

A indevida desoneração tributária do imposto de renda pessoa física sobre pensão alimentícia

The undue tax relief on personal income tax on alimony

DOI:10.34119/bjhrv6n5-334

Recebimento dos originais: 28/08/2023

Aceitação para publicação: 26/09/2023

Marcela Magno de Luna

Mestranda em Direito Constitucional e Processo Tributário

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC – SP)

Endereço: Rua Monte Alegre, 984, Perdizes, São Paulo – SP, CEP: 05014-901

E-mail: marcela@mmagnoadvogados.com.br

RESUMO

Pretende-se com este artigo, analisar a decisão da ADI N° 5422 que firmou entendimento em recente decisão do Supremo Tribunal Federal, com efeito vinculante, para se afastar a incidência do imposto de renda sobre valores percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias. Ao nosso ver, tal decisão, mesmo buscando ao contrário, fere princípios basilares e norteadores do direito tributário, tais como o princípio da capacidade contributiva, da isonomia, da progressividade e da segurança jurídica, estabelecendo tal decisão um tratamento anti-isonômico entre os contribuintes e um maior benefício aos contribuintes que recebem grandes valores de pensão alimentícia. Se ao invés de isentar ilimitadamente os valores recebidos a título de pensão alimentícia, e com isso favorecer à classe mais rica da população, a decisão estabelecesse que no momento da elaboração e entrega da Declaração de Imposto de Renda houvesse a aplicação da tabela progressiva para cada um dos dependentes que recebem a renda oriunda de pensão e que também fosse autorizado nessa mesma Declaração, a inclusão dos filhos como seus dependentes e suas respectivas deduções, sem que os valores de pensão integrassem a sua base de cálculo, seria uma decisão mais assertiva e igualitária entre os contribuintes.

Palavras-chave: imposto de renda pessoa física, pensão alimentícia, ADI N° 5422, isonomia, progressividade.

ABSTRACT

The aim of this article is to analyze the decision of ADI N° 5422, which established an understanding in a recent decision of the Federal Supreme Court, with binding effect, to remove the incidence of income tax on amounts perceived by those fed as alimony or pensions food. In our view, such a decision, even seeking the opposite, violates basic and guiding principles of tax law, such as the principle of ability to pay, isonomy, progressivity and legal certainty, establishing such a decision an anti-isonomic treatment between taxpayers and a greater benefit to taxpayers who receive large amounts of child support. If instead of unlimitedly exempting amounts received as child support, and thus favoring the richest class of the population, the decision established that at the time of preparation and delivery of the Income Tax Declaration there would be the application of the progressive table for each one of the dependents who receive the income from the pension and who was also authorized in that same Declaration, the inclusion of the children as their dependents and their respective deductions, without the

pension amounts being part of their calculation basis, would be a more assertive and equality among taxpayers.

Keywords: personal income tax, alimony, ADI N° 5422, isonomy, progressivity.

1 INTRODUÇÃO

Recentemente tivemos a decisão da ADI 5.422 que por maioria, julgou procedente o pedido formulado pelo IBDFAM, de modo a dar ao artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, aos artigos 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/18 e aos artigos 3º, caput e § 1º; e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73 interpretação conforme à Constituição Federal para se afastar a incidência do imposto de renda sobre valores percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias em sessão virtual realizada em 27.05.2022 a 03.06.2022.

Nesse diapasão, a partir dessa decisão, todos os contribuintes que recebem valores decorrentes de pensão alimentícia, sejam eles crianças, adolescentes, jovens, homens e mulheres, passaram a ter uma isenção concedida com base no julgamento da referida Ação Declaratória de Inconstitucionalidade.

Contudo, nos questionamos se essa inconstitucionalidade declarada nessa ADI não é inconstitucional. Parece contraditória tal afirmação, mas ao nosso ver, tal decisão fere princípios basilares do direito constitucional tributário, tais como, o princípio da isonomia, da progressividade, da capacidade contributiva, e principalmente da segurança jurídica que fica gravemente afetada diante da modulação dos efeitos atribuída a essa decisão, que inclusive autoriza a restituição dos últimos 05 (cinco) anos dos valores de imposto de renda pagos que foram calculados com base no incremento da base de cálculo dos valores recebidos de pensão alimentícia.

Nos questionamos se a não incidência de imposto de renda pessoa física sobre pensão alimentícia não viola a igualdade entre as entidades familiares, entre pessoas do mesmo gênero e até mesmo gêneros opostos, gerando benefícios para as pessoas divorciadas, em detrimento de pessoas casados ou em união estável. Não estaria essa decisão trazendo um tratamento anti-isonômico ao ordenamento jurídico?

Estaria através de tal decisão alterando-se o entendimento sobre o mínimo existencial? Pois ele continua existindo, independentemente de serem valores decorrentes de pensão ou da renda do trabalho, o mínimo existencial é um direito fundamental a todos, estando casados, em união estável, divorciados, é um direito personalíssimo e que foi afetado frente a tal decisão

que trata a renda ou proventos de qualquer natureza de forma diferenciada entre os contribuintes.

Para a exposição do presente artigo, utilizaremos método descritivo e dedutivo, buscando descrever se tal decisão é inconstitucional ou não ao nosso entendimento.

2 BREVE RELATO E CONCLUSÕES SOBRE O JULGAMENTO DA ADI nº 5.422/DF

Inicialmente, cumpre-nos destacar que no entendimento da ingressante, autora da referida ADI, o imposto previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, estabelece que “renda, na definição do artigo 43 do Código Tributário Nacional, é acréscimo patrimonial.”¹ (fl. 12 da petição inicial), e que a prestação alimentícia, seria verba destinada à subsistência do alimentando, de modo que não lhe propiciaria acréscimo patrimonial.

Dessa forma, tendo em vista o disposto no mencionado artigo 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), o requerente afirma que a natureza e os fins dos alimentos impediriam seu enquadramento nos conceitos legais de renda, proventos e rendimentos.

Nesta toada, o autor alega haver um paradoxo, na medida em que as pessoas que recebem alimentos estão submetidas ao pagamento do imposto de renda e aquelas que fornecem a prestação alimentar gozam do benefício da dedução da base de cálculo do imposto pago.

Afirmar esta totalmente descabida, tendo em vista que aquele que paga pensão alimentícia pode se utilizar desses montantes como dedução em sua declaração de imposto de renda, não sendo base de cálculo para o referido imposto.

Antes de adentrarmos nos conceitos e fundamentos utilizados para essa decisão e qual é o nosso posicionamento, cabe-nos fazer uma breve análise do mérito da decisão, bem como a distinção e argumentos utilizados, categorizando os votos proferidos por alguns Ministros. Notem que categorizaremos partes dos votos, conforme destaque abaixo.

Começemos com o voto do Relator, Ministro Dias Toffoli.

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

[...]

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

[...]

¹ ADI 5.422, relator DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2022, Processo Eletrônico DJe-166, Divulgação em 22.08.2022, Publicação em 23.08.2022).

Alimentos ou pensão alimentícia oriundos 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, dos quais ele retira a parcela a ser paga ao credor dos alimentos, já configura, por si só, fato gerador do imposto de renda. Desse modo, submeter os valores recebidos pelo alimentado a título de alimentos ou de pensão alimentícia ao imposto de renda representa nova incidência do mesmo tributo sobre a mesma realidade, isto é, sobre aquela parcela que integrou o recebimento de renda ou de proventos de qualquer natureza pelo alimentante. Essa situação não ocorre com outros contribuintes.

[...]

Vide, de mais a mais, que, usualmente, se verifica uma confusão patrimonial. Com efeito, o alimentante é quem, em variados casos, efetivamente recolhe o imposto de renda ora combatido por meio do denominado “Carnê-Leão”. E, ao fazer esse recolhimento, utiliza-se de dinheiro proveniente do recebimento de sua própria renda ou de seu próprio provento de qualquer natureza, não fazendo, aqui, distinção entre o que fica para si e o que paga a título de pensão alimentícia. Essa circunstância revela, mais uma vez, a ocorrência daquele *bis in idem*.²

Data máxima vênia e com todo o respeito que cabe ao relator, Ministro Dias Toffoli, não concordamos com os argumentos utilizados em sua decisão. Ao nosso ver, não existe ocorrência do *bis in idem*, pois, aquele que paga pensão alimentícia pode, na declaração de imposto de renda, utilizar os valores pagos a título de dedução, não incidindo em sua base de cálculo os valores pagos de pensão alimentícia.

Trazemos um exemplo simples para ilustrar o alegado. João auferir uma renda de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês e paga R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês a título de pensão alimentícia. Em sua declaração de imposto de renda, ele poderá inserir R\$ 12.000,00 (doze mil reais) como dedução, ou seja, sem considerar as demais deduções permitidas pelo ordenamento jurídico, a sua base de cálculo mensal será de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), totalizando ao ano uma base de cálculo de R\$ 48.000,00 (quarenta e oito mil reais) anual (R\$ 60.000,00 – R\$ 12.000,00 (pensão alimentícia) = R\$ 48.000,00).

Essa renda de pensão alimentícia não é tributada duas vezes, muito pelo contrário. Com a atual decisão, essa faixa de renda não será tributada por nenhuma das partes, pois a parte que recebe também não levará a tributação. Ocorrendo assim um tratamento anti-isonômico frente aos demais contribuintes.

Voto do Ministro Luís Roberto Barroso.

² ADI 5.422, voto do relator DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2022, Processo Eletrônico DJe-166, Divulgação em 22.08.2022, Publicação em 23.08.2022).

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

Nesse contexto, os alimentos funcionam como prestação que se destina a assegurar a manutenção da dignidade da pessoa humana, com base na solidariedade, sendo, ainda, considerado direito social. 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.³

Entendemos que a dignidade da pessoa humana deve ser observada e respeitada, independentemente de os contribuintes serem casados ou separados. Com base nessa decisão nos questionamos se essa dignidade só é observada quando há o pagamento da pensão alimentícia? Por que trazer essa distinção?

Seguimos com a análise.

De início, não restam dúvidas de que os alimentos não podem ser entendidos como renda, uma vez que não se trata de produto do capital ou do trabalho daquele que os recebe. Desse modo, a dúvida estaria em definir se a pensão seria um provento que representa acréscimo patrimonial, o que acredito não ser o caso. [...] Nesse contexto, o ingresso dos alimentos na esfera de disponibilidade do indivíduo não representa acréscimo patrimonial, uma vez que a verba será integralmente destinada à satisfação de suas necessidades básicas do alimentando, sendo fixada com base nelas, conforme preconiza a legislação civil.⁴

Concordamos com o Ministro Luís Roberto Barroso, quando ele afirma que os “alimentos não podem ser entendidos como renda”, mas não concordamos com a afirmação que não podem ser entendidos como proventos de qualquer natureza, pois ao nosso ver a pensão alimentícia é considerada proventos de qualquer natureza. Aprendemos com o autor Vittorio Cassone:

Renda é termo constitucional que, em teoria econômica, expressa conteúdo de riqueza, revela incremento, acréscimo, algo de conteúdo econômico passível de tributação. Proventos de qualquer natureza é expressão constitucional que pode ser dividida em: proventos em ‘sentido estrito’ (de aposentadoria, de pensões, de infortúnio); e proventos ‘de qualquer natureza’ (ganho de capital, ganhos ilícitos, prêmios de loteria).” (Grifos da Autora).⁵

Noutro falar, seguimos aprendendo desta vez com Fernando Castellani:

³ ADI 5.422, voto do Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2022, Processo Eletrônico DJe-166, Divulgação em 22.08.2022, Publicação em 23.08.2022).

⁴

⁵ CASSONE, Vittorio. Direito tributário. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 246-255.

“O Imposto sobre a Renda tem como elemento central o acréscimo patrimonial. Isso não significa acúmulo patrimonial, afinal, a renda consumada é renda tributável. Acréscimo patrimonial é qualquer ingresso patrimonial que implique riqueza nova, riqueza diferente das anteriores. Tecnicamente, poderíamos considerar renda tributável todo acréscimo apurado em certo período de tempo, descontada as despesas necessárias para sua criação e manutenção.”⁶

É longo o entendimento de que acréscimo patrimonial é diferente de acúmulo patrimonial, ou seja, o fato de a pensão alimentícia não trazer em grande parte dos casos um acúmulo patrimonial, não significa que ela não traga um acréscimo patrimonial, são conceitos diferentes.

Para Roberto Quiroga, a realidade fática “acréscimo de elemento patrimonial” não apresenta semelhante significação a “ingresso de elemento patrimonial”; são realidades distintas”.⁷

Trata-se de proventos de qualquer natureza e que ao nosso ver deve sim ser levado a tributação, conforme estabelece o nosso ordenamento jurídico.

Vamos exemplificar com o pai que falece e pelo fato de ter contribuído a Seguridade Social, o filho tem direito a receber pensão alimentícia. Essa pensão não vai ser tributada se a mãe do menor estivesse separada do ex-cônjuge no momento do falecimento? Não há essa distinção com pensão por morte e ela é considerada proventos de qualquer natureza. O pai não pagará mais pensão alimentícia pois faleceu, e o menor receberá pensão através do INSS, o mínimo existencial não é o mesmo? O mínimo existencial não mudou frente a forma de pagamento (pensão alimentícia x pensão por morte), por que trazer um tratamento diferenciado entre os tipos de pensão? Não concordamos com tal posicionamento.

Vejamos o posicionamento do Ministro Alexandre de Moraes:

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

A atual legislação do Imposto sobre a Renda, no que se refere à sua incidência sobre a verba alimentícia recebida pelo alimentando em virtude da disparidade de sua capacidade econômica em relação ao familiar devedor, não vem atendendo adequadamente às exigências constitucionais impostas pelo princípio da dignidade humana, vetor fundamental da República brasileira (art. 3º, III, CF), e pelo princípio

⁶ CASTELLANI, Fernando F. Direito tributário. In: FIGUEIREDO, Fábio Vieira; CASTELLANI, Fernando F.; COMETTI, Marcelo Tadeu (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2009. p. 168.

⁷ MOSQUERA, Roberto Quiroga. Rendas e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o Conceito Constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 102-103.

constitucional da capacidade contributiva de cada cidadão (art. 145, §1º); além de configurar ostensiva bitributação.⁸

No que tange a decisão do Ministro Alexandre de Moraes, Concessa Vênia, discordamos com base no posicionamento já descrito acima. Não entendemos que haja a bitributação pelos fatos já expostos, pois existe a possibilidade de o pagador de pensão alimentícia deduzir da base de cálculo do imposto sobre a renda os valores pagos, não sofrendo tributação sobre o montante.

Noutro giro, o Ministro Gilmar Mendes trouxe um posicionamento contrário ao que estava sendo positivado pelos demais ministros.

O Ministro esclareceu importantes pontos e contra-argumentou os posicionamentos até então expostos nos demais votos. Passemos a análise dos argumentos e embasamento legal descritos pelo Gilmar Mendes, conforme abaixo.

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. 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. 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. Ainda não avancei na discussão se a tributação no formato atual é justa ou não, mas é fato que não gera *bis in idem*. Estar-se-ia alterando substancialmente a incidência do IR transmutando sua ampla incidência – independentemente da origem dos recursos –, para uma incidência consoante a destinação, ou seja, segundo a utilização finalística dos recursos⁹. [...]

O Ministro inicia seu voto dizendo que não vislumbra incompatibilidade entre tributação das pensões alimentícias. Ele brilhantemente descreve como ocorre a tributação do imposto de renda pessoa física e afirma que ocorre uma única incidência, somente por quem recebe o valor da pensão e conclui que não gera *bis in idem*. O Ministro segue com seu voto.

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 progressiva¹⁰. [...]

⁸ ADI 5.422, voto do Ministro ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 06/06,2022, Processo Eletrônico DJe-166, Divulgação em 22.08.2022, Publicação em 23.08.2022).

⁹ ADI 5.422, voto do Ministro GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 06/06,2022, Processo Eletrônico DJe-166, Divulgação em 22.08.2022, Publicação em 23.08.2022).

¹⁰ ADI 5.422, voto do Ministro GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 06/06,2022, Processo Eletrônico DJe-166, Divulgação em 22.08.2022, Publicação em 23.08.2022).

Antes da referida decisão, a isenção estava vinculada a tabela progressiva, ou seja, se os valores percebidos fossem superiores ao limite de isenção, seriam tributados, se não fosse, não seriam, o tratamento isonômico era aplicável aos contribuintes.

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. [...] 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 renda¹¹. [...]

Tal apontamento do Ministro Gilmar Mendes no que diz respeito ao benefício da parcela mais rica da população, escancara a anti-isonomia estabelecida entre os contribuintes. Sabemos que pensões com valores altos não refletem a maior parte da população, mas elas existem e com esse resultado, trará mais benefícios aos mais ricos, nas duas pontas, pois aquele que paga altos valores de pensão alimentícia continua se beneficiando com a dedução do montante pago e quem recebe passa a não ser mais tributado, ou seja, a população rica passa a ser mais beneficiada e com isso a regressividade se torna latente com tal decisão.

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 objetivo manter, dentro do possível, o padrão de vida anterior do dependente. Do exemplo acima, percebe-se que quanto maior a pensão recebida, maior o benefício tributário alcançado com a isenção. [...] 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? ¹²[...]

O Ministro Gilmar Mendes concluí sua exposição exemplificando uma pensão de 100 mil reais por mês e trazendo um questionamento que ao nosso ver deveria ter sido analisada por todos os ministros em seus votos. Os 100 mil reais são realmente necessários para se atender o mínimo existencial da mesma forma que uma pensão de 2 mil reais?

¹¹ ADI 5.422, voto do Ministro GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 06/06,2022, Processo Eletrônico DJe-166, Divulgação em 22.08.2022, Publicação em 23.08.2022).

¹² ADI 5.422, voto do Ministro GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 06/06,2022, Processo Eletrônico DJe-166, Divulgação em 22.08.2022, Publicação em 23.08.2022).

Parece-nos que os maiores beneficiados não são a parte da população que muitas vezes não preenchem os requisitos mínimos para entrega da Declaração de Imposto de Renda, mas sim a parte com maior capacidade contributiva da população, mesmo que tal incremento dessa capacidade contributiva seja derivada do recebimento de pensão alimentícia.

O voto do Ministro Gilmar Mendes com o seu respectivo posicionamento, falaremos em tópico mais avançado.

Frise-se que concordamos com o posicionamento do Ministro Gilmar Mendes e nos lastimamos por não ter sido o posicionamento majoritário entre os Ministros por ser o mais coerente, coeso e vinculado aos preceitos estipulados em nossa Constituição Federal e em nosso ordenamento tributário.

Passemos a análise dos princípios que embasam nosso posicionamento, pois ainda é de bom alvitre ressaltar que são princípios basilares da nossa Carta Magna.

3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva foi um dos princípios entabulados pelo Ministro Gilmar Mendes para suportar o seu posicionamento. O princípio da capacidade contributiva é estabelecido como se fosse um reforço ao princípio da igualdade tributária e com ele trazemos a ideia de contribuição do indivíduo com os gastos públicos na medida de sua capacidade econômica. Está previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal:

“Art. 145. [...]”

§1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

A expressão “sempre que possível” não deve ser interpretada como uma liberalidade, uma sugestão ou mera recomendação, como por algum equívoco pode-se entender, mas sim uma obrigação. Neste contexto, Roque Antonio Carrazza estabelece:

A nosso ver, ele não está fazendo – como já querem alguns – uma mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agravo, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.¹³

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 110.

O tratamento desigual é vedado aos contribuintes em semelhante situação, conforme estabelecido no artigo 150, II, e o tratamento uniforme de tributação também deve ser observado conforme o artigo 151, I, estabelece.

Stuart Mill nos apresenta uma definição:

Por que motivo a igualdade deve ser a norma em matéria de tributação? Porque esta deve ser a norma em tudo aquilo que diz respeito às coisas referentes ao governo. Já que o governo não deve fazer nenhuma discriminação de pessoas e classes quanto à força dos direitos que as pessoas têm em relação a ele, é preciso que qualquer sacrifício que exigir delas represente, na medida do possível, o mesmo ônus para todas – sendo essa, importa notar, a maneira que, no conjunto, acarreta menos sacrifício.¹⁴

A igualdade é um valor estabelecido pela Constituição Federal e deve ser interpretada como uma repartição igualitária da carga tributária.

Segundo Regina Helena Costa (1993, p, 101), “o princípio da capacidade contributiva é a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”.

O tributo incide onde existe capacidade contributiva. Trazemos os questionamentos para pensarmos juntos, quem recebe valores de pensão alimentícia deixa de obter capacidade contributiva? Ao nosso ver não. Então qual a diferença para outras modalidades de pensão, como a pensão por morte do INSS, por exemplo?

Retirar a tributação da pensão alimentícia além de trazer uma diferenciação escancarada entre os contribuintes, ainda faz com que os princípios basilares de nossa constituição sejam aplicáveis a parte dos contribuintes e não a universalidade deles.

A tabela progressiva do imposto de renda pessoa física foi estipulada justamente para que o imposto incida sobre a faixa da capacidade contributiva do contribuinte, por esse motivo que existe a faixa de isenção na tabela progressiva, para assegurar o mínimo necessário para a existência digna de cada indivíduo.

Isabela Bonfá de Jesus nos ensina:

Nas normas tributárias, há uma relação jurídica em que, ocorrido o fato impositivo (fato gerador), o contribuinte está obrigado a entregar ao Estado, na medida de sua capacidade, parte de sua riqueza. A expressão na medida de sua riqueza importa em uma proteção ao patrimônio do contribuinte.

De todo o patrimônio, exclui-se o mínimo vital para garantir que o contribuinte continue produzindo riqueza, pois a Constituição Federal garante o direito à propriedade privada.

Neste diapasão, utiliza-se o princípio da capacidade contributiva justamente para frear a atuação do Estado e garantir que não haja abuso.

¹⁴ STUART MILL, John. Princípios de economia política. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

Quando não se obedece ao princípio da capacidade contributiva, ocorre o confisco, vez que o Poder Público simplesmente deixou de atender aos limites estabelecidos pela Constituição Federal.

A título exemplificativo, se fossem aplicadas alíquotas idênticas ao contribuinte que possui um apartamento pequeno na periferia e àquele que possui uma casa em bairro nobre, apesar do dono da casa pagar imposto expressivamente maior (levando-se em consideração o valor venal do imóvel para determinação da base de cálculo), o proprietário do apartamento pequeno, proporcionalmente, estaria arcando com um encargo muito superior.

É em razão disto que a proporcionalidade, decorrente dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, somente viabilizará o respeito aos princípios se for aplicada por meio da majoração de alíquotas.

A majoração das alíquotas na proporção da riqueza que esteja sendo tributada implicará na progressividade do imposto.

Por tal razão, a capacidade contributiva é princípio constitucional informador dos impostos, não somente direcionado ao legislador ordinário, como, também, aos próprios aplicadores e executores da legislação tributária, no caso o Fisco, braço executor do Poder Executivo e ao próprio Poder Judiciário.¹⁵

Sob tais argumentos destacados acima da obra da professora Isabela Bonfá de Jesus, podemos concluir que existem limites da capacidade contributiva quais sejam, a vedação ao confisco a preservação do mínimo existencial.

Não entraremos no debate acerca da vedação ao confisco pois não é tema dessa análise, mas falaremos sobre a preservação do mínimo existencial, pois foi embasamento para os votos proferidos a favor da decisão da ADI em tela.

Essa preservação do mínimo existencial se refere à proteção de uma faixa de riqueza ou renda de um dos contribuintes individualmente, onde verificamos que valores recebidos dentro dessa faixa não correspondem a capacidade contributiva, ou seja, os contribuintes devem possuir uma condição mínima de subsistência.

No caso do imposto de renda pessoa física, existe uma faixa de isenção de até R\$ 1.903,98, em que somente os valores superiores a essa faixa podem ser levados a tributação.

Essa preservação ao mínimo existencial se baseia na proteção da dignidade da pessoa humana, conforme preceitua o artigo 1º, III, da Constituição Federal e conforme estipula o artigo 3º, III e IV, da Constituição Federal nos objetivos de erradicar a pobreza, reduzir desigualdades sociais e promover o bem de todos, sem preconceitos ou outras formas de discriminação.

Ricardo Lobo Torres nos ensina que (2009, p. 13): “A proteção ao mínimo existencial, sendo pré-constitucional, está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade e da dignidade humana”.

¹⁵ JESUS, Isabela Bonfá de. JESUS, Fernando Bonfá de. JESUS, Ricardo Bonfá de. Manual de Direito e Processo Tributário. 5ª edição. Revista dos Tribunais. Página 61.

Contudo, com base em tal decisão nos questionamos se o mínimo vital para alguns, que terão essa faixa de isenção ilimitadamente, não está sendo desproporcional ao mínimo vital para outros que serão tributados caso ultrapassem essa faixa de isenção.

Não podemos confundir capacidade contributiva e proteção ao mínimo vital com privilégios e isenções ilimitadas, pois estamos beneficiando parte da população em detrimento da tributação de outra.

4 PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA PROGRESSIVIDADE

Antes de classificarmos o princípio da Isonomia e da Progressividade, cabe-nos destacar que o Ministro Gilmar Mendes teceu em seu voto diversas considerações, que ao nosso ver, deveriam ter sido observadas pelos demais ministros conforme já afirmamos. Destacamos um trecho abaixo:

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 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.** (Destaques nossos) ¹⁶

O princípio da isonomia conforme destacado no trecho acima do Ministro Gilmar Mendes, é o instrumento previsto para estabelecer uma igualdade entre os contribuintes. Estabelecido no artigo 150, II, da CF, a saber:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

¹⁶ ADI 5.422, voto do Ministro GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2022, Processo Eletrônico DJe-166, Divulgação em 22.08.2022, Publicação em 23.08.2022).

Qualquer tipo de tratamento desigual é vedado pela constituição.

Elizabeth Nazar Carraza aborda esse tema:

A relação interpessoal está sempre pressuposta quando se perquire da obediência ou desobediência de critérios de tratamento isonômico. Diante de um indivíduo, isoladamente considerado, não há falar em igualdade ou desigualdade. É sempre necessária a existência de mais de uma pessoa a fim de que possa estabelecer a comparação. Daí sim, havendo tratamento diferenciado, pode o jurista aferir se as normas constitucionais foram ou não atendidas. Noutro dizer, se houve ou não o descumprimento do princípio da igualdade.¹⁷

Pois bem, para que possamos aplicar esse princípio necessitamos de uma comparação entre dois indivíduos ou precisamos de situações para concluirmos se houve ou não igualdade ou desigualdade.

Leandro Paulsen também nos ensina:

Esse dispositivo não deixa espaço para simples privilégios em favor de tais ou quais contribuintes¹⁷². Mas isso deve ser considerado na sua complexidade: impõe não apenas que a diferenciação arbitrária é vedada, mas também que as diferenciações, ainda quando fundadas, devem guardar razoabilidade e proporcionalidade, justificando-se tanto a sua existência com a sua medida. Veja-se que a diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do direito, inclusive no tributário. As normas de isenção, por exemplo, identificam pessoas ou situações que de outro modo estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as. O problema não está na instituição de tratamento diferenciado que, em si, nada revela quanto à validade da norma. Importam, isso sim, as razões e os critérios que orientam a discriminação¹⁷³. Efetivamente, o princípio da isonomia não apenas proíbe tratamentos diferenciados sem uma justificação constitucional, como exige tratamentos diferenciados onde haja distinta capacidade contributiva ou essencialidade do produto. Justifica-se a diferenciação tributária quando, presente uma finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja estabelecido em função de critério que com ela guarde relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado. Conforme FÁBIO CANAZARO: “A adoção de condutas, por parte do destinatário da norma da igualdade, ocorre com base na compreensão e na consideração dos quatro elementos que compõem (ou integram) a sua estrutura: (i) os sujeitos, (ii) o critério de comparação, (iii) o fator de diferenciação, e (iv) o fim constitucionalmente protegido”¹⁷⁴. ANDREI PITTEN VELLOSO ensina, ainda, que “deve haver uma relação de adequação e proporcionalidade entre a dessemelhança da(s) propriedade(s) levada(s) em consideração (diferença fática) e a diferenciação jurídica”, pois, “mesmo que haja distinção de capacidade contributiva entre os contribuintes do Imposto de Renda e sejam estabelecidos gravames tributários diferenciados [...], é mister que a diferenciação de carga tributária seja adequada e proporcional à dessemelhança fática apurada: revelar-se-ia ilegítima, v.g., uma majoração vultosa do tributo com base numa singela diversidade de capacidade contributiva”.¹⁸

¹⁷ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e progressividade – Igualdade e capacidade contributiva. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 1996, p. 37-38.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 13ª edição. Saraiva. São Paulo. Páginas 168-169.

Ocorrendo a hipótese de incidência (fato gerador) o ente responsável pela tributação deverá conferir tratamento igualitário entre os contribuintes, independentemente da pessoa envolvida.

Regina Helena Costa preceitua:

A Constituição da República preceitua, em seu art. 5º, caput, que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, e, em seu inciso I, que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos nela previstos. A ideia de igualdade irradia seus efeitos por todo o ordenamento jurídico e é considerada por muitos seu princípio mais relevante. A igualdade pode ser entendida em dupla acepção. Se nos referimos à igualdade no seu sentido material ou substancial, queremos significar o desejável tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. Cuida-se, portanto, da igualdade em sua acepção ideal, humanista, que jamais foi alcançada. Já a igualdade no sentido formal, de irrefutável relevância prática, expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações ou desequiparações consagradas na lei. Dirige-se, assim, o princípio, imediatamente ao legislador e mediatamente aos seus aplicadores. Portanto, o princípio da igualdade autoriza o estabelecimento de discriminações, por meio das quais se viabiliza seu atendimento, em busca da realização de justiça. Em sendo assim, tal diretriz impacta intensamente o âmbito tributário, porquanto o legislador e o aplicador da lei hão de atentar às diferenças entre os sujeitos, procedendo às necessárias discriminações na modulação das exigências fiscais. As diversas expressões de isonomia em matéria tributária configuram, ainda, princípios específicos – generalidade, capacidade contributiva, vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, uniformidade geográfica, não limitação ao tráfego de pessoas e bens, vedação da tributação diferenciada da renda das obrigações da dívida pública e da remuneração dos servidores, da vedação à isenção heterônoma, não diferenciação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino – e serão estudadas em tópico subsequente.¹⁹

Infelizmente com a decisão da ADI nº 5.422 esse princípio também passa a não ser mais aplicável no que diz respeito a tributação de pensão alimentícia, pois confere tratamento desigual aos contribuintes em situação semelhante.

Vejamos os exemplos abaixo em forma comparativa:

Exemplo 01: Joana teve um filho com João, chamado Daniel. Após 05 anos de casada, infelizmente eles se divorciaram e após sentença judicial Daniel passou a pagar R\$ 3.000,00 de pensão alimentícia. Essa pensão conforme decisão da ADI nº 5.422 é isenta de tributação.

Exemplo 02: Maria teve uma filha com Gustavo e após 05 anos de casados, Gustavo veio a óbito. Maria nunca trabalhou e com o falecimento de Gustavo passou a perceber R\$ 3.000,00 de pensão por morte de Gustavo. Maria é tributada na alíquota de 7,5% por mês, sendo retido R\$ 95,20 de imposto de renda por mês.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Páginas 91-92.

Exemplo 03: Fernanda decide ser mãe solo e tem um filho chamado Ricardo. Fernanda decide que não ingressará com o processo de pensão alimentícia. Fernanda trabalha e recebe R\$ 3.000,00 de salário por mês, sendo retido R\$ 95,20 de imposto de renda por mês.

Nosso questionamento é o seguinte, o mínimo vital nos 03 exemplos acima não é o mesmo? Existe diferença entre elas para que possa privilegiar a isenção de uma delas e não beneficiar a todas? Não são mães que educam e criam seus filhos sozinhas? Não é a mesma capacidade contributiva entre as 03 mulheres? Qual o motivo para trazer um tratamento diferenciado e anti-isonômico entre elas? Isso sem trazer à baila a comparação entre famílias casadas e em união estável com famílias separadas.

Diferente do que trata essa decisão, a Constituição prevê que deve ser observado o tratamento igual entre os contribuintes, sem distinção de qualquer natureza, conforme preceitua o artigo 5º da Constituição Federal.

Passando a análise ao princípio da progressividade, ele, assim como o da isonomia, é entabulado na Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I- será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Luís Eduardo Schoueri em sua obra *Direito Tributário*, destrincha o princípio da progressividade em alguns subtópicos. Destacamos abaixo o que ele estipula no tópico da progressividade do imposto de renda:

Conforme se vê, cabe ao legislador decidir como a progressividade do Imposto de Renda dar-se-á. Não pode ele, entretanto, deixar de considerá-la. Daí por que, com razão, há quem discuta a aplicação de alíquotas proporcionais para certos tipos de rendimentos, como as aplicações financeiras ou os ganhos de capital, fugindo-se, assim, do mandamento constitucional. Evidencia-se aqui o caráter principiológico da Progressividade: não foi ela instituída como mandamento absoluto. O cuidado do constituinte, ao adotar a fórmula “na forma da lei”, mostra que ele já sabia que haveria situações em que a progressividade não se aplicaria. Ver-se-á, no item 5, abaixo, justificativa para seu emprego. Entretanto, retomando o Princípio da Igualdade, também parece claro que uma vez adotado o Princípio da Progressividade, qualquer desvio deste deve ser justificado por outros valores igualmente relevantes do ordenamento. Ao intérprete/aplicador cabe o papel crítico, indagando por que, afinal, aquele rendimento foge da progressividade. Se somado ao Princípio da Universalidade, inserido no mesmo dispositivo constitucional, a questão fica ainda mais incômoda: por que razão um rendimento, tributado por alíquota fixa, foge tanto da progressividade quanto da universalidade? Claro está que a explicação para tanto deve ser examinada a cada caso.²⁰

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Páginas 743-744.

Aprendemos com o referido autor, que o princípio da progressividade tem como uma de suas características a graduação/elevação da sua carga tributária segundo critérios determinados em lei. Ele decorre do princípio da capacidade contributiva.

Podemos entender o princípio da progressividade como a forma justa de alcançar a capacidade contributiva e a isonomia, pois, por meio da progressividade desoneramos aqueles que estão na faixa de isenção e oneramos aqueles que tem maior capacidade contributiva para contribuir com a manutenção dos gastos públicos. Seguimos aprendendo com o Schoueri:

A progressividade em matéria tributária costuma ser justificada e até exigida caso seja vista como um fenômeno que complementa e concretiza o Princípio da Capacidade Contributiva. Esta ideia exige que se recordem as lições extraídas das finanças públicas acerca da causa da tributação. Tradicionalmente, os tributos eram vistos como um retorno pago pela sociedade pelos benefícios auferidos, i.e., os tributos seriam o preço que o contribuinte paga pelos benefícios que recebe. Nesse sentido, a progressividade se justificaria se ficasse demonstrado que quanto maior a renda, maior o benefício que o contribuinte recebe e, mais ainda, que a partir de um certo nível de renda, o benefício cresce mais rapidamente que a própria renda. Ocorre que não é evidente que as pessoas com maior renda recebem mais benefícios do Estado; entretanto, mesmo que isso fosse verdade, não estaria por isso justificada a progressividade, já que também na proporcionalidade existe um crescimento do tributo conforme a renda aumenta. Como visto, a progressividade exigiria que se demonstrasse que os benefícios crescem em taxas mais elevadas que a renda. Se o benefício em questão é a proteção da propriedade, não é evidente que os custos daquela proteção cresçam mais rapidamente que o valor da propriedade protegida. Se o benefício é o bem-estar produzido pela renda, então a progressividade exigiria que se afirmasse que os benefícios que se auferem com a renda crescem mais rapidamente para os ricos que para os pobres, o que dificilmente se sustentaria. Outra justificativa para a progressividade liga-a não aos benefícios recebidos pelo contribuinte, mas aos sacrifícios que o pagamento dos tributos traria. Liga-se tal ideia, do ponto de vista econômico, ao pensamento utilitarista, que deu base à teoria do sacrifício, segundo o qual deve o tributo implicar sacrifício equivalente de contribuintes com igual capacidade. Diferentes capacidades contributivas, por sua vez, implicariam tratamento diverso. A medida da diversidade deveria ser tal que assegurasse equivalência na quota de sacrifício. Assim, quanto maior a capacidade contributiva, maior o quinhão da contribuição às despesas comuns, para que se obtenha sacrifício equivalente. Ter-se-ia, então, a progressividade como exigência do Princípio da Capacidade Contributiva, já que exigir idêntico percentual de contribuintes com capacidade contributiva diversa seria impor menor sacrifício, relativamente àqueles com maior capacidade contributiva. Do ponto de vista histórico, a ideia de uma tributação progressiva somente surgiu com a industrialização da economia, embora o conceito de sacrifícios equivalentes já fosse conhecido na época do cameralismo, quando, entretanto, somente se cogitava de uma proporção geométrica, não de uma progressão. O primeiro conceito considerava já as condições da pessoa e a profissão desta, na fixação da proporção, mas ainda não compreendia um crescimento das alíquotas na medida da evolução da renda. Ocorre que a teoria do sacrifício, enquanto causa da tributação, foi abandonada quando a teoria utilitarista passou a ser questionada diante da consideração de que não haveria critério seguro para determinar-se o que seja um sacrifício equivalente. Ou seja: para que a teoria fosse aceita, seria relevante ser possível medir (em unidades) a utilidade; entretanto, satisfação não é algo que possa ser quantificado. Embora se possa medir o dinheiro em unidades, não há como medir unidades de satisfação. Neste sentido, tampouco pode ser imediatamente aceita a afirmação de que a progressividade atende à capacidade contributiva, baseada na doutrina do sacrifício relativo. Para Flume, por exemplo, a progressividade é a expressão da desigualdade no sacrifício. Ademais, a

teoria do sacrifício, ao adotar o raciocínio marginalista, acaba por trazer vício lógico. Assumindo que uma unidade monetária vale menos para a pessoa com renda maior que para aquela com renda menor, então uma unidade monetária tirada do primeiro implica menor sacrifício que a mesma unidade retirada do mais pobre. Assim, se o Estado quisesse tomar duas unidades monetárias, a fórmula da teoria do sacrifício exigiria que ambas fossem retiradas do indivíduo mais rico. Afinal, mesmo depois de tirada a primeira unidade monetária do indivíduo mais rico, este continuaria a possuir maior renda que o mais pobre e, portanto, na hora de tirar a segunda unidade monetária, mais uma vez deveria ser escolhido o indivíduo mais rico, cujo sacrifício seria, mais uma vez, menor que o que seria imposto ao mais pobre. A mesma lógica poderia ser estendida à terceira, à quarta e assim sucessivamente a todas as unidades monetárias, já que, em cada caso, o indivíduo mais rico teria menor sacrifício ao se lhe retirar uma unidade monetária a mais. Apenas no momento em que a renda do indivíduo mais rico se equiparasse àquela do mais pobre, é que se poderia cogitar de se tributar o último. Noutras palavras, a teoria do sacrifício não implicaria progressividade, mas sim isentar os mais pobres, tributando-se, sempre, os mais ricos até que estes se iguallassem aos primeiros.²¹

Quando tentamos aplicar o princípio da progressividade na decisão da ADI nº 5.422, somos impedimentos, pois não existe progressividade, existe uma isenção ilimitada. Em decorrência desses impedimentos, concluímos que essa decisão fere alguns princípios do nosso ordenamento jurídico tributário e que mesmo estabelecendo uma inconstitucionalidade em sua decisão, ao nosso entendimento, a decisão que é inconstitucional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Assumimos que esse tema é conflituoso pois enfrenta um posicionamento ao contrário do que defendem vários juristas. Contudo, como tenho aprendido com meu professor Carlos Augusto Daniel Neto, que foi o responsável por me instigar nesse posicionamento “contra a maré”, a academia e os artigos são justamente instrumentos para trazermos inovações, resoluções e novos posicionamentos frente ao que ouvimos de todos os lados. Pretendemos realmente inovar com o novo pensar. Repensar o pensamento conforme Edgar Morin nos ensina.

Ao nosso ver, a sugestão exposta no voto do Ministro Gilmar Mendes é a mais adequada:

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**

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Páginas 745-748.

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. [...] 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.²² (Destques nossos).

O Ministro Gilmar Mendes foi impecável em seu posicionamento. O ideal realmente para este caso seria a possibilidade de se aplicar a tabela progressiva isoladamente para cada dependente, dessa forma a capacidade contributiva, a progressividade e o mínimo existencial seriam observados.

Além disso, que fosse permitida a manutenção das deduções autorizadas pelo ordenamento jurídico na declaração do responsável pelo dependente(s), tais como despesas médicas, despesas com educação, com plano de saúde, com dentistas, entre outras. Nesta esteira, haveria um balanceamento das receitas versus as despesas oriundas daquele núcleo familiar, mesmo que fosse composto pela mãe e um filho, por exemplo.

Se os demais Ministros seguissem o voto do Gilmar Mendes, com certeza, de acordo com nosso entendimento, não haveria discrepâncias, tratamento diferenciado, benefícios a determinados contribuintes, tampouco tratamento anti-isonômico ou que ferisse os princípios constitucionais e tão importantes ao nosso ordenamento jurídico, confirme discutimos ao longo deste artigo.

Misabel Derzi em um artigo publicado na Revista Brasileira de Direito Tributários e Finanças Públicas, nos ensina como o sistema francês aplica o *splitting* total ou quociente familiar. Isso nos demonstra que outras opções seriam mais viáveis do que a adotada na decisão em apreço.

²² ADI 5.422, voto do Ministro GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 06/06,2022, Processo Eletrônico DJe-166, Divulgação em 22.08.2022, Publicação em 23.08.2022).

Como por exemplo a aplicação do *splitting* do sistema francês, que se estabelecesse a aplicação de um coeficiente capaz de diminuir a carga tributária daqueles que se encontram em situação em que o seu sustento depende do recebimento da pensão alimentícia, por exemplo.

O sistema francês do quociente familiar é também denominado de *splitting* total. Como explica Manzonni, trata-se de um método simples, pelo qual se acumulam todas as rendas do núcleo familiar e se divide o resultado por um coeficiente ou divisor, variável dependendo das diversas situações familiares existentes (número de filhos, idade, etc.). Ao quociente assim obtido, se aplica a alíquota progressiva, para se apurar o imposto, resultado esse que é multiplicado novamente pelo mesmo coeficiente:

"Desse modo, no caso, por exemplo, de uma família com uma renda conjunta de dez milhões e um coeficiente de 2,5, calcular-se-á o imposto sobre quatro milhões, multiplicando-se o resultado por 2,5.

Em relação ao *splitting* total, são feitas as mesmas críticas do que aquelas anteriores, relativas ao *splitting* conjugal. A única diferença é que, se o método tem defeitos e vantagens, no *splitting* total, tanto uns quanto outros podem ser acentuados. Até o ano de 2002, foram aplicadas seis faixas de escala para as alíquotas do Imposto de Renda francês. Essa situação perdurou até o ano de 2006, quando ocorreu uma reforma fiscal com o objetivo de deixar o Imposto de Renda mais transparente e reduzir o seu peso, especialmente para a classe média. Assim, a partir de 2007, reduziram-se de seis para quatro o número de alíquotas, beneficiando especialmente os contribuintes aos quais eram impostas as alíquotas de 19,14% e de 28,26%. Atualmente, as alíquotas permanecem as mesmas com meras atualizações nas faixas de renda. [...] Além disso, deve-se majorar uma parte para cada filho adicional. Não obstante, as vantagens fiscais resultantes da aplicação do quociente familiar sofrem limitações para cada meia parte que ultrapasse determinados limites.

Na França, há obrigação de declarar conjuntamente, salvo algumas exceções, a saber: se os cônjuges ou parceiros têm os bens separados e não vivem sob o mesmo teto, se eles estão em processo de divórcio ou de separação de corpos e foram autorizados a residir separadamente, se qualquer um tenha abandonado o domicílio conjugal e cada um dispõe de rendas distintas, ou se já são divorciados.

Em todos os outros casos, os cônjuges devem assinar uma declaração comum.²³

Não queremos pensar na quantidade de falsos divórcios que decorrerão dessa decisão, e as falsas pensões que serão estabelecidas para se “economizar” imposto de renda pessoa física, pois, quem paga utiliza os valores como dedução de sua base de cálculo e quem recebe tem isenção ilimitada. Pensem como será complexa a fiscalização por parte da administração pública para mitigar essas fraudes.

Por fim, a insegurança jurídica dessa decisão, os efeitos financeiros e econômicos decorrentes e a modulação dos efeitos, serão discutidos em um próximo artigo.

²³ DERZI, Misabel Abreu Machado. A proteção da Família na Tributação da Renda e nos Direitos de Aposentadoria: uma Análise do Novo Enfoque Ligado à Capacidade Contributiva, à Igualdade entre os Cônjuges e ao Direito à Intimidade no Direito Comparado. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Nº 39. Editora Magister. Páginas 48-49.

REFERÊNCIAS

ADI 5.422, Tribunal Pleno, julgado em 06/06,2022, Processo Eletrônico DJe-166, Divulgação em 22.08.2022, Publicação em 23.08.2022). Consulta em <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15352860771&ext=.pdf>

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade - Igualdade e Capacidade Contributiva, 3ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 33ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CASSONE, Vittorio. Direito tributário. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CASTELLANI, Fernando F. Direito tributário. In: FIGUEIREDO, Fábio Vieira; CASTELLANI, Fernando F.; COMETTI, Marcelo Tadeu (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A proteção da Família na Tributação da Renda e nos Direitos de Aposentadoria: uma Análise do Novo Enfoque Ligado à Capacidade Contributiva, à Igualdade entre os Cônjuges e ao Direito à Intimidade no Direito Comparado. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Nº 39. Editora Magister.

JESUS, Isabela Bonfá de. JESUS, Fernando Bonfá de. JESUS, Ricardo Bonfá de. Manual de Direito e Processo Tributário. 5ª edição. Revista dos Tribunais.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Rendas e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o Conceito Constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 13ª edição. Saraiva. São Paulo.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

STUART MILL, John. Princípios de economia política. São Paulo: Abril Cultural, 1983.