensável à sua manutenção” (SOUSA, 2010). Esta forma de pagamento depende de uma organização dos genitores no sentido de decidir amigavelmente a destinação destes valores às despesas existentes.

Com base na legislação vigente que regula o Imposto sobre Renda, quando houver decisão judicial ou acordo homologado em juízo, ou acordo lavrado por escritura pública, fixando a pensão alimentícia, o alimentante poderá deduzir integralmente da base de cálculo do seu Imposto sobre Renda os valores repassados a título de alimentos. Verifica-se, assim, a obrigatoriedade de intervenção judicial para tal possibilidade de dedução, ou a fixação da pensão por meio de escritura pública.

Ainda que o pagamento de alimentos na forma *in natura* possa parecer vantajoso, pois a incidência do Imposto sobre Renda será calculada sobre o montante pago em dinheiro, é necessário analisar a situação prática das despesas do núcleo familiar. Com efeito, para o alimentante, esta forma de pagamento talvez não represente a melhor opção, tendo em vista que não haverá a possibilidade de dedução integral dos valores pagos nesta modalidade de pensionamento de seu imposto anual. Para o destinatário dos alimentos ou seu responsável, por sua vez, a modalidade poderia representar uma vantagem, na medida em que este não terá o ônus de declarar mensalmente o recebimento da pensão (NICODEMOS, 2015).

Se essas despesas forem suportadas *in natura*, as possibilidades de dedução seguirão nas regras práticas do Imposto sobre Renda. Diante disso, despesas com gastos médicos poderão ser deduzidas sem limitação, enquanto que despesas com instrução (educação) poderão ser deduzidas com limitação de valor. As demais despesas, como alimentação, vestuário, alugueis, despesas de condomínio e etc. não poderão ser deduzidas, mesmo que exista determinação judicial neste sentido (NICODEMOS, 2015).

Assim, verifica-se que a opção pelo pagamento dos alimentos na forma *in natura*, ainda que pareça atrativa para fugir da incidência do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza, deve ser analisada com base na situação concreta das possibilidades daquele que pagará a pensão e na necessidade do destinatário desta, na medida em que as possibilidades de dedução se alteram neste formato de prestação.

3.7 OCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM*

Dentre as críticas impostas à incidência tributária objeto de análise no presente estudo, podem-se destacar as diversas alegações de ocorrência de bitributação. Nesse sentido, frise-se que a bitributação é vedada pelo sistema tributário brasileiro. Contudo, não há consenso quanto à alegação específica de que ocorreria a bitributação no caso das pensões alimentícias.

Rolf Madaleno (2014) sustenta que, com a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, ocorreria bitributação, uma vez que há a tributação quando a renda ingressa no patrimônio do provedor e, posteriormente, quando há o recebimento dos alimentos. Assim, defende o autor que tal fenômeno não seria permitido pelo direito brasileiro, sendo irregular essa dupla incidência tributária sobre o mesmo fato gerador.

Diante dessas considerações, contudo, é necessário primeiramente ressaltar a distinção entre o *bis in idem* e a bitributação, tendo em vista que, muitas vezes, os dois conceitos são entendidos equivocadamente como sinônimos, pois ambos envolvem discussões sobre uma dupla incidência tributária. Com relação à bitributação, entende-se que esse fenômeno consiste, sucintamente, na situação em que dois entes diferentes, com duas formas tributárias, tributam o mesmo sujeito passivo e o mesmo fato gerador. Por outro lado, o *bis in idem* expressa-se nas situações em que a mesma pessoa jurídica de direito público tributa o mesmo sujeito passivo e o mesmo fato gerador. Nesse sentido, destaque-se que o *bis in idem* e a bitributação só poderão ocorrer constitucionalmente quando estiverem expressos na Constituição (BELTRÃO, 2013, p. 155).

Ainda que o *bis in idem* possa estar expresso na Constituição Federal, existe uma limitação para tanto. Esta dupla incidência não pode, de forma alguma, levar a um efeito confiscatório. Assim, entende-se que a limitação constitucional para o *bis in idem* está na ideia de não representar efeito confiscatório, que, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, ocorre quando se supera a capacidade contributiva do indivíduo. Nesta linha argumentativa, conforme já destacado, o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal expressamente veda a fixação de tributos com efeito de confisco. Portanto, conclui-se que a ocorrência de *bis in idem* só será constitucional na medida em que não contenha efeito confiscatório (BELTRÃO, 2013, p. 155). A vedação ao efeito confiscatório é entendida como a proibição à

apropriação, pelo poder público, do patrimônio do contribuinte que garante a sua existência digna (CORDEIRO, 2006).

Nesse sentido, trazendo o entendimento que se tem sobre a não tributação das indenizações, entende-se que, se incidir o Imposto de Renda sobre as parcelas de natureza indenizatória, que não são consideradas renda tributável, esta incidência terá natureza de confisco. Assim, este formato de incidência constituiria uma situação indubitavelmente inconstitucional (CARRAZZA, 2009, p. 195). Dessa forma, se compreendermos que as pensões alimentícias contêm caráter indenizatório, diante da ausência de enriquecimento pela parte que as recebe e diante da sua destinação à garantia do mínimo para a subsistência dos alimentandos, a sua tributação também terá efeito confiscatório.

Conforme mencionado, alguns autores alegam a existência de bitributação quando falam em incidência do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza sobre as pensões alimentícias. Contudo, das considerações acima expostas, parece mais razoável alegar a ocorrência de *bis in idem* com efeito confiscatório nesta incidência tributária. Primeiramente, *bis in idem* ocorreria na medida em que o mesmo ente público cobra duplamente sobre o mesmo fato gerador, que seria o ingresso inicial da renda no acervo patrimonial familiar. E, em segundo lugar, o efeito confiscatório estaria caracterizado diante da tributação daquilo que se compreende como mínimo existencial familiar, que garante o acesso mínimo às condições básicas para uma existência digna.

4 CONCLUSÃO

Atentando para as principais problemáticas práticas da incidência do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza sobre as pensões alimentícias, e conforme explicitado na introdução, o presente trabalho se propôs a verificar a coerência da distinção de tratamento tributário dada às famílias pós dissolução do vínculo conjugal. Para responder a esta problemática, foi necessário, em um primeiro momento, analisar a legislação vigente, que atualmente prevê expressamente tal incidência tributária, colocando-a em apreciação juntamente com a perspectiva contemporânea de família.

Diante da análise ora exposta, pode-se afirmar que, à luz do sistema tributário atual e, considerando as deduções permitidas na prática, não parece razoável a distinção de tratamento dada às famílias em que ocorreu dissolução. Primeiramente, verifica-se uma tendência, tanto no espectro legal e constitucional, quanto no espectro doutrinário, de reconhecer as diferentes formas de constituição familiar. Assim, desde o advento da Constituição Federal de 1988, o Direito de Família concedeu espaço e proteção às famílias não necessariamente matrimonializadas, sendo dispensável a existência de um casamento para a configuração de uma família. Diante dessa realidade, o artigo 226 da Constituição Federal disciplinou que a família é a base da sociedade e merece especial proteção do Estado. Além disso, a nossa Constituição buscou proteger certos indivíduos, tendo em vista sua presumida hipossuficiência e vulnerabilidade, como no caso da criança e do adolescente.

Conforme demonstrado no primeiro capítulo, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza tem seu conteúdo intimamente ligado à ideia de acréscimo patrimonial. Ainda que nem todos os autores concordem que este seja o núcleo essencial deste imposto, é incontestável que o nosso ordenamento tributário considerou de extrema relevância a existência deste acréscimo para a verificação do fato gerador do Imposto sobre Renda.

Vale destacar que a norma constitucional estabeleceu que a competência para regular a matéria é da União e, portanto, do legislador federal. Mesmo que essa competência tenha sido expressamente delegada pela Constituição Federal, o poder legislativo deve respeitar as diretrizes mínimas e as limitações ao poder estatal de tributar os indivíduos. Além disso, há uma obrigatoriedade de respeito aos princípios

constitucionais, sendo a dignidade da pessoa humana um dos principais norteadores da atividade legislativa.

Consoante o artigo 43 do Código Tributário Nacional, definiu-se o fato gerador do Imposto sobre Renda como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Nesse sentido, o próprio inciso II, do artigo 43 dispôs que os proventos seriam entendidos como todos “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”. Assim, ao falar o Código Tributário em acréscimo patrimonial, presume-se que todos os fatos geradores estariam ligados a este critério.

Assim, restou analisar se o recebimento da pensão alimentícia caracterizaria tal acréscimo patrimonial, constituindo o fato gerador desta incidência tributária. Das análises suprademonstradas, não parece coerente afirmar que a pensão alimentícia constituiria um acréscimo patrimonial para aquele que as recebe, uma vez que geralmente fixada com base no sustento mínimo do alimentando, com as despesas essenciais à sua manutenção.

Com efeito, analisando a situação concreta de um divórcio, do qual geralmente derivam as obrigações alimentares, verifica-se o que aqui defendemos como um *decrécimo patrimonial*. É bem verdade que, em uma dissolução de um vínculo conjugal, usualmente com a saída de um dos cônjuges do lar familiar, as despesas cotidianas duplicam, agora com a manutenção de duas casas diversas e com o mesmo ingresso patrimonial anterior ao divórcio. Se o provedor familiar experimentar um grande aumento em seus ganhos, que seria uma situação excepcional, esta renda já seria tributada na forma convencional do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Ora, se o fato gerador está ligado ao acréscimo patrimonial, e, se nos parece mais coerente entender que, com o divórcio há uma diminuição do padrão econômico familiar, parece incoerente a incidência do Imposto sobre Renda sobre as pensões alimentícias.

Além disso, a obrigação alimentar não ocorre exclusivamente no âmbito familiar, sendo realizada uma análise comparativa entre as suas diferentes modalidades. Neste sentido, a obrigação pode decorrer, também, de sentença condenatória, determinando a indenização por ato ilícito. Nestes casos, serão prestados os alimentos indenizatórios. Com relação à prestação de parcelas indenizatórias, não há dúvidas de que existe uma limitação expressa à incidência do Imposto sobre Renda. Nessa linha de pensamento, entende-se que as indenizações

têm caráter meramente compensatório e não representam enriquecimento pela parte que as recebe. Na verdade, elas servem apenas para repor um dano suportado pela parte que sofreu o ilícito, de forma que resta ausente o acréscimo patrimonial e impossível a tributação destes valores.

A tributação das indenizações é entendida como uma forma de confisco, o qual é expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. O confisco é entendido como as situações em que o poder estatal apropria-se de importâncias indispensáveis à vida digna do indivíduo, de forma irregular. Portanto, considera-se que incidência tributária sobre parcelas indenizatórias violaria a Constituição neste ponto. Nesse sentido é a linha de entendimento do Supremo Tribunal Federal, que, em um aspecto geral, reconhece a irregularidade da tributação das indenizações.

Entretanto, o sistema tributário atual não respeita da mesma forma os alimentos decorrentes do vínculo familiar. Neste sentido, parece-nos incoerente diferenciar, por exemplo, os alimentos indenizatórios, que decorrem de sentença condenatória, dos alimentos prestados entre familiares, que decorrem de lei. A destinação dessas duas modalidades de prestação alimentar tem o mesmo caráter e finalidade.

Nesta seara, Rolf Madaleno (2014) entende, inclusive, que os alimentos prestados entre os entes familiares seriam também de caráter indenizatório. O autor sustenta que as pensões alimentícias não servem de enriquecimento ao alimentando, uma vez que fixadas com base nas suas necessidades básicas, servindo apenas como forma de compensação e reposição dos valores indispensáveis à promoção de uma vida digna. Assim, considerando o caráter indenizatório das pensões, a incidência tributária sobre elas teria efeito confiscatório. Diante dessa realidade, entendemos necessária uma revisão legal ao regime aplicável à tributação da pensão alimentícia.

Existe uma ideia de proteção ao mínimo existencial dentro do direito tributário. Assim, ainda que esta proteção não esteja expressa na letra constitucional, entender-se-ia que ela encontra resguardo em diversos princípios constitucionais como a dignidade da pessoa humana, autonomia privada, liberdade, etc. Com relação ao mínimo existencial, existe uma imposição negativa ao poder estatal, no sentido de não interferir na realização básica de direitos fundamentais.

Diante deste alegado caráter confiscatório a respeito da incidência do Imposto sobre Renda sobre os alimentos, o qual é expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, entende-se pela inconstitucionalidade desta incidência tributária.

Além disso, outro importante aspecto sobre o qual giram as discussões desta incidência seria a ocorrência de *bis in idem*. Alguns autores defendem que seria, na verdade, caso de bitributação; contudo, aqui se entende que o caso concreto estaria relacionado à ocorrência de *bis in idem* com efeito confiscatório. O *bis in idem* ocorre quando o mesmo ente público cobra duplamente tributos sobre o mesmo fato gerador, o que parece ocorrer no caso da tributação das pensões alimentícias, uma vez que há a tributação quando a renda ingressa no acervo patrimonial do alimentante, e, posteriormente, quando este mesmo patrimônio é repassado ao alimentando. Diante disso, estaria caracterizado o *bis in idem* na hipótese fática, o qual só é permitido quando expressamente disposto na Constituição. No entanto, mesmo que estivesse exposto na Constituição, não poderia conter efeito confiscatório. Assim, entendemos que a tributação da pensão alimentícia seria inconstitucional pela ocorrência de *bis in idem* por (a) não estar expressamente autorizada na Constituição e (b) conter efeito confiscatório.

Com relação ao debate sobre a constitucionalidade da temática, o Instituto Brasileiro de Direito de Família levantou, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 5.422, a argumentação de que diferenciação dada pelo sistema tributário para o alimentante e o alimentando promove forte desigualdade, onerando a parte hipossuficiente da relação.

Nesse sentido, deve-se aguardar o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, que decidirá se é constitucional ou não esta incidência tributária. Contudo, adiantou-se que os pareceres do Advogado Geral da União e do Procurador Geral da Fazenda Nacional, já apresentados ao processo, opinam pela constitucionalidade da incidência, diante da competência da União em definir o alcance do conceito de renda, e pela defesa da ocorrência de acréscimo patrimonial com o recebimento das pensões, caracterizando um novo fato gerador.

Por outro lado, importante analisar a incoerência da distinção de tratamento tributário dado às famílias em houve a dissolução do vínculo conjugal, que passam a ser alvo de uma nova incidência, ainda que contem com o mesmo ingresso de renda anterior e, inclusive, tendem a suportar uma diminuição em seu padrão econômico.

A permissão do divórcio na sociedade brasileira ainda é temática extremamente atual. Contudo, o direito brasileiro experimentou significativas evoluções no instituto desde que foi autorizado o divórcio no ano de 1977. Assim, houve um importante progresso no sentido de não ser mais necessária a apuração de culpa em um pedido de dissolução do matrimônio. Entretanto, a tributação da pensão alimentícia nos parece uma forma de regresso às visões tradicionais sobre o divórcio, representando o que se assemelha a uma figura de punição econômica daqueles que optam por se divorciar.

Evidentemente, existem exceções a esta estrutura, mas, usualmente, quando ocorre um divórcio, os filhos vão residir com a mãe, sendo o pai o alimentante que pagará a pensão aos filhos. Tendo em vista que o alimentante experimenta benefícios para dedução quando presta a pensão, para ele, esta nova estrutura pode ser, inclusive, mais vantajosa. Contudo, quem suportará os maiores infortúnios desta reconfiguração familiar será a mãe responsável pelos filhos, que passará a ter novos encargos tributários e experimentará uma redução nos valores recebidos. Assim, o sistema tributário atual parece punir, pela ocorrência do divórcio, apenas a genitora e os alimentandos.

Diante do exposto, não parece coerente, tendo em vista a proteção aos direitos fundamentais, às diferentes formas de constituição familiar e a proteção à criança e ao adolescente, a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Com efeito, o recebimento de pensões alimentícias não configura acréscimo patrimonial. Além disso, o destinatário da pensão não tem livre disposição sobre estes valores, uma vez que eles são destinados à manutenção de suas necessidades básicas. Assim, não estaria configurado o fato gerador do tributo. Além disso, a distinção que ocorre para as famílias pós dissolução não parece coerente, principalmente porque essa família desconstituída já experimenta prejuízos financeiros e emocionais, assemelhando-se às ideias tradicionais de punição ao divórcio.

Tendo em vista que a sistemática atual expressamente prevê essa incidência tributária, ainda que tenha importância tecer críticas sobre o tema, é de extrema relevância que os profissionais do direito estejam aptos a orientar as partes sobre a incidência e suas consequências práticas, de modo a elaborar um planejamento econômico e tributário familiar, para que os destinatários da pensão não sejam exclusivamente prejudicados. Desse modo, advogados, promotores de justiça,

conciliadores e juízes de direito devem alertar as partes, considerando, ao fixar o valor da pensão, todas as nuances que permeiam a temática.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. 1. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Brasília, CF, out 1988.

BRASIL. Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**, Brasília, DF, jan 2002.

BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília, DF, jan 1966.

BRASIL. Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. **Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências**. Brasília, DF, dez 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 1.301, de 31 de dezembro de 1973. **Dispõe sobre a tributação separada dos rendimentos de casal e dá outras providências**. Brasília, DF, dez 1973.

BRASIL. Decreto nº. 3.000, de 29 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Brasília, DF, mar 1999.

BRASIL. Lei nº. 8.069, de 13 de julho de 1990. **Dispõe sobre o Estatuto da Criança e do Adolescente e dá outras providências**. Brasília, DF, jul 1990.

BRASIL, Receita Federal do. Instrução Normativa nº. 1.500, de 29 de outubro de 2014. **Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas**. Publicada no DOU de 30 de outubro de 2014, seção 1, página 57. Brasília, DF.

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

CAHALI, Yussef Said. **Dos Alimentos**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

CIELO, Patrícia F. L. Donzele. **Distinção entre responsabilidade alimentar e dever de sustento aos filhos**. 2011. Disponível em: <<https://profpatriciadonzele.blogspot.com/2011/10/distincao-entre-responsabilidade.html>>. Acesso em: 27 out. 2018

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. O princípio do não confisco tributário. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, IX, n. 34, nov 2006. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1394>. Acesso em: 15 nov. 2018.

DIAS, Maria Berenice. **Conversando sobre alimentos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto jurídico do patrimônio mínimo**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006.

FULGINITI, Bruno Capelli. **Regras de dedutibilidade no imposto de renda: conteúdo normativo e controle jurisdicional**. 2013. 154 p. Dissertação (Mestrado em Direito) Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

GOMES, Orlando. **Direito de Família**. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

LOPES DE BRITO, Kalyne. **A pensão alimentícia e o imposto de renda**. 2007. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/9840/a-pensao-alimenticia-e-o-imposto-de-renda>>. Acesso em: 16 out. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **A supremacia constitucional e o imposto de renda**. Disponível em: <www.hugomachado.adv.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação capital e trabalho**. 1999. Disponível em: <www.hugomachado.adv.br>. Acesso em: 16 out. 2018.

MADALENO, Rolf. A intributabilidade da pensão alimentícia. **Revista IBDFAM - Famílias e Sucessões**, Belo Horizonte, v. 6, p. 12-35, nov/dez. 2014.

MATSUDA, Vivian. **Imposto de Renda**. 2015. Disponível em: <<https://vivianmatsuda.jusbrasil.com.br/artigos/181549633/imposto-de-renda>>. Acesso em: 30 set. 2018.

NICODEMOS, Erika. **O Imposto de Renda e a pensão alimentícia devida aos filhos**. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/42894/o-imposto-de-renda-e-a-pensao-alimenticia-devida-aos-filhos>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

OKA, Taís Junqueira. **Da sucessão testamentária: o legado e suas espécies**. 2014. Disponível em: <<https://taisjunqueira.jusbrasil.com.br/artigos/149596408/da-sucessao-testamentaria-o-legado-e-suas-especies>>. Acesso em: 27 out. 2018.

OLESKOVICZ, José. **O fato gerador do IRPF ocorre sempre na data da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda**. 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11440/o-fato-gerador-do-irpf-ocorre-sempre-na-data>>

da-aquisicao-da-disponibilidade-economica-ou-juridica-da-renda>. Acesso em: 30 set. 2018.

OLIVEIRA, Antônio Ítalo Ribeiro. **O mínimo existencial e a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana**. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/50902/o-minimo-existencial-e-a-concretizacao-do-principio-da-dignidade-da-pessoa-humana>>. Acesso em: 21 out. 2018.

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

PERISSÊ, Izabela. **Da dissolução da sociedade e do vínculo conjugal**. 2015. Disponível em: <<https://izaperisse.jusbrasil.com.br/artigos/198283522/da-dissolucao-da-sociedade-e-do-vinculo-conjugal>>. Acesso em: 15 nov. 2018

REIS, Miriam. **A Receita Federal e o Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações – ITCMD**. 2016 Disponível em: <<https://miriammr.jusbrasil.com.br/artigos/395847142/a-receita-federal-e-o-imposto-sobre-transmissoes-causa-mortis-e-doacoes-itcmd>>. Acesso em: 24 nov. 2018.

ROSA, Conrado Paulino da. **A inconstitucionalidade da tributação em pensões alimentícias como forma de garantia do mínimo existencial**. 2015. Disponível em: <<http://www.conradopaulinoadv.com.br/index.php/artigos/ainconstitucionalidadedatributacaoempensoes-alimenticias/>>. Acesso em: 09 nov. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

SCHEER, Genaro Costi. **A relativização da responsabilidade avoenga**. 2013. Disponível em: <<https://genaroscheer.jusbrasil.com.br/artigos/111575144/a-relativizacao-da-responsabilidade-avoenga>>. Acesso em: 27 out. 2018

SOUSA, Áurea Maria Ferraz de. **O que se entende por alimentos in natura?**. 2010. Disponível em: <<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2575323/o-que-se-entende-por-alimentos-in-natura-aurea-maria-ferraz-de-sousa>>. Acesso em: 27 out. 2018

SOUSA, Rubens Gomes de. **Pareceres 1 – Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TARTUCE, Flávio. **Prisão civil em alimentos indenizatórios: posição contrária**. 2016. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/prisao-civil-em-alimentos-indenizatorios-posicao-contraria/16601>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten. A tributação da família no Brasil à luz dos princípios constitucionais. **Revista Fórum de Direito Tributário RFDT**, Belo Horizonte, p. 65-86, jul/ago. 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Tributação da família**. 2012. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/tributacao-da-familia/9007>>. Acesso em: 09 nov. 2018.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Família**. São Paulo: Editora Atlas, 2017. v. 5.