# XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

**FABIANO PIRES CASTAGNA**

Copyright © 2022 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**
**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

**Conselho Fiscal:**
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
**Secretarias**
**Relações Institucionais:**
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
**Comunicação:**
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
**Relações Internacionais para o Continente Americano:**
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
**Relações Internacionais para os demais Continentes:**
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
**Eventos:**
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Fabiano Pires Castagna; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa.

– Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-635-2
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXIX Congresso Nacional do CONPEDI Balneário Camboriu - SC (3: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34




Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

# XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

## Apresentação

Prefaciamos os artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I, pelos quais ficamos responsáveis pela coordenação por ocasião do XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU – SC.

A exemplo dos Encontros anteriores, virtuais ou presenciais, o Direito Financeiro e o Tributário permanecem com grande relevância e destaque no cenário jurídico e da produção científica nacionais, fato este comprovado pela qualidade dos dezessete artigos enviados e dos 13 apresentados na tarde do dia 8 de dezembro de 2022. Organizados em quatro grandes eixos temáticos pelos coordenadores do Grupo de Trabalho, a saber, Eixo 1 (Processos Judicial e Administrativo Tributários), Eixo 2 (Sustentabilidade Ambiental e Tributação), Eixo 3 (Tributação, Direito Digital e Tecnologias) e Eixo 4, apresentaram temáticas de alta densidade e pertinência, sobretudo dado o contexto jurídico e econômico em que se encontra o País, que procura ainda se reerguer da recessão causada pela pandemia e para a qual a tributação, bem como a aplicação dos recursos públicos, detêm fundamental importância, podendo auxiliar na recuperação ou aprofundar ainda mais a crise pela qual passa o Brasil.

O primeiro dos eixos, direcionado para o Processo Tributário e para o Processo Administrativo Tributário, tratou de questões como a modulação de efeitos das decisões do STF e a convivência de norma declarada inconstitucional no ordenamento; o significado de "cancelamento" nas decisões administrativo-tributárias e a recente decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI nº 5.422/DF acerca da não-incidência do Imposto sobre a Renda Pessoa Física sobre os valores percebidos por alimentandos, em que o autor expôs sua visão contrária ao referido posicionamento.

No segundo Eixo percorreu-se temáticas em que se correlacionaram tributação e questões envolvendo sustentabilidade ambiental. Tratou-se do novo marco de saneamento básico nacional, mais especificamente os limites da competência do manejo de resíduos sólidos urbanos pelos Municípios; as isenções tributárias tendo por método a análise econômica do Direito; a Política Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais trazida pela Lei nº 14.119 /2021 e a tributação ambiental a ela relativa; ainda, a aplicação da subsidiariedade estatal – em outras palavras, a defesa de um grau menor de intervenção do Estado na economia – por

meio da concessão de incentivos fiscais a empresas que decidam investir na região do Polígono das Secas nordestino.

No Terceiro Eixo, de extrema atualidade, os autores dos artigos apresentados trouxeram temas muito interessantes, tais como o uso da Inteligência Artificial nos processos de Execução Fiscal visando o melhor e mais eficiente acesso à justiça e resolução dos inúmeros processos dessa ordem espalhados por todo o País e excelente artigo sobre a importância decisiva dos sistemas mundial e nacional de classificação das mercadorias para efeitos de tributação, tendo em vista o desenvolvimento tecnológico e a digitalização da economia como um todo.

O último e não menos importante dos Eixos, que entendemos por bem denominar Princípios Tributários e outros assuntos, versou sobre conteúdos atuais e específicos na tributação nacional e internacional. Apresentou-se artigo em que as teorias de justiça social de John Rawls foram aplicadas à progressividade tributária; outro artigo abordou as desigualdades regionais e econômicas que geram estratificação social no Brasil, problema que a tributação acaba por acirrar; a não-incidência de tributos, em especial o IPTU, sobre Áreas de Preservação Permanente e a natureza jurídica dos emolumentos notariais e registrais como forma de promoção de justiça fiscal.

De tudo que foi escrito e apresentado durante o Grupo de Trabalho em Direito Tributário e Financeiro do XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU – SC, é notável perceber que os temas destacaram-se pela originalidade e pela preocupação quanto ao enfrentamento dos problemas atuais e cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição, cobrança e fiscalização dos tributos, mas quanto à prestação administrativa e jurisdicional de soluções eficazes quando há litígio, bem como a importância crescente de fenômenos contemporâneos que afetam as finanças públicas, a tributação e outras áreas do conhecimento humano, como as novas tecnologias e o meio ambiente.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas cruciais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentando-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome do Professor Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dra. Maria de Fatima Ribeiro (Universidade de Marília)

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (Universidade Católica de Pernambuco)

Prof. Dr. Fabiano Pires Castagna (Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI)

# O IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PENSÃO ALIMENTÍCIA: ANÁLISE DA ADI Nº 5.422/DF

# INCOME TAX ON ALIMONY PAYMENTS: ANALYSIS ON DAU NO. 5,422/FD

**Guilherme Galdino**

**Resumo**

O presente artigo tem por objeto analisar qualitativamente a decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.422/DF, julgada pelo Supremo Tribunal Federal, que afastou a incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas sobre alimentos e pensões alimentícias de Direito de Família. São examinados, analiticamente, sob a perspectiva jurídico-dogmática, os três fundamentos que ampararam essa decisão. Por isso, analisa-se: (i) se pensões alimentícias satisfazem ou não o conceito de renda, considerando a sua natureza jurídica e a proteção ao chamado mínimo existencial; (ii) se, no regime vigente até essa decisão, ocorria bis in idem sobre os alimentos, tendo em vista a previsão pela dedução, para o alimentante, dos montantes relativos a eles; e (iii) se era possível falar em discriminação de fato, deixando-se, geralmente, a mulher em posição tributária pior do que a do homem. Conclui-se que, apesar de as pensões alimentícias satisfazerem o conceito de renda, bem como inexistir qualquer bis in idem, havia uma discriminação de fato porque, em regra, a mãe tem a guarda da criança e o pai paga a pensão; porém, o último pode deduzir integralmente seus gastos com a criança e a primeira não.

**Palavras-chave:** Imposto de renda, Pensão alimentícia, Mínimo existencial, Bis in idem, Discriminação de gênero

**Abstract/Resumen/Résumé**

The present article analyses qualitatively the Direct Action for the Declaration of Unconstitutionality No. 5,422/FD, decided by the Brazilian Federal Supreme Court, which establishes that Income Tax on Individuals shall not cover alimony payments of the Family Law. From a legal-dogmatic perspective, one examines analytically the arguments that sustain such decision. Thus, one analyses: (i) if alimony payments may be deemed as income or not, considering their nature and the protection of the so-called existential minimum; (ii) if, in the previous regime, there was a bis in idem on such payments, taking into account the possibility for the debtor to deduct such amounts; and (iii) if one could argue the existence of a de facto discrimination, since women would be in a worst tax position in comparison to men. One concludes that, despite alimony payments may be deemed as income as well as no bis in idem occurred, there was a de facto discrimination because, as a rule, the mother has the custody of the child and the father pays the alimony; however, the latter can deduct in full his payments, but the former cannot.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Income tax, Alimony, Existential minimum, Bis in idem, Gender discrimination

## 1. INTRODUÇÃO

No dia 6 de junho de 2022, no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.422/DF ("ADI nº 5.422/DF"), ajuizada pelo Instituto Brasileiro de Direito de Família ("IBDFAM"), o Supremo Tribunal Federal ("STF") afastou a incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas ("IRPF") sobre os alimentos e pensões do Direito de Família (BRASIL, 2022).

Para tanto, o STF deu interpretação conforme à Constituição para os dispositivos que estabeleciam genericamente a incidência do IRPF sobre *alimentos e pensões percebidos em dinheiro*, quais sejam: o art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 ("Lei nº 7.713/1988"); os arts. 3º, caput, e §1º, e 4º do Decreto-lei nº 1.301, de 31 de dezembro de 1973 ("Decreto-lei nº 1.301/1973"); e os arts. 4º e 46 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 ("RIR/2018"), constante no Anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (os quais são correspondentes aos anteriores arts. 5º e 54 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, editado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). Desse modo, apesar da previsão genérica a *alimentos e pensões* presente em diversos dispositivos, esta expressão não pode, de acordo com o STF, abranger os alimentos e pensões do Direito de Família.

Com a decisão em sentido favorável aos contribuintes, questiona-se se, de fato, merecem acolhida os argumentos que conduziram essa posição. Mais especificamente: (*i*) se pensões alimentícias satisfazem ou não o conceito de renda, considerando a sua natureza jurídica e a proteção ao chamado mínimo existencial; (*ii*) se, no regime vigente até essa decisão, ocorria *bis in idem* sobre a pensão alimentícia, tendo em vista a previsão pela dedução, para o alimentante, dos montantes relativos aos alimentos, nos termos do arts. 4º, II, e 8º, II, "f", da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995 ("Lei nº 9.250/1995"); e (*iii*) se era possível falar em discriminação de fato, deixando-se, geralmente, a mulher em posição tributária pior do que a do homem.

Este artigo tem por escopo, ao analisar qualitativamente a decisão da ADI nº 5.422/DF, enfrentar essas questões, de maneira analítica, à luz da perspectiva jurídico-dogmática, com referência ao ordenamento jurídico brasileiro. Serão, portanto, estressados os conceitos envolvidos para o enfrentamento das questões, com o objetivo de descobrir os sentidos possíveis dos enunciados analisados, a fim de, baseado em argumentos, decidir qual é o mais adequado.

No tópico 2, serão examinados os fundamentos da ADI nº 5.422/DF. Posteriormente, no tópico 3, serão abordados, de maneira fundamentada, os acertos e desacertos.

Ressalta-se que não constituem objeto deste artigo questões processuais como a legitimidade do IBFDAM e a modulação de efeitos debatida nos embargos de declaração. Tampouco este artigo é de política tributária, *i.e.*, o artigo não tem o propósito de oferecer

alternativas melhores do que o tratamento tributário das pensões alimentícias anterior à decisão ADI nº 5.422/DF ou posterior a ela[1].

## 2. Dos fundamentos da decisão pelo afastamento da tributação da pensão alimentícia: análise da ADI nº 5.422/DF

Conforme relatado pelo Min. Dias Toffoli, o IBDFAM alegou, em síntese, que: além de já serem duplamente tributáveis, os alimentos e pensões não poderiam ser tributáveis pelo IRPF, pois não revelariam "caráter patrimonial", mas sim "social e familiar", tratando-se, inclusive, de parcela correspondente ao "mínimo existencial" (BRASIL, 2022, p. 6-7).

Ao decidir sobre a questão, o STF decidiu, por maioria, em conhecer parcialmente a ação, de modo a só julgar pensões e alimentos de Direito de Família (BRASIL, 2022, p. 16-17). No mérito, por maioria, o STF julgou procedente o pedido, para dar interpretação conforme à Constituição aos referidos dispositivos, a fim de afastar a incidência do IRPF sobre os valores oriundos do Direito de Família obtidos pelos alimentandos, a título de alimentos ou de pensões alimentícias (BRASIL, 2022, p. 107-108).

Foram três os argumentos – presentes nos votos dos Ministros Dias Toffoli, Ministros Dias Toffoli, Luís Roberto Barroso, Alexandre de Moraes – que conduziram a decisão da Corte para fundamentar essa interpretação conforme à Constituição.

Em primeiro lugar, os alimentos e pensões de Direito de Família seriam simples "recebimento de valores", sem revelar natureza de renda ou provento de qualquer natureza (BRASIL, 2022, p. 20). Não poderiam estar sujeitos ao IRPF, pois seriam meramente voltados às necessidades "mais básicas de um indivíduo", o qual, sem tal prestação, careceria de recursos para o "seu próprio sustento" (BRASIL, 2022, p. 50). Corresponderiam, assim, ao mínimo existencial do alimentando (BRASIL, 2022, p. 50 e 75).

Em segundo lugar, a incidência do IRPF sobre os alimentos e pensões de Direito de Família revelaria um *bis in idem*, pois haveria uma gravação da renda tanto nas mãos do alimentante quanto nas do alimentando (BRASIL, 2022, p. 20 e 75). Desse modo, a interpretação conforme à Constituição dos dispositivos objeto da ADI nº 5.422/DF impediria uma dupla oneração, ficando só o alimentante sujeito ao IRPF (BRASIL, 2022, p. 75).

Em terceiro lugar, existiria uma discriminação de fato, pois o ônus tributário ficaria, predominantemente, com a mulher, em virtude de ser o homem que majoritariamente paga a pensão alimentícia e deduz integralmente esses valores, ao passo que a mulher, alimentada ou detentora da

[1] Para discussões de política tributária a esse respeito, ver os textos de Lima Firmeza e Saraiva Xerez (2015), Tessari, Franke e Girelli (2012) e Carneiro (2006, item 4.1).

guarda do filho, receberia os recursos, oferecendo-os à tributação (BRASIL, 2022, p. 53-56). Dessa forma, segundo o Min. Luís Roberto Barroso, não seria concebível admitir uma tributação que penalizasse as mulheres (BRASIL, 2022, p. 56).

Já os Ministros Gilmar Mendes, Edson Fachin e Nunes Marques foram vencidos. Apesar de também terem decidido por uma interpretação conforme à Constituição daqueles dispositivos, entenderam que tais montantes deveriam ser adicionados aos valores do responsável legal, sendo aplicável a tabela progressiva do IRPF para cada dependente, ressalvada a possibilidade de o alimentando apurar isoladamente seu próprio IRPF (BRASIL, 2022, p. 106-108). Ou seja, acabaram propondo nova alternativa de tratamento tributário em face da legislação vigente.

Essa é a síntese da decisão pelo afastamento da tributação dos alimentos e pensões do Direito de Família.

## 3. ENTRE ACERTOS E DESACERTOS NA ADI Nº 5.422/DF

Compreendidos os fundamentos da decisão da ADI nº 5.422/DF, pode-se examinar a adequação de cada um deles. Assim, será analisado: (3.1) se os alimentos e pensões do Direito de Família não podem estar sujeitos ao IRPF por não serem renda, mas sim, *per se*, parcela correspondente ao mínimo existencial; (3.2) se é possível falar ou não em *bis in idem*; e (3.3) se há ou não uma discriminação de fato em detrimento à mulher.

### *3.1. Pensão alimentícia satisfaz o conceito de renda?*

Além da existência de vínculo de parentesco, união conjugal ou relação estável, é corrente[2] a afirmação de que a obrigação alimentar depende do *binômio necessidade-possibilidade*: necessidade de quem recebe; e possibilidade econômica de quem paga[3].

Quanto à *necessidade do alimentando*, destacam-se três elementos.

Primeiro, o alimentando só faz jus à pensão em caso de não possuir bens suficientes e não conseguir, em razão de seu próprio trabalho, a respectiva manutenção[4]. Salvo nos casos dos incapazes, em que se presume a necessidade, é preciso demonstrar a impossibilidade de arcar com a própria subsistência (DIAS, 2020, p. 75).

---

[2] Apenas a título exemplificativo, ver WALD (2002, p. 41) e DIAS (2020, p. 58-59 e 75-76).

[3] Esse binômio é notório, especialmente, à luz do §1º do art. 1.694 do Código Civil: "Art. 1.694 [...] §1º Os alimentos devem ser fixados na proporção das *necessidades do reclamante* e dos *recursos da pessoa obrigada*" [destacou-se].

[4] Código Civil, "Art. 1.695. São devidos os alimentos quando quem os pretende não tem bens suficientes, nem pode prover, pelo seu trabalho, à própria mantença [...]".

Segundo, essa necessidade atrela-se ao padrão de vida compatível com a sua condição social[5]. Por exemplo, quanto ao vínculo matrimonial ou relação estável, o alimentante deve proporcionar condições similares àquelas experimentadas do período de coabitação (MADALENO, 2018, p. 907). Já no caso dos filhos, afirma-se que o filho deve ser visto como uma espécie de "sócio do pai", pois tem o "direito de manter o mesmo **padrão de vida** ostentado pelo genitor" (DIAS, 2020, p. 75, grifos da autora). Entretanto, a necessidade do alimentando não abrange meros desejos supérfluos como uma viagem de lazer (WALD, 2002, p. 41).

Terceiro, a necessidade do alimentando pode variar, a depender se a situação que se encontra seja fruto de sua própria culpa[6]. A esse respeito, exemplifica-se o caso do cônjuge responsável pelo fim da união conjugal[7]. Em caso de culpa, o alimentando terá direito apenas aos chamados alimentos *naturais*, os quais dizem respeito à "sobrevivência", mas incluindo alimentação, saúde, vestuário e habitação (MADALENO, 2018, p. 907). Sem culpa, possui direito aos alimentos *civis*, voltados à condição social do credor.

Contudo, destaca-se que há controvérsia se ainda cabe investigar a culpa, pois há quem defenda a sua irrelevância após o afastamento da *separação* pela Emenda Constitucional nº 66, de 13 de julho de 2010[8]. Seguindo esta linha, serão sempre devidos os alimentos que pretendem assegurar a manutenção do padrão de vida do alimentando.

Independentemente da discussão sobre a relevância da culpa, fato é que a necessidade do alimentando não exige, *per se*, a obrigação alimentar, pois esta depende da *possibilidade econômica do alimentante*. Daí se dizer que há um binômio necessidade-possibilidade.

O exame do requisito da possibilidade econômica do alimentante possui uma faceta negativa e uma positiva em relação à obrigação alimentar (e sua extensão). *Negativa*, porque a obrigação só surge na medida em que *não* se retire o necessário para o próprio sustento do alimentante[9]. *Positiva*, em razão de os alimentos serem tanto maiores quanto os recursos do

[5] 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" [destacou-se].
[6] Código Civil, "Art. 1.694 [...] §2º Os alimentos serão apenas os indispensáveis à subsistência, quando a situação de necessidade resultar de *culpa* de quem os pleiteia" [destacou-se].
[7] Código Civil, "Art. 1.704 [...] Parágrafo único. Se o cônjuge declarado culpado vier a necessitar de alimentos, e não tiver parentes em condições de prestá-los, nem aptidão para o trabalho, o outro cônjuge será obrigado a assegurá-los, fixando o juiz o valor indispensável à sobrevivência".
[8] Ver, por exemplo, Dias (2020, p. 143) e Enunciado 01 do IBDFAM: "A Emenda Constitucional 66/2010, ao extinguir o instituto da separação judicial, afastou a perquirição da culpa na dissolução do casamento e na quantificação dos alimentos".
[9] Código Civil, "Art. 1.695. São devidos os alimentos quando [...] de quem se reclamam, pode fornecê-los, *sem desfalque do necessário ao seu sustento*" [destacou-se].

devedor. De maneira clara: o alimentante é atingido na proporção dos seus recursos, inclusive, se a obrigação alimentar é prestada por mais de um alimentante[10].

Diante da previsão legal de que pensões alimentícias percebidas em dinheiro sujeitavam-se ao IRPF, argumentava-se, com ênfase na *necessidade do alimentando*, que os recursos providos pelo alimentante não poderiam ser passíveis de IRPF, pois não revelariam "nenhuma riqueza nova ou um acréscimo patrimonial" (MADALENO, 2018, p. 1118). Em razão de sua própria "natureza jurídica, fundamentos, e fins que se destinam", os alimentos não comportariam a incidência do IRPF (FERREIRA; RIBEIRO 2002, p. 210-211). Afinal, o direito do alimentando teria "caráter não patrimonial" (FERREIRA; RIBEIRO 2002, p. 213). As pensões alimentícias revelariam, na verdade, mera parcela correspondente ao mínimo existencial (MONTENEGRO, 2017, p. 61).

No entanto, essa posição – em linha com a decisão do STF – não parece a mais adequada por três motivos: (3.1.1) o mínimo existencial familiarista é concretizado em dimensão distinta do mínimo existencial tributário; (3.1.2) os alimentos podem, sim, propiciar padrão de vida que se verifica uma renda-consumo e não mera subsistência; e (3.1.3) a pensão alimentícia é riqueza nova para o alimentando, pois a legislação tributária trata distintamente, para fins tributários, a unidade do alimentante e a do alimentando.

### 3.1.1. Mínimo existencial *familiarista versus* mínimo existencial *tributário*

A concretização do mínimo existencial *familiarista* não se confunde com a do mínimo existencial *tributário*.

O Direito de Família se preocupa com a subsistência aliada às condições sociais do alimentando, com o objetivo de manter certo padrão. Note: o valor dos alimentos guarda uma relação de proporcionalidade direta com as necessidades do alimentando *consoante a sua condição social*, nos termos do art. 1.694 do Código Civil, bem como à medida dos recursos do alimentante. Quanto maior a condição social do alimentando, maiores serão os alimentos. Igualmente, quanto maiores os recursos do alimentante, maiores serão os alimentos. Desse modo, o mínimo existencial familiarista é variável, a depender do padrão de vida do alimentando e da capacidade econômica do alimentante.

Já no Direito Tributário, o mínimo existencial revela dimensão material distinta. No âmbito tributário, afirma-se que mínimo existencial consiste na "menor quantia de renda absolutamente necessária para a sobrevivência digna do contribuinte" (ZILVETI, 2004, p. 203). Daí a constatação de que os recursos necessários para a "manutenção de condições dignas" não podem

[10] Código Civil, "Art. 1.698. [...] sendo várias as pessoas obrigadas a prestar alimentos, todas devem concorrer na *proporção dos respectivos recursos*, e, intentada ação contra uma delas, poderão as demais ser chamadas a integrar a lide" [destacou-se].

ser atingidos (LAVEZ, 2020, p. 185). Apesar da sua vagueza, busca-se concretizá-lo, para fins tributários, com base em aproximações (BARBOSA, 1891, p. 245).

Nesse sentido, destaca-se o paralelo com o salário-mínimo. Em virtude da previsão no art. 7º da Constituição Federal de que o salário-mínimo deve ser capaz de atender às "necessidades vitais básicas dos trabalhadores e às de sua família" – como "moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social" –, entende-se que ele é um "um fértil ponto de partida" no debate do mínimo existencial (LAVEZ, 2020, p. 184-185). A esse respeito, segundo Fernando Zilveti, o salário-mínimo "pode ser entendido como um parâmetro de mínimo existencial" (2004, p. 203).

A partir daí, discute-se, no âmbito do IRPF, se a faixa de isenção presente na tabela progressiva corresponde ou ultrapassa o mínimo existencial[11]. Nesse debate, costuma-se defender a necessidade de uma faixa de isenção[12], ao menos, do tamanho do salário-mínimo, pois se entende que esse montante não deve ser onerado por respaldar as necessidades mais básicas (ZILVETI, 2004, p. 203).

Por isso, reconhece-se que a faixa de isenção possui razões técnicas, *i.e.*, apenas para conformar a hipótese tributária para impedir uma tributação que viole direitos fundamentais (LAVEZ, 2020, p. 188-189). No entanto, questiona-se se é correto dizer que toda a faixa de isenção tutele o mínimo existencial, considerando que ela resguarda montante próximo a dois salários-mínimos e que grande parte da população não o alcança (SCHOUERI, 2020b, p. 19).

Dessa forma, ainda que se admita que a faixa de isenção tutele inteiramente o mínimo existencial tributário, ela não é suficiente para abranger quaisquer padrões de vida como faz crer o mínimo existencial familiarista. Para fins de IRPF, haverá padrões de vida sustentados pelos alimentos que exteriorizam capacidade econômica, inclusive para pagar tributo.

Essa constatação relaciona-se com o conceito de renda, o qual pressupõe um acréscimo patrimonial suscetível de tributação que revele uma renda-consumo (somada a uma variação patrimonial positiva) e não mera subsistência. É disso que se passa a tratar.

### 3.1.2. Alimentos como mera subsistência ou como renda-consumo

A ideia pressuposta no Direito de Família de que os alimentos não revelam caráter patrimonial enfrenta o óbice, para fins tributários, de que há padrões de vida sustentados por tais montantes que ostentam, ao menos em parte, renda-consumo, e, portanto, estariam suscetíveis de

[11] A atual tabela progressiva é estabelecida pelo art. 1º, IX, da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007.
[12] Antes da edição de um IRPF amplo, Rui Barbosa já defendia a necessidade de uma isenção relativa aos "mais estrictos meios de subsistencia" (1891, p. 237). Na mesma linha, ver, *e.g.*, Ramon Tomazela Santos (2015, p. 340).

IRPF. Com efeito, a inadequação de não os tratar como suscetíveis de IRPF é que os alimentos podem revelar mera subsistência para fins de IRPF ou exteriorizar sinais de renda-consumo.

Partindo do conceito fundamental de renda – modelo desenvolvido por Schanz, Haig e Simons (SHS) –, a renda buscada é a captação do bem-estar (HOLMES, 2000, p. 35-36). Como, da perspectiva econômica, os agentes almejam bem-estar, é mais eficiente tributar "os bem-sucedidos, já que eles podem vir a recuperar-se com maior facilidade da perda sofrida com a tributação"; por sua vez, "[s]e uma pessoa já não tem bem-estar, então a tributação apenas piorará sua situação" (SCHOUERI, 2020a, p. 457).

Por conta da impossibilidade de se mensurar efetivamente o bem-estar, o legislador emprega índices para dele se aproximar. Daí, no modelo SHS, a apuração da renda ser equivalente ao consumo mais a variação patrimonial positiva (HOLMES, 2000, p. 35-36 e 63). Em síntese: captar a renda é buscar o bem-estar compreendido na satisfação do consumo em certo período mais a satisfação oriunda do aumento patrimonial que permite um consumo futuro (SCHOUERI, 2020a, p. 457). Didaticamente, Schoueri apresenta esta fórmula: *renda = consumo + variação patrimonial positiva* (2020a, p. 547).

Outra maneira de se chegar a esse mesmo resultado, para fins de IRPF, consiste em partir da renda bruta, abatendo-a das despesas de subsistência do contribuinte e de eventuais despesas necessárias para a obtenção da respectiva riqueza (*e.g.*, despesas do imóvel do qual se obteve aluguéis). É dizer: *renda = renda bruta – despesas (de subsistência e necessárias para obtenção daquela renda bruta)*.

Apesar das discussões doutrinárias sobre a discriminação de competências tributárias, esse conceito fundamental de renda foi essencialmente concretizado pelo art. 43 do Código Tributário Nacional ("CTN"), o qual engloba tanto a renda-produto (entendida como fruto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, consoante estabelece seu inciso I) quanto a renda-acréscimo (compreendida como proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos como renda-produto, conforme prevê seu inciso II)[13].

Desse modo, o conceito de renda do CTN permite que se alcance qualquer rendimento fruto do capital (*e.g.*, dividendos), do trabalho (*e.g.*, salários) ou da combinação de ambos, bem como demais acréscimos patrimoniais (*e.g.*, ganhos de capital). Assim, aliada a exigência de uma aquisição de renda com base no *caput* do art. 43 do CTN juntamente com o conceito de capacidade contributiva presente no art. 145, §1º, da Constituição Federal, assegura-se, como renda, somente aquilo que ultrapassar o mínimo existencial e não configurar uma despesa[14] para a obtenção de

[13] Sobre a distinção entre renda-produto e renda-acréscimo ver SCHOUERI (2010, p. 9-10).
[14] Com raciocínio semelhante, mas voltado ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, ver SCHOUERI (2019).

determinada riqueza. Chega-se daí à mesma fórmula obtida acima, a qual parte da renda bruta, extraindo a parcela do mínimo existencial e as despesas necessárias para a obtenção daquela riqueza[15].

Diante dessas considerações, entende-se que, ao lado das demais pensões – decorrentes de atividade já cessada, "mas que ainda produz rendimentos" (CARVALHOSA, 1967, p. 193) –, os alimentos configuram proventos de qualquer natureza (SARAIVA FILHO, 2016, p. 15). Ou seja, os alimentos são suscetíveis, sim, de integrar a renda bruta para fins de IRPF. Por se tratar de um pagamento oriundo de uma obrigação – sem qualquer liberalidade (LAVEZ, 2020, p. 195) –, a pensão alimentícia não corresponde a uma doação ou mera transferência, mas pode representar acréscimo patrimonial ao conferir poder econômico ao alimentando (HOLMES, 2000, p. 452-453).

Aliás, historicamente, conforme destacou o Min. Gilmar Mendes (BRASIL, 2022, p. 8-10), já em 1923 havia previsão de incidência do IRPF sobre pensões[16]. Relata Bulhões Pedreira que se decidia pela tributação da pensão alimentícia em virtude de o art. 5º, §1º, II, do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, prever "pensão de qualquer natureza" como uma renda tributável, classificada na Cédula C da declaração da época (1971, p. 2-54).

Essa situação, porém, mudou com a introdução da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, cujo art. 16, ao fazer referência àquele dispositivo, mencionou, em seu inciso XI, somente pensões relacionadas ao trabalho; entendia-se daí que as pensões alimentícias não estariam mais sujeitas à tributação por ausência de previsão legal (PEDREIRA, 1971, p. 2-54). É nesses termos, inclusive, que o Parecer Normativo CST nº 153, de 1º de março de 1971, estabelecia a não incidência do IRPF, ao considerar, em virtude da "estrita legalidade", a ausência de previsão legal dentre "espécies de proventos definidas em Lei como tributáveis".

Contudo, com a edição do Decreto-lei nº 1.301/1973, passou-se a prever expressamente a inclusão das pensões alimentícias percebidas em dinheiro na base de cálculo do IRPF do alimentando[17], distintamente do alimentante – o qual já poderia abater da sua renda bruta tais montantes pagos[18]. Desde então, portanto, as pensões alimentícias tornaram a sofrer, em virtude de previsão legal, a incidência do IRPF.

Para que fique evidente que os alimentos e pensões do Direito de Família satisfazem o conceito de renda constante no art. 43 do CTN, basta retomar o próprio binômio necessidade-possibilidade.

---

[15] Para demonstrações do cálculo considerando a legislação tributária brasileira, ver SCHOUERI (2010, p. 14-16).
[16] Ver art. 3º da Lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923.
[17] Ver art. 3º do Decreto-lei nº 1.301/1973.
[18] Ver art. 2º do Decreto-lei nº 1.301/1973.

Conforme no tópico 3.1, *supra*, os alimentos poderão ser tanto maiores quanto maior o padrão de vida do alimentando e quanto maior a capacidade econômica do alimentante. Em nada, esse cálculo corresponde ao realizado para aferição do mínimo existencial para fins tributários. Pelo contrário, poderão os alimentos ser, em relação a este, menores (*e.g.*, em virtude das baixas possibilidades do alimentante), semelhantes (*e.g.*, dado o cálculo de proporcionalidade à luz do binômio necessidade-possibilidade) ou maiores (*e.g.*, em razão do elevado padrão de vida do alimentando conjugado com a alta capacidade econômica do alimentante).

Ao integrar a renda tributável, as pensões alimentícias eram tributáveis nas mãos do alimentando somente na medida em que ultrapassassem, juntamente com eventuais outros rendimentos, a faixa de isenção da tabela progressiva do IRPF. Ou seja, o alimentando já teria seu mínimo existencial (tributário) tutelado.

Por sua vez, justamente por buscarem manter o padrão de vida do alimentando a depender das possibilidades do alimentante, as pensões do Direito de Família podem, sim, ser muito maiores. Em outras palavras, elas podem ultrapassar o mínimo existencial tributário, revelando-se verdadeira renda-consumo. Afinal, elas propiciam um padrão de vida que revela uma satisfação.

A esse respeito, poder-se-ia contrapor que o intuito dos alimentos não é de permitir uma acumulação patrimonial por parte do alimentando. Realmente, sob a perspectiva do Direito de Família, a extensão da obrigação alimentar não tem em vista assegurar, ao alimentando, uma variação patrimonial positiva (no dizer do conceito fundamental de renda).

No entanto, no bojo do Direito de Família, é patente que os alimentos podem, sim, permitir ao alimentando uma satisfação no consumo imediato (na linha do conceito fundamental de renda). Ora, os alimentos do Direito de Família são pagos periodicamente com o intuito de manter o padrão de vida do alimentando. Esse padrão pode ser baixo, equivalente a uma subsistência tal como concretizada pelo legislador tributário, ou poderá muito bem ser superior a ela. Daí a renda obtida ser passível de tributação, pois o padrão a ser respaldado pelos alimentos ostenta satisfação, verdadeira renda-consumo. Para fins tributários, está longe de ser mera subsistência receber recursos para viver em bairros mais caros, estudar nas melhores escolas, ir aos melhores médicos, comprar roupas de marca etc. Quem recebe alimentos desse porte revela capacidade econômica, inclusive, para pagar IRPF.

Nessa linha, o Min. Gilmar Mendes argumentou, na ADI nº 5.422/DF, que afastar a incidência do IRPF sobre pensões alimentícias levaria a uma alteração substancial do Imposto de Renda e de "sua ampla incidência – independentemente da origem dos recursos –, para uma incidência consoante a destinação, ou seja, segundo a utilização finalística dos recursos" (BRASIL, 2022, p. 93).

Ao fim e ao cabo, a partir dos fundamentos que conduziram a decisão na ADI nº 5.422/DF, admite-se um conceito de renda para cada pessoa, o qual varia a bel prazer do padrão de vida desejado e concretizado pelo contribuinte. Ao se retirar a renda-consumo do cômputo da base do IRPF, tão somente a variação patrimonial positiva (verdadeira renda-poupada) encontra-se sujeita ao IRPF. Ao menos considerando os alimentos, todo alimentando poderá ostentar as suas condições de vida sem ter que pagar IRPF, independentemente se o seu padrão de vida seja muito maior do que aquele fixado pelo legislador tributário como mínimo existencial tributário.

Por conta disso, ao afastar a pensão alimentícia do cálculo de satisfação presente na renda-consumo para fins de contabilização da renda bruta no âmbito do IRPF, surgem problemas de igualdade vertical e horizontal ao se cotejar a situação do alimentando com a de outro contribuinte que obtenha rendimentos sujeitos à tributação progressiva.

Há problemas de *igualdade vertical* porque contribuintes que ostentam padrão de vida inferior ao do alimentando podem ser mais onerados, já que o alimentando passa a ter, além da faixa de isenção para outros rendimentos, a não incidência sobre os alimentos recebidos.

Também existem problemas de *igualdade horizontal*, na medida em que contribuintes que exteriorizem padrão de vida similar ao do alimentando sofrerão maior ônus tributário, pois só terão seus rendimentos isentos até o limite da faixa de isenção; caso os recursos obtidos superem a faixa de isenção, então tais contribuintes pagarão IRPF, ao passo que os alimentandos não.

Além de o afastamento das pensões alimentícias da base de cálculo do IRPF não ser só um problema de mínimo existencial e de conceito de renda, ele se baseia em pressupostos equivocados, como o de que a pensão não seria riqueza nova. É esse o objeto do próximo tópico.

### 3.1.3. Da unidade familiar para fins tributários

Não merece acolhida o argumento de que o recebimento da pensão não configura riqueza nova.

De fato, é patente que a legislação tributária não pode discriminar negativamente a família[19]. Por isso, ao contrapor a situação de pessoas casadas e não casadas, e de pessoas com filhos e sem filhos, o legislador deve levar em consideração que "quem mantém a si e a sua família tem capacidade contributiva distinta daquele que mantém somente a si próprio, ainda que ambos ganhem a mesma renda" (ZILVETI, 2004, p. 203). Exemplos de medidas nesse sentido no bojo do

[19] Sobre esse assunto, ver, por exemplo, Adamy (2022, p. 349-350 e 355), Derzi (1989, p. 161), Lavez (2020, p. 195), Lima Firmeza e Saraiva Xerez (2015, p. 1387).

IRPF são as deduções por dependentes[20], as despesas de educação de seus dependentes[21] e as deduções de saúde dos seus dependentes[22].

Como se pode notar, a concretização da capacidade contributiva pela legislação tributária faz concessões nas hipóteses em que o legislador enxerga uma unidade familiar. Uma vez satisfeita a condição de *dependente*[23], então o contribuinte e seu(s) dependente(s) poderão calcular a renda da unidade familiar.

No entanto, o legislador tributário elegeu alguns critérios para delimitar a unidade familiar para fins de IRPF. A principal regra é de que uma mesma pessoa não pode ser considerada dependente por mais de um contribuinte[24]. Por isso, em caso de divórcio, o filho só pode ser dependente do(a) contribuinte que tiver a sua guarda[25].

Por isso, por mais que o Código Civil enxergue um vínculo apto gerar a obrigação alimentar e se entenda que a família persiste apesar do divórcio, a legislação tributária vê mais de uma unidade.

Note-se: as transferências de riqueza entre membros de uma família podem sofrer tratamentos tributários distintos a depender da "unidade tributável" (HOLMES, 2000, p. 452). Ou seja, nada impediria que o legislador tributário adotasse conceitos mais ou menos amplos de unidade tributável.

Fato é que, no caso da legislação tributária brasileira, tais transferências são consideradas renda na hipótese de não ser mais a mesma unidade familiar. Desde a edição do Decreto-lei nº 1.301/1973 até o julgamento da ADI nº 5.422/DF, separou-se, para fins tributários, a unidade familiar do alimentante em relação a do alimentando.

Da perspectiva do alimentando, valores percebidos em dinheiro integrariam a base de cálculo do IRPF. Já os alimentos *in natura* – *i.e.*, "alimentos, alojamento, vestimenta" etc. (MADALENO, 2018, p. 937) – não são tratados como uma renda indireta ou algo do tipo; simplesmente não compõem a base de cálculo do IRPF porque não foram *percebidos em dinheiro*, nos termos da legislação. Para fins da apuração do seu IRPF, o alimentando pode deduzir da sua base valores gastos com saúde e educação. Se ainda quem possua a sua guarda opte por tratá-lo como dependente, adiciona-se a dedução por dependente ao lado daquelas.

Da perspectiva do alimentante, os valores pagos, em dinheiro, a título de pensão alimentícia são excluídos da sua própria base de cálculo mediante dedução. Por outro lado, o

[20] Ver art. 8º, II, "c", da Lei nº 9.250/1995.
[21] Ver art. 8º, II, "b", da Lei nº 9.250/1995.
[22] Ver art. 8º, II, "a", §2º, II, da Lei nº 9.250/1995.
[23] Ver art. 35 da Lei nº 9.250/1995.
[24] Ver art. 35, §4º, da Lei nº 9.250/1995.
[25] Ver art. 35, §3º, da Lei nº 9.250/1995. Cf. Tessari, Franke e Girelli (2012) e Carneiro (2006).

alimentante não pode deduzir outras despesas (*e.g.*, saúde, educação ou como dependente) e de demais alimentos *in natura*.

Desse modo, apesar do tratamento tributário em separado do alimentante e do alimentando, o legislador tributário levou em conta que os recursos obtidos pelo primeiro seriam comprometidos com a subsistência do último.

Quanto aos alimentos pagos *em dinheiro* em decorrência de obrigação legal (e não mera liberalidade), o legislador tributário retirou a carga tributária do alimentante. Já, para o alimentando, esses valores integravam a base de cálculo do IRPF; mas, para tutelar seu mínimo existencial, a incidência do IRPF dependia de os alimentos (juntamente com eventuais outros rendimentos) serem superiores à faixa de isenção da tabela progressiva conjugada com os efeitos das eventuais deduções.

No que diz respeito aos alimentos *in natura*, talvez por questões de praticabilidade, o legislador tributário manteve a carga tributária no alimentante, pois nenhuma dedução era possível. Por sua vez, para o alimentando, nenhum alimento *in natura* integraria a base de cálculo do IRPF.

Tendo isso em vista, no bojo da legislação tributária brasileira, pressupõe-se que há unidades de família distintas no pagamento de pensão alimentícia. No entanto, ciente de que a capacidade contributiva do alimentante é distinta de uma pessoa sem qualquer obrigação alimentar, a legislação tributária providencia mitigações como a dedução da base de cálculo. Sob a perspectiva do alimentando, a legislação não inseriu no campo de incidência os alimentos *in natura*, mas apenas *em dinheiro*, permitindo, porém, que as deduções de educação e de saúde sejam aplicadas – inclusive para quem possui a guarda, que terá ainda a dedução por dependente, caso efetue o tratamento para tanto.

Em suma, por mais criticáveis que essas medidas possam ser à luz de diversos aspectos, uma coisa é certa: a pensão alimentícia para quem recebe é um acréscimo patrimonial, pois alimentante e alimentando não são parte da mesma unidade familiar para fins tributários.

Expostas as razões do porquê se entende que os alimentos e pensões do Direito de Família atendem, sim, ao conceito de renda, podendo ultrapassar a parcela correspondente ao mínimo existencial tributário, pode-se adentrar na alegação do suposto *bis in idem.*

### *3.2.Do suposto* bis in idem

Para o afastamento da incidência do IRPF sobre pensões alimentícias, argumenta-se, em linha com a posição majoritária do STF, que uma "única fonte de renda" seria "duplamente tributada", sendo "a primeira vez quando ingressa no patrimônio do provedor", e a segunda "quando

o habitual provedor repassa uma parcela desses rendimentos líquidos" para o alimentando (MADALENO, 2018, p. 1114).

Essa posição causa surpresa pelo fato de que, há bastante tempo, as pensões alimentícias pagas em dinheiro, conquanto tributáveis nas mãos do alimentando, são dedutíveis para o alimentante[26].

Apesar de enfrentar a permissão para a dedução desses valores, o Min. Dias Toffoli disse que, tal como outras deduções, essa não passaria de um benefício fiscal (BRASIL, 2022, p. 23). Afirmou ainda o Ministro que o legislador "por razões de política fiscal, num juízo de conveniência e oportunidade", poderia "retirar o benefício previsto no citado art. 4º, inciso II, da Lei nº 9.250/95" (BRASIL, 2022, p. 23).

Se, antes da ADI nº 5.422/DF, essa dedução tinha o condão justamente de assegurar uma única oneração, com o afastamento do IRPF sobre as pensões alimentícias, ela se torna um benefício fiscal. Explica-se.

*Bis in idem* consiste em "o mesmo poder tributante, dentro dos limites de sua competência", gravar "duas vezes a mesma matéria" (TILBERY, 1985, p. 40). E, no caso das pensões alimentícias, justamente por conta da dedução, não ocorria qualquer *bis in idem*.

Conforme afirmado pela Exposição de Motivos da Lei nº 7.713/1988, cujo art. 13 previa a dedução, para o alimentante, dos montantes pagos em dinheiro a título de pensão alimentícia, "o valor deduzido pelo prestador de alimentos deverá ser considerado como receita pelo beneficiário" (BRASIL, 1988, item 16). Daí concluiu: "[e]ssa dedução excepcional, portanto, evita que o mesmo rendimento seja duplamente tributado" (BRASIL, 1988, item 16).

Dessa forma, a justificativa para essa dedução era de impedir o *bis in idem*. Nessa linha, conforme defendeu o Min. Gilmar Mendes na ADI nº 5.422/DF, dado que a base de cálculo é reduzida do valor da pensão alimentícia pago, não se pode falar de *bis in idem* (BRASIL, 2022, p. 88-91)[27].

Para ilustrar a inexistência de *bis in idem*, imagine a situação de um alimentante que receba rendimentos tributáveis de R$ 15.000,00 por mês, totalizando R$ 180.000,00 ao ano, e que pague mensalmente R$ 3.030,00 para o alimentando, resultando num total de R$ 36.360,00 anual. Ao se considerar a sua situação sem dedução (Situação A) em relação à sua situação com a dedução integral dos alimentos pagos em dinheiro (Situação B) – sem contabilizar quaisquer outras

[26] Para dispositivos legais que estabelecem a dedução, nas mãos do alimentante, referente as pensões alimentícias pagas, cf., *e.g.*, art. 20, §1º, do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943; art. 2º do Decreto-lei nº 1.301/1973; art. 13 da Lei nº 7.713/1988; art. 10, II, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; e arts. 4º, II, e 8º, II, "f", da Lei nº 9.250/1995.

[27] No mesmo sentido, cf., *e.g.*, Tilbery (1989, p. 56-57) Saraiva Filho (2016, p. 32).

deduções, bem como a opção pelo desconto simplificado[28] – verifica-se que, na Situação A, haveria uma alíquota efetiva de IRPF de 21,70%, ao passo que, na Situação B, ela seria de 16,14%, conforme ilustra a Tabela 1 abaixo:

| Ano-calendário 2021 | Situação A | Situação B |
|---|---|---|
| Renda bruta | R$ 180.000,00 | R$ 180.000,00 |
| Dedução – pagamento de pensão | Não permitido | R$ 36.360,00 |
| Base de cálculo | R$ 180.000,00 | R$ 143.640,00 |
| IRPF devido | R$ 39.067,68 | R$ 29.068,68 |
| Alíquota efetiva | 21,70% | 16,14% |

*Tabela 1 – IRPF do alimentante: sem dedução versus com dedução*

Assim, constata-se que, em virtude da dedução, não incide IRPF sobre as pensões alimentícias pagas nas mãos do alimentante. Fica a carga tributária para o alimentando. Seguindo a mesma situação hipotética e partindo das premissas de que o alimentando declarasse seus rendimentos sozinho e que não teria outros rendimentos, sua renda bruta anual seria de R$ 36.360,00. Considerando o desconto simplificado, seu IRPF a pagar seria de R$ 468,02 (1,28% de alíquota efetiva).

Por sua vez, caso o alimentando optasse pelas deduções legais (*i.e.*, sem o desconto simplificado), então seu IRPF a pagar seria de R$ 1.196,43 (3,29% de alíquota efetiva). Caso, por exemplo, tivesse gastado um terço da pensão em despesas educacionais (R$ 12.120,00 no ano) e outro um quinto com despesas de saúde (R$ 7.272,00 no ano), seu IRPF devido seria de R$ 200,90 (alíquota efetiva de 0,55%).

Desse modo, o tratamento tributário das pensões alimentícias até a ADI nº 5.422/DF tinha o condão de impedir uma dupla oneração, admitindo que se considerasse o mínimo existencial tanto do alimentante quanto do alimentando por conta das faixas de isenção. Com efeito, tal sistemática não só afastava o *bis in idem*, como mitigava consideravelmente o tratamento do alimentante e do alimentando como unidades tributáveis distintas.

A partir da ADI nº 5.422/DF, com o afastamento do IRPF sobre as pensões alimentícias, a dedução tornou-se, ao menos em parte, um benefício fiscal, pois conquanto haja duas unidades tributáveis, a transferência de riqueza entre elas é isenta e, ao mesmo tempo, gera uma dedução. A respeito dessa dedução, valem duas considerações.

Em primeiro lugar, a decisão da ADI nº 5.422/DF não teve por objeto dispositivo que prevê a dedução das pensões alimentícias pagas como o art. 4º, II, Lei nº 9.250/1995. Por exemplo, o Min. Luís Roberto Barroso foi enfático ao dizer que quanto "ao art. 4º, II, da Lei nº 9.250/1995",

[28] Ver art. 10, IX, da Lei nº 9.520/1995. Fosse considerado o desconto simplificado, o IRPF devido seria de R$ 34.460,23 (alíquota efetiva de 19,14%).

"o dispositivo não faz parte do complexo normativo que se pretende impugnar" (BRASIL, 2022, p. 40).

Na mesma linha, o Min. Alexandre de Moraes disse que a possibilidade de dedução dos montantes pagos a título de pensão alimentícia "não se adequa exatamente à matéria debatida nos autos" e, por isso, o referido dispositivo "não precisa integrar o arcabouço normativo a ser enfrentado na presente ADI" (BRASIL, 2022, p. 69).

Por isso, como não houve qualquer declaração de sua inconstitucionalidade, a possibilidade de dedução permanece vigente.

Em segundo lugar, apesar da perda de sua "perspectiva técnica" por impedir uma dupla oneração" (LAVEZ, 2020, p. 195), não parece acertado seguir o raciocínio do Min. Dias Toffoli no sentido de que o legislador poderia revogar a possibilidade de dedução integral dos montantes pagos a título de alimentos (BRASIL, 2022, p. 23). Por mais que, sob o ponto de vista do alimentando, tais valores se tornaram isentos, a revogação da dedução para o alimentante implicaria colocá-lo em situação pior do que um contribuinte sem qualquer alimentando.

Atualmente, a única dedução que o alimentante pode realizar refere-se ao pagamento em dinheiro a título de alimentos. Na hipótese de essa dedução ser revogada, sua capacidade contributiva permanecerá comprometida com o sustento do alimentando, mas passará a arcar com IRPF maior, equivalente a alguém cuja capacidade contributiva não é afetada em razão de transferência a um alimentando. Não se nega, porém, a possibilidade de o legislador diminuir o tamanho da dedução, tendo em vista a isenção por parte do alimentando.

Feitas as considerações sobre a dedução dos valores pagos a título de pensão alimentícia, antes e depois da ADI nº 5.422/DF, inclusive, para comprovar a inexistência de *bis in idem*, pode-se adentrar no argumento da discriminação de fato.

### *3.3.Da discriminação de fato?*

Baseando-se em diversos dados, o Min. Luís Roberto Barroso sustentou que como, na prática, grande parte dos pagamentos de pensões alimentícias são feitos pelo homem, a incidência do IRPF sobre as pensões alimentícias penalizaria "ainda mais as mulheres, que além de criar, assistir e educar os filhos", ainda tinham que "arcar com ônus tributários dos valores recebidos a título de alimentos"; haveria, portanto, uma discriminação de gênero em desfavor da mulher (BRASIL, 2022, p. 53-56).

Realmente, conforme apontado pelo Ministro, considerando os dados do IBGE dos anos de 2018, 2019 e 2020 (IBGE, 2020), verifica-se que, ao menos nos divórcios concedidos em

primeira instância, a mulher assume, em regra, a guarda da(s) criança(s), consoante ilustra a Tabela 2 abaixo:

| Divórcios – 1ª instância a casais com filhos menores de idade | 2018 | 2019 | 2020 |
|---|---|---|---|
| Total | 166523 | 161907 | 140218 |
| Responsável pela guarda dos filhos | | | |
| Marido | 7115 (4,27%) | 6601 (4,08%) | 5767 (4,11%) |
| Mulher | 108913 (65,40%) | 101048 (62,41%) | 80315 (57,28%) |
| Ambos os cônjuges | 40553 (24,35%) | 43367 (26,79%) | 43934 (31,33%) |
| Outro | 1837 (1,1%) | 2029 (1,25%) | 1181 (0,84%) |
| Sem declaração | 8105 (4,87%) | 8862 (5,47%) | 9021 (6,43%) |

*Tabela 2 – Registro Civil - Divórcios concedidos em 1ª instância a casais com filhos menores de idade, segundo o responsável pela guarda dos filhos – ajustado pelo autor*

Ao lado desses dados, adiciona-se a informação disponibilizada pela Receita Federal do Brasil de que, relativamente ao ano-calendário de 2020, os homens declararam R$ 14.9 bilhões de valores pagos a título de pensão alimentícia, ao passo que as mulheres declararam apenas R$ 370 milhões de montantes pagos da mesma natureza (BRASIL, 2021).

Com base nisso, havia situações nas quais se extraía uma discriminação de fato em desfavor da mulher, pois "a pensão alimentícia nunca considera a incidência do imposto de renda, devendo ser sempre imposto como encargo do devedor alimentar" (MADALENO, 2018, p. 1104).

A esse respeito, vale relatar a situação apresentada pelo Grupo de Pesquisas Tributação e Gênero, coordenado pela Tathiane Piscitelli e outras (2020, p. 23-24), mas trazendo dados numéricos semelhantes àqueles da Tabela 1 presente no tópico 3.2.

Imagine a situação na qual tanto o pai quanto a mãe recebam rendimentos semelhantes (R$ 180.000,00 por ano) e dividam entre si as despesas da criança. Ficando a mãe com a guarda, o pai não sofre ônus tributário considerando as pensões alimentícias pagas em *dinheiro* (R$ 36.360,00 anual), pois pode deduzir todos os valores pagos a esse título. Por sua vez, a mãe tinha duas opções: (*i*) como Opção A, fazer a declaração em conjunto com a criança e deduzir R$ 2.275,08 por conta da dedução com dependentes, mas inserir os alimentos na sua base tributável; ou (*ii*) como Opção B, efetuar a declaração da criança em separado e não usufruir da dedução do dependente. Vale, assim, a Tabela 3 abaixo:

| Ano-calendário 2021 | Pai | Mãe | |
|---|---|---|---|
| | | Opção A (declaração conjunta) | Opção B (declaração sozinha) |
| Renda bruta | R$ 180.000,00 | R$ 180.000,00 + 36.360,00 = 216.360,00 | R$ 180.000,00 |

| Deduções | R$ 36.360,00 | R$ 2.272,08 | Não permitido |
|---|---|---|---|
| Base de cálculo | R$ 203.640,00 | R$ 214.084,92 | R$ 180.000,00 |
| IRPF devido | R$ 29.068,68 | R$ 48.441,03[29] | R$ 39.067,68[30] |
| Alíquota efetiva | 16,14% | 22,38% | 21,70% |

*Tabela 3 – IRPF do pai e da mãe (opções A e B)*

Desse modo, mesmo em situações equivalentes, pai e mãe arcavam com cargas tributárias distintas. Obviamente, poder-se-ia cogitar situações diferentes, nas quais a criança teria muitas despesas (especialmente de saúde dada a ausência de limites) que a mãe poderia utilizar em sua declaração conjunta para abater, inclusive, contra seus rendimentos. No entanto, num caso em que pai e mãe se encontrem em situações equivalentes, as demais despesas da criança teriam que ser próximas aos valores recebidos a título de pensão alimentícia para que a mãe sofresse carga tributária similar à do pai.

Diante dessas considerações, verifica-se que a sistemática anterior da legislação tributária não atendia bem as situações nas quais quem tem a guarda, na verdade, também pode contribuir com os gastos do alimentando, inclusive, com mais do que o próprio alimentante. Nos termos do art. 1.584 do Código Civil, a guarda é definida por consenso *ou* decretada pelo juiz, "em atenção a necessidades específicas do filho, ou em razão da distribuição de tempo necessário ao convívio deste com o pai e com a mãe". Dessa forma, nada impede que a mulher fique com a guarda e, ao mesmo tempo, contribua com recursos consideráveis (menores, equivalentes ou maiores) que o homem. No entanto, até a decisão da ADI nº 5.422/DF, ela sofreria maior carga tributária.

Exemplo ainda mais notório que demonstra a discriminação de gênero, inclusive, à luz de igualdade vertical, é o da mãe que fica com a guarda e que ganha R$ 150.000,00 por ano. Nesse caso, mesmo ganhando menos do que o pai e gastando volume proporcional aos seus ganhos nos gastos com a criança, chegar-se-ia ao seguinte resultado ilustrado pela Tabela 4:

| Ano-calendário 2021 | Pai | Mãe | |
|---|---|---|---|
| | | Opção A (declaração conjunta) | Opção B (declaração sozinha) |
| Renda bruta | R$ 180.000,00 | R$ 150.000,00 + 36.360,00 = 186.360,00 | R$ 150.000,00 |
| Deduções | R$ 36.360,00 | R$ 2.272,08 | Não permitido |
| Base de cálculo | R$ 203.640,00 | R$ 184.084,92 | R$ 150.000,00 |
| IRPF devido | R$ 29.068,68 | R$ 40.191,03[31] | R$ 30.817,68[32] |
| Alíquota efetiva | 16,14% | 21,56% | 20,54% |

*Tabela 4 – IRPF do pai e da mãe (opções A e B) – Igualdade Vertical*

[29] Ou R$ 44.459,23 (20,54% de alíquota efetiva) com o desconto simplificado.
[30] Ou R$ 34.460,23 (19,14% de alíquota efetiva) com o desconto simplificado.
[31] Ou R$ 36.309,23 (19,42% de alíquota efetiva) com o desconto simplificado.
[32] Ou R$ 26.210,23 (17,47% de alíquota efetiva) com o desconto simplificado.

Tendo isso em vista, verifica-se que o fundamento utilizado especialmente pelo Min. Luís Roberto Barroso é condizente, pois, apesar de haver uma lógica no tratamento tributário das pensões alimentícias até a decisão da ADI nº 5.422/DF, a legislação tributária se tornou anacrônica por não considerar que quem tem a guarda da criança pode também contribuir relevantemente com os seus gastos. Ou seja, constata-se que o tratamento do alimentante e do alimentando como unidades tributáveis distintas partiu de pressuposto que, na prática, pode ser questionado.

Em síntese: até a ADI nº 5.422/DF, a legislação tributária permitiu ao alimentante a dedução integral, mas forneceu poucas saídas para quem tem a guarda gerou distorções, especialmente de gênero, ao se considerar que, em regra, é a mulher quem tem a guarda da criança. Ora, se é o homem que paga, em regra, as pensões alimentícias, ele poderá deduzir tais valores integralmente, mas a mulher poderá, quando muito, valer-se da dedução por dependente (ROCHA, 2020, p. 175)

## 4. CONCLUSÃO

Ao analisar qualitativamente a decisão da ADI nº 5.422/DF, o presente artigo pretendeu abordar, mediante exame analítico com ênfase na perspectiva jurídico-dogmática, os fundamentos da decisão.

Ao examinar se pensões alimentícias satisfazem ou não o conceito de renda, à luz da sua natureza jurídica e da proteção ao chamado mínimo existencial, constatou-se que: (*i*) o mínimo existencial familiarista é concretizado em dimensão distinta do mínimo existencial tributário; (*ii*) os alimentos podem, sim, propiciar padrão de vida que se verifica uma renda-consumo e não mera subsistência; e (*iii*) a pensão alimentícia é riqueza nova para o alimentando, pois a legislação tributária trata distintamente, para fins tributários, a unidade do alimentante e a do alimentando.

Por sua vez, ao enfrentar se, no regime vigente até essa decisão, ocorria *bis in idem* sobre os alimentos considerando os arts. 4º, II, e 8º, II, "f", da Lei nº 9.250/1995, concluiu-se que: (*a*) a possibilidade de dedução para o alimentante afastava a dupla oneração no tocante às pensões pagas em dinheiro; e (*b*) apesar de essa dedução assegurar isso, ela se mantém vigente (porque não foi revogada/declarada inconstitucional) e ainda possui, ao menos em parte, razão de existir, sob pena de se colocar o alimentante em situação pior do que um contribuinte sem qualquer alimentando.

Por fim, ao analisar se era possível falar em discriminação de fato, verificou-se que, em regra, os pais pagam pensão alimentícia e as mães ficam com a guarda dos filhos. A partir dessas premissas, enquanto o homem pode deduzir integralmente seus gastos com os filhos, as mães ficam em posição tributária pior, especialmente se considerar que elas contribuem, ao menos em parte, com os gastos dos filhos.

## 5. REFERÊNCIAS


ADAMY, Pedro. A Família no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 50, 345–359, 2022.

BARBOSA, Rui. **Relatório do Ministro da Fazenda, situação atual do Ministério da Fazenda**. Rio de Janeiro: Impr. Nacional, 1891. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/222318>. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Exposição de Motivos nº 351, de 14 de outubro de 1988, do Senhor Ministro de Estado da Fazenda. **Diário do Congresso Nacional - Seção 1 – 21/9/1988**, p. 13. Disponível em:< https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1988/lei-7713-22-dezembro-1988-372153-exposicaodemotivos-149532-pl.html#:~:text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto,MINISTRO%20DE%20ESTADO%20DA%20FAZENDA>. Acesso em 21 out. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Grandes Números do IRPF 2021 – ano calendário 2020 – Tabelas. 2021. Atualizado em 26 de agosto de 2022. Disponível em:<https://www.gov.br/receitafederal.Tamb/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/gn-irpf-2021-2020.xlsx/view>. Acesso em: 22 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 5.422/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Inteiro teor. Brasília, 06 jun. 2022. **Diário de Justiça Eletrônico.** Disponível em:<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=762441882>. Acesso em: 18 out. 2022.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Reflexos tributários dos alimentos legais quanto ao imposto de renda pessoa física. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 14, n. 68, p. 92., maio/jun. 2006.

CARVALHOSA, Modesto. Imposto de Renda – Conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v.1., 1967, p. 188–196.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 32, p. 145-164, 1989.

DIAS, Maria Berenice. **Alimentos: direito, ação, eficácia, execução**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPODIVM, 2020.

FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser; RIBEIRO, Maria de Fatima. Direito de família: pensão alimentícia e tributação. ***Scientia Iuris*: Revista do Curso de Mestrado em Direito Negocial da UEL**, Londrina, 5/6, p. 205., 2001-2002.

HOLMES, Kevin. **The concept of income. A Multi-disciplinary analysis**. The Netherlands: IBFD, 2000.

LAVEZ, Raphael Assef. **Progressividade no imposto sobre a renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais**. São Paulo: IBDT, 2020. (Série doutrina tributária, v. 29).

LIMA FIRMEZA, Rochele Juliane; SARAIVA XEREZ, Rogério. As entidades familiares contemporâneas e tributação no Brasil. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v.10, n.2, 1º quadrimestre de 2015.

MADALENO, Rolf. **Direito de família**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

MONTENEGRO, Evanderson Roberto Pina. Reflexões acerca da incidência do Imposto de Renda sobre o valor recebido a título de pensão alimentícia. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 25, n. 135, p. 51., 2017.

PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: JUSTEC, 1971.

PISCITELLI, Tathiane et. al. Reforma tributária e desigualdade de gênero. Grupo de pesquisas Tributação e Gênero do Núcleo de Direito Tributário da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, nov. 2020. Disponível em:< https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/reforma_e_genero_-__final_1.pdf>. Acesso em: 22 out. 2022.

ROCHA, Isabelle Resende Alves. **Gênero, direito tributário e imposto de renda da pessoa física: aspectos sobre a influência da tributação nas desigualdades entre homens e mulheres**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020.

SANTOS, Ramon Tomazela. A Progressividade do Imposto de Renda e os Desafios de Política Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 33, 327–358, 2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A percepção de pensão alimentícia como fato gerador do IRPF. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 14, n. 79, p. art.1., jan./fev. 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida. *In:* ZILVETI, Fernando Aurelio; et al. (Org.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 19-32.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Dedutibilidade de Doações ao Terceiro Setor. **Revista Jurídica-Unicuritiba**, Curitiba, v. 5, p. 443-484, 2020a.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Iposto sobre a renda das pessoas físicas. *In:* JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (org.). **Tributos em espécie: fundamentos e elementos.** Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2010, p. 1-26.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. *In:* LAVEZ, Raphael Assef. **Progressividade no imposto sobre a renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais**. São Paulo: IBDT, 2020b, pp. 17-24. (Série doutrina tributária, v. 29).

TESSARI, Cláudio; FRANKE, Denise Neulia; GIRELLI, Camile Serraggio. A possibilidade jurídica de ambos os genitores declararem o(s) mesmo(s) filho(s) como dependente(s): para fins de Imposto de Renda Pessoa Física, em caso de guarda compartilhada, sem fixação de pensão alimentícia. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 20, n. 106, p. 167-179., set/out. 2012.

TILBERY, Henry. **Imposto de renda: pessoas jurídicas: integração entre sociedade e sócios**. São Paulo: Atlas/IBDT, 1985.

TILBERY, Henry. **O novo imposto de renda do Brasil: comentários à lei 7.713/88**. São Paulo: IOB, 1989.

WALD, Arnoldo. **O novo direito da família**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 5.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.