

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DE IRPF SOBRE PENSÕES ALIMENTÍCIAS

Gabriel Estrêla Santana Bastos¹
Abílio das Mercês Barroso Neto²
Daiane Zappe Viana Veronese³

RESUMO

O presente trabalho visa esmiuçar os aspectos conceituais e práticos da incidência de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) sobre pensões alimentícias no ordenamento jurídico pátrio, observando as hipóteses de cabimento e as regras vigentes até o Julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5422 em junho de 2022, que determinou a inconstitucionalidade da incidência deste tributo nas pensões decorrentes das relações oriundas do direito de família. O trabalho aqui apresentado foi construído através de análise pesquisa bibliográfica e de análise de dispositivos normativos constantes no ordenamento jurídico brasileiro, e, a partir da pesquisa, conclui-se que a incidência de IRPF sobre pensões alimentícias no ordenamento jurídico nacional se deu, no que toca à aquelas decorrentes das obrigações oriundas do direito de família, de forma inconstitucional, seja por questões de (in)coerência conceitual, como pelo reconhecimento da ocorrência de *bis in idem* tributário, logo, a decisão proferida pela suprema corte, até então sem modulação dos efeitos, lança luzes sobre a possibilidade de restituição das quantias pagas a título de IRPF sobre estas pensões.

Palavras-chave: Alimentos. Pensão alimentícia. Renda e proventos. Tributação. Incidência do IRPF. Inconstitucionalidade. *Bis in idem* tributário.

1 INTRODUÇÃO

A incidência do Imposto de Renda Da Pessoa Física (IRPF) sobre pensão alimentícia, tema do presente estudo, é elemento central de discussões sobre a sua aplicabilidade e compatibilidade no nosso ordenamento jurídico, no que toca à sua afinidade para com a Magna Carta.

A cobrança de IRPF, bem como a existência de pensões alimentícias no nosso ordenamento, quando observados de maneira separada, se mostram justas, necessárias e em sintonia com a Constituição Federal em seus termos. Todavia, a incidência daquele tributo nesta relação jurídica possui contornos *sui generis*, que necessitam de uma sensível análise conceitual de cada um dos institutos a fim de se construir uma melhor compreensão sobre este fenômeno jurídico.

O Imposto de Renda, tributo de caráter pessoal, tem como fato gerador, como

¹ Graduando em Direito, Centro Universitário Nobre (UNIFAN), estrelagabriel02@gmail.com

² Mestre em Regulação da Indústria de Energia (Universidade Salvador), Centro Universitário Nobre (UNIFAN), abiliobarroso_fan@yahoo.com.br

³ Mestre em Ciências Jurídico-Criminais (Universidade de Coimbra), Centro Universitário Nobre (UNIFAN), advogadadaiane@hotmail.com

o próprio nome sugere, a auferição de renda, conceituada pelo Código Tributário Nacional (CTN) como "o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" e demais proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais (BRASIL, 1966).

Pode-se extrair, de logo, que o referido imposto se trata de tributo que incide sobre o patrimônio do contribuinte, tendo como base de cálculo, nos termos do artigo 44 do CTN "o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

Por outro lado, a definição legal de Alimentos, de acordo com o Código Civil, constante na redação do artigo 1.694, se trata de um instituto jurídico com a finalidade de proporcionar com que o alimentado possa "viver de modo compatível com a sua condição social, inclusive para atender às necessidades de sua educação" (BRASIL, 2002).

Neste sentido, quando observados os aspectos conceituais legais dos institutos apresentados, pode-se perceber que existem contornos de controvérsia e incompatibilidade da incidência de um para com o outro, contornos estes, que se tornam ainda mais perceptíveis quando analisados por meio das lentes que a Magna Carta pátria nos oferece para visualizarmos o ordenamento jurídico e seu funcionamento.

O direito à alimentação possui natureza constitucional, haja vista que se encontra elencado no artigo 227 da Constituição Federal, com contornos de Direito Fundamental, ou seja, que deve possuir eficácia vertical e horizontal, a fim de que seja assegurada ao alimentado uma condição de vida digna, capaz de suprir a sua alimentação, sua educação e demais necessidades humanas.

Assim, o presente estudo, visa esmiuçar os aspectos conceituais e práticos da incidência de IRPF sobre esta modalidade de obrigação trazendo como problema: De que forma se revela como (in)constitucional a incidência do IRPF sobre a pensão alimentícia?

Logo, a importância do presente artigo consiste em fornecer à sociedade uma reflexão interdisciplinar sobre a incidência do mencionado tributo em uma obrigação que tem por finalidade a mera asseguarção de uma vida digna, compatível com o status social do alimentado, reflexão essa que, além de abarcar os ramos do Direito Civil, Constitucional e Tributário, busca trazer também uma abordagem principiológica, conceitual e jurídica sobre os elementos aqui expostos.

Portanto, o presente artigo tem como objetivo geral analisar o tema proposto tendo como objetivos específicos:

- a) Identificar a natureza jurídica da pensão alimentícia.
- b) Destacar a diferença entre pensões alimentícias e demais fontes de renda e proventos constantes no Código Tributário Nacional (CTN).
- c) Identificar os fatos geradores que ensejam a tributação do IRPF.
- d) A incidência do IRPF sobre pensões alimentícias no ordenamento jurídico brasileiro.
- e) Verificar hipóteses de *bis in idem tributário* na incidência do IRPF retido na fonte e sua incidência no recebimento de pensões alimentícias e seus possíveis desdobramentos.

Visto que se trata de um estudo eminentemente conceitual e interpretativo, as metodologias empregadas são as pesquisas bibliográfica e documental, com o fim de demonstrar entendimento de renomados doutrinadores e de descrever e explicar as definições de aplicabilidades contidas nas normas pertinentes ao tema.

2 NATUREZA JURÍDICA DA PENSÃO ALIMENTÍCIA

Ao analisar o instituto da pensão alimentícia, no que toca à sua natureza jurídica, faz-se importante debruçarmo-nos um pouco sobre o seu conceito e sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro.

Segundo Gonçalves (2018 p.240, APUD GOMES, p. 427), [alimentos] “são prestações para satisfação das necessidades vitais de quem não pode provê-las por si”. Neste sentido pode-se extrair, de logo, o caráter subsistencial dos alimentos, uma vez que, limitam-se apenas a fornecer o mínimo necessário para que o alimentado possa viver com um mínimo de dignidade, não se limitando apenas ao mero fornecimento de insumos alimentares ao alimentado, tendo aqui, o vocábulo “alimentos”, uma dimensão maior, que transcende o seu significado gramatical, englobando o sustento em diferentes esferas da vida humana.

Trazendo à baila a definição legal de alimentos, de acordo com o Código Civil, em seu artigo 1.694, se trata de um instituto jurídico com a finalidade de proporcionar com que o alimentado possa “viver de modo compatível com a sua condição social, inclusive para atender às necessidades de sua educação” (BRASIL, 2002).

No mesmo sentido, Madaleno (2018, APUD BELLUSCIO, 2006, p.35)

explicita:

Os alimentos são destinados a satisfazer as indigências materiais de sustento, vestuário, habitação e assistência na enfermidade, e também para responder às requisições de índole moral e cultural, devendo as prestações atender à condição social e ao estilo de vida do alimentado, assim como, a capacidade econômica do alimentante, e, portanto, amparar uma ajuda familiar integral.

Diante dos elementos aqui trazidos, observa-se que a prestação de alimentos possui contornos assistencialistas, posto que a estipulação de alimentos gravita em torno da subsistência, do mínimo necessário para uma vida digna e compatível com o padrão social onde o alimentado se encontra inserido, observada, evidentemente, a condição socioeconômica do alimentante.

Segundo Rizzardo (2019, p.1131), [a prestação de alimentos] originariamente, não passava de um dever moral, uma obrigação ética, que no direito romano se expressava na equidade, também conhecido como *officium pietatis*, ou *caritas*.

O ímpeto de auxiliar a quem precisa, segundo Rizzardo, (2019, p.1132), é inato ao ser humano, brotando da essência humana a inclinação para prestar socorro e dar sustento. Neste sentido, fundado no caráter da solidariedade humana, a prestação de alimentos passa a ser de interesse do Estado, que passa a oferecer aos cidadãos uma estrutura jurídico-normativa capaz de garantir o sustento daqueles que não possuem meios para obtê-lo. Neste sentido, o mesmo Rizzardo (2019, APUD CAHALI) explicita:

Por essa razão, orienta-se a doutrina no sentido de reconhecer o caráter de ordem pública das normas disciplinadoras da obrigação legal de alimentos, no pressuposto de que elas concernem não apenas aos interesses privados do credor, mas igualmente ao interesse geral; assim, sem prejuízo de seu acentuado conteúdo moral, a dívida alimentar *veramente interest rei publicae*; embora sendo o crédito alimentar ligado à pessoa do beneficiário, as regras que governam são, como todas aquelas relativas à integridade da pessoa, sua conservação e sobrevivência, como direitos inerentes à personalidade, normas de ordem pública, ainda que impostas por motivo de humanidade, de piedade ou solidariedade, pois resultam do vínculo de família, que o legislador considera essencial preservar.

Diante do exposto, pode-se extrair que a natureza jurídica da pensão alimentícia possui caráter dúplice, tal qual as faces de uma moeda, que mesmo sendo distintas, complementam-se. A primeira face, é aquela tida como assistencial, de cunho pessoal, onde a prestação de alimentos se faz como um canal que tem como objetivo garantir o sustento da vida humana propriamente dita, através do fornecimento de insumos alimentares e elementos básicos para afastar qualquer condição de miserabilidade do alimentado.

A outra face ,por sua vez, é a que busca garantir a compatibilidade social, posto que o arbitramento da importância das quantias de cada prestação alimentar será construído a partir de uma análise do contexto socioeconômico onde credor e devedor, aqui, alimentante e alimentado, se encontram inseridos, a fim de que seja afastada do alimentado a situação de miséria e se garanta uma condição de vida digna, compatível com a realidade em que vive, sem, todavia se tratar de uma obrigação excessivamente onerosa ao alimentante.

Em suma, o direito a prestação de alimentos possui, simultaneamente, segundo Gonçalves (2018, APUD GOMES), natureza mista, qualificando-o como um direito de *conteúdo patrimonial e finalidade pessoal*.

3 DIFERENÇA ENTRE PENSÕES ALIMENTÍCIAS E DEMAIS FONTES DE RENDA E PROVENTOS CONSTANTES NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

Para que se possa ter um panorama geral sobre os conceitos abordados neste capítulo, urge, primeiramente, compreender os conceitos de “renda” e de “proventos” constantes no Código Tributário Nacional.

3.1 CONCEITOS DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Ao observar a literalidade dos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, em seu inciso “I” podemos extrair que o ordenamento jurídico pátrio compreende como “renda” o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Os proventos de qualquer natureza, elencados no inciso seguinte, podem ser entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na definição de “renda”. (BRASIL, 1966).

Em que pese a Doutrina entender que existem diversas teorias no que toca à natureza econômica da Renda, a exemplo da *teoria do acréscimo do patrimônio (Reinvermögenzugangstheorie)*, defendida por Schanz, da *teoria da fonte (Quellentheorie)*, trazida por Fuistig, ou da teoria legalista de renda, vigente no nosso ordenamento jurídico, dentre tantas outras teorias, podemos extrair, segundo Caliendo (2019, p. 1297), que todas estas teorias partilham um núcleo comum de conceitos básicos:

- a) a renda é uma riqueza nova;
- b) pode ter uma natureza material ou imaterial;
- c) possui uma natureza de atividade humana, ou seja, a riqueza decorrente de uma atividade fortuita não pode ser considerada renda tributável;
- d) a renda pode ter uma realização econômica (avaliada monetariamente –

regime de caixa) ou representar um crédito líquido e certo (riqueza a ser realizada – regime de competência);
e) a periodicidade é um componente fundamental na definição de renda (*tax period*), com raras exceções;
f) a renda pode ser em moeda ou ter valor monetário, ou seja, o poder de adquirir ou comprar em regime de mercado (Adam Smith).

Diante do explicitado, pode-se extrair que a definição de “renda” gravita em torno de uma alteração patrimonial, podendo ter uma realização econômica, sendo em moeda ou valor monetário, obtida de forma periódica e natural da atividade humana. Em uma perspectiva mais objetiva, segundo Sabbag (2020, p. 552) “A renda é a expressão jurídica, utilizada pela fenomenologia tributária para indicar o acréscimo de patrimônio. A ‘renda’ expressa conteúdo de riqueza e revela incremento, acréscimo”, e esta definição de renda decorre, portanto, da determinação do que venha a ser considerado um caso de aquisição da disponibilidade econômica (integração patrimonial permanente de fato) ou jurídica (integração patrimonial permanente de direito) (CALIENDO, 2019, p. 1303).

Podemos compreender como integração patrimonial permanente de fato como a aquisição da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou coisas conversíveis. Representa o “ter concretamente”; bem como, podemos entender como integração patrimonial permanente de direito a aquisição de direitos sobre créditos não sujeitos à condição suspensiva, ou seja, títulos ou documentos de liquidez e certeza. Representa o “ter o direito”. (SABBAG, 2020, p.552)

Os proventos de qualquer natureza, por sua vez, podem ser conceituados de forma subsidiária, haja vista que se trata de tudo aquilo que o conceito de “Renda” não pode alcançar, mas, que ainda assim, são capazes de gerar acréscimo patrimonial efetivo, a exemplo de: aposentadorias; pensões de modo geral e prêmios lotéricos. Em suma, são acréscimos que não decorrem do trabalho ou da aplicação de capital em investimentos.

3.2 DIFERENÇA ENTRE PENSÕES ALIMENTÍCIAS E DEMAIS FONTES DE RENDA E PROVENTOS

Diante do exposto no tópico anterior, resta elucidado o fato que apesar de se tratarem de relações jurídicas com contornos patrimoniais, a forma dicotômica como estas se postam no ordenamento jurídico pátrio merece apreciação especial.

Conforme explicitado alhures, os Alimentos, na cognição jurídica desta

terminologia, se tratam de uma prestação a ser paga por um credor que tem o dever de cuidado (alimentante) para com aquele que não possui meios para garantir a sua própria subsistência (alimentado), de modo que, além de garantir o sustento alimentar em sentido estrito, tem como finalidade assegurar um sustento socioeconômico compatível com o quadro social em que o alimentado vive, observando-se evidentemente, o binômio "adequação-proporcionalidade", importante fiel da balança para as obrigações jurídicas.

Do outro lado desta dicotomia, e conforme já esmiuçado, a Renda se trata de um acréscimo ou incremento patrimonial capaz de gerar aquisição da disponibilidade econômica em caráter permanente, seja de fato ou de direito, enquanto proventos se tratam de tudo aquilo que o conceito de "Renda" não pode alcançar, mas, que ainda assim, são capazes de gerar acréscimo patrimonial, ou seja, novas riquezas.

As pensões alimentícias e seu arbitramento se encontram diretamente ligadas à capacidade do alimentante de obter as quantias necessárias para o seu sustento, seja através do exercício de sua atividade laboral ou por via de quaisquer outras fontes de renda ou proventos, posto que, somente após a obtenção destas, poderá garantir o sustento do alimentado, transferindo parte de sua riqueza nova para aquele que está sob seus cuidados ou para quem o represente ou assista.

Neste sentido, pode-se perceber de logo que a pensão alimentícia, embora seja para fins legais considerada como um provento, não se trata de uma aferição de nova riqueza, e sim da transferência de parte desta, que teve como fato gerador o momento da percepção de aumento patrimonial do alimentante, conforme preceitua o artigo 2º da lei 7.713/88, "O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos" (BRASIL, 1988), sendo, portanto, passível de tributação naquele ato e, somente após o pagamento do IRPF, seja este retido na fonte ou através de declaração por parte do contribuinte, as quantias serão repassadas ao alimentado.

Cumprido destacar que, conforme já dito, as quantias recebidas a título de pensão alimentícia, tem por finalidade a manutenção da sua subsistência compatível com a sua realidade socioeconômica, ou seja, as quantias recebidas possuem uma finalidade específica, direcionada, haja vista a força legal que assim determina.

Neste sentido, as verbas repassadas sob o título de pensão alimentícia se encontram vinculadas a uma finalidade muito bem delineada, que é a de garantir a dignidade da pessoa humana do alimentado, diferentemente dos proventos e da

renda, que podem ser usufruídos por quem as obtêm de forma livre, de acordo com as vontades ou necessidades que quem as obtêm, não possuindo qualquer destinação elencada por força legal capaz de vincular seu emprego.

4 FATOS GERADORES QUE ENSEJAM A INCIDÊNCIA DO IRPF

Assim como qualquer outro tributo, a incidência do IRPF se dá mediante a ocorrência de um fato gerador, ou seja, a obrigação de tributar o cidadão se consolida a partir do momento em que a relação jurídica se torna factível, no caso particular do IRPF, se dá no momento em que há a percepção da renda gerada em nome do contribuinte.

A própria Constituição Federal, em seu artigo 153, III, estabelece que a União possui competência para estabelecer tributos sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Na seara infraconstitucional, a letra da Lei 7.713/88, em seu artigo 2º versa que “O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”.

Conforme já elucidado no corpo deste artigo, as rendas, assim como os proventos, se encontram estabelecidas no patrimônio daquele que a aufere a partir do momento há a disponibilidade, em caráter permanente, para se gozar e fruir, ou seja, valendo-se da terminologia utilizada por Sabbag, é quando se “tem concretamente” o incremento patrimonial.

A Incidência de IRPF no ordenamento jurídico brasileiro, em que pese o já mencionado artigo 2º da Lei 7.713 explicitar que o imposto sobre a renda será devido mensalmente, a cobrança deste tributo se dá de forma anual, em observância ao princípio constitucional da Anterioridade de exercício, que, segundo Caliendo, (2019, p. 1302) “[...] não condiciona a cobrança ao aguardar um ano entre a instituição e cobrança, mas somente que se realize no próximo ano fiscal”, ou seja, a cobrança deste tributo se dá apenas uma vez a cada exercício fiscal, devendo ser levado em consideração, que a base de cálculo a ser adotada, em observância ao princípio da realização da renda, é apenas a riqueza nova efetivamente gerada, e não se considerando as meras mutações patrimoniais.

5 A INCIDÊNCIA DO IRPF SOBRE PENSÕES ALIMENTÍCIAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Em que pese a tributação do Imposto de Renda se encontrar elencada e

respaldada em diversos dispositivos normativos constantes em nosso ordenamento, a sua efetiva aplicabilidade se dá em consonância com os termos do Decreto 9.850 de 22 de novembro de 2018, decreto este, conhecido como Regulamento do Imposto de Renda (RIR), que tem como finalidade a regulamentação da tributação, fiscalização e arrecadação do Imposto de Renda no Brasil.

O Regulamento do Imposto de Renda traz em seu teor não somente especificações técnicas de ordem teórica sobre a tributação de renda e proventos de qualquer natureza, mas sim, elementos de ordem prática, trazendo quantificações e valores objetivos, em porcentagem e cifras monetárias, que dizem respeito a, respectivamente, as alíquotas a serem adotadas em cada faixa de rendimentos e proventos percebidos, bem como, a sua correspondência em moeda nacional.

Observemos a tabela constante no teor do RIR, em vigor desde o ano de 2015:

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

As alíquotas e cifras elencadas na tabela acima, trazidas pela lei 13.149 de 21 de julho de 2015 devem ser aplicadas, em virtude da força normativa a todo e qualquer tipo de percepção de renda e proventos de qualquer natureza, de forma indistinta, desde que preenchidos os requisitos legais e corretamente enquadradas as quantias de acordo com o valor da alíquota correspondente.

Neste sentido, pode-se perceber que de acordo com os termos da tabela supramencionada, as pensões alimentícias estipuladas pelo poder judiciário em quantias superiores a R\$ 1.903,99 (mil novecentos e três reais e noventa e nove centavos) se encontram passíveis de serem tributadas com a alíquota de 7,5% (sete e meio por cento), passando a serem tributadas com alíquotas progressivas, crescentes, à medida em que os valores das pensões tornam se mais vultosos.

Ocorre que, em junho de 2022, durante o desenvolvimento do presente

trabalho, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 5422, ação proposta pelo Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM) em 2015, de modo em que entendeu a suprema corte por julgar inconstitucional a Incidência de Imposto de Renda da Pessoa Física sobre pensões alimentícias decorrentes de relações oriundas do direito de família.

Urge destacar, de logo, que a inconstitucionalidade reconhecida pelo STF se limitou apenas às relações de pensões alimentícias que decorram de questões envolvendo direito de família, posto que, no ordenamento jurídico pátrio existem possibilidades para o arbitramento de pensões alimentícias decorrentes da prática de ilícitos civis. Desta forma, esta última modalidade de pensão alimentícia ainda se encontra passível de ser tributada de forma constitucional.

A ADIN teve como relator o Ministro Dias Toffoli que, de forma brilhante fundamentou o seu voto, primeiramente, delimitando o alcance do julgado, de modo em que a declaração de inconstitucionalidade alcançaria apenas as relações inerentes ao direito de família, conforme elucidado acima.

Em seguida, o Ministro relator embasou seu entendimento na incidência de *bis in idem* tributário, ou seja, entendeu que o IRPF, até aquele momento, estava incidindo duplamente sobre uma mesma realidade, entendendo, o Ministro, ser inconstitucional a incidência do tributo nas circunstâncias trazidas em seu voto.

A fundamentação trazida pelo Ministro Dias Toffoli merece um tópico próprio para ser melhor esmiuçada, desta forma, *a posteriori*, será dedicado um tópico para uma análise mais aprofundada.

Em outro voto que merece especial destaque, o Ministro Luís Roberto Barroso manifesta entendimento semelhante, acompanhando o relator no entendimento da ocorrência de *bis in idem* tributário nestas relações jurídicas, porém, suscita novos pontos de relevância em seu voto.

De forma cirúrgica, o Ministro Barroso faz um esforço conceitual sobre a natureza jurídica das pensões alimentícias decorrentes do direito de família e a caracterização dos fatos geradores capazes de ensejar a incidência do IRPF, e explicita que “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”.

Ainda no mesmo sentido, em outro recorte do mesmo voto, o Ministro elucidou:

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.

Partindo destes elementos, o Ministro classifica como incoerente a incidência da tributação de IRPF nas situações que envolvam direito familiar. No teor de seu voto, o julgador se vale de elementos de ordem conceitual para fundamentá- r, haja vista o fato de entender que tributar a pensão alimentícia da mesma forma que os acréscimos patrimoniais fere o princípio da dignidade humana, por legitimar a tributação excessiva de verbas destinadas ao mínimo necessário para subsistência, portanto, entendendo pelo afastamento da incidência do tributo.

Em dado momento, o ministro, a fim de trazer mais clareza sobre a sua percepção dos fatos levados à sua apreciação, utiliza uma situação exemplificativa para mostrar como uma mesma relação jurídica (o pagamento de pensão alimentícia) pode ser tributada de formas distintas e manifestamente incoerentes:

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 auferir 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.

Diante do exposto, com fundamentações pautadas na coerência fática da incidência dos tributos, bem como na ocorrência de *bis in idem* tributário, o Ministro Luís Roberto Barroso vota em favor da inconstitucionalidade da incidência do tributo nas obrigações decorrentes do direito de família, acompanhando o voto do ministro Toffoli.

Ao final do julgamento da ADIN 5422, por Maioria, foi julgada parcialmente procedente, tendo apenas os ministros Edson Fachin, Gilmar Mendes e Nunes Marques os votos vencidos na mencionada demanda. Os demais membros votaram de acordo com os termos do ministro relator.

6 A EXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM TRIBUTÁRIO DE ACORDO COM AS REGRAS DE INCIDÊNCIA VIGENTES ATÉ O JULGAMENTO DA ADIN 5422

O Ministro relator da ADIN 5422, Dias Toffoli, no teor de seu voto, ao entender como inconstitucional a incidência de IRPF sobre pensões alimentícias nas situações em que estas pensões sejam oriundas do direito de família, embasou-se na tese de que a forma como este tributo incidia, de acordo com as regras até então vigentes, poderia gerar situações onde o mesmo fato gerador era tributado mais de uma vez pelo mesmo ente federativo, no caso, a União, configurando assim uma circunstância de *bis in idem* tributário.

De acordo com a definição de Caliendo (2019, p. 1790), o *bis in idem* tributário “[...] ocorre quando o mesmo ente tributante realiza múltiplas incidências sobre o mesmo fato gerador”, situação esta que, ao ver do ministro relator, se encontra delineada em diversas circunstâncias no ordenamento jurídico pátrio.

Ao se debruçar sobre a casuística da ADIN 5422, o Ministro Toffoli valeu-se de uma análise sobre o “caminho” que as verbas de pensão alimentícia fazem desde o momento em que o alimentante angaria recursos para adimpli-la, a até o momento em que o alimentado passa a desfrutar destas cifras.

Ocorre que, para que o alimentante possa adimplir o pagamento das pensões, precisa, evidente e efetivamente, auferir alguma renda para que possa se tornar adimplente, haja vista que, presume-se que a obrigação de alimentar estipulada pelo juízo levou em consideração o binômio “adequação-proporcionalidade”. A partir do momento em que há percepção de renda gerada pelo alimentante, pelo surgimento de uma riqueza nova, tem-se aqui o fato gerador

que enseja a tributação deste acréscimo patrimonial, o tributo que aqui surge pode ser pago de modo em que seja retido na fonte, pelo “carnê-leão”, ou por qualquer outra modalidade de recolhimento.

Somente depois do pagamento deste tributo, cujo o valor das quantias a serem pagas se deu tendo como base o acréscimo patrimonial efetivo, é que o alimentante realiza o destacamento de uma fração desta quantia e a destina para o alimentado. Todavia, de acordo com as normatizações vigentes anteriores ao julgamento da ADI 5422, o alimentado, ou aquele que o represente ou assista, ao receber as quantias de sua pensão, passava a lhe ser cobrado IRPF, posto que a entrada destas quantias era vista como um acréscimo patrimonial passível de ser tributado.

Urge reiterar que as pensões alimentícias se tratam apenas de transferência de riqueza, e não de geração de riqueza nova, aos olhos do Relator. Em um recorte de seu voto, explicitou o Ministro Toffoli:

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.

Desta forma, entende o julgador que inexistente justificação legítima para a ocorrência do *bis in idem* tributário, considerando que, conforme exposto, as quantias pagas a título de pensão alimentícia são destacadas de um montante que já tributado.

Posteriormente, no mesmo voto, o ministro exemplifica duas situações bastante corriqueiras nas realidades nos núcleos familiares brasileiros, comparando a situação em que um casal que reside em uma mesma casa, com um filho em comum, onde apenas um dos cônjuges é responsável pelo sustento econômico do lar, com a situação onde existe um casal separado, também com um filho em comum, todavia, neste caso, aquele que seria responsável pelo sustento econômico

vive em lar separado daquele que se encontra residindo com o alimentado.

No exemplo trazido, o ministro evidencia que, na primeira situação, é pacífico e cristalino que não há em que se falar em incidência de IRPF em relação à parte da receita familiar destacada para o sustento do alimentado, no caso, o filho do casal, uma vez que não há geração de riqueza nova, nem acréscimo patrimonial que justifique a incidência tributária. Ao ver do ministro, o mesmo deve se aplicar para a segunda situação, posto que, o único elemento que difere a segunda da primeira é o fato de o provedor econômico não viver sob o mesmo teto do alimentado, mas, excetuando este fato, a relação entre alimentante e alimentado mantém-se incólume, inexistindo fato gerador do IRPF.

Neste sentido, portanto, resta delineado o fato de que a hipótese de *bis in idem* tributário encontra respaldo na realidade, considerando que há uma dupla incidência do IRPF no mesmo montante de renda auferido pelo contribuinte, primeiramente no momento em que esta renda é efetivamente obtida, e, posteriormente, na fração destacada a ser recebida pelo alimentado.

7 OS IMPACTOS DO RECONHECIMENTO DE BIS IN IDEM TRIBUTÁRIO E A POSSIBILIDADE DA RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS EM DUPLICIDADE

O reconhecimento da existência do *bis in idem* tributário não se trata de matéria inédita no ordenamento jurídico brasileiro, a exemplo disto, pode ser trazido como exemplo o julgamento do tema repetitivo nº 62 do Superior Tribunal de Justiça, que julgou como procedentes as ações de repetição de indébito que versassem sobre a restituição das cobranças de IRPF sobre o pagamento de benefício de complementação de aposentadoria, decorrente de plano de previdência privada, ocorridas no intervalo entre 01 de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, em virtude da promulgação da Lei 9.250/95 e a sua entrada em vigor em 01 de janeiro de 1996, que alterou a legislação sobre o Imposto de Renda.

A reforma da Lei 7.713/88 que ensejou as ações de repetição de indébito se deu em virtude da nova redação do inciso “VII” do artigo 6º da mencionada lei, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:
VII - os seguros recebidos de entidades de previdência privada decorrentes de morte ou invalidez permanente do participante.

Em momento anterior à reforma trazida pela lei 9.250/95, assim era a redação

do inciso “VII” do mencionado artigo:

VII - os benefícios recebidos de entidades de previdência privada:

a) quando em decorrência de morte ou invalidez permanente do participante;

b) relativamente ao valor correspondente às contribuições cujo ônus tenha sido do participante, desde que os rendimentos e ganhos de capital produzidos pelo patrimônio da entidade tenham sido tributados na fonte;

Percebe-se que a reforma realizada excluiu do texto legal a alínea “b” por completo, e incorporou a alínea “a” ao corpo do inciso “VII”, desta forma, as contribuições referentes aos recolhimentos ocorridos antes da alteração da Lei 7.713/88, realizados entre 01 de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, passaram a ser questionadas no poder judiciário pelos contribuintes através de ações de repetição de indébito, uma vez que, as cobranças realizadas naquele período, agora, não mais possuíam qualquer respaldo legal, posto que o dispositivo que as normatizava fora excluído do ordenamento jurídico pátrio, de modo em que eram pleiteadas as restituições das contribuições agora indevidas, com a tese de *bis in idem* tributário.

O instituto processual da ação de repetição de indébito, segundo Mazza (2020, p. 1004) “[...] é cabível para obter a restituição de tributos pagos indevidamente ou a maior [...]”, e se encontra elencada nos termos dos artigos 165 e seguintes do Código tributário nacional. Observemos a norma inserta no artigo 165 do CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Dedicando uma especial atenção ao inciso “I” do mencionado dispositivo legal, pode-se perceber que tanto a cobrança a maior como a indevida são capazes de ensejar, motivar, o direito de ação por parte do contribuinte em face do fisco que o tributou desta maneira. Com base nisto, o instrumento utilizado para o pleito do

direito nas demandas sobre incidência de IRPF sobre a complementação de aposentadoria decorrente de previdência privada se encontrava respaldado juridicamente.

Diante disto, com o cabimento do instituto processual, bem como, com o acolhimento da tese trazida, de *bis in idem* tributário, as numerosas ações que versavam sobre esta demanda fizeram com que o Superior Tribunal de Justiça fixasse entendimento tendo como base o tema repetitivo nº 62, que culminou na edição da súmula 556 do STJ, com a seguinte redação:

É indevida a incidência de imposto de renda sobre o valor da complementação de aposentadoria pago por entidade de previdência privada e em relação ao resgate de contribuições recolhidas para referidas entidades patrocinadoras no período de 1º/1/1989 a 31/12/1995, em razão da isenção concedida pelo art. 6º, VII, b, da Lei n. 7.713/1988, na redação anterior à que lhe foi dada pela Lei n. 9.250/1995.

Neste diapasão, as decisões destas demandas, como a do processo - REsp 1012903 / RJ - RECURSO ESPECIAL 2007/0295421-9, determinou o cabimento da restituição das quantias pagas ao fisco, dado o reconhecimento da ocorrência de *bis in idem* tributário.

No que toca ao julgamento da ADIN 5422 e seus possíveis desdobramentos, com Supremo Tribunal Federal entendendo que há ocorrência de *bis in idem* tributário e a consequente declaração de inconstitucionalidade da incidência de IRPF sobre as pensões oriundas do direito de família, não é forçoso reconhecer portanto, que a decisão proferida pelo STF abre possibilidade para que a restituição das quantias pagas ao fisco possa ser pleiteada em juízo *a posteriori*, observado, evidentemente, o caput do artigo 174 do Código Tributário Nacional, que determina que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva” (BRASIL, 1966), desta forma, há margem para a discussão sobre a restituição destas contribuições, dado o fato de que, até o presente momento, não houve decisão expressa da Suprema Corte sobre a modulação dos efeitos deste julgado, nem o pedido de modulação dos efeitos por parte da Fazenda Nacional, desta forma, desde que seja observada a prescrição quinquenal, há margem para o pleito da restituição dos valores pagos a título de IRPF sobre estas pensões.

8 CONCLUSÃO

Diante do que foi esmiuçado nesta pesquisa, cumpre destacar, que no

ordenamento jurídico pátrio, o conceito de “alimentos”, para fins técnicos e jurídicos, possui sentido amplo, sendo um terminologia adotada no campo do direito capaz de englobar não somente os alimentos propriamente ditos, mas também tudo aquilo que abrange o mínimo existencial para que o alimentado possa viver com dignidade, e em situação compatível com seu *status* social, como moradia, educação, transporte, lazer, e tantas outras realidades, se tratando de uma prestação de caráter dúplice, primeiramente, pela sua face assistencial que visa a manutenção da vida humana, e posteriormente pela face que visa dar a esta vida humana condições dignas e compatíveis com a realidade que se encontra inserida.

Desta forma, se trata de uma prestação patrimonial, com conteúdo pessoal, e, conseqüentemente, deve ser arbitrada garantindo a aplicabilidade do binômio adequação-proporcionalidade, afastando a existência de uma excessiva vantagem ou de uma excessiva onerosidade para qualquer dos lados desta relação.

A pensão alimentícia, em que pese possuir uma face patrimonial, não pode se confundir com um acréscimo patrimonial efetivo, uma vez que, se trata de uma prestação que possui uma destinação certa, que deve ser empregada em favor do alimentado, devendo ser corretamente administrada por este ou por quem o represente ou assista, uma vez que, não se tratam de verbas disponíveis, nem factualmente, nem juridicamente, ou seja, não podem ser empregadas em finalidades distintas daquela que foi determinada por força judicial.

Deste modo, por não se encontrarem em condição de disponibilidade, não podem ser tratadas como acréscimo patrimonial efetivo e, não podendo ser percebidas como renda. Apesar das pensões, por determinações legais, se tratarem de proventos, e capazes até mesmo de gerar acréscimo patrimonial, a pensão alimentícia possui caráter *sui generis*, considerando sua natureza assistencial.

Neste sentido, observadas as particularidades da pensão alimentícia, resta elucidado que, o recebimento de pensões alimentícias não pode ser percebido como renda, haja vista que não se encontra aqui constituído o fato gerador que justifique de forma plausível a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Física.

A discussão sobre a constitucionalidade da incidência do IRPF sobre pensões alimentícias culminou com o ajuizamento da ADIN 5422 no ano de 2015, tendo como parte autora o Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM), e o seu posterior julgamento, em junho de 2022, durante o desenvolvimento desta pesquisa, de modo em que, em maioria formada por oito votos a três, entendeu a suprema corte que a

incidência de IRPF é inconstitucional nas pensões alimentícias decorrentes de obrigações relativas ao direito de família, haja vista que foram afastadas da apreciação do STF as pensões decorrentes de ilícitos civis.

Evidentemente, as discussões sobre a constitucionalidade da incidência do tributo foram sepultadas pela decisão do STF, que, de forma brilhante entendeu pela inconstitucionalidade tendo como base dois grandes pilares para fundamentar a decisão, a ocorrência de *bis in idem* tributário e a análise conceitual de “alimentos” de “renda”. O ministro Dias Toffoli, relator da ADIN 5422, votando pela inconstitucionalidade da incidência do tributo sobre as pensões decorrentes do direito de família, entendeu que existia *bis in idem* tributário, uma vez que, as pensões alimentícias, são arbitradas tendo como um dos critérios para a renda do alimentante, que é tributada no momento em que é percebida pelo fisco e que somente após a tributação, terá uma fração destinada ao adimplemento da prestação de alimentos, se configurando como mera transferência de renda, e não como riqueza nova.

Em voto que foi especialmente abordado nesta pesquisa, o Ministro Luís Roberto Barroso acompanhou o relator, todavia, dedicando espaço para uma análise conceitual em seu voto, explicitando a roupagem de incoerência entre os conceitos dos institutos abordados, e da forma como o tributo incide na pensão.

O voto proferido pelo relator da ADIN, traz à baila uma nova discussão sobre a incidência do IRPF sobre pensões alimentícias. Com o reconhecimento da repetição da tributação sobre o mesmo fato gerador, lança, o ministro, luzes sobre a possibilidade de restituição dos valores pagos a título de pensão alimentícia nos últimos cinco anos.

Em momento anterior, entenderam os tribunais superiores que, em julgamento que versava sobre a restituição dos valores pagos à previdência privada durante o período de 1989 e 1995, a restituição era devida, haja vista que, naquela circunstância, foi reconhecido o *bis in idem* tributário, que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro. Tal decisão gerou notável repercussão judicial, de modo em que se pacificou na jurisprudência que a ocorrência de *bis in idem* tributário enseja a restituição dos valores pagos em duplicidade.

Neste sentido, em virtude da existência de precedente favorável, a restituição das quantias pagas em duplicidade se trata de um direito a ser buscado pelos alimentados que pagaram IRPF sobre as pensões recebidas à época em que era

permitida a incidência do tributo sobre estas. Desta forma, desde que observada a prescrição quinquenal descrita na legislação tributária nacional, os alimentados poderão ter parte de sua pensão devolvida em virtude da inconstitucional incidência de IRPF nas quantias recebidas ao longo dos anos.

9 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República, 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 03 jun. 2022.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm>. Acesso em 20 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 18 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm>. Acesso em 17 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm>. Acesso em 01 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em 18 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015. Altera as Leis nos 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13149.htm>. Acesso em 20 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 556. É indevida a incidência de imposto de renda sobre o valor da complementação de aposentadoria pago por entidade de previdência privada e em relação ao resgate de contribuições recolhidas para referidas entidades patrocinadoras no período de 1º/1/1989 a 31/12/1995, em razão da isenção concedida pelo art. 6º, VII, b, da Lei n. 7.713/1988, na redação

anterior à que lhe foi dada pela Lei n. 9.250/1995. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2016]. Disponível em: <
<https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?livre=556&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&tp=T>>. Acesso em: 01 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1012903 / RJ. Relator: Teori Albino Zavascki – Primeira Turma. Disponível em: <
<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200702954219>>. Acesso em: 01 jul. 2022

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 5.422/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em:
<<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4893325>>. Acesso em: 01 jul. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 6: direito de família**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MADALENO, Rolf. **Direito de família**. 8. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direitos de Família**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.