V O T O - V O G A L

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo **Instituto Brasileiro de Direito de Família – IBDFAM** , que tem por objeto o art. 3º, § 1º, da Lei 7.713/1988 e os arts. 5º e 54 do Decreto 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

Busca-se, em síntese, a declaração de inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro a título de pensão alimentícia decorrente de acordo ou decisão judicial.

Eis o teor das normas originalmente impugnadas:

> **Lei 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 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)".

A presente ADI experimentou anterior inclusão no Plenário Virtual (Sessão de 4.2.2022 a 11.2.2022), oportunidade em que apresentados judiciosos votos escritos da lavra do eminente relator, **Ministro Dias Toffoli** , e de Sua Excelência **Ministro Roberto Barroso** .

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

Registrei pedido de destaque, forte na compreensão de que a temática guarda importância e, simultaneamente, vicissitudes que mereceriam mais completo endereçamento.

No ano em que o imposto de renda, instituído pela Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922, completa seu centenário, convém olhar com muita atenção as possíveis implicações do presente julgado, sob pena de se desvirtuar uma conformação normativa tão longeva entre nós.

É o breve relatório.

1) DAS PRELIMINARES E DOS LIMITES DA PRESENTE ADI

Convém registrar, de início, que acompanho o eminente Relator, **Ministro Dias Toffoli,** quanto ao não acolhimento das preliminares suscitadas, de maneira a conhecer da presente ação, igualmente, na exata extensão por ele admitida.

Assim, a matéria ora discutida e, portanto, submetida ao escrutínio de sua constitucionalidade limita-se à 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.

Vale ainda lembrar que os dispositivos questionados do RIR/99 foram revogados em razão de elogiável consolidação promovida na temática do imposto de renda, mantendo-se, em todo caso, a plena continuidade normativa, consoante se pode verificar do Decreto 9.580/2018.

2) DA AMPLA CONCEITUAÇÃO DE RENDA E PROVENTOS

A Constituição Federal de 1988 é consideravelmente comedida na disciplina do *imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza* , limitando-se a situar o tributo entre as competências da União, nos seguintes termos:

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

O tratamento sintético do imposto de renda chega mesmo a impressionar, notadamente quando a generosidade constitucional na disciplina tributária é, para respeitáveis doutrinadores, fator a contribuir para uma alta judicialização da matéria (no tema, por todos, *vide* AFONSO, José Roberto. **Reforma tributária: começando pelo fim.** Revista Conjuntura Econômica, v. 73, n. 12, p. 19–23, 2019).

Com efeito, a espécie tributária encontra maior minudência no Código Tributário Nacional, em preceitos que disciplinam a exação sobre rendas e proventos nos seguintes termos:

> **"SEÇÃO IV**
> **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**
> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
> I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
> II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
> § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
> § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
> Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.
> Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis."

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

De maneira diversa à contida dicção constitucional, o conceito de renda codificado é significativamente mais minudente e, em acréscimo, abrangente, sem que isso signifique, por essa simples razão e em uma primeira leitura, qualquer ofensa ao texto constitucional.

É bem verdade que contornos legais em matéria tributária devem experimentar o necessário *aggiornamento* constitucional, sobretudo quando

nos debruçamos sobre conceitos e prescrições que datam de 1966, ocasião em que a ordem constitucional de 1988 inaugurou um pródigo tratamento da temática tributária.

Não por acaso, " ***GERALDO ATALIBA*** *criticava o fato de o CTN ter conceituado tributo em seu art. 3º, porque tal dá a impressão de que poderia tê-lo feito de forma diversa, alterando sua essência, quando, em verdade, o legislador infraconstitucional não tem esse poder.* " (*apud* PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 11ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 53). **Regina Helena Costa** não se furta a apontar, quando leciona sobre o conceito de tributo, ser ele *extraído da própria Constituição* , a despeito de uma expressa definição legal veiculada pelo art. 3º do CTN (COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário.** 9ª Ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018).

Penso ser possível destacar, entretanto, uma sólida construção doutrinária, tanto internacional quanto brasileira, a demonstrar um alcance amplo da tributação de rendas e proventos.

No ponto, **Mario Augusto Saccone** noticia, na cultura jurídica argentina, variações legislativas a respeito da amplitude do conceito de renda, ora atribuindo maior amplitude, ora restringindo seu alcance. O prestigiado professor argentino pontua que a doutrina traça distinção entre " *renda produto* " e " *renda incremento patrimonial* ", sendo a segunda amplíssima, não se limitando, como no primeiro conceito, ao rendimento oriundo do capital, do trabalho ou da combinação entre ambos. (SACCONE, Mario Augusto. **Manual de derecho tributario** . Buenos Aires: La Ley, 2002. p. 259).

A abrangência do conceito de renda encontra ainda expressão no atributo da *universalidade* , cuja conformação o texto constitucional atribui expressamente à lei (art. 153, § 2º, I, da CF/88). De acordo com o magistério de **Luiz Felipe Silveira Difini** , *"universalidade significa incidir o tributo sobre todos os fatos descritos na hipótese de incidência (no caso do imposto de renda, incidir indistintamente sobre diversas espécies de rendimentos)"* . (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2003, p. 77).

O alcance abrangente do conceito de renda, ou, ao contrário, uma visão minimalista do alcance da tributação, não decorre da *literalidade* do texto constitucional. Decorre, em verdade, de interpretação sistemática do texto constitucional, temperada por ricos aportes doutrinários e sedimentada em sólida construção jurisprudencial.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

A propósito, **Hugo de Brito Machado** alerta, de longa data, para a ausência de unanimidade na formulação do conceito de renda, senão vejamos:

> "A formulação do conceito de renda tem sido feita pelos economistas e financistas. Não há, entretanto, uniformidade de entendimento. Assim, para fugir às questões relacionadas com o conceito de renda, referiu-se a Constituição também a proventos de qualquer natureza. Na expressão do Código, *renda* é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais *acréscimos* patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são *proventos* .
>
> Em face das controvérsias a respeito,do conceito de renda, há quem sustente que o legislador pode livremente fixar o que como tal se deva entender. Assim, porém, não nos parece que seja. Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de *renda* e de *proventos* importa deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo. A Constituição, ao atribuir competência tributária à União, alude à *renda* e a *proventos* . Assim, entender-se que o legislador ordinário pode conceituar, livremente, essas categorias implica admitir que esse legislador ordinário pode ampliar, ilimitadamente, essa atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema tributário como o brasileiro". (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** . 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 333)

A Constituição, de fato, veicula limitações ao legislador infraconstitucional. A esse propósito, ao enunciar e repartir competências, o texto constitucional impede, por óbvio, que a materialidade do *imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza* avance, *e.g* . sobre o *patrimônio,* sobre a *propriedade* , sobre *serviços* , todas elas materialidades afetas a outras espécies tributárias e, em alguns casos, a outros entes federados.

No campo jurisprudencial, a atuação pretoriana conduziu à exclusão de algumas verbas do âmbito de incidência do *imposto de renda* , por vislumbrar ausente qualquer *acréscimo patrimonial* . A respeito dessa construção jurisprudencial, **Leandro Paulsen** assim leciona:

> "Está bastante sedimentada, ainda, a jurisprudência no sentido de que as **indenizações não ensejam a incidência de imposto de renda.** Isso porque não implicam acréscimo patrimonial, apenas reparam uma perda, constituindo mera recomposição do patrimônio, conforme o STF, RE 188.684-6/SP.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

> Por constituírem indenização, é que não incide imposto de renda sobre a conversão em dinheiro de férias vencidas e não gozadas, sobre o pagamento de férias proporcionais não gozadas e sobre o respectivo acréscimo de 1/3 e sobre as licenças-prêmio não gozadas. Consideram-se indenizatórios os pagamentos a título de auxílio-creche e as ajudas de custo pela utilização de veículo próprio.
>
> Há inúmeras verbas às quais se pretendeu atribuir caráter indenizatório para afastar a incidência do imposto de renda, mas que foram consideradas remuneratórias pelos tribunais. Assim é que incide o imposto, inclusive, sobre as horas extras, férias gozadas, terço de férias gozadas, 13º salário e gratificação semestral.
>
> [...]
>
> De qualquer modo, é preciso ter em conta que nem tudo o que se costuma denominar de indenização, mesmo material, efetivamente corresponde a simples recomposição de perdas. Não é o nome atribuído à verba que definirá a incidência ou não do imposto. Verbas que constituam acréscimo patrimonial, ainda que pagas sob a rubrica de 'indenização', serão tributadas." (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo** . 11ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 571).

Como observo, o conceito de renda, dito constitucional, recebe múltiplos aportes em sua construção. Não exergo, entretanto, uma disciplina constitucional que chegue à minúcia de incluir ou afastar, aprioristicamente, determinada verba do alcance do imposto de renda, notadamente quando a Constituição remete à lei o alcance do atributo da *universalidade* .

Não deixo de reparar que o multicitado *conceito constitucional de renda* , embora com invocação de forte apelo no caso em exame, dissocia-se ainda das origens do tributo sob escrutínio.

Instituído em nosso país pela Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922, contava com a seguinte redação inaugural:

> "Art. 31. Fica instituido o imposto geral sobre a renda, que será, devido, annualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, **sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem.**
>
> I. As pessoas não residentes no paiz e as sociedades com séde no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda liquida, que lhes fôr apurada dentro do territorio nacional.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

II. É isenta do imposto a renda annual inferior a 6:000$ (seis contos de réis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for annualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III. Será considerado liquido, para o fim do imposto, o conjunto dos sendimentos *(sic)* **auferidos de qualquer fonte,** feitas as deducções seguintes:

a) imposto e taxas;

b) juros de devidas, por que responda o contribuinte;

c) perdas extraordinarias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incendio, tempestade, naufragio o accidentes semelhantes a esses, desde que taes perda não sejam compensadas por seguros ou indenizações;

d) as despezas ordinarias realizadas para conseguir e assegurar a renda

IV. Os contribuites de renda entre 6:000$ (seis contos de réis) e 20: 000$ (vinte contos de réis) terão deducção de 2 % (dous por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, naõ podendo exceder, em caso algum, essa deducção a 50 % (cincoenta por cento) da importancia normal do imposto.

V. O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista eplo *(sic)* agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou pára arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisico ou o lançamento ex-officio terão de apoir-se em elementos comprobatorios do mantante da renda e da taxa devida.

VI. A cobrança do imposto será feita cada anno sobre a base do lançamento realizado no anno immediatamente anterior.

VII. O poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instrucções, e executando as medidas necessarias ao lançamentos e instrucções, e executando as medidas necessarias ao lançamento, por fórma que a arrecadação do imposto se torne effectiva em 1924.

VIII. Em o regulamento, que espedir o poder Executivo poserá impor multas até o maximo de 5:000$ (cinco contos de réis).” (**Destaquei)**

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

Chamo especial atenção para a amplitude, a considerável abertura, a que se propunha alcançar o então novel tributo: “ *conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem* ” ou “ *auferidos de qualquer fonte* ”.

No ano seguinte à sua instituição, a legislação experimentaria uma alteração a merecer nossa consideração. Isso, porque a Lei 4.783/1923 assim dispôs:

> "Art. 3º O imposto sobre a renda, creado pelo art. 31 da lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, recahirá, sobre os rendimentos produzidos no paiz e **derivados das origens seguintes:**
>
> 1ª categoria - Commercio e qualquer exploração industrial, exclusive a agricola.
>
> 2ª categoria - Capitaes e valores mobiliarios.
>
> 3ª categoria - Ordenados publicos e particulares, subsidios, emolumentos, gratificações, bonificações, **pensões e remunerações sob qualquer titulo e fórma contractual.**
>
> 4ª categoria - Exercicio de profissões não commerciaes e não comprehendidas em categoria anterior."
>
> [...]." (**Destaquei)**

Perceba-se, em definitivo, desde os seus primórdios, o imposto de renda se propunha a incidir sobre verbas das mais amplas e diversas origens possíveis, sempre com uma minudente disciplina legal que não pode, a meu sentir, ser desprezada. Nesse sentido, reitero que não vislumbro incompatibilidade entre a tributação das pensões alimentícias e a disciplina constitucional em torno do conceito de renda.

O assunto, entretanto, merece outros aprofundamentos, a suscitar possível inconstitucionalidade, embora por outras razões.

3) DA INOCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM* NA TRIBUTAÇÃO .

Antes de destacar situações possivelmente ofensivas à principiologia constitucional em matéria tributária, vale destacar ainda passagem que gozou de centralidade no voto do eminente relator.

Refiro-me à constatação, pelo **Ministro Dias Toffoli** , de suposta ocorrência de *bis in idem* . Assim se manifestou Sua Excelência:

> " **[...] 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

> 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".

Trata-se de premissa, *data vênia* , equivocada, pois os valores pagos a título de pensão alimentícia não são tributados no alimentante (de regra, o pai).

No formato atual, há uma incidência única (e não dupla), **apenas por quem recebe a pensão** . Hei de concordar que há dúvida razoável a respeito de essa incidência única, do formato atual, ser constitucional, mas fato é que não há dupla tributação.

Veja-se o que dispõe o art. 4º, II, da Lei 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; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)"

Assim, porque **excluída da determinação da base de cálculo do devedor** de alimentos, essa fração de seus rendimentos não experimentará tributação. A mesma fração destacada de sua base de cálculo, entretanto, experimentará tributação por quem a percebe.

Para não haver dúvidas a respeito da inexistência de dupla tributação, colaciono simulação da alíquota efetiva realizada no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil.

A situação hipotética A é a do pai que recebe rendimentos tributáveis no valor de R$ 50.000,00, não havendo deduções a serem realizadas. Confira-se o Demonstrativo da Apuração do Imposto:

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

Nessa situação, percebe-se que a base de cálculo é o total dos rendimentos, isto é, R$ 50.000,00, o que gera um imposto de renda a recolher de R$ 12.880,64 e uma alíquota efetiva de 25,76%.

Vejamos agora a situação hipotética B, na qual o mesmo pai recebe rendimentos tributáveis no valor de R$ 50.000,00, mas paga R$ 10.000,00 a título de pensão alimentícia:

Nessa situação, percebe-se que, da base de cálculo total, são deduzidos os valores pagos a título de pensão alimentícia. Ou seja, **não há pagamento de imposto de renda por parte do alimentante sobre tais valores.** Tal dedução faz com que só sejam considerados rendimentos tributáveis o valor de R$ 40.000,00, o que acarreta um imposto de renda a recolher de R$ 10.130,64 e uma alíquota efetiva de 20,26%.

A escolha do legislador atual, portanto, faz com que os valores pagos a título de pensão alimentícia sejam tributados apenas por parte de quem recebe esses valores. De regra, é a mulher que tem essa obrigação tributária.

Ainda não avancei na discussão se a tributação no formato atual é justa ou não, mas é fato que não gera *bis in idem* .

Menciono, por relevante, que a **Advocacia-Geral da União** , reverberando estimativa da Receita Federal, dá conta de que a inconstitucionalidade declarada, na atual amplitude, conduzirá a uma perda anual de arrecadação de cerca de R$ 1,05 bilhão de reais. O impacto tem aptidão a alcançar 6,5 bilhões, considerando-se o atual exercício e os cinco anteriores. **Despiciendo lembrar que o imposto de renda, nos termos do art. 159 da Constituição Federal, constitui importante parcela (50%) a ser rateada pela União a estados, Distrito Federal e municípios.**

Do que foi exposto até agora, penso que o sistema tributário, da forma como foi desenhado, é tecnicamente justificável e, em tese, aparentemente coerente com a discricionariedade conferida ao legislador para escolher as despesas que serão deduzidas do imposto de renda. Isso porque não vislumbro, aprioristicamente, incompatibilidade da pensão alimentícia com o conceito de renda como acréscimo patrimonial.

Entretanto, a mim me parece que a maneira como a legislação foi concebida – adicionando de forma cumulada os valores recebidos a título

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

de pensão alimentícia aos rendimentos do responsável pela guarda do alimentante – tem levado a distorções quanto a sua efetiva aplicação.

4) DA ALEGADA AUSÊNCIA DE RECEBIMENTO DE RENDA OU DE PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA POR PARTE DO CREDOR DA PENSÃO ALIMENTÍCIA

O eminente relator, **Ministro Dias Toffoli** , toca em ponto central da discussão posta ao escrutínio desta Corte ao afastar a natureza de renda dos alimentos e pensões judicialmente determinados.

Reproduzo as palavras de Sua Excelência no tema:

> "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."

Consoante destaquei, apesar de existência de controvérsia, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, a respeito da existência de um *conceito constitucional de renda* , penso não ser suficiente o afastamento, *a priori* , de todo e qualquer ingresso patrimonial do conceito de renda apenas porque destinado à pensão alimentícia.

Com as costumeiras vênias, admitir essa construção seria abrir o flanco a que todas as despesas essenciais elencadas na Constituição, notadamente aquelas veiculadas como passíveis de custeio pelo salário mínimo (Art. 7º, IV, da CF/88) – para custeio de *moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social* – possam ser imediatamente excluídas como dedução do imposto de renda, sem qualquer intermediação legal.

A compreensão veicula, a meu ver, uma interpretação que, levada a extremos por meio de criativas construções de teses tributárias, poderá esvaziar por completo a base de incidência do imposto sobre rendas e proventos.

Plenário Virtual - minuto de voto - 27/05/2021

Estar-se-ia alterando substancialmente a incidência do IR, transmudando sua ampla incidência – *independentemente da origem dos recursos* –, para uma incidência *consoante a destinação* , ou seja, segundo a utilização finalística dos recursos.

Vale salientar que a garantia do mínimo existencial – bem ou mal – é dada pela progressividade do imposto de renda, consoante abordarei com maior vagar em tópico a seguir.

Nada obstante, é possível adiantar, desde já, que só haverá recolhimento de imposto de renda se os valores recebidos acumuladamente forem maiores que o limite de isenção e, ainda assim, o imposto de renda será recolhido de forma progressiva.

A esse respeito, vale salientar que, atualmente, do total de 210 milhões de brasileiros, há 31 milhões de declarantes pessoas físicas do imposto de renda, dos quais 10,7 milhões são isentos. Isso indica que a existência da tabela progressiva já atende a grande maioria da população brasileira (189,7 milhões de pessoas) quanto ao respeito ao mínimo existencial. Não faço, com essa afirmação, qualquer juízo de valor ou endosso quanto às suas faixas de progressividade.

Nesse sentido, isentar ilimitadamente os valores recebidos a título de pensão alimentícia, como parece ser a consequência inexorável da inconstitucionalidade, nos atuais limites propostos pelo eminente relator, além de atender apenas à parcela mais rica da população, pode causar uma incongruência no sistema e uma ofensa ainda maior à isonomia.

Pensemos em três situações diferentes, todas partindo do pressuposto de que a pensão será o único rendimento da mãe e do dependente (a referência não visa a reforçar estigmas, mas simplesmente contextualizar a partir da contemporânea realidade estatística do fenômeno), a fim de facilitar o raciocínio:

> **Situação A:** Pai paga R$ 1.900,00 de pensão, único rendimento da mãe e do dependente: o valor será isento de imposto de renda **. - Situação permanece inalterada com o voto sugerido pelo eminente Relator.**
>
> **Situação B :** Pai paga R$ 5.000,00 de pensão, único rendimento da mãe e do dependente. Atualmente é recolhido o valor de R$ 505,64 mensal a título de imposto de renda, o que representa uma alíquota efetiva de 10,11%. **- Prevalecendo o voto do eminente Relator, nada será recolhido a título de imposto de renda.**

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

> **Situação C:** Pai paga R$ 50.000,00 de pensão, único rendimento da mãe e do dependente. Atualmente é recolhido o valor de R$ 12.880,64 mensal a título de imposto de renda, o que representa uma alíquota efetiva de 25,76%. **- Prevalecendo o voto do eminente Relator, nada será recolhido a título de imposto de renda.**

A despeito das judiciosas preocupações manifestadas no voto do relator, **Ministro Dias Toffoli** , a sua consequência prática é a geração de uma maior regressividade no sistema tributário, ofendendo os princípios da progressividade e da capacidade contributiva, tão caros ao imposto de renda.

Assim, ainda que prevaleça o criterioso voto do eminente relator, penso ser possível e recomendável a colocação de algum limite na *não tributação* das pensões alimentícias.

Por essa razão, avanço em algumas considerações adicionais para, ao final, propor solução que, a meu ver, mostra-se conciliatória entre a constatação, por um lado, de um efeito inconstitucional da aplicação prática da norma de incidência e, por outro, da manutenção da coerência do sistema com relação à capacidade contributiva, isonomia e combate à regressividade.

5) DA QUESTÃO DE GÊNERO

Relevante ponto suscitado na presente discussão diz respeito à tributação sobre a perspectiva da questão de gênero. Isso, porque se alega que a tributação das pensões alimentícias da maneira atualmente concebida (com a dedução da base de cálculo de quem paga e a total inclusão como rendimentos tributáveis de quem recebe) estaria a ampliar as desigualdades entre homens e mulheres.

O tema da tributação sob a perspectiva de gênero tem ganhado tardio destaque nos debates atuais, embora seja ainda pouco explorado no direito brasileiro e menos ainda enfrentado no âmbito desta Corte Suprema.

É certo que não cabe a este Tribunal conceber políticas públicas com o fundamento de corrigir históricas desigualdades. Tal alerta faz ainda mais sentido quando estamos diante do direito tributário, tendo em vista que a concessão apressada de direitos pode gerar a falta de recursos tão caros ao orçamento brasileiro e que poderiam, inclusive, vir a ser empregados em

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

políticas públicas voltadas à redução da desigualdade entre homens e mulheres. Considero que o ambiente, por excelência, para tal discussão é o Congresso Nacional.

Entretanto, em virtude do relevante papel desta Casa, de guardiã dos direitos fundamentais assegurados pela Constituição, temos a obrigação de corrigir distorções legislativas que gerem inconstitucionalidades.

Passo, então, a enfrentar o tema sob a perspectiva de gênero.

Poder-se-ia pensar que a legislação atacada é neutra do ponto de vista do gênero, eis que será aplicada independentemente de quem paga a pensão. Ou seja, tanto no caso de a mulher pagar a pensão quanto do homem, a incidência da tributação será idêntica.

Não podemos, contudo, fechar os olhos para a realidade, e aqui os números escancaram que o tema debatido deve ser enfrentando também sob a perspectiva de gênero.

Isso, porque, do total de 15,67 bilhões de reais de deduções com pensão alimentícia declaradas no imposto de renda pessoa física 2021, relativamente ao ano calendário 2020, apenas 390 milhões foram declarados pelas mulheres, o que representa um percentual irrisório de 0,0002% do total de deduções com imposto de renda relativamente ao pagamento de pensões alimentícias. (Vide: Grandes números DIRPF 2021 – Ano Calendário 2020, Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/capa_indice_tabelas_ac2020_v2.pdf>).

Os dados, portanto, comprovam que a aplicação dessa legislação traz uma distorção fática substancial, a qual, efetivamente, onera quase que exclusivamente a mulher. Aqui, colaciono didático exemplo trazido por Isabelle Rocha, em seu artigo "A pensão imposta e o custo reverso", em que traz duas situações hipotéticas (Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-tax-brazil/a-pensao-imposta-e-o-custo-reverso-25022022).

Na primeira situação, em que não há o pagamento de pensão, o casal tem dois filhos e possui uma renda total de R$ 12.500,00, sendo R$ 4.5000,00

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

da mulher e R$ 8.000,00 do homem. Nesse exemplo, os filhos são declarados como dependentes do imposto de renda do pai, sendo deduzidos os gastos com plano de saúde e educação, na forma abaixo colacionada:

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

Nesse caso, percebe-se que a alíquota efetiva do imposto de renda do pai é de 9,9%, e a da mãe de 5,86%.

Imaginemos agora que esse casal se separa e que a guarda judicial fique com a mãe, devendo o pai pagar, a título de pensão alimentícia para ambos os filhos, o valor total de R$ 3.000,00. Nessa situação, os filhos passarão a ser declarados como dependentes no imposto de renda da mãe, conforme exemplo abaixo:

Da situação acima transcrita, em que a mudança fática foi o divórcio do casal, com o consequente pagamento de pensão do pai para os filhos, vê-se que a alíquota efetiva de imposto de renda do pai sofre um decréscimo de 9,9% para 4,7%, enquanto que a da mãe aumenta de 5,86% para 8,68%. Isso porque a mãe passou a declarar os filhos como dependentes do imposto de renda, com as consequentes deduções legais para tanto. Ainda assim, a sua alíquota efetiva aumenta sobremaneira, enquanto que a do pai – que passou a não ter mais a dedução de imposto de renda dos filhos como dependentes, passando a deduzir "apenas" a pensão alimentícia – teve, na realidade, um aumento de seus rendimentos, uma vez que a sua alíquota efetiva de imposto de renda caiu.

Os exemplos acima colacionados não deixam dúvidas de que a legislação não é neutra em relação ao gênero. Ao revés, ela amplia as desigualdades já existentes, visto que a alíquota efetiva da mãe aumenta e a do pai diminui. Isso porque a legislação permite a dedução da base de cálculo do pai com a consequente inclusão como rendimentos tributáveis da mãe.

O sistema, da forma como está desenhado, com o pseudo objetivo de ser neutro, está na realidade financiando o aumento das desigualdades, visto que o destinatário quase que exclusivo da norma exacional é a mulher. Além disso, não estamos diante de uma tributação idêntica ou equiparável

entre homens e mulheres, em que a desigualdade seria resultante das condições já existentes de desnivelamento. Ao revés, a dedução da base de cálculo prevista na norma é endereçada predominantemente à população masculina (99,9998%). São, portanto, dois lados da mesma moeda: tributa-se mais a mãe, em compensação à dedução da base de cálculo do pai.

Quero deixar bem claro que não estou a defender a inconstitucionalidade da norma por uma suposta ausência de caráter extrafiscal de redução da desigualdade de gênero. Não chego a tanto e reitero que o local apropriado para essa discussão é o Parlamento. O que vislumbrei da presente norma, na realidade, é um caráter anti-isonômico, no sentido de fomentar as desigualdades já existentes. A norma, do jeito que foi concebida, incentiva o desnivelamento de gênero, servindo como mais um elemento de ampliação das históricas distorções. Por esse motivo, considero que esta Suprema Corte, como guardiã da Constituição e dos direitos fundamentais dos contribuintes, tem o papel de corrigir tal distorção.

Alerto, contudo, que devemos ter o devido cuidado para, a pretexto de buscar a isonomia, não criarmos uma situação igualmente anti-isonômica e incompatível com a lógica da tributação da renda.

Ainda neste último aspecto, de manutenção da lógica do sistema, convém destacar ponto relevante que não pode ser desprezado. Refiro-me aos impactos financeiros da eventual prevalência da inconstitucionalidade na amplitude em que se desenhava em seu julgamento no plenário virtual.

Valho-me novamente dos exemplos práticos aportados por **Isabelle Rocha** e acima transcritos. Perceba-se que, do ponto de vista exclusivo do Fisco, tanto em uma situação como em outra, ou seja, tanto no cenário de constância da sociedade conjugal (tabela 1) como na hipótese de separação (tabela 2), os valores a serem recolhidos de maneira total pelo homem e pela mulher não discrepam sobremaneira.

Na situação 1, recolher-se-ia ao Fisco um valor total de R$ 1.052,00 (R$ 263,87 + R$ 788,13) a título de imposto de renda pelo casal. Na situação 2, o recolhimento de IR pelo homem e pela mulher, agora separados, alcançaria R$ 1.027,00 (R$ 650,63 + R$ 376,37). Diferença pouco significativa de R$ 25,00 aos cofres públicos.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

Entretanto, a prevalecer a compreensão pela inconstitucionalidade da incidência de IR sobre a pensão alimentícia judicialmente determinada, teríamos o recolhimento ao Fisco tão somente de R$ 376,37, a ser pago pelo homem da situação 2.

O decréscimo é relevante às contas públicas, em todos os níveis governamentais, considerando a escala já mencionada anteriormente, em que os números dão conta de 15,67 bilhões de reais de deduções com pensão alimentícia declaradas no imposto de renda pessoa física 2021 e o rateio de recursos do imposto de renda a outros entes federados.

6) DO MÍNIMO EXISTENCIAL

Um dos argumentos principais em defesa da não tributação das pensões alimentícias decorre da natureza jurídica do referido pagamento, o qual, conforme legislação civilista, tem como objetivo prover o básico necessário para o sustento do dependente. Nesse sentido, alega-se que a tributação ofenderia o mínimo existencial.

De fato, do ponto de vista da mãe, receptora da pensão em benefício dos filhos em comum, o tratamento legal de cumulação entre aquela e seus rendimentos próprios, da forma como atualmente concebido, mostra-se ofensivo tanto em relação à *isonomia* com o pai-alimentante, quanto à *capacidade contributiva*, uma vez que promove a incidência sobre parcelas que, embora sob disponibilidade e administração da mãe, têm destinatário (s) próprio(s). Isso, porque o modelo atual impõe que, caso a mãe inclua os filhos como dependentes do imposto de renda, ela terá que efetuar uma soma simples entre os rendimentos próprios dela e os rendimentos dos filhos (isto é, a pensão alimentícia). Somente após realizada essa soma simples, a tabela progressiva do imposto de renda será aplicada, ou seja, como se mãe e filhos fossem única pessoa para fins de caracterização do mínimo existencial.

Assim, efetivamente, parece-me ofensivo ao mínimo existencial a forma como a tributação se encontra atualmente desenhada. Entretanto, penso que a solução que melhor atende a isonomia não se encontra na isenção pura e simples de quaisquer rendimentos recebidos a título de pensão alimentícia. Afinal, **não obstante a pensão alimentícia, efetivamente, ter como objetivo principal prover o mínimo existencial, não se deve ignorar que ela é fixada de acordo com binômio necessidade/possibilidade, além de ter como**

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

objetivo manter, dentro do possível, o padrão de vida anterior do dependente.

A esse respeito, colaciono lições de **Maria Berenice Dias:**

> "Os alimentos devem permitir a mantença do mesmo padrão de vida que desfrutava o alimentando antes da imposição do encargo (CC 1.694). O princípio balizador é a necessidade de quem percebe e a possibilidade de quem paga (CC 1.694 § 1.º).
>
> (...)
>
> **Chega-se a definir o filho como 'sócio do pai', pois tem ele direito de manter o mesmo padrão de vida ostentado pelo genitor. Portanto, em se tratando de alimentos devidos em razão do poder familiar, o balizador para a sua fixação, mais que a necessidade do filho, é a possibilidade do pai: quanto mais ganha este, mais paga àquele .** Melhorando a condição econômica do alimentante, é possível o pedido revisional para majorar a pensão e adequá-la ao critério da proporcionalidade." (DIAS, Maria Berenice. **Manual de Direito das Famílias** , Salvador: Editora JusPodivm, 2021, p. 844-845) (realce atual)

Considero que esse é um elemento de extrema importância para o deslinde da presente controvérsia, a qual, relembro, é uma discussão de direito tributário. Assim, não me parece coadunar com a legalidade e até com a justiça tributária permitir que quaisquer valores pagos a título de pensão alimentícia sejam totalmente isentos de tributação.

Retomo aqui o exemplo do item 4 para demonstrar a injusta prática desse raciocínio:

> **Situação A :** Pai paga R$ 1.900,00 de pensão, único rendimento da mãe e do dependente: o valor será isento de imposto de renda **. - Situação permanece inalterada com o voto sugerido pelo eminente Relator.**
>
> **Situação B:** Pai paga R$ 5.000,00 de pensão, único rendimento da mãe e do dependente. Atualmente é recolhido o valor de R$ 505,64 mensal a título de imposto de renda, o que representa uma alíquota efetiva de 10,11%. **- Prevalecendo o voto do eminente Relator, nada será recolhido a título de imposto de renda.**
>
> **Situação C:** Pai paga R$ 50.000,00 de pensão, único rendimento da mãe e do dependente. Atualmente é recolhido o valor de R$ 12.880,64

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

> mensal a título de imposto de renda, o que representa uma alíquota efetiva de 25,76%. **- Prevalecendo o voto do eminente Relator, nada será recolhido a título de imposto de renda.**

Do exemplo acima, percebe-se que quanto maior a pensão recebida, maior o benefício tributário alcançado com a isenção.

Não ignoro a diferença entre mínimo existencial e mínimo vital, além da intrínseca natureza relativa e dinâmica do primeiro, já que necessariamente depende das condições factuais a quem dirigido. Entretanto, não nos distanciemos do fato que a discussão aqui é, repito, de direito tributário e que os recursos são naturalmente escassos. Desse modo, a concessão de isenções ilimitadas gera vácuos orçamentários que terão de ser preenchidos por meio de outros tipos de receitas, seja por meio da revogação de uma isenção até então existente (e relembro aqui a discussão atual sobre a revogação da dedução com despesas médicas), seja pelo aumento de tributos. Conforme bem pontuado por **Stephen Holmes** e **Cass Sunstein** , " *levar a sério os direitos significa levar a sério a escassez* ". (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes.** W. W. Norton & Company: New York, 1999).

Temos que ter consciência que os recursos públicos são finitos e que a isenção tributária é uma espécie de rendimento, vista por outro ângulo, representa um financiamento público àquela situação. Então questiono: parece coadunar com o princípio da isonomia a dupla isenção tributária de forma ilimitada (relembro que quem paga a pensão também deduz de sua base de cálculo a totalidade dos valores pagos)? Imaginemos uma pensão de 100 mil reais mensais. Será que podemos afirmar que uma pensão mensal de 100 mil reais se presta a atender o mínimo existencial da mesma maneira que uma pensão mensal de 2 mil reais?

Se mantido o entendimento do eminente relator, estaremos criando uma *isenção dupla ilimitada* e, com todas as vênias ao entendimento contrário, gerando uma distorção no sistema, uma vez que fere o princípio da capacidade contributiva .

Reitero que há de haver algum limite. E tenho para mim que esse limite já existe no ordenamento jurídico tributário.

Trata-se da tabela progressiva do imposto de renda. Afinal, a que se presta a tributação progressiva do imposto de renda? Justamente a garantir que os valores considerados essenciais a uma existência digna não sejam

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

tributados. Ademais, até determinado patamar de renda, a tributação será menor, só alcançando uma tributação mais elevada de valores igualmente maiores. Cumpre-se, assim, o princípio da capacidade contributiva.

Temos o instrumento já previsto e aplicável a todos os contribuintes para fazer valer o princípio da isonomia, sem criar maiores distorções no ordenamento jurídico. Devemos aplicar, portanto, a tabela progressiva ao caso concreto, que trata da tributação das pensões alimentícias.

Nesse sentido, a mim me parece que manteremos a coerência do sistema tributário e atenderemos ao princípio da isonomia se permitirmos a tributação dos valores recebidos a título de pensão alimentícia de acordo com a tabela progressiva do imposto de renda.

Assim, em vez de simplesmente somarmos acumuladamente os valores do dependente aos valores de seu responsável, sugiro que façamos essa soma aplicando a tabela progressiva do imposto de renda. Afinal, trata-se, efetivamente, de pessoas diferentes. Esclareço desde logo que considero que deve ser aplicada isoladamente a tabela do imposto de renda a cada dependente eventualmente existente.

Nem se alegue que essa sugestão está inovando demasiadamente no sistema jurídico tributário. Não está! Afinal, esse procedimento já pode ser realizado atualmente, desde que o alimentando faça isoladamente a declaração de imposto de renda. Ao proceder dessa maneira, contudo, o alimentando não pode ser incluído como dependente na declaração de imposto de renda de responsável legal. A minha sugestão, portanto, permite a aplicação da tabela progressiva de forma isolada aos valores recebidos a título de pensão alimentícia, com a manutenção da possibilidade de fruição das deduções atualmente existentes com o dependente.

Supera-se, assim, o modelo atual, em que a soma dos recursos ocorre de forma cumulada, para só então ser aplicada a tabela progressiva, levando a que o beneficiário da pensão e a sua responsável passem a figurar em patamar superior da tabela progressiva, como se fossem uma única pessoa. A presente proposta, portanto, respeita a individualidade das rendas.

Caminhando para a conclusão de meu voto, penso que a proposta conciliatória aqui apresentada se amolda ao alerta veiculado em abalizado magistério de **Sérgio André Rocha** , *verbis:*

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022

> "ao estudar o Direito Tributário devemos sempre buscar o equilíbrio entre dois interesses sociais relevantes: a arrecadação dos recursos essenciais para o funcionamento do Estado e o custeio de suas atividades, e a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, garantindo-se que a tributação jamais extrapole os limites e limitações estabelecidos pela Constituição Federal. Trata-se de um fenômeno ambivalente, não binário. Não é este ou aquele, pró-Estado ou pró-contribuinte, zero ou um. Deve-se, então, encontrar o equilíbrio entre a proteção da liberdade dos contribuintes e o financiamento do Estado". (ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro** , Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020, p. 45)

7) DISPOSITIVO

Por todo o exposto, conheço parcialmente da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade e, no mérito, julgo-a parcialmente procedente, a fim de conferir interpretação conforme ao § 1º do art. 3º da Lei 7.713/1998, de modo a esclarecer que as pensões alimentícias decorrentes do direito de família devem ser somadas aos valores de seu responsável legal aplicando-se a tabela progressiva do imposto de renda para cada dependente. Ressalvada a possibilidade, atualmente já existente, de o alimentando realizar isoladamente a declaração de imposto de renda.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2022