

VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Cuida-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo IBDFAM, tendo por objeto o art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988 e os arts. 5º e 54 do Decreto nº 3.000/99. O requerente busca, na essência, a declaração de inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre valores percebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia.

Transcrevo as normas questionadas:

Lei nº 7.713/1988:

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 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”.

Decreto nº 3.000/1999:

“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 (Decreto-Lei nº 1.301, de 1973, arts. 3º, § 1º, e 4º)”.

“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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º)”.

Analiso, em primeiro lugar, as questões preliminares levantadas pelos interessados, pelo Advogado-Geral da União e pelo Procurador-Geral da República.

Da legitimidade do IBDFAM para o ajuizamento da ação. Entidade de classe. Pertinência temática.

Afasto a alegação de que o requerente não seria entidade de classe, para efeito do art. 103, IX, do texto constitucional, e de que não estaria presente o requisito da pertinência temática.

Em primeiro lugar, não considero o IBDFAM associação heterogênea. Da leitura de seu estatuto percebe-se que só podem a ele se associar pessoas físicas ou jurídicas, profissionais, estudantes, órgãos ou entidades que tenham conexão com o direito de família. Pode-se dizer, assim, que seus filiados não integram categorias radicalmente distintas.

Fora isso, entendo serem aqui aplicáveis as mesmas considerações feitas pelo Ministro **Marco Aurélio** na ADI nº 5.291, ao considerar o Instituto de Defesa do Consumidor (IDECON) como entidade de classe legítima para o ajuizamento daquela ação:

“O Supremo tem, historicamente, imposto limites subjetivos ao exercício da legitimidade do inciso IX do artigo 103 da Carta de 1988. Desde o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 42/DF, da relatoria do ministro Paulo Brossad, em 24 de setembro de 1992, adota definição restritiva de ‘entidades de classe’: são aquelas que representam grupo de pessoas que exercem as mesmas atividades profissionais ou econômicas. O traço distintivo seria, como destacou o ministro Sepúlveda Pertence em voto proferido no aludido processo, ‘sempre a identidade ou semelhança da atividade empresarial ou profissional ou do setor econômico’.

(...)

Estou convencido, a mais não poder, ser a hora de o Tribunal evoluir na interpretação do artigo 103, inciso IX, da Carta da República, vindo a concretizar o propósito nuclear do constituinte originário – a ampla participação social, no âmbito do Supremo, voltada à defesa e à realização dos direitos fundamentais.

A jurisprudência, até aqui muito restritiva, limitou o acesso da sociedade à jurisdição constitucional e à dinâmica de proteção dos direitos fundamentais da nova ordem constitucional. Em vez da participação democrática e inclusiva de diferentes grupos sociais e setores da sociedade civil, as decisões do Supremo produziram acesso seletivo. As portas estão sempre abertas aos debates sobre interesses federativos, estatais, corporativos e econômicos, mas fechadas às entidades que representam segmentos sociais historicamente empenhados na defesa das liberdades públicas e da cidadania.

Tal defeito foi constatado empiricamente.

Pesquisa recente, financiada pelo CNPq e coordenada por professores da Universidade de Brasília – UnB, Alexandre Araújo

Costa e Juliano Zaiden Benvindo, apontou traços seletivos do acesso ao controle concentrado de constitucionalidade exercido pelo Supremo, de repercussões negativas na efetiva proteção e promoção dos direitos fundamentais estabelecidos na Carta da República. Para os pesquisadores, combinação de fatores em torno da legitimação ativa vem implicando modelo 'que privilegia a garantia dos interesses institucionais ou corporativos' em detrimento da 'proteção adequada aos direitos dos cidadãos'. Segundo o trabalho desenvolvido, tem prevalecido a garantia de interesses próprios dos legitimados e não a do interesse público.

(...)

A conclusão é a mesma a que chegou o professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Rodrigo Brandão. Na coluna 'Constituição e Sociedade', publicada no periódico JOTA em 10 de novembro de 2014, o autor enfatizou que a interpretação conferida pelo Supremo a 'entidades de classe de âmbito nacional', restringindo-as a grupos econômicos ou profissionais, excluiu do rol de legitimados entidades sociais importantes e implicou, não por acaso, a preponderância de temas econômicos, profissionais ou corporativos apreciados no âmbito do controle concentrado. Para Rodrigo Brandão, 'questões morais relevantes, como as uniões homoafetivas, o aborto de fetos anencéfalos e as cotas em universidades públicas, embora amplamente divulgadas, correspondem a pequena parte' do acervo decisório do Tribunal (BRANDÃO, Rodrigo. Constituição e Sociedade. JOTA, 10 de novembro de 2014)

(...)

Acreditando que restringir o conceito de entidade de classe implica, ao reduzir a potencialidade de interação entre o Supremo e a sociedade civil, amesquinhar o caráter democrático da jurisdição constitucional, em desfavor da própria Carta de 1988, reconheço a legitimidade ativa do Instituto Nacional de Defesa do Consumidor – IDECON."

Ademais, julgo estar presente o requisito da pertinência temática.

Os dispositivos impugnados versam a respeito da incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro a título de pensão alimentícia, dentre outras hipóteses. Note-se que uma das principais fontes da obrigação de pagar alimentos é o direito de família. E um dos objetivos do IBDFAM é "atuar como força representativa nos cenários nacional e internacional e instrumento de intervenção político-científica, **ajustados aos interesses da família** e aos direitos de exercício da cidadania" (destaque nosso).

Há, portanto, correlação entre os objetivos institucionais do requerente e o objeto da ação direta de inconstitucionalidade.

Da procuração juntada aos autos. Especificidade.

Alega-se não ser possível o conhecimento da ação por ausência de juntada de procuração com poderes específico para se atacar os dispositivos questionados. Não acolho essa alegação.

Com efeito, verifico que o requerente juntou ao autos procuração “com o fim específico de atuar junto ao Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade, em que se busca a declaração de **inconstitucionalidade na tributação de pensão alimentícia** ” (destaque nosso).

Embora não se tenha feito referência expressa ao ataque aos art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988, aos arts. 5º e 54 do Decreto nº 3.000/1999 nem aos arts. 3º, § 1º, e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73, pode-se entender que esses dispositivos estão abrangidos pela procuração, haja vista tratarem do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro a título de alimentos ou de pensão alimentícia.

Da alegada impossibilidade de se conhecer da ação por ausência de pedido de declaração de inconstitucionalidade do Art. 4º, II, da Lei nº 9.250/95. Não acolhimento.

Argumenta-se não ser possível o conhecimento da ação por não ter o requerente pedido a declaração de inconstitucionalidade do art. 4º, II, da Lei nº 9.250/95, que possui o seguinte teor:

“Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas:

(...)

II – as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)”.

Não acolho essa alegação.

Tal dispositivo não faz parte do complexo normativo impugnado. Sua conservação no sistema jurídico importa apenas a possibilidade de o montante pago a título de pensão alimentícia, nos termos lá referidos, ser deduzido da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda devido pelo alimentante, isto é, importa tão somente a continuidade de um benefício fiscal reconhecido em favor do devedor dos alimentos. **Vide** que a manutenção ou não do dispositivo em nada altera a tributação ora impugnada, a qual tem como contribuinte de direito o credor da pensão alimentícia.

Da alegada impossibilidade de se conhecer da ação por ausência de pedido de declaração de inconstitucionalidade dos Arts. 3º, § 1º, e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73.

Também não acolho a alegação de que não se poderia conhecer da ação em razão de o requerente não ter pedido a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 3º, § 1º, e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73, a seguir transcritos:

“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.

(...)

Art. 4º O disposto nos artigos 2º e 3º também se aplica aos casos de prestação de alimentos provisionais ou provisórios.”

Com efeito, esses dispositivos possuem o mesmo vício que o requerente alega existir naqueles questionados, isto é, a previsão da incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro a título de pensão alimentícia. Têm os citados dispositivos, assim, inequívoca ligação com as normas citadas na petição inicial.

Nesse sentido, na eventualidade de se declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, seria declarada, por arrastamento, a inconstitucionalidade dos arts. 3º, § 1º, e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73.

Destaco, afora isso, que a Corte, na ADI nº 4.375/RJ, de minha relatoria, DJe de 20/6/11, superou o fato de o requerente não ter impugnado todo o complexo normativo envolvido no caso e adentrou no exame do mérito daquela ação.

Da alegada impossibilidade de se conhecer da ação na parte em que se impugnam os arts. 5º e 54 do Decreto nº 3.000/99.

Afasto, ainda, a alegação de que não se poderia conhecer da ação direta de inconstitucionalidade em relação à impugnação dos arts. 5º e 54 do Decreto nº 3.000/99, que correspondem aos arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/18.

Esses dispositivos possuem relação de dependência com o art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88 e com os arts. 3º, § 1º, e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73.

Dessa forma, reconhecendo-se a inconstitucionalidade desses dispositivos, deve-se declarar a inconstitucionalidade, por arrastamento, das normas do decreto regulamentador (atualmente, arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/18). Nessa direção: ADI nº 3.645/PR, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra **Ellen Gracie**, DJ de 1º/9/06; ADI nº 2.158/PR, Tribunal Pleno, de minha relatoria, DJe de 15/12/10.

Do conhecimento parcial da ação. Alimentos ou Pensões alimentícias oriundas do direito de família.

Verifica-se que os dispositivos questionados tratam da incidência do imposto de renda não só sobre alimentos e pensões alimentícias estabelecidas segundo o direito de família, mas também sobre outras verbas.

Ocorre que o requerente, ao formular suas razões, não fundamentou, de modo específico, qual seria a inconstitucionalidade da incidência do imposto sobre essas outras realidades. Limitou-se a aduzir a invalidade daquela tributação à luz do direito de família.

Nesse ponto, cabe lembrar, por exemplo, que os alimentos podem ser fixados em razão de ilícito civil.

É o caso, portanto, de se conhecer parcialmente da ação, de modo a entender que o pedido de declaração de inconstitucionalidade e o de medida cautelar alcançam os dispositivos questionados apenas nas partes que tratam do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro a título de alimentos ou de pensão alimentícia estabelecida com base no direito de família.

Passo a analisar o mérito da ação.

Do mérito. Ausência de recebimento de renda ou de proventos de qualquer natureza por parte do credor da pensão alimentícia. Ocorrência de Bis in idem na tributação.

Cuida-se, em síntese, de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, em que se questiona a incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro a título de alimentos ou de pensão alimentícia estabelecida com base no direito de família. A causa gira em torno da compatibilidade dessa tributação com a matriz constitucional do imposto.

Tanto a jurisprudência da Corte quanto a doutrina especializada, quando tratam do art. 153, III, do texto constitucional, em que se prevê a competência da União para instituir o tributo, preceituam estar sua materialidade necessariamente conectada com a existência de acréscimo patrimonial, aspecto presente nas ideias de renda e de proventos de qualquer natureza.

A respeito do assunto, transcrevo a ementa do RE nº 117.887/SP, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Carlos Velloso**, DJ de 23/4/93:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, **acrécimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo**, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que

institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido” (RE nº 117.887/SP, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Carlos Velloso**, DJ de 23/4/93 - destaquei).

Corroborando esse entendimento, **vide** as lições de Leandro Paulsen (Curso de direito tributário, 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 329), de Andrei Pitten Velloso (Constituição tributária interpretada. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 370) e de Roque Antônio Carrazza (Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 57).

É certo, ademais, que, em regra, o imposto de renda só pode incidir uma única vez sobre a mesma realidade, sob pena de ocorrência de **bis in idem** vedado pelo sistema tributário.

Presentes essas considerações, vejamos o que ocorre no caso da obrigação de pagar alimentos ou pensão alimentícia oriunda do direito de família.

Ao digressionar a respeito do assunto, a doutrina aponta, comumente, que tal obrigação teria os seguintes pressupostos: a) existência de vínculo de parentesco ou de reciprocidade; b) necessidade da pessoa que reclama os alimentos, sendo isso presumido no caso de o reclamante ser menor; c) possibilidade da pessoa que se encontra obrigada a pagá-los; d) proporcionalidade na fixação do valor a ser pago a título de alimentos.

A respeito do último pressuposto, transcrevo lições de Carlos Roberto Gonçalves:

“O requisito da *proporcionalidade* é também exigido no aludido § 1º do art. 1.694 [do Código Civil], ao mencionar que os alimentos devem ser fixados ‘*na proporção*’ das necessidades do reclamante e dos recursos da pessoa obrigada’, impedindo que se leve em conta somente um desses fatores. Não deve o juiz, pois, fixar pensões de valor exagerado, nem por demais reduzido, devendo estimá-lo com prudente arbítrio, sopesando os dois vetores a serem analisados, *necessidade e possibilidade*, na busca do equilíbrio entre eles. A regra é vaga e constitui apenas um parâmetro, um *standard* jurídico, que ‘abre ao juiz um extenso campo de ação, capaz de possibilitar o enquadramento dos mais variados casos individuais’.

No exame da capacidade do alimentante deve o juiz ter em conta a renda líquida por ele obtida, pois muitas vezes, malgrado o

expressivo patrimônio imobiliário, tais bens não lhe proporcionam renda suficiente para o pagamento de pensão elevada. O valor dos bens pode ser grande e pequeno o rendimento. Os 'recursos da pessoa obrigada' a que se refere o § 1º do retrotranscrito art. 1.694 do Código Civil são os seus rendimentos, as suas disponibilidades financeiras. (...)” (GONÇALVES, Carlos Alberto. Direito civil brasileiro, volume VI: direito de família. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 479-480).

Pois bem. De um lado da obrigação está o devedor, que, por força da renda ou do provento de qualquer natureza que recebe, tem a possibilidade de pagar os alimentos ou a pensão alimentícia; do outro está o credor dessa pensão, que necessita dos alimentos para, em regra, viver de modo compatível com sua condição social, inclusive para atender às necessidades de sua educação (art. 1.694, **caput**, do Código Civil).

Desse quadro sobressai a seguinte realidade: o devedor dos alimentos ou da pensão alimentícia, ao receber a renda ou o provento de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais) – realidade já sujeita ao imposto de renda, tendo em vista a configuração do fato gerador da exação –, retira disso parcela para adimplir a obrigação de prestar alimentos. Dito de outra forma, o alimentante utiliza de sua própria renda ou de seu próprio provento de qualquer natureza, já abarcados pela materialidade do tributo, para o pagamento dos alimentos ou da pensão alimentícia ao qual está obrigado.

Tenho, para mim, que existe inconstitucionalidade material na legislação questionada.

Alimentos ou pensão alimentícia oriunda do direito de família não são renda nem provento de qualquer natureza do credor dos alimentos, mas simplesmente montantes retirados dos rendimentos (acréscimos patrimoniais) recebidos pelo alimentante para serem dados ao alimentado. Nesse sentido, para o último, o recebimento de valores a título de alimentos ou de pensão alimentícia representa tão somente uma **entrada** de valores.

Afora isso, é certo que a legislação impugnada provoca a ocorrência de **bis in idem** camuflado e sem justificação legítima, violando, assim, o texto constitucional. Isso porque o recebimento de renda ou de provento de qualquer natureza pelo alimentante, de onde ele retira a parcela a ser paga ao credor dos alimentos, já configura, por si só, fato gerador do imposto de renda. Desse modo, submeter os valores recebidos pelo alimentado a título

de alimentos ou de pensão alimentícia ao imposto de renda representa nova incidência do mesmo tributo sobre a mesma realidade, isto é, sobre aquela parcela que integrou o recebimento de renda ou de proventos de qualquer natureza pelo alimentante. Essa situação não ocorre com outros contribuintes.

A inconstitucionalidade da tributação ora analisada fica ainda mais patente quando se compara, por exemplo, (i) a situação de um casal com um filho comum, sendo o provedor da família apenas um dos cônjuges, com (ii) aquela existente depois da separação do casal, ocasião em que são fixados alimentos a serem pagos pelo mantenedor ao filho e ao consorte separado, que passaram a morar em outra casa.

Na primeira situação, são tidos como dependentes do provedor, para efeitos de sua declaração de imposto de renda, o cônjuge e o filho comum, em razão de esses necessitarem financeiramente daquele. Na segunda, embora o consorte separado e o descendente do casal não possam ser considerados daquele modo na declaração de imposto de renda do mantenedor, ambos continuam a dele depender financeiramente. Afinal, com a separação, o que muda é a **forma** por meio da qual esse último passa a suprir as necessidades daqueles dois sujeitos: isso passa a ser feito por meio do adimplemento da obrigação de pagar alimentos. Note-se, assim, que não há, por força da pensão alimentícia, nova riqueza dada aos alimentados.

Calha frisar, além do mais, que, em ambas as situações, a quantia destinada à manter os três sujeitos é a mesma, sendo ela, reitere-se, tributada quando de seu recebimento pelo mantenedor. Todavia, em razão da aludida separação e do recebimento dos alimentos (segunda situação), parte dessa quantia (a relativa às pensões alimentícias) passa a ser tributada mais uma vez, sem justificação legítima, pelo imposto de renda, ofendendo, desse modo, o texto constitucional.

Sobre o assunto, destaco lições de Rolf Madaleno:

“Sendo o fato gerador do imposto de renda o aumento no patrimônio do contribuinte, nada justifica a tributação da pensão alimentícia cuja renda já foi devidamente tributada quando ingressou no acervo do devedor dos alimentos, quando de fato esses recursos estão sendo duplamente tributados em sequela da separação oficial dos cônjuges ou conviventes, e tudo por que a mulher e os filhos foram residir em moradia diversa do alimentante, não obstante todos,

mulher e filhos, sempre fossem financeiramente dependentes do varão provedor e tivessem vivido e dependido da única renda percebida pelo provedor.

Induvidosamente, mesmo após a separação formal do casal, como sempre ocorreu, continua tratando-se de um único ingresso familiar, obtido em um único momento pelo mantenedor da família, cujos rendimentos serviam para sustentar sua família de forma direta, se todos vivessem em harmonia e em plena coesão familiar, como igualmente deveriam servir para manter os mesmos dependentes de maneira indireta, através da instituição da pensão alimentícia, sem que seja possível cogitar de qualquer incremento patrimonial capaz de caracterizar acréscimo patrimonial experimentado pelos credores de alimentos.

Inexiste qualquer aumento patrimonial que justifique tributar a pensão alimentícia paga pelo alimentante aos seus dependentes com os mesmos rendimentos já tributados quando ingressaram no patrimônio do provedor, quem, com a mesma fonte de custeio, se transformou em devedor de alimentos, até porque garantir as condições mínimas de existência dos dependentes financeiros com rendimentos tributados quando ingressaram no patrimônio do alimentante é renda insuscetível de mais uma tributação, verdadeira bitributação, pois, como doutrina Roque Antonio Carrazza, *rendas e proventos de qualquer natureza* devem representar ganhos ou riquezas novas, pois do contrário não será atendido o *princípio da capacidade contributiva*.

Ingressos ou receitas que não traduzem acréscimos patrimoniais não configuram renda ou provento de qualquer natureza, como o repasse da verba alimentícia não constitui nenhum aditamento patrimonial adicional, pouco importando sua transferência ao cônjuge ou convivente separado e aos filhos comuns ao casal, quando todos dependem da única renda familiar já devidamente tributada por ocasião de seu ingresso no orçamento familiar por meio das mãos do mantenedor da família. (...)

Segue o cônjuge mantenedor com o dever jurídico de custeio de seus dependentes e estes permanecem com o direito de receber os recursos familiares necessários à sua sobrevivência, substituindo a prestação pecuniária da mútua assistência conjugal pela contrapartida ou compensação dos alimentos. (...)" (Direito de família. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018).

Vide, de mais a mais, que, usualmente, se verifica uma confusão patrimonial. Com efeito, o alimentante é quem, em variados casos, efetivamente recolhe o imposto de renda ora combatido por meio do denominado "Carnê-Leão". E, ao fazer esse recolhimento, utiliza-se de

dinheiro proveniente do recebimento de sua própria renda ou de seu próprio provento de qualquer natureza, não fazendo, aqui, distinção entre o que fica para si e o que paga a título de pensão alimentícia. Essa circunstância revela, mais uma vez, a ocorrência daquele **bis in idem**.

Por fim, vale frisar que o art. 4º, II, da Lei nº 9.250/95, ao possibilitar a dedução das importâncias pagas a título de pensão alimentícia, quando em cumprimento de decisão judicial ou escritura pública (nos termos lá referidos), na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda devido pelo alimentante, de modo algum afasta o entendimento ora defendido.

Diversas deduções admitidas na lei, tal como essa, consistem em verdadeiros benefícios fiscais. E muitas dessas benesses são concedidas pelo legislador quando o próprio imposto incide sobre a renda ou sobre os proventos de qualquer natureza. Na espécie, o alimentante, e não a pessoa alimentada, é o beneficiário da dedução, dada a incidência do imposto de renda sobre as quantias sujeitas ao tributo por ele recebidas.

Repare-se, além do mais, que, como se sabe, o legislador tem boa liberdade para tratar dos benefícios fiscais. Isso significa que, por razões de política fiscal, num juízo de conveniência e oportunidade, pode ele retirar o benefício previsto no citado art. 4º, II, da Lei nº 9.250/95.

Paralelamente a isso, registre-se que não cabe ao legislador, visando a compensar esse benefício fiscal concedido, tributar com o imposto de renda os valores decorrentes do direito de família percebidos pelo alimentado a título de alimentos ou de pensão alimentícia. A percepção desses valores pelo alimentado consiste, na verdade, em hipótese de não incidência do imposto, como visto alhures, não podendo, desse modo, ser alcançada pelo tributo.

Concluo, assim, não ser possível a incidência do imposto de renda sobre tais montantes percebidos pelo alimentado.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço, em parte, da ação direta de inconstitucionalidade e, quanto à parte de que conheço, julgo a ação procedente, de modo a dar ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, ao arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/18 e aos arts. 3º, **caput** e § 1º; e 4º do Decreto-

lei nº 1.301/73 interpretação conforme à Constituição Federal para se afastar a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/02/2022 00:00

VOTO-VISTA

Ementa : Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Incidência de imposto de renda sobre pensão alimentícia fundada no direito de família. Inconstitucionalidade.

1. Ação direta de inconstitucionalidade proposta para que se declare a inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre verbas pagas a título de pensão alimentícia.

2. Os alimentos se destinam a assegurar a manutenção da dignidade da pessoa humana, com base na solidariedade, sendo considerados como direito social. O adimplemento da obrigação alimentar é tão caro à Constituição que seu descumprimento configura exceção à impossibilidade de prisão civil por dívida.

3. Do arcabouço normativo civil-constitucional, extraem-se as seguintes premissas: (i) o direito aos alimentos protege o mínimo existencial e sua prestação será devida a pessoa que, incapaz de prover o seu próprio sustento, não encontra meios, ao menos imediatos, para atender às suas necessidades mais elementares; (ii) para que surja a obrigação de pagar os alimentos, deve existir ou ter existido um vínculo familiar, seja a filiação, o parentesco ou o conjugal; e (iii) a obrigação alimentar deverá ser fixada conforme a necessidade de quem a recebe e a possibilidade de quem a paga e sempre levar em consideração a proporcionalidade.

4. Diante disso, é incompatível com a Constituição considerar os alimentos como acréscimo patrimonial, uma vez que se destinam ao sustento e à subsistência do alimentando.

5. Na maioria dos casos, após a dissolução do vínculo conjugal, a guarda dos filhos menores é concedida à

mãe. A incidência do imposto de renda sobre pensão alimentícia acaba por afrontar a igualdade de gênero, visto que penaliza ainda mais as mulheres. Além de criar, assistir e educar os filhos, elas ainda devem arcar com ônus tributários dos valores recebidos a título de alimentos, os quais foram fixados justamente para atender às necessidades básicas da criança ou do adolescente.

6. **Conhecimento parcial** da ação direta de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, **procedência** do pedido, de modo a conferir ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; aos arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/2018; e aos arts. 3º, *caput* e § 1º; e 4º do Decreto-lei nº 1.301/1973, interpretação conforme a Constituição Federal para afastar a incidência do imposto de renda sobre alimentos ou pensões alimentícias quando decorrentes do direito de família.

7. Fixação da seguinte tese de julgamento: “ *É inconstitucional a incidência de imposto de renda sobre os alimentos ou pensões alimentícias quando fundadas no direito de família* ”.

Relatório

O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso (voto-vista):

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta, em 2015, pelo Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM), tendo por objeto o art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988 e os arts. 5º e 54 do Decreto nº 3.000/1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR). O requerente pretende que seja declarada a inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos a título de pensão alimentícia pelos alimentandos, conforme consta nos dispositivos impugnados.

2. Faz-se necessário esclarecer que o Decreto nº 3.000/1999 foi revogado pelo Decreto nº 9.580/2018 e não houve aditamento à inicial. Não ocorreu, no entanto, alteração substancial na redação dos novos dispositivos.

3. Transcrevo as normas impugnadas para melhor compreensão da controvérsia:

Lei nº 7.713/1988

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.

Decreto nº 3.000/1999 (RIR) (revogado pelo Decreto nº 9.580/2018)

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.

Parágrafo único. Opcionalmente, o responsável pela manutenção do alimentado poderá considerá-lo seu dependente, incluindo os rendimentos deste em sua declaração

(...)

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.

Decreto nº 9.580/2018 (RIR)

Art. 4º Na hipótese de rendimentos percebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo homologado judicialmente ou de decisão judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios, verificada a incapacidade civil do alimentado, a tributação será feita em seu nome pelo tutor, pelo curador ou pelo responsável por sua guarda.

Parágrafo único. Opcionalmente, o responsável pela manutenção do alimentado poderá considerá-lo seu dependente e incluir os rendimentos deste em sua declaração, ainda que em valores inferiores ao limite da primeira faixa da tabela progressiva anual.

(...)

Art. 46. São tributáveis os valores percebidos, em dinheiro, a título de alimentos ou de pensões, em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública registrada em cartório, inclusive a prestação de alimentos provisionais.

4. Preliminarmente, o requerente afirma ser legitimado para propor a ação com base no art. 103, IX, da Constituição e aponta como precedente a ADI 5.291, de relatoria do Min. Marco Aurélio, em que se reconheceu a legitimidade ativa do Instituto de Defesa do Consumidor (IDECON). Afirma a existência de pertinência temática entre o objeto da ação e sua finalidade social, que consiste em “atuar como força representativa nos cenários nacional e internacional, e instrumento de intervenção político-científica, ajustados aos interesses da família e aos direitos de exercício da cidadania”.

5. No mérito, o requerente alega que existem limites constitucionais para o legislador definir rendas e proventos de qualquer natureza. Na sua visão, o tributo em questão só pode incidir sobre “as alterações positivas do patrimônio, observando o intervalo de tempo suficiente a que se proceda [a] o efetivo cotejo [d]as entradas e [de] certas saídas”. O requerente sustenta, ainda, que se, por um lado, os dispositivos impugnados exigem do alimentando o pagamento do imposto de renda, por outro, a legislação faculta ao devedor da pensão alimentícia deduzir da base de cálculo do tributo os valores pagos a esse título. Nessa linha, o pedido formulado na ação visa a proteger o lado mais fraco da relação submetida ao Fisco, “caracterizando uma situação perversa, que coloca em perigo a subsistência do alimentário”.

6. Além disso, o autor assevera que os alimentos são “prestação para a satisfação das necessidades do alimentando que, por si só, não tem meios possíveis para provê-las”. E essas necessidades seriam, como regra, “aquelas indispensáveis à vida de uma pessoa”. Sustenta que o direito a alimentos não possui caráter patrimonial, mas sim social e familiar. Defende que, para efeito do imposto em debate, renda seria “o produto, fluxo ou acréscimo patrimonial, inconfundível do patrimônio de onde promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação”. Provento, por sua vez, seria o ganho equivalente “[a]o acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos”. Aduz que os alimentos não se enquadram em nenhuma dessas hipóteses. Afirma

também que a pensão alimentaria já fora tributada no momento em que a cifra ingressou no patrimônio do devedor de alimentos. Por essa razão, conclui que tais valores “estão sendo duplamente tributados em sequela da separação oficial dos cônjuges ou conviventes”.

7. O requerente sintetiza seus argumentos e os dispositivos constitucionais que entende terem sido violados pela legislação impugnada da seguinte forma: (i) “a Constituição da República Federativa do Brasil garante aos cidadãos condições mínimas de existência digna, de forma a garantir a todos um padrão aceitável de subsistência, na forma do artigo 3º, inciso III”; (ii) “a verba destinada à sobrevivência não pode ser suscetível de tributação, pois deve atender às necessidades básicas do contribuinte e de sua família, já que não constitui nem renda e nem proventos”, o que violaria o conceito de renda exposto no art. 153, III; (iii) “o princípio da dignidade da pessoa humana, contido na Constituição Federal, também destaca o direito à vida, do artigo 5º, enquanto no capítulo da ordem econômica a existência digna é afirmada no artigo 170, em conformidade com os ditames da justiça social e, no planejamento familiar ela é prometida no § 7º, do artigo 226, e no §8º subsequente, a Carta Política certifica esta mesma dignidade na assistência para cada um dos integrantes da família, enquanto a vida e a dignidade da criança e do adolescente estão asseguradas pelo artigo 227”; (iv) “(...) a norma noticiada como inconstitucional, disposta no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000) pela Receita Federal, interfere naquilo que compõe o mínimo existencial de sustento dos destinatários da pensão alimentícia”.

8. O relator aplicou o rito do art. 12 da Lei nº 9.868/1999. A Presidência da República prestou informações nos seguintes termos: (i) não é possível o conhecimento da ação quanto à impugnação dos arts. 5º e 54 do RIR, pois esses dispositivos apenas repetiriam normas constantes de leis ordinárias (arts. 3º, § 1º, e 4º do Decreto-lei nº 1.301/1973 e art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988); (ii) além disso, a ação também não deveria ser conhecida, uma vez que não houve a impugnação dos arts. 3º, § 1º, e 4º do Decreto-lei nº 1.301/1973, que teriam o mesmo sentido do questionado art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; (iii) quanto ao mérito, seria constitucional a incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro a título de pensão alimentícia, já que não há imunidade ou isenção aplicável ao caso; (iv) não haveria, na espécie, *bis in idem*, tendo em vista que o contribuinte do tributo ora questionado seria o credor da pensão alimentícia, e não o devedor, e que essa exação teria base de cálculo própria; (v) a incidência

tributária discutida não importaria em tributação do mínimo existencial, sendo consequência, na realidade, da observância dos critérios da universalidade, generalidade e progressividade.

9. A Presidência do Congresso Nacional encaminhou informações com o seguinte teor: (i) preliminarmente, sustenta não ser possível o conhecimento da ação, pois não haveria pertinência temática, uma vez que os fins sociais do requerente não teriam relação direta com os alimentantes e alimentados; (ii) no mérito, afirma que “a alegação de que não se podem tributar alimentos e pensão dada sua natureza alimentar esbarra na prática cotidiana desde a primeira instituição do imposto de renda”; e (iii) a natureza desses valores não seria indenizatória e não há *bis in idem*.

10. A Advocacia-Geral da União expôs as mesmas preliminares já suscitadas. Quanto ao mérito, afirmou ser constitucional a incidência do imposto sobre os valores recebidos como pensão alimentícia, uma vez que eles configuram acréscimo patrimonial de quem os recebe.

11. Por fim, a Procuradoria-Geral da República apresentou parecer pelo não conhecimento da ação, com base nos seguintes argumentos: (i) o requerente não apresentou procuração com poderes específicos; (ii) o IBDFAM não seria entidade de classe, para efeito do art. 103, IX, da Constituição Federal; (iii) não houve impugnação do art. 4º, II, da Lei nº 9.250/1995, o que configura ausência de impugnação de todo o complexo normativo; (iv) a ADI não deve ser utilizada para impugnar dispositivos infralegais.

12. Sendo esse o breve o relatório, passo a votar.

VOTO

13. Após a análise das questões preliminares suscitadas, o voto será dividido em três partes.

14. Na primeira parte, abordarei brevemente a legislação civil-constitucional relacionada à pensão alimentícia, a fim de que reste clara a natureza jurídica dessa verba, a finalidade de seu pagamento e a quem

visam a proteger. Na segunda parte, apresentarei as razões de direito tributário pelas quais entendo que não deve incidir imposto de renda sobre pensão alimentícia. Na terceira, tratarei da violação à isonomia sob o viés da desigualdade de gênero, potencializada pela incidência do tributo, considerando que as mulheres são as principais receptoras de pensão alimentícia.

I. Questões preliminares

I.1. A legitimidade ativa do IBDFAM

15. Em primeiro lugar, reconheço a legitimidade ativa do requerente. Entendo que o art. 103, IX, da Constituição deve ser interpretado, no que se refere às entidades de classe de âmbito nacional, com base em três requisitos definidos pela jurisprudência desta Corte: (i) comprovação de associados em nove Estados da federação; (ii) pertinência temática entre seu objetivo social e os interesses defendidos em juízo; e (iii) composição da classe por membros que integram a mesma categoria econômica ou profissional.

16. Quanto ao item (i), por simples consulta ao sítio eletrônico do IBDFAM, verifica-se que o instituto “tem a sua representação consolidada em todos os estados brasileiros e no Distrito Federal e, por meio das diretorias e núcleos regionais, promove eventos e cursos, seguindo as diretrizes institucionais” . E, ainda, “atualmente, o Instituto ultrapassou a marca de 17 mil associados inscritos, reunindo entre seus membros advogados, assistentes sociais, defensores públicos, desembargadores, promotores e procuradores de justiça, juízes, psicanalistas, psicólogos e estudantes; operadores do Direito no Brasil e no exterior” [1]. Conclui-se que seus filiados não integram categorias radicalmente distintas, ao contrário do que propugnaram a Presidência da República, a AGU e a PGR.

17. Quanto ao segundo requisito, entendo haver pertinência temática entre o interesse em que seja declarada a inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre a pensão alimentícia e os objetivos sociais da entidade, quais sejam: “promover, em caráter interdisciplinar, estudos, pesquisas, discussões e campanhas sobre as relações de família e sucessões; disseminar conhecimentos sobre o Direito de Família a todos os seus membros e à sociedade; atuar como força representativa da sociedade

e como instrumento de intervenção político-científica no intento de promover a justiça mais adequada às demandas da contemporaneidade” [2]. No presente caso, resta clara a intenção do requerente em proteger os alimentandos, receptores da pensão alimentícia, os quais ocupam posição de vulnerabilidade e hipossuficiência, sejam eles filhos, parentes ou ex-cônjuges.

18. Ressalto, ainda, que a entidade já foi admitida como *amicus curiae* em diversas ações de controle concentrado de constitucionalidade e em recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida, que tratavam de temas relevantíssimos no âmbito dos direitos fundamentais individuais, dos direitos da personalidade, da proteção constitucional das minorias e da família, tais como: (i) ADPF 132 e ADI 4.277 [3], em que foi reconhecida a constitucionalidade da união estável homoafetiva; (ii) RE 363.889 [4], em que esta Corte julgou a constitucionalidade da repropositura da ação de reconhecimento de paternidade no caso em que a parte interessada não teve meios de realizar o exame de DNA; (iii) ADC 19 [5], em que se assentou a constitucionalidade de dispositivos da Lei nº 11.340/2006, a Lei Maria da Penha; (iv) RE 898.060 [6], em que se afirmou a possibilidade de reconhecimento concomitante da paternidade socioafetiva e biológica; (v) RE 646.721 [7] e RE 878.694 [8], em que foram equiparados os regimes sucessórios do casamento e da união estável; (vi) ADI 4.275, em que se reconheceu a possibilidade de alteração do prenome do registro civil, sem a necessidade de realização de cirurgia de transgenitalização ou da realização de tratamentos hormonais, por pessoas transgênero; (vii) ADI 5.543 [10], em que se julgou inconstitucional portaria da ANVISA, que vedava que homossexuais e bissexuais doassem sangue; e (viii) ADO 26 [11] e MI 4.733 [12], em que esta Corte decidiu pela criminalização de todas as formas de homofobia e transfobia.

19. Quanto ao terceiro item – composição da classe por membros que integram a mesma categoria econômica ou profissional – remeto à decisão por mim proferida na ADPF 527 – proposta em face de decisões judiciais que criam óbices para transferência de travestis e de mulheres transexuais para presídios femininos, em que reconheci a legitimidade ativa da Associação Brasileira de Gays, Lésbicas e Transgêneros (ALGBT). Na ocasião, consignei:

“A pergunta que se coloca aqui, portanto, é: deve o Supremo Tribunal Federal revisar a sua jurisprudência sobre a configuração

do requisito 'classe', para o fim de conferir-lhe entendimento menos restritivo que aquele praticado até o momento? Deve-se buscar interpretação, que permita que grupos vulneráveis e minoritários, unidos pela luta por direitos fundamentais, possam acessar o controle concentrado da constitucionalidade?

Parece-me que a resposta é inequivocamente positiva por três ordens distintas de fundamentos. Em primeiro lugar, as justificativas que levaram o STF a construir uma interpretação restritiva do significado de 'classe' não estão mais presentes. Em segundo lugar, o resultado de tal interpretação implica violação à teleologia e ao sistema da Constituição e impede que o Supremo cumpra uma dimensão fundamental da sua missão institucional: a proteção de direitos fundamentais com celeridade, efetividade e em ampla escala. Em terceiro lugar, trata-se de interpretação que enseja a violação da igualdade por impacto desproporcional sobre grupos minoritários." [13]

20. E continuei:

"É certo que as discussões sobre direitos fundamentais poderiam chegar à Corte por meio dos recursos extraordinários. Entretanto, a prática tem demonstrado que a grande maioria dos recursos admitidos e julgados pelo Supremo têm o Poder Público como recorrente. Qualquer que seja a razão de tal estado de coisas, o fato é que são raros os recursos admitidos e julgados em que figuram como requerentes associações protetoras de direitos fundamentais.

A via do controle concentrado é, ainda, mais célere, permite o conhecimento e a imediata suspensão de um ato violador de direitos fundamentais e produz uma decisão com efeitos vinculantes e gerais, de observância obrigatória para o Judiciário e a Administração Pública como um todo. Portanto, o controle concentrado da constitucionalidade é uma via essencial para que a Corte exerça a proteção de direitos fundamentais com efetividade. Trata-se, contudo, de proteção que só pode ser exercida se for provocada. Se, todavia, as associações de defesa de tais direitos não detêm legitimidade para propor tais ações – por não representarem uma classe econômica ou profissional – o principal autor de tais demandas estará afastado do controle concentrado".

21. Assim, reitero as razões expostas na referida decisão monocrática, uma vez que os "alimentados", grupo de pessoas em situação de vulnerabilidade que a presente ação pretende defender, (i) não possuem uma associação própria para defender seus direitos; (ii) não tiveram seus interesses acolhidos por legitimados universais, como o Procurador-Geral da República, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e os

partidos políticos com representação no Congresso; e (iii) individualmente, enfrentariam uma série de dificuldades para que seus pleitos chegassem a esta Corte pela via recursal e tivessem repercussão geral reconhecida.

22. Desse modo, é inconteste a legitimidade ativa do IBDFAM para propositura da presente ação direta.

I.2. A regular representação processual

23. De acordo com a manifestação da PGR, o requerente não teria apresentado procuração com poderes específicos, uma vez que não há discriminação dos dispositivos impugnados.

24. No entanto, o instrumento de mandato apresentado foi outorgado para “o fim específico de atuar junto ao Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade, em que se busca a declaração de inconstitucionalidade na tributação de pensão alimentícia”, e, portanto, engloba os arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 5º e 54 do Decreto nº 3.000 /1999. Destaco, ainda, que esta Corte entende dispensável a indicação expressa dos dispositivos impugnados na procuração [14].

25. Assim, não há vício na representação processual do requerente.

I.3. A desnecessária impugnação dos dispositivos do Decreto-lei nº 1.301 /1973 e da Lei nº 9.250/1995

26. A AGU e a PGR alegaram não ter havido impugnação de todo o complexo normativo relativo à incidência de IRPF sobre pensão alimentícia, o que levaria ao não conhecimento da presente ação. Suscitaram que seria imprescindível que o requerente tivesse incluído os arts. 3º, § 1º; e 4º do Decreto-lei nº 1.301/1973; e art. 4º, II, da Lei nº 9.250/1995, os quais assim dispõem:

Decreto-lei nº 1.301/1973 :

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.

(...)

Art. 4º O disposto nos artigos 2º e 3º também se aplica aos casos de prestação de alimentos provisionais ou provisórios.

Lei nº 9.250/1995

Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas:

(...)

II – as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;

27. Quanto à ausência de indicação, pelo requerente, da integralidade do arcabouço normativo, entendo que não havia a necessidade de impugnação dos dispositivos acima. No que se refere ao Decreto-Lei nº 1.301/1973, a redação do art. 3º, §1º, e do art. 4º, é similar à do art. 3º, *caput* e § 1º, da Lei nº 7.713/1988, impugnados na presente ação. Desse modo, nos termos do voto do relator, tenho que “na eventualidade de se declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, seria declarada, por arrastamento, a inconstitucionalidade dos arts. 3º, § 1º, e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73”. Além disso, conforme também destacado pelo relator, há precedente desta Corte em que se superou a preliminar de ausência de impugnação de todo o complexo normativo (ADI 4.375, Rel. Min. Dias Toffoli).

28. Além disso, o Decreto-Lei nº 1.301/1973, por se tratar de diploma anterior à Constituição de 1988, apenas poderia ser questionado via ação de descumprimento de preceito fundamental, conforme disposto na Lei nº 9.882/1999, art. 1º, parágrafo único, inciso I.

29. No que se refere ao art. 4º, II, da Lei nº 9.250/1995, entendo que o dispositivo não faz parte do complexo normativo que se pretende impugnar. Como visto, ele não trata da incidência de imposto de renda sobre o recebimento da pensão alimentícia, mas da possibilidade de o alimentante deduzir os valores pagos a título de pensão alimentícia da base de cálculo do imposto.

30. Desse modo, supero a referida preliminar.

I.4. A revogação superveniente de dispositivos e a ausência de aditamento à petição inicial

31. Conforme verificado, são impugnados os arts. 5º e 54 do Decreto nº 3.000/1999, antigo Regulamento do Imposto de Renda (RIR), vigente à época do ajuizamento da ação, em 2015. No entanto, o referido diploma foi integral e expressamente revogado pelo Decreto nº 9.580/2018, que, apesar de trazer dispositivos similares aos do RIR/1999 (art. 4º e 46), não foi objeto de aditamento à inicial pelo requerente [15].

32. A jurisprudência desta Corte se firmou no sentido de que a revogação ou alteração substancial, que implique exaurimento da eficácia dos dispositivos questionados, resulta na perda de objeto da ação (ADI 4.389-AgR, sob a minha relatoria; ADI 3.416-AgR, Rel. Min. Edson Fachin; ADI 3.885, Rel. Min. Gilmar Mendes; ADI 1.454, Relª. Minª. Ellen Gracie).

33. Não conheço, portanto, da presente ação no que se refere à impugnação dos arts. 5º e 54 do Decreto nº 3.000/1999.

I.5. A necessidade da delimitação do objeto da ação à incidência do imposto de renda sobre pensões alimentícias no âmbito do Direito de Família

34. Como visto, o art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988, impugnado na presente ação, trata, além de outras hipóteses, da incidência do imposto de renda sobre os *alimentos e pensões percebidos em dinheiro*, não apresentando distinção em relação ao motivo pelo qual os alimentos e pensões tornaram-se devidos.

35. Em relação a esse ponto, o relator delimitou o objeto da presente ação, considerando que os fundamentos apresentados pelo requerente, na petição inicial, são relacionados apenas aos alimentos e pensões tutelados pelo Direito de Família. Confira-se:

“Ocorre que o requerente, ao formular suas razões, não fundamentou, de modo específico, qual seria a inconstitucionalidade da incidência do imposto sobre essas outras realidades. Limitou-se a aduzir a invalidade daquela tributação à luz do direito de família.

Nesse ponto, cabe lembrar, por exemplo, que os alimentos podem ser fixados em razão de ilícito civil.

É o caso, portanto, de se conhecer parcialmente da ação, de modo a entender que o pedido de declaração de inconstitucionalidade e o de medida cautelar alcançam os dispositivos questionados apenas nas partes que tratam do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro a título de alimentos ou de pensão alimentícia estabelecida com base no direito de família”[16].

36. Acompanho, portanto, o relator no sentido de que a ação deve ser parcialmente conhecida, restringindo o exame à incidência do imposto de renda sobre alimentos e pensões estabelecidos com base no Direito de Família.

37. Tendo exaurido a análise das preliminares da presente ação, passarei, então, a tecer minhas considerações acerca do mérito.

II. Mérito

II.1. Breve análise da legislação civil-constitucional relacionada aos alimentos

38. O Código Civil de 2002 e a Emenda Constitucional nº 64/2010 são marcos legais na tutela jurídica dos alimentos, na igualdade entre homens e mulheres, enquanto componentes do núcleo familiar, e no fim do tratamento diferenciado conferido a filhos tidos na constância do casamento e fora dele. Basta dizer que, durante toda a vigência do Código Civil de 1916, vigorava o exercício do pátrio poder pelo homem, que passaria para a

sua esposa apenas quando ele estivesse impossibilitado de exercê-lo, a ele cabendo o status de “chefe” da família. Competiam principalmente ao homem, e subsidiariamente à mulher, os deveres de provimento e manutenção da casa, inclusive no que se refere à obrigação alimentar. Além disso, existiam as inglorias figuras do concubinato e do filho bastardo.

39. A EC nº 64/2010 incluiu a alimentação como direito social no *caput* do art. 6º da Constituição. E, ao eliminar prazos para se requerer a oficialização do fim do casamento, como a separação judicial antecedente ao divórcio, colocou em segundo plano o debate sobre a “culpa” pela dissolução do relacionamento conjugal, de modo que a discussão alimentar passou a ficar centrada apenas em seus pressupostos essenciais: necessidade de quem recebe e possibilidade de quem paga.

40. O Código Civil de 2002, por sua vez, trata dos alimentos, no âmbito do direito de família, do art. 1.694 ao art. 1.710, com novos pressupostos em relação ao Código anterior, tendo superado parcialmente, por exemplo, a referida “culpa” como óbice ao seu recebimento. Além disso, fortaleceu a mútua assistência e a solidariedade no momento do fim do casamento e da união estável, pois estabeleceu que o (ex) cônjuge ou companheiro pode receber alimentos “naturais” ou “necessários”, ainda que venha a ser responsabilizado pela dissolução do vínculo conjugal [17].

41. Nas relações privadas regidas pelo direito de família, são três as possíveis fontes de obrigação alimentar: o dever de sustento, que decorre do poder familiar, quando os alimentandos são filhos menores de idade; o parentesco, que dá ensejo ao dever de alimentar pai, mãe, irmãos e outros parentes; e a dissolução do vínculo conjugal, seja ele oriundo do casamento ou da união estável.

42. O Código Civil de 2002, ao regulamentar os alimentos no direito de família, não faz distinção em relação a sua origem, se decorrentes da filiação, do vínculo conjugal ou do parentesco. Em seu art. 1.694, estabelece que “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”. Assim, independentemente da origem da obrigação alimentar, seu *quantum* deve ser fixado na proporção das necessidades do requerente e dos recursos da pessoa obrigada a pagar (art. 1.694, § 1º), devendo atender, portanto, ao

trinômio necessidade/possibilidade/proporcionalidade, conforme dispõem os arts. 1.694 e 1.703 [18] do Código Civil. Tal montante pode ser alterado a qualquer tempo, desde que tenha havido mudança na realidade das partes, conforme disposto no art. 1.699 [19].

43. O dever ou a obrigação de sustento filial advém do poder familiar, conforme disposto pelos artigos 229 da Constituição [20]; 1.566, IV, do Código Civil [21]; e 22, *caput*, do Estatuto da Criança e do Adolescente [22]. É a forma que o filho menor tem de ver suprido o seu sustento até que ele complete a maioridade ou que seja emancipado. Já o dever de alimentar os parentes está expressamente previsto no art. 1.697 do Código Civil [23].

44. Assim como o parentesco, o casamento e a união estável como fontes de obrigação alimentar advém do dever de mútua assistência, assegurado pelo artigo 1.566, III, do Código Civil [24]. Ressalta-se que, por diversos fatores, o pagamento de pensão entre os ex-cônjuges é cada vez menos frequente e está vinculada, exclusivamente, à necessidade de quem a pleiteia, não mais se presumindo a necessidade da esposa, como então previsto na Lei nº 5.478/1968. Os alimentos ficaram, assim, restritos à real necessidade de quem os postula, que precisa ser devidamente comprovada, sendo essa obrigação recíproca entre os cônjuges.

45. Quando há consenso quanto ao fim do relacionamento conjugal, os valores pagos a título de alimentos serão estabelecidos de comum acordo para suprir as necessidades básicas, como educação, saúde, alimentação e moradia, levando-se em consideração a organização familiar e as funções que cada cônjuge desenvolvia na constância da união. Apesar da igualdade entre os gêneros, ressalta-se que ainda é comum que os cuidados com os filhos fiquem a cargo da mãe, que, conseqüentemente, pode acabar renunciando a oportunidades profissionais em prol dos cuidados da família.

46. Nesse contexto, os alimentos funcionam como prestação que se destina a assegurar a manutenção da dignidade da pessoa humana, com base na solidariedade, sendo, ainda, considerado direito social. Nas palavras da Desembargadora Rosa Maria de Andrade Nery, “[a] matéria denominada “alimentos” está conectada com o direito à vida e à ‘sobrevivência digna’ dos que não têm ainda, ou perderam, a capacidade de sustento” [25].

47. No mesmo sentido, os ensinamentos do professor de Direito Civil da UERJ, Gustavo Tepedino:

“O direito a alimentos é informado por dois princípios que fundamentam a República, servindo de instrumento de proteção e igualdade substancial. Por essa razão, a temática não se circunscreve à relação entre pais e filhos.

Princípio da Dignidade da Pessoa Humana

O primeiro fundamento encontra valor central na dignidade da pessoa humana, inserido na dicção do art. 1º, III, da Constituição da República, cujo substrato também tem conteúdo material: ninguém é digno quando desprovido de condições materiais de existência; trata-se, portanto, de vetor normativo que visa à preservação da vida e da integridade física. Além disso, também determina a proteção à família atribuída ao Estado pelo art. 226 do mesmo texto maior: é a pessoa humana, o desenvolvimento da sua personalidade, o elemento finalístico da proteção estatal, para cuja realização devem convergir todas as normas do direito positivo, em particular aquelas que disciplinam o direito de família, regulando as relações mais íntimas e intensas do indivíduo no social.

A Constituição da República definiu, no art. 229, o dever de ajuda e amparo entre pais e filhos, e o Código Civil, no art. 1.697, estabeleceu a obrigação alimentar entre parentes, estendendo-se aos colaterais: ‘Consagra, assim, a reciprocidade alimentar como um direito essencial à vida e à subsistência em todas as idades’.

Princípio da Solidariedade

O princípio da solidariedade familiar, segundo fundamento constitucional aludido, introduziu significativas mudanças no âmbito do regime dos alimentos, as quais, lidas à luz do Texto Constitucional, representam inovações relevantes. Nesta perspectiva, a solidariedade é marcada pela superação dos interesses individuais e, na evolução dos direitos humanos, a concorrência dos direitos sociais. No núcleo familiar, deve-se entender os alimentos como expressão da solidariedade recíproca dos cônjuges e companheiros, principalmente quanto à assistência moral e material. Com efeito, do aspecto axiológico, a reciprocidade da obrigação alimentar entre pais e filhos, parentes, companheiros e cônjuges demonstra a mitigação da individualidade e a proeminência dos interesses e direitos da coletividade – no caso, da coletividade familiar –, protegidos pelo Estado, pela sociedade e pelos integrantes da família. Trata-se da corresponsabilidade recíproca que tem raízes na autonomia privada, seja na constituição da família conjugal ou marital, seja no exercício do planejamento familiar” [26].

48. E a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não diverge dessa compreensão:

“RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE ALIMENTOS. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. ALIMENTANTE PRESO. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO INFLUENCIA NO DIREITO FUNDAMENTAL À PERCEPÇÃO DE ALIMENTOS. PECULIARIDADE A SER APRECIADA NA FIXAÇÃO DO VALOR DA PENSÃO. POSSIBILIDADE DE O INTERNO EXERCER ATIVIDADE REMUNERADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

(...)

2. O direito aos alimentos é um direito social previsto na CRFB /1988, intimamente ligado à concretização do princípio da dignidade da pessoa humana. Assim, a finalidade social e existencial da obrigação alimentícia a torna um instrumento para concretização da vida digna e a submete a um regime jurídico diferenciado, orientado por normas de ordem pública.

3. Os alimentos devidos pelos pais aos filhos menores decorrem do poder familiar, de modo que o nascimento do filho faz surgir para os pais o dever de garantir a subsistência de sua prole, cuidando-se de uma obrigação personalíssima.

4. Não se pode afastar o direito fundamental do menor à percepção dos alimentos ao argumento de que o alimentante não teria condições de arcar com a dívida, sendo ônus exclusivo do devedor comprovar a insuficiência de recursos financeiros. Ademais, ainda que de forma mais restrita, o fato de o alimentante estar preso não impede que ele exerça atividade remunerada.

5. O reconhecimento da obrigação alimentar do genitor é necessário até mesmo para que haja uma futura e eventual condenação de outros parentes ao pagamento da verba, com base no princípio da solidariedade social e familiar, haja vista a existência de uma ordem vocativa obrigatória.

6. Recurso especial desprovido” [27].

49. O adimplemento da obrigação alimentar é tão caro à Constituição que seu descumprimento configura exceção à impossibilidade de prisão civil por dívida (art. 5º, LXVII). Portanto, o constituinte optou por restringir a liberdade do devedor como forma de assegurar o cumprimento da obrigação alimentar, justamente porque, do outro lado, está alguém que não tem meios de prover o próprio sustento.

50. Ademais, o STJ possui entendimento no sentido de que os alimentos integram o rol de direitos da personalidade do indivíduo, seu patrimônio moral e não econômico – ainda que a prestação possa ser apreciável economicamente –, uma vez que eles são destinados a assegurar a subsistência daquele que os recebe:

“1. Em conformidade com o direito civil constitucional – que preconiza uma releitura dos institutos reguladores das relações jurídicas privadas, a serem interpretados segundo a Constituição Federal, com esteio, basicamente, nos princípios da proteção da dignidade da pessoa humana, da solidariedade social e da isonomia material –, o direito aos alimentos deve ser concebido como um direito da personalidade do indivíduo. Trata-se, pois, de direito subjetivo inerente à condição de pessoa humana, imprescindível ao seu desenvolvimento, à sua integridade física, psíquica e intelectual e, mesmo, à sua subsistência.

2. Os alimentos integram o patrimônio moral do alimentando, e não o seu patrimônio econômico, ainda que possam ser apreciáveis economicamente. Para efeito de caracterização da natureza jurídica do direito aos alimentos, a correlata expressão econômica afigura-se *in totum* irrelevante, apresentando-se de modo meramente reflexo, como sói acontecer nos direitos da personalidade.

3. Do viés personalíssimo do direito aos alimentos, destinado a assegurar a existência do alimentário – e de ninguém mais –, decorre a absoluta inviabilidade de se transmiti-lo a terceiros, seja por negócio jurídico, seja por qualquer outro fato jurídico. (...)” [28].

51. Além disso, a Corte Superior de Justiça entendeu que, por se tratar de verba que protege o mínimo existencial, não se aplica à obrigação alimentar a Teoria do Adimplemento Substancial: “(...) os alimentos impostos por decisão judicial – ainda que decorrentes de acordo entabulado entre o devedor e o credor, este na grande maioria das vezes representado por genitor – guardam consigo a presunção de que o valor econômico neles contido traduz o mínimo existencial do alimentando, de modo que a subtração de qualquer parcela dessa quantia pode ensejar severos prejuízos a sua própria manutenção” [29].

52. A partir desse arcabouço normativo civil-constitucional, destaca-se que: (i) o direito aos alimentos protege o mínimo existencial e sua prestação será devida a pessoa que, incapaz de prover o seu próprio sustento, não encontra meios, ao menos imediatos, para atender às suas necessidades

mais elementares; (ii) para que surja a obrigação de pagar os alimentos, deve existir ou ter existido um vínculo familiar, seja a filiação, o parentesco ou o conjugal; e (iii) a obrigação alimentar deverá ser fixada conforme a necessidade de quem a recebe e a possibilidade de quem a paga e sempre levar em consideração a proporcionalidade.

53. Tendo restado clara a função da prestação de alimentos regidos pelo direito de família e a quem visam a proteger, passarei a analisar a constitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre a pensão alimentícia paga em dinheiro.

II.2. O exame da constitucionalidade da percepção de pensão alimentícia como fato gerador do imposto de renda

54. A Constituição de 1998, em seu art. 153, III, afirma que compete à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Apesar de o texto constitucional não apresentar um conceito esmiuçado de *renda e proventos de qualquer natureza*, decorre da própria materialidade eleita pelo constituinte, bem como da aplicação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º), que sua intenção é a tributação de valores que configurem manifestação de riqueza de seu detentor. O imposto de renda, assim, não deve incidir sobre verbas indenizatórias ou sobre verbas utilizadas para garantir o acesso ao mínimo existencial, mas sobre valores que se caracterizem como aumento patrimonial.

55. O art. 43 do Código Tributário Nacional define “renda”, como sendo *o produto do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos*, e “proventos de qualquer natureza”, como aqueles que *constituam acréscimos patrimoniais, não compreendidos no inciso anterior* [30].

56. A meu ver, o art. 43 do CTN apenas reforça as minhas conclusões acerca das verbas que podem ser tributadas pelo imposto de renda e, por todo o exposto no tópico anterior, a pensão alimentícia não deve sofrer a incidência do imposto. Explico.

57. De início, não restam dúvidas de que os alimentos não podem ser entendidos como *renda*, uma vez que não se trata de produto do capital ou do trabalho daquele que os recebe. Desse modo, a dúvida estaria em definir

se a pensão seria um provento que representa acréscimo patrimonial, o que acredito não ser o caso.

58. Os alimentos são destinados a satisfazer as necessidades mais básicas de um indivíduo que, sem aquela prestação, não poderá prover seu próprio sustento. Assim, é parcela que assegura a dignidade da pessoa humana, por meio do mínimo existencial, integrando o rol de direitos da personalidade, com todos os consectários próprios. Nesse contexto, o ingresso dos alimentos na esfera de disponibilidade do indivíduo não representa acréscimo patrimonial, uma vez que a verba será integralmente destinada à satisfação de suas necessidades básicas do alimentando, sendo fixada com base nelas, conforme preconiza a legislação civil.

59. Essas conclusões são reiteradas por uma das características da pensão alimentícia propositalmente não destacada no item anterior: a alternatividade da sua prestação, também conhecida como pensão de forma mista, conforme disposto no art. 1.701 do Código Civil [31]. O dispositivo prevê a possibilidade de pagamento da pensão alimentícia *in natura*, sendo admitido, assim, que se considere cumprida a obrigação alimentar com o pagamento direto de serviços, como educação e saúde, e de um valor fixo para outras despesas.

60. Proponho, assim, a seguinte reflexão: um pai deve pagar a seu filho menor de idade, cuja guarda foi concedida à mãe, o valor total de R\$ 2.000,00 (dois mil reais) de pensão alimentícia. Diante dessa hipótese, há duas situações possíveis para o seu adimplemento.

61. Situação 1: no caso de o pai efetuar o pagamento integralmente em dinheiro, via transferência para a conta bancária da mãe, incidirá imposto de renda sobre os referidos R\$ 2.000,00, que serão somados ao salário da genitora em sua declaração de ajuste anual de IRPF, considerando que ela é a responsável tributária pelo menor (CTN, art. 134, I). Se a genitora receber salário mensal de R\$ 3.000,00 (três mil reais), sua renda total mensal será R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), para fins de incidência de IRPF, o que a levará a ser tributada, progressivamente, até a alíquota de 27,5% (alíquota efetiva de 10,11%, considerando-se a tributação pelo modo completo de declaração e desconsiderando-se eventuais deduções), o que totalizará o valor de **R\$ 505,64** de imposto.

62. Situação 2: o pai, na forma do art. 1.701, do Código Civil, paga R\$ 1.800,00 (mil e oitocentos reais) diretamente ao plano de saúde de seu filho, ao colégio e ao transporte que ele utiliza para se deslocar de casa para a escola. Os R\$ 200,00 (duzentos reais) restantes são transferidos para a conta da genitora para despesas com compras relacionadas ao filho. Nessa hipótese, para fins de imposto de renda, considera-se que a mãe auferiu renda mensal total de R\$ 3.200,00 (três mil e duzentos reais), uma vez que a pensão paga em dinheiro soma-se ao seu salário. À alíquota efetiva de 3,91% (considerando a tributação pelo modo completo de declaração e desconsiderando eventuais deduções), o imposto a pagar será de **R\$ 125,20**.

63. Essas duas situações evidenciam a inconsistência e incoerência da incidência do IRPF sobre a pensão alimentícia. Ora, se o Código Civil – e, diga-se de passagem, a praxe social – permite o pagamento direto de despesas (*in natura*) do alimentando sobre o qual não incide o imposto, não há justificativas para a sua cobrança quando esse pagamento de despesas ocorre de forma indireta, ou seja, com a entrega do dinheiro (*in pecunia*) ao próprio alimentando ou a seu responsável legal. A reflexão proposta nos leva, inequivocamente, a concluir que defender a incidência do imposto de renda sobre pensão é tutelar que incida imposto sobre as despesas necessárias à subsistência do alimentando, o que não se coaduna com os princípios constitucionais expostos.

64. Sobre o tema, manifestou-se o civilista Rodrigo da Cunha:

“Tramita no STF, a ADI 5422, distribuída pelo IBDFAM para afastar a incidência de IR em verbas alimentar. No entendimento do IBDFAM não é justo, e muito menos constitucional cobrar imposto sobre as verbas alimentares. Isto é uma afronta à dignidade do alimentário e penalização à parte hipossuficiente. Primeiro porque pensão não pode ser considerada renda e muito menos acréscimo patrimonial como previsto no Código Tributário Nacional. A incidência de IR em pensões alimentícias está dissociada do fato gerador da incidência tributária. Segundo, se o fato gerador do imposto de renda é o aumento do patrimônio do contribuinte, nada justifica a tributação em pensão alimentícia, que é verba de subsistência, e cuja renda já foi devidamente tributada quando ingressou no acervo do devedor de alimentos” [32].

65. Nessa linha, quando destinados a crianças e adolescentes, os alimentos visam a assegurar sua proteção integral e seu melhor interesse, princípios previstos no Estatuto da Criança e do Adolescente e na Constituição, que estabelece ainda como dever da família, da sociedade e do Estado garantir “à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária” (art. 227).

66. Quanto ao ponto, confira-se o entendimento do Professor Hugo de Brito Machado Segundo:

“A cobrança do imposto de renda afeta indiretamente a própria dignidade do contribuinte, pois lhe retira recursos que poderiam ser usados na promoção de uma vida digna para si e sua família. Assim, embora o Poder Público precise dos recursos com ele arrecadados para promover, pelo menos em tese, a dignidade de todos, ou de todos os que se situam em seu território, é preciso fazê-lo de forma equilibrada para que não se suprima a dignidade de quem se submete ao imposto.” [33].

67. Portanto, não me parece ser compatível com a Constituição considerar os alimentos como acréscimo patrimonial para fins de incidência do imposto de renda.

II.3. Incidência de IRPF sobre alimentos: uma questão de gênero

68. Segundo pesquisa do IBGE, no ano de 2019, em 66,91% dos divórcios concedidos em primeira instância a casais com filhos menores de idade, coube à mulher a guarda do(s) filho(s). Em apenas 4,37% dos divórcios, a guarda foi atribuída ao pai e, em 28,72% [34], a guarda foi compartilhada. Assim, pode-se inferir que em, ao menos, 66,91% dos divórcios registrados, o pagamento da pensão alimentícia aos filhos será feito pelo homem.

69. Ressalto que, com base no art. 4º, II, da Lei nº 9.250/1995, quem paga a pensão – via de regra, o pai – poderá abater da base de cálculo de seu imposto de renda a integralidade desses valores, mas a mulher, responsável

civil e tributária pela criança ou adolescente, deverá declarar aquela quantia como rendimento recebido, o qual se somará a seus outros rendimentos para fins de incidência do imposto de renda.

70. Parece-me uma situação verdadeiramente anacrônica, anti-isonômica e em verdadeira violação ao melhor interesse da criança e a sua proteção integral. O anacronismo dessa incidência fica claro ao se ter em conta que, em 1935, a Suprema Corte dos Estados Unidos, em *Douglas v. Willcuts* [35], decidiu que os pagamentos feitos por um homem a sua ex-esposa, a título de pensão alimentícia, decorrem do dever de sustento, sendo, portanto, obrigatórios, de forma que não poderiam ser considerados renda e nem seriam passíveis de tributação quando por ela recebidos.

71. Sobre os efeitos deletérios, para as mulheres, da incidência do imposto de renda sobre pensão alimentícia, manifestou-se Tathiane Piscitelli, professora da FGV/SP, em coluna do jornal Valor Econômico:

“A despeito de a guarda compartilhada de filhos em caso de divórcio ser a regra no Brasil, é comum que a mãe seja a principal responsável com o cuidado das crianças e acumule tarefas relativas a compras de bens de consumo básico (roupas, medicamentos), organize a vida escolar, ocupe-se das idas ao pediatra e atenda, primordialmente, as primeiras necessidades da prole.

Trata-se, como todas sabemos, do trabalho não remunerado que todas as mulheres exercem, independentemente da situação civil ou empregatícia. Segundo o **IBGE**, mulheres, inseridas ou não formalmente no mercado de trabalho, dedicam-se ao lar e às pessoas que nele habitam o **dobro de horas** em relação aos homens. Para o debate em análise neste texto, some-se, ainda, o fato de que há uma diferença salarial considerável entre homens e mulheres no Brasil: desconsiderados recortes específicos de raça e escolaridade, as mulheres ganham **77,7%** do salário de um homem.

Diante disso, é bastante esperado que seja o homem aquele que faz o pagamento da pensão alimentícia em caso de divórcio. Essa impressão é comprovada pela análise dos grandes números da Receita Federal do Brasil: em 2019, os homens deduziram em suas declarações **R\$ 15,65 bilhões** em relação à pensão alimentícia, enquanto nas declarações entregues por mulheres essa rubrica foi de, apenas, **R\$ 370 milhões**. A disparidade é gritante.

Como sabemos, os valores pagos a título de pensão serão deduzidos da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, enquanto os montantes recebidos deverão ser oferecidos à tributação

integral se quem a recebe quiser aproveitar o limite de dedução legal com dependentes. O tema ainda é objeto de pouco debate na doutrina e, por isso, merece destaque obra de **Isabelle Rocha**, ainda no prelo, que enfrenta a questão. Segundo destaca a autora: 'a mãe que fica com a guarda da criança, além de só poder deduzir do seu imposto R\$ 486,37 por mês de gasto com cada filho, incluindo despesas com educação, ainda paga o imposto de renda sobre a pensão que cada filho recebe'" [36]. (negritos do original)

72. Conforme defendi no voto proferido no RE 576.967 [37], de minha relatoria, em que foi reconhecida a inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, a tributação não pode ser um fator que aprofunde as desigualdades de gênero, colocando as mulheres em situação social e econômica pior do que a dos homens. É inconteste que o dever de cuidado, socialmente construído e atribuído primordialmente às mulheres, precisa ser dividido entre os membros do casal ou do ex-casal da forma mais equânime possível, sendo inconstitucional que, em contrapartida aos cuidados dos filhos, a mulher sofra oneração por parte do Estado. É necessário, desse modo, conferir à discussão sobre o impacto da tributação sobre o gênero feminino o *status* constitucional que ela merece.

73. Isso porque a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, I, dispõe que " *homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição* ". Além disso, a Carta atribui ao pai e à mãe, em igualdade de condições, o dever de assistir, criar e educar os filhos menores (art. 229).

74. Nesse contexto, a previsão da legislação acerca da incidência do imposto de renda sobre pensão alimentícia acaba por penalizar ainda mais as mulheres, que além de criar, assistir e educar os filhos, ainda devem arcar com ônus tributários dos valores recebidos a título de alimentos, os quais foram fixados justamente para atender às necessidades básicas da criança e do adolescente.

75. A incidência do imposto de renda sobre pensão alimentícia configura, portanto, regra discriminatória que não encontra respaldo no texto constitucional.

Conclusão

76. Diante do exposto, **acompanho** o relator, a fim de **conhecer em parte** da ação direta de inconstitucionalidade, e, no mérito, julgar **procedente** de modo a conferir ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; aos arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/2018; e aos arts. 3º, *caput* e § 1º; e 4º do Decreto-lei nº 1.301/1973, interpretação conforme a Constituição Federal para afastar a incidência do imposto de renda sobre alimentos ou pensões alimentícias quando decorrentes do direito de família.

77. Proponho a fixação da seguinte tese de julgamento: “ *É inconstitucional a incidência de imposto de renda sobre os alimentos ou pensões alimentícias quando fundados no direito de família* ”.

É como voto.

Notas de fim:

[1] Informações retiradas de <https://ibdfam.org.br/conheca-o-ibdfam>, consulta em 24.03.2021.

[2] Documento nº 4 anexo à petição inicial.

[3] STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, DJe 14.10.2011.

[4] STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 16.12.2011.

[5] STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 29.04.2014.

[6] STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 24.08.2017.

[7] STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, minha redação p/ acórdão, DJe 11.09.2017.

[8] STF, Tribunal Pleno, de minha relatoria, DJe 06.02.2018.

[9] STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. p/ acórdão Min. Edson Fachin, DJe 07.03.2019.

[10] STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 26.08.2020.

[11] STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 06.10.2020.

[12] STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 29.09.2020.

[13] STF, ADPF 527, decisão monocrática por mim proferida, DJe 01.08.2018.

[14] EMENTA. CONSTITUCIONAL. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. IRREGULARIDADE DE REPRESENTAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCURAÇÃO COM INDICAÇÃO EXPRESSA DOS DISPOSITIVOS IMPUGNADOS NA AÇÃO DIRETA. CONFORME JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, NÃO É RAZOÁVEL EXIGIR-SE A INDICAÇÃO PORMENORIZADA DOS DISPOSITIVOS LEGAIS ALVEJADOS. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. AUSÊNCIA DE ATUAÇÃO DESTA CORTE COMO LEGISLADOR POSITIVO. EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO COM SUPERAÇÃO DA TESE ALEGADA PELA PARTE REQUERENTE. PRECEDENTES. PRELIMINARES REJEITADAS. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DOS ARTIGOS 3º, I, II, III, IV, E § 2º, DA LEI Nº 10.410/2016 DO ESTADO DO MATO GROSSO, RELATIVA À REVISÃO GERAL ANUAL (RGA) DOS SERVIDORES PÚBLICOS DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 5º, CAPUT; 37, INCISOS X E XV; E 39, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. IMPROCEDÊNCIA. 1. Alegação de que a procuração apresentada pelo requerente não indica, de modo expresse, os dispositivos impugnados na presente ação direta. Tal exigência não é mais sufragada por esta Casa, conforme precedente relativo ao julgamento da ADI 2728 (Relator: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 28/05/2003, DJ 20-02-2004). Não é razoável exigir-se a indicação pormenorizada dos dispositivos legais alvejados. Preliminar rejeitada. (...) 7. Pedido da ação direta de inconstitucionalidade julgado improcedente. (STF, ADI 5560, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 04.11.2019).

[15] Art. 4º Fica revogado o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

[16] Fls. 6 a 7 do voto do relator.

[17] Sobre o tema, confira-se: Rodrigo da Cunha Pereira, *Direito das Famílias*, p. 271 a 312.

[18] 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.

§ 1º Os alimentos devem ser fixados na proporção das necessidades do reclamante e dos recursos da pessoa obrigada.

Art. 1.703. Para a manutenção dos filhos, os cônjuges separados judicialmente contribuirão na proporção de seus recursos.

[19] Art. 1.699. Se, fixados os alimentos, sobrevier mudança na situação financeira de quem os supre, ou na de quem os recebe, poderá o interessado reclamar ao juiz, conforme as circunstâncias, exoneração, redução ou majoração do encargo.

[20] 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.

[21] Art. 1.566. São deveres de ambos os cônjuges:

(...)

IV - sustento, guarda e educação dos filhos;

[22] 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.

[23] Art. 1.697. Na falta dos ascendentes cabe a obrigação aos descendentes, guardada a ordem de sucessão e, faltando estes, aos irmãos, assim germanos como unilaterais.

[24] Art. 1.566. São deveres de ambos os cônjuges:

(...)

III - mútua assistência;

[25] Rosa Maria de Andrade Nery, *Alimentos* (livro eletrônico), 2020, p. 285.

[26] Gustavo Tepedino, *Fundamentos do Direito Civil - Vol. 6 - Direito de Família*, 2020. p. 331.

[27] STJ, Terceira Turma, REsp 1.886.554, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, DJe 03.12.2020.

[28] STJ, Terceira Turma, REsp 1.681.877, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, DJe 26.02.2019.

[29] STJ, Quarta Turma, HC 439.973, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, Red. p/ acórdão Min. Antonio Carlos Ferreira, DJe 04.09.2018.

[30] 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.

[31] Art. 1.701. A pessoa obrigada a suprir alimentos poderá pensionar o alimentando, ou dar-lhe hospedagem e sustento, sem prejuízo do dever de prestar o necessário à sua educação, quando menor.

Parágrafo único. Compete ao juiz, se as circunstâncias o exigirem, fixar a forma do cumprimento da prestação.

[32] Rodrigo da Cunha Pereira, *Direito das Famílias*, p. 280.

[33] Hugo de Brito Machado Segundo, *Manual de Direito Tributário*, 2019, p. 273.

[34] Informações retiradas de <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/5936#resultado>. Tabela 5936 – Divórcios concedidos em 1ª instância a casais com filhos menores de idade, e número de filhos menores de idade dos casais envolvidos, por número de filhos menores de idade, responsáveis pela guarda dos filhos e lugar da ação do processo.

[35] Justia › US Law › US Case Law › US Supreme Court › Volume 296 › Douglas v. Willcuts, disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/296/1/>.

[36] Tathiane Piscitelli, Tributação, desigualdade de gênero e as pensões alimentícias, de 22/03/2021, Valor Econômico. Disponível em: <https://valor.com.br>.

globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2021/03/tributacao-desigualdade-de-genero-e-as-pensoes-alimenticias.ghtml.

[37] STF, Tribunal Pleno, RE 576.967, minha relatoria, DJe 21.10.2020.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/02/2022

VOTO

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes: Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO DE FAMÍLIA – IBDFAM em face do art. 3º, § 1º, da Lei 7.713/1988, bem como dos arts. 5º e 54 do Decreto nº 3.000/1999, que disciplinam a incidência de imposto de renda sobre a pensão alimentícia.

Eis o teor dos dispositivos normativos mencionados:

Lei nº 7.713/1988

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.

Decreto nº 3.000/1999

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 (Decreto-Lei nº 1.301, de 1973, arts. 3º, § 1º, e 4º).

Parágrafo único. Opcionalmente, o responsável pela manutenção do alimentado poderá considerá-lo seu dependente, incluindo os rendimentos deste em sua declaração (Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 35, incisos III a V, e VII).

(...)

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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

A requerente alega que a pensão alimentícia consiste em verba de subsistência, de modo que a sua natureza jurídica e os fins a que se destinam os alimentos desautorizam o enquadramento como se fosse renda ou proventos de qualquer natureza, os quais só abrangem os fatos que possam ser considerados como acréscimo patrimonial (art. 153, III, da CF c

/c art. 43, I e II, do Código Tributário Nacional). Além disso, acrescenta que a renda utilizada para a prestação da pensão alimentícia já foi devidamente tributada quando ingressou no acervo do devedor de alimentos, o que resulta na bitributação.

Desse modo, sustenta que os dispositivos impugnados, ao estabelecerem a tributação sobre alimentos, violam o direito fundamental à alimentação (art. 6º da CF) e ao mínimo existencial (art. 3º, III, da CF), bem como o princípio que veda a bitributação.

Instada a manifestar-se, a Presidência da República opina contrariamente ao pedido deduzido. Defende o não conhecimento da ação, pois haveria **(i)** mero conflito de legalidade, sendo certo que o imposto questionado é veiculado através de decreto expedido pelo Chefe do Poder Executivo, que não pode ser considerado um ato normativo autônomo geral e abstrato. Além disso, **(ii)** a requerente deixou de impugnar todo o complexo normativo existente sobre a matéria (faltou impugnar os artigos 3º, § 1º, e 4º, do Decreto-Lei n. 1.301/1973).

No mérito, pede a improcedência do pedido. Considera que a pensão alimentícia se adequa ao conceito de provento de qualquer natureza e que há, sim, acréscimo patrimonial ao alimentando. Rechaça o argumento da bitributação, pois haveria aqui dois fatos geradores diferentes, dois contribuintes diversos, duas bases de cálculos e momentos de incidência não coincidentes.

Afirma que a legislação já autoriza a dedução, da base de cálculo do imposto de renda devido pelo devedor dos alimentos, dos valores pagos a título de pensão; que a previsão constitucional (art. 6º) de que o alimento é direito social não acarreta em isenção tributária, mesmo porque há diversos outros direitos equivalentes para os quais não se assegura tal privilégio (p. ex., a educação, o trabalho, o lazer e a previdência social); que a CF reserva à lei específica a redução, isenção ou criação de subsídios e imunidades tributárias, não cabendo ao judiciário a função legislativa (Súm. 339 e SV 37); e que as quantias pagas e recebidas, a título de pensão alimentícia, não se restringem a custear despesas com a alimentação do pensionista.

O Presidente do Congresso Nacional pronuncia-se no mesmo sentido, acrescentando, quanto ao não conhecimento da ação, que a requerente representa apenas parcialmente a classe dos advogados e outros

profissionais afetados pelas normas; e que falta pertinência temática entre os seus objetivos estatutários (“relações de família e sucessões”) e a matéria em questão (direito tributário).

A Advocacia-Geral da União opina pelo não conhecimento da ação e, no mérito, pela improcedência do pedido, em peça assim ementada:

Tributário. Artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88 e artigos 5º e 54 do Decreto nº 3.000/99. Previsão de incidência do imposto de renda sobre pensões alimentícias. Preliminares. Ilegitimidade ativa do requerente. Ausência de poderes específicos para impugnar as normas mencionadas. Natureza regulamentar de parcela dos dispositivos hostilizados. Parcial inobservância do ônus da impugnação especificada. Mérito. Ausência de afronta ao artigo 153, inciso III, da Constituição, que não define, de modo imediato, os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza. Validade da incidência dessa espécie tributária sobre as pensões alimentícias, que se configuram como acréscimos patrimoniais. Inocorrência de violação ao princípio do mínimo existencial e ao direito social à alimentação (artigo 6º da Lei Maior), dado que a incidência tributária em questão não impede a obtenção, pelo alimentando, dos recursos necessários a alimentação e sustento adequados. Manifestação pelo não conhecimento da ação direta e, no mérito, pela improcedência do pedido.

A Procuradoria-Geral da República, por sua vez, manifesta-se apenas pelo não conhecimento da ação:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DISPOSIÇÕES DA LEI 7.713/1988 E DO DECRETO 3.000/1999. REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA SOBRE ALIMENTOS E PENSÕES, POR DECISÃO JUDICIAL OU ACORDO JUDICIAL, INCLUSIVE ALIMENTOS PROVISIONAIS. INESPECIFICIDADE DO INSTRUMENTO PROCURATÓRIO. POSSIBILIDADE DE REGULARIZAÇÃO. ILEGITIMIDADE ATIVA. ASSOCIAÇÃO CIVIL. REPRESENTAÇÃO DE PESSOAS VINCULADAS A ESTRATOS SOCIAIS E ECONÔMICOS DISTINTOS. COMPLEXO NORMATIVO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. DECRETO 3.000/1999. NATUREZA REGULAMENTAR. OFENSA REFLEXA OU INDIRETA À CONSTITUIÇÃO. 1. Não se deve conhecer ação direta de inconstitucionalidade ajuizada por associação civil instruída com procuração inespecífica, consoante jurisprudência do Supremo

Tribunal Federal. Em homenagem à economia processual, cabe abertura de prazo para sanar a irregularidade. 2. Não possui legitimidade para propor ações de controle concentrado de constitucionalidade associação civil que congregue pessoas vinculadas a estratos sociais e econômicos distintos, por não se caracterizar como entidade representativa de classe. 3. Não se deve conhecer ação direta de inconstitucionalidade que não impugne a integralidade do complexo normativo pertinente a seu objeto. Precedentes. 4. Não cabe ação direta contra ato de natureza regulamentar, que encontra fundamento em texto infraconstitucional. Hipótese em que possível ofensa à Constituição da República se daria de maneira reflexa ou indireta. Precedentes. 5. Parecer por não conhecimento da ação.

Intimada, a parte requerente apresentou nova procuração nos autos, com poderes específicos para a impugnação, nesta CORTE, das normas objeto da presente Ação Direta.

Submetida a controvérsia a julgamento no Plenário Virtual, o eminente Relator, Min. DIAS TOFFOLI, vota pelo conhecimento parcial da ação e, nessa parte, pela procedência do pedido, propondo a seguinte ementa:

Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa. Presença. Afastamento de questões preliminares. Conhecimento parcial da ação. Direito tributário e direito de família. Imposto de renda. Incidência sobre valores percebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia. Inconstitucionalidade. Ausência de acréscimo patrimonial. Ocorrência de bis in idem camuflado e sem justificação.

1. Consiste o IBDFAM em associação homogênea, só podendo a ele se associarem pessoas físicas ou jurídicas, profissionais, estudantes, órgãos ou entidades que tenham conexão com o direito de família. Está presente, portanto, a pertinência temática, em razão da correlação entre seus objetivos institucionais e o objeto da ação direta de inconstitucionalidade.

2. Afastamento de outras questões preliminares, em razão da presença de procuração com poderes específicos; da desnecessidade de se impugnar dispositivo que não integre o complexo normativo questionado e da possibilidade de se declarar, por arrastamento, a inconstitucionalidade de disposições regulamentares e de outras disposições legais que possuem os mesmos vícios das normas citadas na petição inicial, tendo com elas inequívoca ligação.

3. A inconstitucionalidade suscitada está limitada à incidência do imposto de renda sobre os valores percebidos a título de alimentos ou de pensões alimentícias oriundos do direito de família. Ação de que se

conhece parcialmente, de modo a se entender que os pedidos formulados alcançam os dispositivos questionados apenas nas partes que tratam da aludida tributação.

4. A materialidade do imposto de renda está conectada com a existência de acréscimo patrimonial, aspecto presente nas ideias de renda e de proventos de qualquer natureza.

5. Alimentos ou pensão alimentícia oriundos do direito de família não são renda nem proventos de qualquer natureza do credor dos alimentos, mas montante retirado dos acréscimos patrimoniais recebidos pelo alimentante para ser dado ao alimentado. Para esse, os alimentos ou a pensão alimentícia representam tão somente entrada de valores.

6. O recebimento de renda ou de provento de qualquer natureza pelo alimentante, de onde ele retira a parcela a ser paga ao credor dos alimentos, já configura fato gerador do imposto de renda. Submeter os valores recebidos pelo alimentado a título de pensão alimentícia ao imposto de renda representa nova incidência do mesmo tributo sobre a mesma realidade, o que resulta em bis in idem camuflado e sem justificação.

7. Ação direta de que se conhece em parte, a qual é julgada procedente.

Na mesma linha, o voto do Min. ROBERTO BARROSO, assim ementado:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PENSÃO ALIMENTÍCIA FUNDADA NO DIREITO DE FAMÍLIA. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. Ação direta de inconstitucionalidade proposta para que se declare a inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre verbas pagas a título de pensão alimentícia. 2. Os alimentos se destinam a assegurar a manutenção da dignidade da pessoa humana, com base na solidariedade, sendo considerados como direito social. O adimplemento da obrigação alimentar é tão caro à Constituição que seu descumprimento configura exceção à impossibilidade de prisão civil por dívida. 3. Do arcabouço normativo civil-constitucional, extraem-se as seguintes premissas: (i) o direito aos alimentos protege o mínimo existencial e sua prestação será devida a pessoa que, incapaz de prover o seu próprio sustento, não encontra meios, ao menos imediatos, para atender às suas necessidades mais elementares; (ii) para que surja a obrigação de pagar os alimentos, deve existir ou ter existido um vínculo familiar, seja a filiação, o parentesco ou o

conjugal; e (iii) a obrigação alimentar deverá ser fixada conforme a necessidade de quem a recebe e a possibilidade de quem a paga e sempre levar em consideração a proporcionalidade. 4. Diante disso, é incompatível com a Constituição considerar os alimentos como acréscimo patrimonial, uma vez que se destinam ao sustento e à subsistência do alimentando. 5. Na maioria dos casos, após a dissolução do vínculo conjugal, a guarda dos filhos menores é concedida à mãe. A incidência do imposto de renda sobre pensão alimentícia acaba por afrontar a igualdade de gênero, visto que penaliza ainda mais as mulheres. Além de criar, assistir e educar os filhos, elas ainda devem arcar com ônus tributários dos valores recebidos a título de alimentos, os quais foram fixados justamente para atender às necessidades básicas da criança ou do adolescente. 6. Conhecimento parcial da ação direta de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, procedência do pedido, de modo a conferir ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; aos arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/2018; e aos arts. 3º, caput e § 1º; e 4º do Decreto-lei nº 1.301/1973, interpretação conforme a Constituição Federal para afastar a incidência do imposto de renda sobre alimentos ou pensões alimentícias quando decorrentes do direito de família. 7. Fixação da seguinte tese de julgamento: “É inconstitucional a incidência de imposto de renda sobre os alimentos ou pensões alimentícias quando fundadas no direito de família”.

Pedi vista dos autos para melhor análise da controvérsia.

É o relatório do essencial.

I – DA COGNOSCIBILIDADE DA AÇÃO DIRETA

Preliminarmente, cumpre enfrentar os diferentes óbices ao conhecimento da presente demanda suscitados pelas autoridades intimadas para manifestação nos autos. São eles: (i) Inespecificidade do instrumento procuratório; (ii) a heterogeneidade do requerente como entidade representativa de classe, porque congregaria pessoas vinculadas a estratos sociais e econômicos distintos; (iii) ausência de impugnação de todo o complexo normativo; (iv) natureza regulamentar do ato questionado, a caracterizar ofensa meramente reflexa à constituição; (v) representação parcial das categorias afetadas pela norma impugnada; (vi) falta de pertinência temática entre os seus objetivos estatutários (“relações de família e sucessões”) e a matéria em questão (direito tributário); (vii) parcial inobservância do ônus da impugnação especificada.

Desde logo, reconheço prejudicada a primeira alegação, diante da nova procuração juntada aos autos pelo requerente, com poderes específicos para a impugnação das normas questionadas na inicial.

Reconheço a legitimidade do IBDFAM para a instauração deste processo de controle abstrato, na medida em que o instituto foi constituído para “ *atuar como força representativa nos cenários nacional e internacional e instrumento de intervenção político-científica, **ajustados aos interesses da família** (...)*” (art. 3º, inciso II), bem como para “ *atuar na defesa, promoção e proteção de direitos humanos, **em especial ao direito de crianças, adolescentes e idosos** à convivência familiar e comunitária* (art. 3º, inciso XII).

Desse modo, embora possua associados de diferentes classes profissionais, todas elas têm as relações de família como objeto de estudo ou trabalho, na conformidade do capítulo II de referido estatuto jurídico, não subsistindo a alegada heterogeneidade de sua composição como argumento para afastar a legitimidade ativa.

Rejeito, ainda, as alegações deduzidas pela Advocacia-Geral da União e pela Procuradoria-Geral da República quanto à falta de impugnação de todo o complexo normativo relativo à incidência de imposto de renda sobre pensão alimentícia, pois, segundo sustentam, não foram indicados os arts. 3º, § 1º, e 4º do Decreto-Lei 1.301/1973, bem como o art. 4º, II, da Lei 9.250/1995.

Em relação ao último dispositivo legal, verifico que seu conteúdo versa sobre a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto de renda **do alimentante** os valores pagos a título de pensão alimentícia, o que não se adequa exatamente à matéria debatida nos autos, relativamente à incidência de IR nos alimentos recebidos na forma de pecúnia **pelo alimentando**. Diante disso, o art. 4º, II, da Lei 9.250/1995 não precisa integrar o arcabouço normativo a ser enfrentado na presente ADI.

Os arts. 3º, § 1º, e 4º do Decreto-lei 1.301/1973, por sua vez, ao considerarem os alimentos ou pensões dessa natureza percebidos em dinheiro como rendimento tributável, de fato cuidam do mesmo tema enfrentado na inicial. No entanto, na linha do que defendido pelo eminente Relator, entendo que remanesce a possibilidade de se declarar a inconstitucionalidade, por arrastamento, desses mesmos dispositivos, especialmente por considerar que o decreto em questão possui conteúdo semelhante ao art. 3º, caput e §1º, da Lei 7.713/1988.

No mesmo sentido, os arts. 5º e 54 do Decreto 3.000/1999, também contestados na presente demanda, os quais foram revogados posteriormente pelo Decreto 9.580/2018, tendo sido mantida a mesma redação desses dispositivos nos arts. 4º e 46, respectivamente, do novo provimento. Tratando-se de normas que correspondem ao que estabelece o art. 3º, caput e §1º, da Lei 7.713/1988, apenas regulamentando ou mesmo reproduzindo, na essência, aquilo que dispõe a lei, eventual declaração de inconstitucionalidade do diploma legal deverá incidir, por arrastamento, também sobre esses atos normativos editados pelo Poder Executivo, de modo que a falta de impugnação específica dessas normas secundárias não constitui óbice ao conhecimento da presente Ação Direta.

Afasto, com base nas mesmas razões, o argumento de ofensa meramente reflexa à Constituição, na medida em que o art. 3º, caput e §1º, da Lei 7.713/1988 é ato revestido de indiscutível conteúdo normativo autônomo, geral e abstrato, tendo sido confrontado, pela parte requerente, em face do art. 6º da Constituição Federal, que considera o alimento como um direito social, bem como dos ditames constitucionais que fundamentam a incidência tributária e os princípios fundamentais do alimentando, notadamente o da dignidade da pessoa humana e do direito ao mínimo existencial (art. 3º, III, da CF).

Por fim, entendo pela necessidade de delimitação do objeto desta ADI à incidência do imposto de renda sobre pensões alimentícias tuteladas pelo Direito de Família, considerando, aqui, os próprios fundamentos apresentados pelo requerente, que se voltaram tão somente a esse específico tema, e a pertinência temática entre seu objetivo social e os interesses defendidos em juízo, que dizem respeito às relações de família.

Diante do exposto, ACOMPANHO o Relator quanto ao conhecimento parcial da presente Ação Direta.

II – DO MÉRITO

A questão constitucional posta a julgamento é de extrema relevância, e reside em definir se a pensão alimentícia proveniente da obrigação familiar, quando prestada na forma de pecúnia, insere-se na concepção de *renda ou provento de qualquer natureza*, em ordem a admitir a incidência, ou não, do imposto de renda.

A Constituição de 1988, ao permitir a tributação de “ *renda e proventos de qualquer natureza* ” (art. 153, III), não especifica expressamente o que significam tais conceitos constitucionais nem os fatos econômicos que a ele se adequam, reservando à lei complementar, no âmbito de normas gerais em matéria de legislação tributária, a definição dos rendimentos passíveis de incidência do tributo, ou seja, dos fatos geradores, das bases de cálculo e dos contribuintes (CF, art. 146, caput, inciso III, alínea “a”) tanto do imposto de renda como de outros impostos discriminados no art. 153 da Constituição.

No entanto, em que pese competir ao legislador a definição dos fatos que ensejarão o nascimento dessa obrigação tributária, a sua discricionariedade fica condicionada aos pressupostos e limites estabelecidos pela própria Constituição, quais sejam, as hipóteses de rendimentos imunes previstas no art. 150, VI, “a”, “b” e “c”, e as limitações decorrentes do princípio constitucional da capacidade contributiva de cada cidadão (art. 145, §1º), que decorre dos direitos e garantias inerentes à noção de dignidade da pessoa humana, devendo ser respeitado o mínimo necessário para garantir a existência digna do contribuinte.

Nesse sentido, tal como qualquer outra atividade estatal, o exercício do poder de tributar outorgado ao Estado deve ocorrer de tal forma que não comprometa a fruição dos direitos fundamentais dos cidadãos em sua plenitude, incidindo apenas sobre aqueles valores que revelem alguma manifestação de riqueza, ou seja, sobre os ingressos que guardam relação com a ideia de acréscimo ou ganho patrimonial, excluídos aqueles destinados à sobrevivência e garantia das necessidades básicas do sujeito passivo da obrigação tributária.

Esse é, portanto, o limite da tributação: a não obstância do exercício de direitos fundamentais, como princípio inerente à atividade tributante do Estado, conforme amplamente reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência.

Observe-se, nesse sentido, a valiosa lição da eminente Ministra do Superior Tribunal de Justiça REGINA HELENA COSTA, em obra doutrinária de sua autoria (“ *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional* ”, 9ª Ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019), a respeito do princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação:

Esse princípio, que se encontra implícito no texto constitucional, é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado.

Em outras palavras, **se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.** E uma das maneiras pelas quais, indesejavelmente, pode o exercício de direitos vir a ser amesquinhado é por intermédio da tributação, porquanto o tributo, necessariamente, interfere com o direito de liberdade e o direito de propriedade dos cidadãos.

O princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação projeta seus efeitos, inicialmente, no próprio Texto Fundamental. Todas as normas constitucionais vedatórias da tributação em determinadas situações ou em relação a determinadas pessoas, bem como aquelas garantidoras do exercício de direitos, representam sua aplicação, tais como as imunidades e os princípios.

Portanto, o princípio em foco tem sua eficácia manifestada não somente **mediante a instituição de situações de intributabilidade**, mas igualmente mediante a observância de outros princípios constitucionais, tais como o da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), o da função social da propriedade (arts. 5º, XXIII, e 170, III) e o da liberdade de profissão (arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único).

Endereça-se também ao legislador infraconstitucional que, ao instituir os tributos, não pode embaraçar o exercício de direitos considerados fundamentais . Ao eleger os fatos que serão apreendidos pelas hipóteses de incidência tributária, o legislador infraconstitucional deve considerar os direitos cujo exercício eventualmente poderá ser afetado pela exigência fiscal, de modo a não obstaculizar seu exercício. A concessão de isenções, por exemplo, pode constituir-se num valioso instrumento de viabilização da eficácia desse princípio. (...)

O direito à saúde, direito de todos e dever do Estado, assegurado pelo art. 196, CR, deve ser tutelado pela tributação, não cabendo, por exemplo, que os valores referentes às despesas médicas e ao seguro-saúde sejam considerados renda tributável para efeito de Imposto sobre a Renda. A educação, por sua vez, "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” (art. 205, CR). Do mesmo modo, as despesas com a educação, do contribuinte e seus dependentes, não podem integrar a renda tributável, sob pena de violar-se direito fundamental.

O respeito ao mínimo existencial e à capacidade contributiva dos cidadãos, como limites ao exercício da competência tributária do Estado, são igualmente percebidos na definição legal de renda e de proventos de qualquer natureza adotada pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, vigente quando da promulgação da Constituição de 1988 e por ela confirmada, ainda que não de maneira expressa, a partir da interpretação de seus princípios. Veja-se:

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.

Pelo que se depreende da legislação de regência, tanto na concepção de renda quanto na de provento, tem-se o *acréscimo patrimonial* como condição imprescindível para a incidência do imposto de renda, conforme reconhecem diversos precedentes do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE 201465, Red. p/ Acórdão NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, DJ de 17/10/2003; RE 582525, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, DJe de 7/2/2014; ARE 694076 AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, DJe de 2/10/2012):

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F. /46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - **Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso.** C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido.

(RE 117887, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, DJ de 23/4/1993 – grifos aditados)

Nessa linha, também, orienta-se a jurisprudência do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, quando acentua que não se ajustam à hipótese de incidência tributária do imposto de renda a percepção de determinadas verbas como o auxílio pré-escolar ou auxílio-creche (RMS 51628, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe de 20/03/2017), alimentação, transporte e uniformes ou vestimentas especiais de trabalho (REsp 1177624-AgR, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe de 23/04/2010), e o pagamento de verbas recebidas a título de *lay-off* (REsp 1854404, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe de 21/08/2020), na medida em que não correspondem à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

Dessa compreensão ainda resulta a exclusão, da base de cálculo do IRPF, das verbas de caráter indenizatório que se destinam a compensar gastos, como é o caso das diárias e ajudas de custo pagas ao trabalhador, uma vez que não constituem acréscimo patrimonial, em ordem a afastar a incidência do tributo descrito no art. 153, III, da CF.

Com apoio nessas mesmas razões, e tendo por base o princípio implícito de não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação, entendo que os valores recebidos a título de pensão alimentícia decorrente das obrigações familiares de seu provedor não podem integrar a renda tributável do *alimentando*, sob pena de violar-se a garantia ao mínimo existencial, constituindo verba necessária à manutenção de sua existência digna.

Isso porque o montante pago a título de alimentos expressa uma capacidade econômica do alimentante, e não do alimentando, que já era sustentado pelo primeiro antes mesmo da constituição do dever formal de arcar com a pensão, justamente por não possuir bens suficientes e/ou por não poder prover, pelo seu trabalho, à própria manutenção.

A incidência de imposto de renda sobre os valores pagos à título de alimentos configura verdadeiro *bis in idem*, pois haverá dupla tributação incidente sobre o mesmo montante, uma vez que, após o devedor de alimentos já ter recolhido o correspondente IR sobre a totalidade de seus rendimentos, o credor de alimentos precisará recolher – novamente – o IR sobre a parcela daqueles rendimentos que lhe foram transferidas à título de alimentos.

Trata-se, ostensivamente, de bitributação, como bem salientado pelo eminente Ministro relator, DIAS TOFFOLI:

“O recebimento de renda ou de provento de qualquer natureza pelo alimentante, de onde ele retira a parcela a ser paga ao credor dos alimentos, já configura fato gerador do imposto de renda. Submeter os valores recebidos pelo alimentado a título de pensão alimentícia ao imposto de renda representa nova incidência do mesmo tributo sobre a mesma realidade, o que resulta em bis in idem camuflado e sem justificação”.

A prestação de alimentos é dever que decorre dos princípios da dignidade da pessoa humana e da solidariedade social e familiar, previstos nos arts. 1º, III, e 3º da Constituição Federal, sendo o valor fixado a partir do binômio necessidade/possibilidade do alimentante. Em se tratando de crianças, adolescentes e jovens menores de idade, os alimentos constituem uma responsabilidade dos pais (art. 229 da CF), da família, da sociedade e do Estado, devendo ser cumprida “com absoluta prioridade” (art. 227 da CF).

Como fundamento legal, as pensões alimentícias advindas do poder familiar – considerados os limites de cognoscibilidade da presente ação – estão resguardadas nos arts. 1.566, III e IV, e 1.694 do Código Civil, bem como no art. 22, caput, do Estatuto da Criança e do Adolescente, os quais têm o seguinte teor:

Código Civil

Art. 1.566. São deveres de ambos os cônjuges: (...)

III - **mútua assistência** ; (...)

IV - **sustento** , guarda e educação dos filhos;

(...)

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.

§ 1º Os alimentos devem ser fixados na proporção das necessidades do reclamante e dos recursos da pessoa obrigada.

§ 2º Os alimentos serão apenas **os indispensáveis à subsistência**, quando a situação de necessidade resultar de culpa de quem os pleiteia.

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.

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.

A essencialidade da prestação de alimentos é tamanha que sua inadimplência voluntária e inescusável constitui a única hipótese de prisão civil decretada pelo Poder Judiciário, nos termos do art. 5º, inciso LXVII, da Constituição, valendo rememorar que a prisão civil do depositário infiel foi declarada inconstitucional por esta CORTE, de que resultou na edição da Súmula Vinculante n. 25 do STF.

Assim, a obrigação alimentícia nasce, justamente, em face da falta de condições da parte hipossuficiente em prover o próprio sustento, de modo a assegurar-lhe os recursos necessários para uma sobrevivência digna, o que desautoriza o enquadramento como “renda” ou “provento de qualquer natureza”.

Não faz sentido deduzir o valor equivalente da base de cálculo do IRPF *do devedor*, o qual possui capacidade contributiva comprovada – justamente o que autoriza, em primeiro lugar, a exigência da verba alimentar –, para submeter *o alimentando*, a parte mais frágil da relação familiar, à incidência desse imposto em seu desfavor.

Nem se diga que o reconhecimento da pensão alimentícia recebida pelo alimentando como rendimento não tributável equivale à diferenciação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino, vedada pelo art. 152 da Constituição, uma vez que não é a origem do pagamento da verba que justifica a isenção do imposto, mas a sua finalidade constitucional, voltada à garantia do mínimo existencial de indivíduo que não possui capacidade econômica para tanto.

A obrigação de arcar com os custos de subsistência da família, agora a título formal de pensão alimentícia, pode ser paga de diversas formas que não necessariamente em pecúnia, e, repito, já era um dever legal do mantenedor antes de qualquer separação judicial. Evidentemente, não é o divórcio ou a extinção da união estável que irão descaracterizar esse montante necessário para garantir a existência digna e transformá-lo em acréscimo patrimonial de quem o recebe.

A atual legislação do Imposto sobre a Renda, no que se refere à sua incidência sobre a verba alimentícia recebida pelo alimentando em virtude

da disparidade de sua capacidade econômica em relação ao familiar devedor, não vem atendendo adequadamente às exigências constitucionais impostas pelo princípio da dignidade humana, vetor fundamental da República brasileira (art. 3º, III, CF), e pelo princípio constitucional da capacidade contributiva de cada cidadão (art. 145, §1º); além de configurar ostensiva bitributação.

Diante do exposto, ACOMPANHO o Relator e CONHEÇO PARCIALMENTE da presente Ação Direta, para, na parte conhecida, JULGAR PROCEDENTE o pedido, em ordem a conferir interpretação conforme a Constituição ao art. 3º, § 1º, da Lei 7.713/1988, bem como aos arts. 4º e 46 do Decreto nº 0.580/18 e aos arts. 3º, caput e §1º, e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73, **para afastar a incidência do imposto de renda sobre alimentos e pensões alimentícias decorrentes de obrigações fundadas no Direito de Família.**

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/02/2022