PENSÃO ALIMENTÍCIA: INCIDÊNCIA DO IRPF

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO

1 Introdução

O objeto deste artigo **é** analisar a controvérsia sobre a constitucionalidade da incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre os valores recebidos em dinheiro a título de pensão alimentícia, em decorrência de decisão judicial, acordo homologado judicialmente, ou mesmo de acordo particular, formalizado por meio de escritura pública.

Tem-se advogado que seriam inconstitucionais os preceptivos dos artigos 3° , $\S1^{\circ}$, e 4° , do Decreto-Lei n° 1.301, de 31 de dezembro de 1973, e do artigo 3° , $\S1^{\circ}$, da Lei n° 7.713, de 22 de dezembro de 1988, correspondentes aos artigos 5° e 54, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999). n°

Aqui estão os teores dos focalizados dispositivos legais:

Decreto-Lei nº 1.301/1973

Art. 3º Os alimentos ou pensões percebidos em dinheiro constituem rendimento tributável, classificável na Cédula "C" da declaração de

O Instituto Brasileiro de Direito de Família – IBDFAM acaba de ajuizar, perante o STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.422, Relator o Excelentíssimo senhor Ministro Dias Toffoli, tendo fundamentado sua peça exordial com supedâneo no artigo intitulado A intributabilidade da pensão alimentícia, de autoria do tributarista Rolf Madaleno. Revista IBDFAM – Família e Sucessões, v. 6, 2014.

² Cf. as anotações sobre os arts. 5º e 54 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR) contidas nas seguintes obras: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). Regulamento do imposto de renda: anotado e comentado. 5. ed. São Paulo: MP, 2010, p. 39 a 40, 189 a 191; WINKLER, Noé. Imposto de renda. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 18 e 94 a 95; FERREIRA, Antônio Airton. Regulamento do imposto de renda. São Paulo: Fiscosoft, 2010. v. I, p. 55 e 242 a 244. BIANCO, João Francisco. Regulamento do imposto de renda: anotado e comentado. 18. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015. v. I, p. 52, 257 a 259.

rendimentos do alimentado, que será tributado distintamente do alimentante.

§1º No caso de incapacidade civil do alimentado, será ele tributado na forma deste artigo, devendo a declaração de rendimentos ser feita em seu nome pelo tutor, curador ou responsável por sua guarda.

§2º Se, no caso do parágrafo anterior, o montante dos alimentos ou pensões recebidos no ano-base for inferior ao valor fixado como limite de isenção, o responsável por sua manutenção poderá considerar o alimentado seu dependente, incluindo os rendimentos deste em sua declaração.

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

Lei 7.713/1988

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Decreto nº 3.000/1999 - RIR

Art. 5° . No caso de rendimentos percebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo homologado judicialmente ou decisão judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios, verificando-se a incapacidade civil do alimentado, a tributação far-se-á em seu nome pelo tutor, curador ou responsável por sua guarda (Decreto-Lei nº 1.301, de 1973, arts. 3° , $\S1^{\circ}$, e 4°).

Art. 54. São tributáveis os valores percebidos, em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §1º).

Em apertada sinopse, cumpre apresentar as argumentações do Instituto Brasileiro de Direito de Família: concebe-se que não poderia incidir o imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre verbas destinadas à sobrevivência do alimentário ou pensionista. Entende-se que as normas citadas interferem "naquilo que compõe o mínimo existencial de sustento dos destinatários da pensão alimentícia". Assim, defende-se que a incidência desse imposto sobre pensão alimentícia seria incompatível com a ordem Constitucional (mínimo existencial, alimentação como direito social – CF, art. 6º, EC nº 64/2010;

com respeito à dignidade da vida humana – CF, art. 3º, caput, III; art. 5º, caput; art. 170; §§7º e 8º, do art. 226; art. 227). Sustenta-se que o desconto do referido imposto da pensão alimentícia recebida implicaria a "diminuição do quantum da prestação, que como se sabe, ao ser calculado, não se inclui valor para atender essa específica destinação". Defende-se que o alimento não é renda nem provento de qualquer natureza e que também não pode ser tratado como se rendimento fosse, que a incidência do imposto de renda em pensões alimentícias estaria dissociada do fato gerador da incidência tributária. Assim, por esse critério, entende que a incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza em pensões alimentícias estaria dissociada do fato gerador da incidência tributária. Advoga-se, ainda, que haveria "bitributação" na medida em que a verba alimentar adviria de renda que já teria sido tributada quando de seu ingresso no acervo patrimonial do devedor de alimentos.

2 A constitucionalidade de incidência do Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza sobre os recebimentos em dinheiro de valores a título de pensão alimentícia, em decorrência de decisão judicial, acordo homologado judicialmente ou acordo formalizado por meio de escritura pública

A Constituição brasileira de 1988, tendo escolhido fatos econômicos que presumem capacidade contributiva, discrimina quais impostos podem, por lei, os entes da Federação brasileira instituir e, ao mesmo tempo, delimita, explicitamente, esse poder de tributar.

Adota, implicitamente, a Lei Suprema a definição legal infraconstitucional de renda e de proventos vigente, quando da elaboração e promulgação da Carta Política de 1988, tanto é que o artigo 153, *caput*, inciso III, atribui competência à União para instituir, por lei ordinária federal, imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, reservando à lei complementar a tarefa, no âmbito de normas gerais em matéria de legislação tributária, de definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes desse e de outros impostos discriminados na Constituição (CF, art. 146, *caput*, inciso III, alínea "a").³

[&]quot;... para fugir às questões relacionadas com o conceito de renda, referiu-se a Constituição também a proventos de qualquer natureza. Na expressão do Código, renda é sempre um

A propósito, os senhores Ministros Dias Toffoli e Joaquim Barbosa, em votos proferido por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.525/SP (*DJe* n. 26, divulgado em 06/02/2014, publicado em 7/2/2014), chegaram a admitir que a Constituição da República não estipula, expressamente, um conceito para "renda" ou "proventos", base econômica constitucional do tributo,⁴ na esteira do entendimento do senhor Ministro Nelson Jobim, exposto no Recurso Extraordinário nº 201.465 (*DJ* 17/10/2003, p. 14), no sentido de que não há um conceito ontológico para renda de dimensões absolutas.⁵

Cabe ponderar que a Constituição brasileira de 1988 ao menos apanhou os conceitos de *renda* e *proventos de qualquer natureza* para fins tributários já estabelecidos no artigo 43 do Código Tributário Nacional – Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966.

- "As legislações acolhem o conceito de renda-acréscimo, que coincide com critérios de contabilidade e inclui prêmios de loteria, mas exclui heranças e doações, sujeitas a impostos específicos, [...] o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação" (BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 284).
- Na doutrina, destaca-se o entendimento de Zuudi Sakakihara (Comentário ao art. 43 do CTN. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado. 6. ed. São Paulo: Thomson Reuters/Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 204 e 205) no sentido de que a Constituição de 1988 não revela um conceito unívoco de renda, in verbis: "A Constituição não define o que seja renda nem o que sejam proventos de qualquer natureza. Nem mesmo o exame das diversas vezes em que a palavra renda é utilizada pela Constituição permite deduzir um conceito unívoco. Roberto Quiroga Mosquera [...] identificou 22 inserções da palavra renda na Constituição de 1988, com as mais diversas acepções, referindo-se a receitas tributárias e demais ingressos públicos, renda nacional, regional, ou per capita, somatória de rendimentos, rendimento do trabalho e produto do capital. A própria Constituição, portanto, não utilizou a palavra renda com um sentido uniforme, não permitindo, assim, deduzir, ainda, que sistematicamente, um conceito constitucional. O que a Constituição faz, na verdade, é um amplo balizamento conceitual, submetendo a renda e os proventos ao princípio geral da capacidade contributiva, e aos princípios específicos da generalidade, universalidade e progressividade, além de excluir, de qualquer conceito que venha a ser adotado, certas situações que privilegiou com imunidades. Isso permite, quando muito, afirmar que, de acordo com a Constituição, a renda e os proventos têm, contextualmente, um sentido econômico [...], e deverão representar um ganho, ou uma riqueza nova, pois só assim atenderão ao princípio da capacidade contributiva".

produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais *acréscimos* patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são *proventos*. (...) É certo que o legislador goza de uma liberdade relativa para formular o conceito de renda. Pode escolher entre diversos conceitos fornecidos pela Economia, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática. Não pode, todavia, formular arbitrariamente um conceito de renda ou de proventos. E, se assim é perante o sistema tributário disciplinado na Constituição, o Código Tributário Nacional adotou expressamente o conceito de renda como *acréscimo*. Já não é possível, portanto, considerar-se renda uma cessão gratuita do uso de imóvel, (...)" (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 320 e 321).

Pontes de Miranda assim edificou o seu magistério acerca do alcance conceitual do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, *in verbis*:

5) IMPOSTO DE RENDA. – O conceito de imposto de renda é conceito constitucional, cujo conteúdo a Constituição de 1967 deixou à doutrina. As regras que mencionaram ou enumeraram as percepções tributárias são exemplificativas: se alguma renda escapou à menção, ou à enumeração legal, nem por isso deixa de ser devido o imposto de renda; se alguma percepção foi indevida, sem ser renda, é contrária à Constituição de 1967. A causa da renda não importa, inclusive a sua procedência contrária a direito. Se alguém exerce tráfico de influência no Brasil e ganha quatro milhões de dólares, ainda que os deposite na Suiça ou nos Estados Unidos da América, deve o imposto de renda, (...) Nenhuma renda, inclusive a dos jogadores e dos falcatrueiros, escapa ao imposto de renda.⁶

Em consonância com o retrocitado artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), recebida pela Carta Política de 1988 com o *status* de lei complementar de normas gerais tributárias, nos seus artigos 43 a 45, trata de definir, genericamente, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

Assim, essa Lei nº 5.172/1966 – CTN – definiu, de modo genérico, sem descer aos detalhes, já que não cabe a lei complementar chegar a tanto,⁷ no *caput* e incisos I e II do artigo 43, os elementos materiais desse fato gerador como sendo *a aquisição da disponibilidade*⁸ *econômica* – quando sucede a efetiva percepção ou em dinheiro ou outros valores, ou seja, algum benefício ou auferimento de alguma vantagem econômica, ou *jurídica* – quando este recebimento só dependa da manifestação de

⁶ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*: com a emenda nº 9 de 1969. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. t. II, p. 471.

[&]quot;Deveras, o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvidas: a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos, de autonomia municipal e da autonomia distrital" (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 1039 e 1040).

^{8 &}quot;Uma 'não aquisição' de disponibilidade não pode gerar incidência do imposto sobre a renda; e disponibilidade é o que está acrescido ao patrimônio, com livre utilização para seu detentor" (MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza: pesquisas tributárias série CEU-lex/magister. São Paulo: CEU e Lex Magister, 2014. v. 2, p. 39).

vontade única do próprio titular contribuinte⁹⁻¹⁰⁻¹¹⁻¹²⁻¹³⁻¹⁴⁻¹⁵ – de renda, entendida como o produto do capital (rendimentos de aluguéis, ou de

- Paulo Caliendo, em artigo intitulado "Imposto sobre a renda incidente nos pagamentos acumulados e em atraso de débitos previdenciários", no periódico Interesse Público 24/101, abril de 2004, aviva que "[...] não basta a mera aquisição de renda, esta deve estar desembaraçada de ônus ou limitações, melhor dizendo, disponível. A disponibilidade será, assim, a qualidade daquilo que não possui impeditivos de uso. Se existirem obstáculos a serem removidos, não haverá disponibilidade, mesmo que exista ação ou execução... Não basta ser credor de renda indisponível, nem possuir ação, execução, expectativa de direito, promessa os estar vinculado à condição suspensiva ou resolutiva. É absolutamente necessária a presença atual de disponibilidade de renda que se incorporou a título definitivo no patrimônio do contribuinte. (...) Designa-se por disponibilidade econômica a percepção efetiva da renda ou provento. Seria a possibilidade de dispor material e diretamente da riqueza sem a presença de nenhum impedimento. [...] Assim, disponibilidade econômica é a riqueza realizada e efetiva, enquanto que a disponibilidade jurídica é aquela adquirida na qual o beneficiário tem título jurídico que 'lhe permite obter a realização em dinheiro'. Ressalte-se que se trata de título definitivo, no qual a riqueza é adquirida de modo definitivo, porém, ainda não efetiva".
- Consoante o magistério de SOUSA, Rubens Gomes de. Pareceres I: Imposto de Renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 248: "A disponibilidade 'econômica' [...] verifica-se quando o titular do acréscimo patrimonial que configure renda o tem em mãos, já separado de sua fonte produtora e fisicamente disponível; numa palavra, é o dinheiro em caixa".
- Gilberto Ulhôa Canto complementa sobre a expressão aquisição de disponibilidade jurídica de renda: "Não basta, apenas, que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (ou a sua titularidade). É necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais que isso, configurada somente quando o seu recebimento em moeda ou quase-moeda dependa somente do contribuinte" (Apud OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 296).
- A T2 do STJ, REsp nº 408.770 SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 19/9/2005, p. 245, como intérprete maior da lei infraconstitucional, apresenta uma exegese ampla ao art. 43, do CTN, diferenciando disponibilidade econômica, financeira e jurídica: "Ementa: Tributário. Fato gerador do imposto de renda. Art. 43 do CTN. A disponibilidade interior. Disponibilidade financeira. 1. Segundo a doutrina, a disponibilidade econômica de rendas ou proventos ocorre com incorporação destes ao patrimônio do contribuinte. 2. A disponibilidade jurídica existe quando o adquirente tem a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que aumentem o seu patrimônio, trazendo, como consequência, a disponibilidade econômica. 3. Já a disponibilidade financeira pressupõe a existência física dos recursos financeiros em caixa. 4. O acórdão recorrido confundiu a disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira, determinando a não incidência do imposto de renda na espécie, violando, assim, o art. 43 do CTN. 5. Recurso especial da Fazenda Nacional provido".
- "A disponibilidade jurídica, por seu turno, pressupõe que o adquirente tenha a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que acrescem o seu patrimônio. Isso quer dizer que a renda ou os proventos devem provir de fonte lícita, pois só assim poderão merecer a tutela jurídica, e conferir o justo título ao adquirente. A aquisição da disponibilidade jurídica tem como consequência a aquisição também da disponibilidade econômica, pois a renda ou os proventos, juridicamente adquiridos, acrescem necessariamente o patrimônio. Na verdade, só não haverá titularidade jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza se estes não forem lícitos. A renda ou o provento decorrente de contravenção, por exemplo, não goza da tutela jurídica, e, por isso, não tem um titular juridicamente reconhecido e protegido pela ordem jurídica. Apesar disso, por acrescerem materialmente o patrimônio, pode-se dizer que, em relação a tais rendas ou proventos, há efetiva aquisição da disponibilidade econômica. Não é demais relembrar que, Segundo este art. 43, para que ocorra o fato gerador basta que haja a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, não se exigindo que seja econômica e jurídica" (SAKAKIHARA, op. cit., p. 208 e 209).

aplicações financeiras, ganhos de capital, na alienação, por exemplo, com maior valor do que a aquisição, de bens, etc.), do trabalho (salários, subsídios, vencimentos, honorários, soldos, etc.) e da combinação de ambos (lucros de quotas ou dividendos de ações, etc.); e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, no mais das vezes, decorrentes de uma atividade que já se encerrou (proventos de aposentadorias, pensões por morte ou alimentícia, prêmios de loterias, ganhos ilícitos, ou de origem ilícita, le-17 bem como aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável, etc.). 18-19-20

- "Disponibilidade jurídica indica o direito de usufruir a renda ou proventos de qualquer natureza, auferidos com base em atos e operações legitimamente previstos no ordenamento jurídico, tais como rendimentos de salários, aposentadorias, lucros, etc. Disponibilidade econômica diz respeito a qualquer fato, mesmo irregular ou até ilícito, que represente acréscimo patrimonial" (ROCHA, Roberval. Código Tributário Nacional para concursos. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2014, p. 128).
- ¹⁵ Kiyoshi Harada (*Direito financeiro e tributário*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 431) apresenta um outro aspecto interpretativo acerca da expressão "disponibilidade econômica ou jurídica": "A disponibilidade econômica consiste no acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza esse efeito (art. 116, I, do CTN), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de usar, por qualquer forma, da renda e dos proventos definitivamente constituídos nos termos do direito aplicável (art. 116, II, do CTN)".
- 16 STF, T1, HC nº 77.530/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence: "EMENTA: Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: "non olet". Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos da fato criminoso antes de ser corolário do princípio da moralidade constitui violação do princípio da isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética" (DJ 18/09/1998, p. 7).
- STF, T1, HC nº 94.240/SP, Rel. Min. Dias Toffoli: "EMENTA: Habeas Corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. (...) Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Art. 58 de Decreto-Lei nº 6.259/44 Jogo do Bicho. Possibilidade jurídica de tributação de valores oriundos de prática de atividade ilícita. Princípio do Direito tributário do non olet. Precedente. (...) 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. Vide HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada" (DJe 196, 13/10/2011; RT, v. 101, n. 917, 2012, p. 584-597).
- Nos termos do artigo 39, inciso XV, do Decreto nº 3.000/1999 Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, o imposto de renda não incide sobre o valor dos bens ou direitos adquiridos por doação ou herança.
- 19 Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: CEU/Resenha Tributária, 1986. v. 11. Concluiu-se que, por aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos entende-se a obtenção de direitos de créditos não sujeitos a condição suspensiva, e por aquisição de disponibilidade econômica, a obtenção da faculdade de usar, gozar

Aquisição de disponibilidade econômica significa a obtenção efetiva da renda ou proventos, é o ganho ou rendimento já realizado, vale dizer, *em caixa*.

Já o termo *aquisição de disponibilidade jurídica* é assim esclarecido pelo Ministro Aldir Passarinho, à época do extinto Tribunal Federal de Recursos, no Despacho publicado no *DJ* de 12/8/1982, p. 7542, *in verbis*:

A expressão "disponibilidade jurídica" surgiu, portanto, na nossa legislação do imposto, para designar essa modalidade de "percepção" do rendimento construída pela jurisprudência administrativa, que não se caracterizava pela posse efetiva e atual de rendimento, em moeda ou equivalente, mas pelo ato da fonte pagadora do rendimento que o colocava à disposição do beneficiário: se este tinha poder de adquirir a posse do rendimento, havia a possibilidade jurídica. A designação dessa modalidade de disponibilidade como "jurídica" – embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força de lei – não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que trata de "disponibilidade de direito" e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do "direito de receber" a renda sem aquisição do "poder de dispor da renda".²¹

Sobre a irrelevância da origem da renda ou proventos, desde que resultem em acréscimo patrimonial, traga-se à colação o magistério de Andrei Pitten Velloso, *in verbis*:

A origem da renda não é relevante para determinar o alcance da competência conferida à União pelo art. 153, III, da CF. Todas as rendas (ou se preferir, acréscimos patrimoniais) sujeitam-se à tributação pelo Imposto de Renda, independentemente de sua origem.

Rendas provenientes de atividades profissionais e econômicas, de investimentos financeiros, da exploração da propriedade imobiliária, de aposentadorias e pensões, estão todas abrangidas pela competência outorgada à União pelo preceito em foco. Até mesmo aquelas resultantes de atividades criminosas devem ser oferecidas à tributação, pois o que importa para a determinação de incidência do IR é a qualificação

ou dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, entradas para o patrimônio do adquirente por ato ou fato gerador. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil:* promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990. 6. v, p. 250).

Vide SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. ILL e a controvérsia judicial. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda*: questões atuais e emergentes, São Paulo: Dialética, 1995, p. 117 a 128.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário na Constituição. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 388.

dos ingressos econômicos como acréscimos patrimoniais, e não a sua proveniência. Noutros termos, para o Direito Tributário o relevante é que o criminoso auferiu renda, não a sua origem criminosa. Para a tributação, dinheiro não tem cheiro (*pecunia non olet*).

Se o legislador não tributar todas as rendas, terá deixado de exercer parcela do seu poder impositivo, e tal omissão poderá revelar-se até mesmo ofensivo à Constituição, nomeadamente ao princípio da isonomia tributária.

É o que ocorre na hipótese de desoneração das rendas provenientes de atividades ilícitas: o não exercício da competência impositiva com respeito a tais rendas viola o princípio da igualdade tributária.²²

Assim, tendo em mente a norma do artigo 43 do Código Tributário Nacional, *renda* é o acréscimo patrimonial produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, ao passo que *proventos de qualquer natureza* são outros acréscimos patrimoniais qualquer que seja a fonte, vale dizer, todo e qualquer outro acréscimo patrimonial, desde que não decorrente do trabalho, nem do capital.²³⁻²⁴⁻²⁵

O próprio artigo 43 da CTN põe o acréscimo patrimonial como elemento comum e nuclear do conceito de renda e de proventos de qualquer natureza.²⁶⁻²⁷

²² VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição tributária interpretada. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 377.

Oscar Valente Cardoso, em artigo intitulado "A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial", publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 153, junho de 2008, p. 55, entende que "Nos proventos de qualquer natureza (conceito de cunho residual que abrange os demais acréscimos patrimoniais não derivados do capital ou do trabalho) estão incluídos os recebimentos de doações ou herança, aposentadorias, pensões por morte ou alimentícias, etc.".

^{24 &}quot;Já o conceito de proventos é definido por exclusão, compreendendo todos os acréscimos patrimoniais não enquadráveis no conceito de renda. A título de exemplo, podem-se cotar os acréscimos patrimoniais decorrentes de atividade criminosa" (ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p. 572).

²⁵ Roberto Quiroga Mosquera (*Renda e proventos de qualquer natureza*: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 69, 70) leciona: "A Lei Máxima em seu art. 153, inciso III, ao agregar à palavra 'proventos' a locução adjetiva 'de qualquer natureza' está a indicar que será tributado pelo referido tributo todo e qualquer rendimento que se origine do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de outra fonte. A fonte de produção dos rendimentos é irrelevante. A causa que dá origem ao dinheiro, remunerações e vantagens recebidas pelo ser humano pode ser de qualquer proveniência ou procedência".

²⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 276.

Zuudi Sakakihara (op. cit., p. 206 a 208) leciona: "Renda e proventos de qualquer natureza, portanto, deverão representar sempre um acréscimo de riqueza nova ao patrimônio, traduzida por valores líquidos. Observada essa particularidade, o legislador ordinário é livre para definir o acréscimo patrimonial como bem entenda. Dentre as diversas maneiras

Antecedente ou simultânea à existência de acréscimo patrimonial, deve haver, para a configuração do fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, em respeito aos princípios da capacidade contributiva (CF, art. 145° § 1°)²⁸ e da não confiscatoriedade

de apreender o acréscimo patrimonial, como realidade econômica, duas delas se destacam pela influência que exercem na compreensão jurídica do fenômeno. Fala-se da perspectiva dinâmica e da perspectiva estática, pelas quais pode ser analisado o acréscimo patrimonial. O acréscimo patrimonial como realidade dinâmica. As rendas produzidas periodicamente por uma fonte permanente (capital, trabalho, ou a combinação de ambos) constituem um fluxo dinâmico de ingressos que acrescem constantemente o patrimônio. [...] Cada renda, isoladamente considerada, é riqueza nova que se agrega ao patrimônio, e, por isso, o legislador tem a liberdade de definir como fato gerador do imposto cada um dos ingressos que acrescem o patrimônio, sem estar obrigado a considera-lo dentro de um determinado período, nem levar em conta a destinação que lhes seja dada (consumo, investimento ou pagamento de obrigações), e nem mesmo a situação patrimonial resultante. Nesta visão dinâmica, só interessa o fluxo, isto é, a entrada da renda que, só por si, denota um acréscimo patrimonial. Em termos práticos, a lei ordinária poderá definir como fato gerador do imposto de renda cada um dos ingressos decorrentes do recebimento de salários, de rendimentos de capital, ou de lucros, isoladamente considerados, sem nenhuma obrigação de considera-los como uma somatória no final de um período de tempo, nem se preocupar com a utilização dos respectivos recursos, se em consumo ou em pagamento de obrigações, ou, ainda, se permanecem, ou não, no patrimônio, como investimento ou estoque. Não é preciso dizer, por evidente, que esses recursos haverão de ser considerados sempre na sua dimensão líquida, e que deverão ser atendidos os princípios constitucionais da capacidade contributiva, universalidade, generalidade e progressividade. O acréscimo patrimonial como realidade estática. Visto por outro ângulo, o acréscimo patrimonial pode ser encarado como o efetivo aumento que o patrimônio revela em relação a uma situação anterior. [...] A consequência disso é que, embora a renda, ou os proventos de qualquer natureza, numa visão dinâmica, representam por si só um efetivo acréscimo patrimonial, pois representam uma riqueza nova que se agrega ao patrimônio, a verdade é que, do ponto de vista estático, só haverão de trazer um acréscimo patrimonial se, ao final do período, ainda permanecerem no patrimônio, fazendo parte do saldo positivo que se apure. [...] Como nem a Constituição nem o Código Tributário Nacional definem o que seja acréscimo patrimonial, o legislador ordinário fica livre para dar-lhe tanto uma conotação dinâmica quanto estática. Disso decorre que é da maior importância saber qual foi o critério adotado pela lei ordinária, antes de decidir se dada renda, ou certo provento, implica ou não, acréscimo patrimonial. O que se pode dizer, em resumo, é que, quando a lei prestigia a conotação dinâmica da renda, basta o ingresso desta no patrimônio do sujeito passivo, para que se considere ocorrido o fato gerador. Por outro lado, quando se dá relevância jurídica ao aspecto estático da renda, não será o recebimento desta que determinará a ocorrência fato gerador, mas a existência de um saldo patrimonial positivo ao final do período. (...) Como se vê, a renda pode ser definida não só como o acréscimo patrimonial que decorre do simples ingresso dos elementos patrimoniais, mas também como acréscimo que remanesce ao final do período, e que é apurado pela comparação da situação patrimonial final e no início de um determinado período. No primeiro caso, temse uma concepção dinâmica de rendas que fluem para dentro do patrimônio, enquanto o segundo caso transmite a ideia de uma situação estática, em que o acréscimo patrimonial é revelado pelas rendas estocadas. A lei ordinária poderá considerar como renda não só cada um dos ingressos de riqueza nova, como a sua somatória no período, bem como apenas o efetivo aumento acusado pelo patrimônio ao final desse período".

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2003. v. I, p. 433.

(CF, art. 150, IV), a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, já que apenas as aquisições dessas disponibilidades são capazes de gerar acréscimos patrimoniais.²⁹

Ressalte-se que o $\S2^{\circ}$ do artigo 153 da Constituição da República dispõe que o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei ordinária federal. $^{30\text{-}31}$

A seu turno, o artigo 43, §1º, do CTN (acrescentado pela LC nº 104/2001), em consonância com os critérios da generalidade e da universalidade do imposto de renda, dispõe que *a incidência do imposto independe da denominação da receita*, ³² ganho *ou do rendimento*, ³³ desde

Leandro Paulsen registra: "Sendo fato gerador do imposto a 'aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza', não alcança 'mera expectativa de ganho futuro ou em potencial. Tampouco configura aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos a simples posse de numerário alheio. A disponibilidade jurídica resta caracterizada para o locador de imóvel, já quando há o recebimento, pela imobiliária, do aluguel pago pelo locatário, ainda que a imobiliária não tenha prestado contas ao locador" (Curso de direito tributário completo. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 232).

Só cabe lei complementar naquelas hipóteses exigidas expressamente pela Constituição. O inciso I do §2º do art. 153 da CF/1988 exige que a disciplina dos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade suceda na forma da lei. Claramente, esta palavra "lei" foi utilizada pela Carta Política no sentido técnico de lei ordinária federal, ainda mais porque o aludido texto constitucional não utilizou o adjetivo "complementar". Em caso apenas semelhante, por ocasião do julgamento pelo STF do RE nº 636.941/RS, Rel. Min. Luiz Fux definiu que "a lei de que trata o art. 195, §7º, da Constituição é a lei ordinária que prevê os requisitos formais de estrutura, organização e funcionamento das entidades beneficentes de assistência social".

[&]quot;Trata-se do tributo (IR) com maior aptidão para promover a isonomia e a justiça na imposição. Isso porque é eminentemente pessoal, sendo (ou, pelo menos, devendo ser) graduado com base na capacidade contributiva subjetiva, o que permite a desoneração completa daqueles cidadãos destituídos de meios econômicos para financiar os gastos públicos e a instituição de uma sistemática de tributação progressiva, em cujo âmbito os detentores de capacidades contributivas superiores devem pagar impostos proporcionalmente superiores aos exigidos dos que possuem uma menor aptidão econômica para contribuir aos gastos públicos" (VELLOSO, Andrei Pitten, op. cit., p. 369 e 370).

Thiago Duca Amoni, em artigo intitulado "Conceito de renda na visão da jurisprudência brasileira" (*Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 77, p. 98, set./out. 2015), anota a ementa do acórdão do Pleno do STF, emanado do julgamento do RE nº 117.887-6/SP, Rel. Min. Carlos Velloso: "EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA. CONCEITO. Lei nº 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; C.F./67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43, I. Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. (...) II. – Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei nº 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. RE conhecido e provido. (*RTJ* 150-02, p. 578)".

³³ Vittório Cassone (Op. cit., p. 245) diferencia ganho de capital e rendimentos: "Sou proprietário de uma casa: se vendo, posso estar sujeito ao pagamento do IR em face de ganho de capital e o patrimônio fica afetado. Se alugo, recebo rendimentos periodicamente, sem afetar o patrimônio".

que ambos tragam acréscimo patrimonial (e não mero recebimento em contrapartida de idêntica ou até maior despesa, já que o IR não comporta a tributação de *não renda*),³⁴ da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.³⁵

Mencione-se que o critério previsto da progressividade de alíquotas do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, ³⁶ variando e sendo graduadas de acordo com o menor ou maior valor das bases de cálculo, propicia uma vivência ainda maior dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva (CF, arts. 150, II e 145, §1º), embora a proporcionalidade de alíquotas dos tributos (mesma alíquota incidindo sobre variadas bases de cálculo) também atenda, ao menos, a esses dois princípios.³⁷

Portanto, em geral, o Código Tributário Nacional previu como hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, considerando que essa aquisição de disponibilidade traga um acréscimo patrimonial.

Entende-se como acréscimo patrimonial a riqueza nova, independentemente da denominação da renda, da receita, do rendimento,³⁸ ou

³⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto de renda e o art. 43 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 68, maio 2001, p. 77, 79).

³⁵ Espelhando essa ingente amplitude do IR, o artigo 2º do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR, reza: "As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º)".

³⁶ A CF/1988 não impõe a aplicação da progressividade de alíquotas do IR em todos os sistemas de incidência desse imposto, de modo que tolera exceções em casos específicos, nos termos da lei ordinária federal, com a utilização do critério de alíquota proporcional.

Considera-se cumprido o critério da progressividade do imposto de renda e proventos de qualquer natureza (CF, art. 153, §2º, inciso I) o fato de a legislação desse imposto ter previsto, em relação às pessoas físicas, faixas de isenção e faixas de alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, e para pessoas jurídicas, faixas de alíquotas de 15% e 25%, o que já demonstra o atendimento pelo legislador desse critério de progressividade do IR, sendo constitucionalmente legítimo que a lei tributária estabeleça alíquota proporcional, fixa ou diferenciada, para algumas outras sistemáticas de tributação por esse imposto, como, por exemplo, a fixação de alíquota única de 15% sobre o ganho de capital decorrente de compra e venda de imóveis. De certo modo, isso é uma matéria discricionária do legislador infraconstitucional, sendo constitucionalmente obrigatória a previsão, em regra, de progressividade de alíquotas, não sendo indispensável a progressividade para todas as sistemáticas de incidência desse imposto: tudo é uma questão de maior ou menor vivência desse critério; mas o importante é que esse critério seja observado, ainda que não em todas as hipóteses.

^{38 &}quot;...'renda' não é o mesmo que 'rendimento'. De fato, este é qualquer ganho isoladamente considerado, ao passo que aquela é o excedente de riqueza obtido pelo contribuinte entre

dos proventos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção; às vezes, mas nem sempre, o valor excedente às despesas, legalmente dedutíveis, necessárias para auferir os rendimentos, ³⁹⁻⁴⁰ razão pela qual não incide o imposto de renda sobre verdadeiras hipóteses de indenização, estas apenas recompõem o anterior dano ou prejuízo.⁴¹

Em rápidas pinceladas, cumpre mencionar que a lei ordinária federal, como lhe compete, estabelece sistemas diferentes de recolhimento do IRPF, de modo que existe o sistema de recolhimento mensal por meio do *carnê-leão* (exemplos: o rendimento de aluguel; pensão alimentícia, honorários recebidos por profissional liberal autônomo, etc.), através da retenção na fonte (exemplos: salários pagos ao empregado pela empresa ou pagamentos feitos pela empresa a seus fornecedores ou empreiteiros, etc.) e há, ainda, o eventual recolhimento por ocasião do ajuste anual.

Existem também várias espécies de rendimentos do IRPF, previstos por lei: rendimentos do trabalho e outros (salário, pensão, etc.), rendimentos de alienação de bens – com incidência de alíquota de 15% (ganhos de capital), rendimentos financeiros (resultados de aplicações financeiras).

dois marcos temporais (geralmente um ano), deduzidos os gastos e despesas necessárias à sua obtenção e mantença" (CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda* 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 190).

[&]quot;Os rendimentos de capital (renda fixa e renda variável) são tributados pelo imposto sobre a renda por alíquotas que variam de 15% a 22,5%, conforme o prazo da aplicação: até 180 dias, 22,5%; de 181 a 360 dias, 20%; de 361 a 720 dias, 17,5%; acima de 720 dias, 15%. As rendas vindas de prêmios e sorteios em dinheiro são tributadas à alíquota de 30%" (PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 87).

⁴⁰ STJ, T2, AgRg no REsp 281.088, Rel. Min. Humberto Martins: "IMPOSTO DE RENDA – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA – AGRAVO REGIMENTAL – ANTECIPAÇÕES – RECOLHIMENTO – POSSIBILIDADE. 1. O fato gerador do Imposto de Renda realiza-se no decorrer do ano-base ao qual se refere sua declaração (ato complexo). Ou seja, não ocorre ele no último dia do exercício financeiro em relação ao qual deve o contribuinte realizar a apuração do eventual quantum devido. 2. É no transcorrer do ano de referência que se verificam as disponibilidades econômicas e jurídicas que justificam a tributação da renda; podendo, por conseguinte, ser ela antecipada, de forma que sua apuração final poderá ser postergada para o ano seguinte. Precedentes. Agravo regimental provido" (DJ 29/06/2007, p. 527).

[&]quot;... nem tudo o que se costuma denominar de indenização, mesmo material e efetivamente corresponde a simples recomposição de perdas. Não é o nome atribuído a verba que definirá a incidência ou não do imposto" (PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 59). Cf., no mesmo diapasão, PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 230.

Os ganhos de capital e rendimentos de aplicação financeira são tributados de forma isolada e definitiva. Quanto ao aspecto temporal, a lei ordinária, dentro do seu papel, estabelece incidência à medida que os rendimentos forem sendo auferidos, ou seja, à medida que forem tendo sua disponibilidade econômica ou jurídica adquirida, com acréscimo da aquisição da disponibilidade financeira, cabendo o ajuste anual, com base na situação do contribuinte, que se consolida às 24 horas do dia 31 de dezembro do ano-base. Os ganhos de capital e os ganhos líquidos em renda variável, que são tributados isoladamente, não são consolidados no ajuste anual, assim como as rendas e os ganhos de aplicações financeiras que são tributados exclusivamente na fonte (renda fixa ou variável).

Assim, regra geral, o período-base é anual, coincidindo com o ano-calendário, quando se consolida a totalidade do acréscimo patrimonial do período, com a apuração da obrigação tributária integral, sendo deduzidos os valores já pagos pelo carnê-leão ou na fonte.

Portanto, o imposto de renda das pessoas físicas incide sobre a renda, qualquer que seja o rótulo dado a ela, ou proventos de qualquer natureza, alcançando, incontestavelmente, as quantias que ultrapassem as faixas de isenção das tabelas progressivas do IRPF, recebidas em dinheiro a título de pensão de alimentos, por força de decisão judicial, acordo homologado judicialmente, ou mesmo acordo particular, formalizado por meio de escritura pública, já que, nesse caso, embora o alimentário normalmente não tenha que diminuir da pensão alimentícia recebida qualquer despesa para sua aquisição, também, aqui, ocorre o acréscimo patrimonial, qualquer que seja a origem ou a denominação da receita ou rendimento (aliás, nesse caso, o acréscimo ainda é maior para o alimentário, pois, em regra, é livre de despesas).

Já o artigo 44 do CTN define como base de cálculo do imposto (o elemento quantitativo do fato gerador juntamente com a alíquota) o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos de qualquer natureza.

Por sua vez, consoante o artigo 45 do CTN, o contribuinte do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, ou seja, aquela pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso I), é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis, ⁴² podendo a lei atribuir à fonte pagadora da renda ou

^{42 &}quot;Além disso, o art. 45 do CTN acrescenta que a condição de contribuinte também pode ser atribuída pela lei ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou

dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. $^{43-44}$

Assim, não há dúvida de que ao receber quantias em dinheiro decorrentes de pensão de alimentos, por força de decisão judicial, acordo homologado judicialmente, ou mesmo de acordo formalizado por meio de escritura pública, o beneficiário obteve acréscimo patrimonial, e, portanto, compatibiliza-se com o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sendo assim contribuinte do referido imposto, posto que apresenta o alimentário relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso I).

Insta enfatizar, pois, que a incidência do Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza sobre o recebimento em dinheiro a título de pensão alimentícia (Lei nº 7.713, de 22/12/1988, art. 3º, §1º; Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, – Regulamento do Imposto de Renda – RIR, arts. 5º e 54) não contraria o disposto no artigo 153, *caput*, inciso III, da Constituição da República.

proventos sujeitos ao imposto. Ou seja, aquele que aufere a renda ou o provento, ainda que como possuidor dos bens produtores desses acréscimos patrimoniais, é o contribuinte do imposto, por ter relação direta e pessoal com a situação que configure o fato gerador desse tributo, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou do provento. [...] Por ser assim, quando o art. 45 do CTN admite que o possuidor de um bem possa ser contribuinte do imposto de renda, não o faz porque a pessoa é possuidora e quanto ao valor do bem possuído, mas sim, porque os rendimentos produzidos pelo bem possuído pertencem a ela, desde que possuidora de boa-fé (art. 1214 do Código Civil)" (OLIVEIRA, Ricardo Mariz, *op. cit.*, p. 450 e 451).

⁴³ Ricardo Mariz de Oliveira (op. cit, p. 452) assim explica a norma do parágrafo único, do art. 45, do CTN: "Note-se, muito especialmente, que a fonte pode ser responsável porque ela detém em mãos os recursos representativos da renda, e esta circunstância atende à exigência [...] de que o vínculo com a situação que configura o fato gerador, necessário ao estabelecimento da responsabilidade tributária, deve ser e de tal ordem que permita ao responsável adimplir a obrigação tributária sem ônus excessivos e, principalmente, sem assumir o ônus econômico do imposto, porque este sempre deve restar com o contribuinte, titular da respectiva capacidade contributiva". Assim, no caso, há "responsabilidade exclusiva na fonte e de somente ela poder ser cobrada pelo imposto na fonte (sem prejuízo de o contribuinte responder pelo imposto final devido sobre período-base)".

Vittório Cassone (*Direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 244) extrai da CF/1988 e do CTN os seguintes elementos do fato gerador do IR: "Aspecto pessoal: Sujeito ativo = União (art. 153, III, CF). Sujeito passivo = contribuintes PF e PJ; e possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis (art. 146, III, a, CF; art. 45, CTN). Responsável = reter na fonte e recolher (art. 45, parágrafo único, CTN). Aspecto Espacial: Território nacional (art. 153, III, CF). Aspecto Material: Auferir renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, CF; art. 43, CTN). Aspecto Temporal: Aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (art. 153, III, CF; art. 43, CTN), em momento previsto em lei ordinária (art. 150, I, e art. 153, §2º, I, CF). Aspecto Quantitativo: Base de cálculo = Montante real, arbitrado ou presumido da renda ou proventos tributáveis (art. 146, III, a, CF; art. 44, CTN). Alíquota = estabelecida pela lei ordinária (art. 150, I, CF; e art. 97, IV, CTN)".

De fato, a Constituição Federal de 1988, no seu artigo 153, *caput*, inciso III, apenas discrimina hipótese de incidência material ou nuclear do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, não definindo, detalhadamente, o que se considera renda ou proventos de qualquer natureza, tendo preferido acolher a definição então já existente do artigo 43 do CTN.

Tampouco o artigo 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, correspondente ao artigo 54, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR), contraria o previsto nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional, visto que, no caso vertente, a obtenção de ganho com as percepções de pensão alimentícia, ultrapassada a faixa de isenta para todos os contribuintes, constitui rendimentos, ou, mais especificamente, proventos de qualquer natureza, estando esse ganho em dinheiro sujeito ao recolhimento mensal do IRPF na modalidade do *carnê-leão*, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento, sendo que a pensão paga em bens e direitos não está sujeita à tributação sob essa forma do *carnê-leão*, ⁴⁵⁻⁴⁶ estando, ainda, sujeita à tributação na declaração de ajuste anual.⁴⁷

Já foi destacado que o artigo 44 do CTN define que a base de cálculo do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é *o* montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis,

^{45 &}quot;Ressalte-se que as pessoas físicas que perceberem rendimentos de outras pessoas físicas devem providenciar o pagamento mensal do Imposto de Renda mediante carnê-leão. Se os valores forem recebidos por pessoas jurídicas, haverá a retenção na fonte, consoante disciplina do artigo 7º da Lei nº 7.713/88" (MINARDI, Josiane. Manual de direito tributário. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015, p. 667).

[&]quot;Os beneficiários de pensões e alimentos percebidos em valor monetário em cumprimento de acordo homologado judicialmente ou de decisão judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios são contribuintes do imposto de renda sobre tais rendimentos podendo a tributação se feita em nome próprio ou em nome pelo tutor, curador ou responsável por sua guarda conforme disciplina o art. 5º do RIR/99. O responsável pelo alimentado pode optar pela inclusão deste como seu dependente na Declaração de Ajuste Anual, situação que determina a inclusão dos rendimentos deste. [...] Assim, verbas relativas à pensão alimentícia correspondem a deduções dos rendimentos tributáveis para quem paga e rendimentos tributáveis, se ultrapassada o limite de isenção estabelecido na tabela progressiva, para quem as recebe. Nos termos, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), os alimentos provisionais serão fixados pelo juiz, nos termos da lei processual (art. 1.706). A Lei 5.478, de 25 de julho de 1968, dispõe sobre ação de alimentos e dá outras providências e a Lei 8.971, de 29 de dezembro de 1994, regula o direito dos companheiros a alimentos" (PENHA, José Ribamar Barros. *Imposto de renda pessoa fisica*. 2. ed. São Paulo: MP, 2011, p. 107 e 108).

⁴⁷ O alimentário que recebeu bens e direitos a título de pensão alimentícia deve incluí-los na declaração de ajuste anual, considerando como custo de aquisição o valor relativo à pensão alimentícia. Por sua vez, o alimentante deve apurar o ganho de capital relativo aos bens e direitos dados em pagamento, quando tributáveis, considerando como valor de alienação o valor da pensão alimentícia

não exigindo tal norma que a base de cálculo seja única para todas as incidências do imposto, previstas por lei ordinária.

Ora, em nenhum desses preceptivos legais há qualquer vedação de incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre pessoa física baseada em fato específico, ou seja, sobre a percepção em dinheiro de pensão alimentícia inexiste, na legislação do IRPF, qualquer concessão de isenção desses rendimentos ou proventos, tampouco existe qualquer previsão legal de dedução desses valores recebidos em dinheiro pelo alimentário.

Insta realçar que em nenhum dos preceptivos legais supracitados há determinação de que a renda ou o provento seja global, não existindo, na Constituição brasileira, o sondado princípio da unicidade da tributação da renda, 48 nem existe a obrigatoriedade de que a renda ou o provento deva decorrer de um conjunto de fatos contabilizados em determinado período, 49 ou que sempre se deveria deduzir dos ganhos

⁴⁸ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Os fatos geradores do IRPJ: Lucros no exterior. Revista Fórum de Direito Tributário, n. 01, p. 28 a 45, jan./fev. 2003.

⁴⁹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IRPJ: tráfegos entrante e sainte de telecomunicações: regulamento de Melbourne. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). Direito tributário das telecomunicações. São Paulo: Thomson IOB, 2004, p. 77-107: "Quanto às pessoas físicas domiciliadas no Brasil, de há muito, adotamos o princípio da universalidade, segundo o critério do domicílio; já no que tange às pessoas naturais não domiciliados no País, o Brasil vem adotando o princípio da territorialidade, segundo os critérios da fonte produtora, se o serviço se der no País, ou da fonte pagadora da renda, se o serviço é prestado no exterior. [...] Assim, quanto à tributação dos domiciliados no Brasil, sempre adotamos, para as pessoas físicas, o princípio da universalidade com base no domicílio. Em relação às pessoas jurídicas até 1995, o critério era o da territorialidade. A partir de 1996, passou a viger o princípio da universalidade com supedâneo no domicílio. Em relação aos não residentes, nunca houve discrepância, na doutrina e na jurisprudência pátria, quanto ao fato de incidir o Imposto de Renda na fonte sobre o rendimento decorrente de serviço prestado ou produzido no Brasil por parte de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, mas pago por pessoa física ou jurídica aqui domiciliada. As jurisprudências hodiernas do Supremo Tribunal Federal e do extinto Tribunal Federal de Recursos, em face da legislação que passou a ser vigente, são favoráveis à incidência do imposto sobre a renda na fonte a qualquer rendimento pago por fonte brasileira a beneficiário estrangeiro, mesmo que o serviço ou o negócio tenha sido realizado totalmente no exterior. O T.F.R. editou a Súmula nº 174, e o S.T.F., em várias decisões, assentou, em face da nova legislação, a licitude dessa incidência: S.T.F., Pleno, RE 71.758-GB, Rel. Min. Thompson Flores. Ementa: 'Imposto de Renda. Remessa de juros para o exterior, após o advento do Dl. 401/68. Incidência.' (in RTJ 66/140); S.T.F., Pleno, RE 76.792-SP, Rel. Min. Xavier de Albuquerque. Ementa: 'Imposto de Renda. Juros sobre empréstimo em dinheiro, contraído no exterior para aplicação no Brasil. Remessa sujeita a incidência do imposto.' (in RTJ 71/479); S.T.F., Pleno, RE 101.066-5-SP, Rel. Min. Oscar Corrêa. Ementa: 'Imposto de Renda – Incidência nas remessas para o exterior, na forma do Dec.-lei 1.418/75. Inaplicabilidade da súmula 585 e não dissídio com decisões posteriores, diversa a hipótese. Recurso extraordinário não conhecido.' (in DJ 19.10.84); S.T.F., 2ª T., RE 100.275-SP, Rel. Min. Djaci Falcão. Ementa: 'Tributário. Imposto de Renda sobre remessa de numerário para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil.

Não se aplica a súmula 585 do STF, ante a superveniência do Decreto-lei nº 1.418 de 2.9.75. Recurso extraordinário não conhecido.' (in RTJ 113/267); S.T.F., 2ª T., RE 103.566-SP, Rel. Min. Djaci Falcão. Ementa: 'Tributário. Imposto de renda sobre remessa de numerário para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil. Não se aplica ao caso a Súmula nº 585 do STF, ante a superveniência do Decreto-lei nº 1.418 de 2.9.75. Recurso extraordinário não conhecido.' (in RTJ 112/1380); S.T.F., 2ª T., RE 102.365-SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES. Ementa: 'Imposto de Renda. Remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior. Acórdão fundado no Decreto-lei 1.418/75. Falta de prequestionamento (súmulas 282 e 356) da questão relativa ao artigo 43, I e II, do C.T.N. Dissídio de jurisprudência não demonstrado, pois a súmula 585 e os acórdãos trazidos a confronto se baseiam em normas jurídicas anteriores ao Decreto-lei 1.418/75. Recurso extraordinário não conhecido.' (in DJ de 23.11.84); S.T.F., 2ª T., RE 102.641-SP, Rel. Min. Moreira Alves. Ementa: 'Imposto de renda. Serviços prestados no exterior. Decretos-leis nºs 1.418/75 e 1.446/76. – Já se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que a Súmula nº 585 não se aplica às hipóteses ocorridas depois do advento do Decreto-lei nº 1.418/75. Eventual dissídio de jurisprudência estaria superado (Súmula nº 286). - Aplicação da Súmula nº 400 quanto à alegação de negativa de vigência dos artigos 43, I e II, e 101, ambos do CTN, e do artigo 9º, §2º, da Lei de Introdução ao Civil. Recurso extraordinário não conhecido.' Trago à colação trecho do voto do Ex^{mo} Sr. Min. Moreira Alves: 'Por outro lado, no tocante à alegação de negativa de vigência dos artigos 43, I e II, e 101, ambos do CTN, e do artigo 9º, §2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, o aresto prolatado em embargos de declaração assim a repeliu: 'Detendo-me, no entanto, nas ressalvas oferecidas, estou em que o Decreto-lei nº 1.446/76 não conflita com o art. 43 do CTN, pois, no seu sistema, o remetente brasileiro não se identifica com o contribuinte, com o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica, mas aparece uma relação de sujeição passiva indireta, enquanto responsável tributário, retentor na fonte nos moldes do Decreto-lei nº 401/68, cuja constitucionalidade foi proclamada pelo Alto Pretório (RTI 59/199). Em outras palavras: aqui, o legislador, pretendendo atingir o rendimento do contribuinte domiciliado no exterior, sem dependências no Brasil, não o podendo fazer diretamente, sob o ângulo prático, utilizava o expediente técnico-jurídico da retenção na fonte, fazendo-o por via indireta. De outro lado, o princípio emergente do art. 9º da Lei de Introdução ao Código Civil, tendente à regra de territorialidade da lei, nos contratos oponível no regime fiscal anterior, à falta de tratamento particular, não é invocável hoje, data venia, em face de norma tributária explícita: frise-se que o imposto de renda não incide sobre contratos das obrigações pactuadas e que os valores perseguidos pelo legislador tributário não se identificam com os que informam a lei introdutória. Nesse contexto, não vejo afronta do Decreto-lei nº 1.446/76 ao artigo 101 do CTN'. Essa interpretação é, pelo menos razoável, motivo por que é de aplicar-se a Súmula nº 400.' (in RTJ 114/778 e 783-784); S.T.F., 2ª T., RE 103.567-SP, Rel. Min. Francisco Rezek. Ementa: 'Imposto de renda. Remessa de divisas para o exterior. Decreto-lei nº 1.418/75. Súmula 585 (inaplicabilidade). A partir do Decreto-lei nº 1.418/75 é lícita a retenção do imposto de renda na remessa de divisas para o exterior, pagando serviços prestados por empresa ali sediada. Interpretação do artigo 9º da Lei de Introdução ao Código Civil. Recurso extraordinário não conhecido.' Nesse julgamento, assim se expressou o Ex^{mo} Sr. Min. Rezek: 'A norma em exame tampouco tem a ver com a assertiva – de resto, rotundamente equívoca – de que o fato gerador da obrigação tributária deva necessariamente produzir-se no território na nação tributante.' (in RTJ 112/933-934); S.T.F., 1. T., RE 104.214-1-BA, Rel. Min. Oscar Corrêa. Ementa: 'Imposto de Renda sobre remessa de divisas para pagamento de custas, no exterior, posteriormente à nova legislação que regulou a hipótese (Decretos-leis 1418/75 e 1446/76). Inaplicabilidade da Súmula 585, editada no regime anterior. Recurso extraordinário não conhecido.' (in DJ 19.12.84); S.T.F., 1ª T., RE 103.370-3-SP, Rel. Min. Oscar Corrêa. Ementa: 'Imposto de renda sobre remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil, posteriormente à nova legislação que regulou a hipótese (Decreto-lei 1418/75 e 1446/76). Inaplicabilidade da súmula 585, editada no regime anterior. Recurso extraordinário não conhecido.' (in DJ de 17.5.85); S.T.F., 2ª T., RE 104.225-7/BA, Rel. Min. Aldir Passarinho. Ementa: 'Tributário. Imposto de Renda. as despesas para a sua obtenção, num determinado lapso de tempo, já que essas escolhas dependem de estipulação por parte de lei ordinária federal, havendo, ainda, hipóteses toleradas, em que não é viável o encontro de contas entre a receita obtida e a despesa efetuada para obtê-la.

Importante frisar que sempre se considerou legítimo e normal que o Código Tributário Nacional definisse, como norma geral, os elementos materiais ou nucleares do fato gerador do imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, da mesma forma que sempre foi considerado legítimo e usual que lei ordinária federal estabelecesse o aspecto temporal ou o momento de ocorrência desse fato gerador.⁵⁰

De modo que a hipótese de receita, renda ou proventos globalmente verificados, ainda que em fatos isolados mensalmente, ainda que, em casos específicos, sem a possibilidade de se deduzir os gastos para a obtenção do rendimento, mesmo diante da inexistência de despesas, é lícita e constitucional, posto que sucede a obtenção de acréscimo patrimonial.

Destarte, repita-se que o CTN previu como hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, considerando que essa disponibilidade traga um acréscimo patrimonial.

Qualquer acréscimo patrimonial pode ser verificado dentro de um determinado período – caso de incidência periódica do imposto, ou no exato momento da percepção da renda, quando a incidência, na espécie, é instantânea, caso do Imposto de Renda retido na fonte, e que, algumas vezes, também é definitiva.⁵¹⁻⁵²

Remessa de numerário para o exterior. Operação posterior ao Dec.-lei 1.418, de 3.9.75. Súmula 585: inaplicação. Já decidiu o Supremo Tribunal Federal que após a vigência do Dec.-lei nº 1.418, de 3.9.75 já não subsiste a jurisprudência consubstanciada na Súmula 585. E que, após aquele diploma legal, é exigível o imposto sobre a remessa de divisas para o exterior embora para pagamento de serviços ali prestados por empresa que não opera no Brasil.' (in *DJ* de 22.11.85)".

⁵⁰ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Os fatos geradores do IRPJ: lucros no exterior. Revista Fórum de Direito Tributário, n. 01, jan./fev. 2003, p. 35.

[&]quot;O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide, em regra geral, sobre rendas auferidas em determinado período. O imposto, em princípio, é de incidência anual. Existem, porém, ao lado dessa incidência genérica, incidências específicas, denominadas incidências na fonte. Podem, ser mera antecipação Da incidência genérica e podem ser, em certos casos, incidência autônoma. (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, p. 324).

^{52 &}quot;Já na tributação relativa às pessoas naturais (físicas), a legislação tributária tende a erigir o regime de caixa, ou seja, o rendimento deve ser oferecido à tributação apenas no momento do efetivo recebimento financeiro. Aplica-se aqui o critério da disponibilidade

A interpretação que considerasse que a incidência do imposto sobre a renda só poderia ser periódica ou complexa, dando-se oportunidade para a dedução dos custos para a obtenção da renda num determinado período, tornaria ilegítima toda cobrança do imposto na fonte, quer na dita modalidade de antecipação para posterior ajuste, quer, por mais motivo ainda, a incidência isolada e definitiva, sob a argumentação de que não tendo sido verificado o real acréscimo patrimonial, não teria ocorrido ainda o fato gerador, o que geraria a ilegitimidade de uma prática que Fisco brasileiro sempre adotou, sem qualquer embaraço jurisprudencial, o que demonstra o desacerto dessa exegese.

Impende observar que a Constituição Federal admite a incidência instantânea e isolada do Imposto sobre a Renda, quando o acréscimo patrimonial é constatado logo com o recebimento da receita, sem que se possa deduzir os custos para a obtenção da renda. Essa perspectiva constitucional pode ser encontrada com os preceptivos constitucionais dos artigos 157, inciso I, e 158, I, que dispõem que pertencem aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações.⁵³

Impende ressaltar que compete a lei ordinária federal estabelecer, observado o princípio da razoabilidade, aquilo que é isento ou pode ser deduzido, abatido ou compensado, para se encontrar a renda tributável, assim como cabe também a essa lei estabelecer o fato gerador temporal do imposto.

Aduza-se que, tradicionalmente no país, em algumas hipóteses de tributação na fonte, como nos casos do rendimento enviado para o exterior pelo responsável tributário, para o pagamento de serviços recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente do local da execução dos serviços, em face da impossibilidade de uma tributação, pelo Fisco brasileiro, com base

econômica (ou financeira) da renda. O Salário relativo ao mês de setembro, mas que só é recebido em outubro, integra o rendimento deste mês. O CTN oferece essa flexibilidade para a legislação ordinária. Esta pode usar tanto um [regime de caixa] como outro regime [de competência – comum para as pessoas jurídicas] de reconhecimento dos rendimentos" (ROCHA, João Marcelo Oliveira. *Direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p. 224).

⁵³ Alexandre Mazza (*Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 378) anota a Súmula nº 447 do STF no seguinte teor: "Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores".

na verificação do real acréscimo patrimonial do contribuinte, tem sido admitida a tributação da renda instantânea ou uma tributação isolada e definitiva da renda, que, no caso, apenas identifica-se economicamente com a receita, ⁵⁴ embora, geralmente, possa o contribuinte estrangeiro, ocorrido o fato gerador no exterior, deduzir do imposto sobre a renda no país de domicílio a parcela paga ao Fisco brasileiro, sendo tributado no exterior pela receita líquida ou pelo lucro.

Demonstrado está que a Constituição brasileira e a nossa legislação tributária sempre admitiram, em casos específicos, como, por exemplo, na impossibilidade de se obter a constatação do real acréscimo patrimonial num determinado período, a tributação, na prática, a título do imposto de renda, com base nas receitas.

A esse respeito, em trabalho de autoria coletiva sobre o tema "Fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza", Gilberto de Ulhôa Canto, Antônio Carlos Garcia de Souza e Ian de Porto Alegre Muniz assim opinaram:

Em tese, parece-nos que alguns casos de tributação na fonte comportam a cobrança de uma alíquota prevista em lei sobre um rendimento tomado como base de cálculo representativa de um acréscimo patrimonial, pois o arbitramento é facultado pelo art. 148 do CTN quando não for possível a apuração da base real. Ora, essa é a situação quando, por exemplo, se trate de rendimento auferido por beneficiado residente e domiciliado no exterior, pois a autoridade tributária brasileira não pode compeli-lo a exteriorizar todos os elementos que segundo a nossa lei conduzem à apuração do seu acréscimo patrimonial efetivo. ⁵⁵

No mesmo diapasão, Bernardo Ribeiro de Moraes: "o conceito de *receita* acha-se ligado ao patrimônio da pessoa. Quem aufere receita tem o seu patrimônio ou a sua riqueza alterada. (...) O dinheiro recebido pela venda de um serviço é receita, produz enriquecimento do patrimônio da pessoa prestadora do serviço".⁵⁶

O STF editou duas súmulas exatamente no mesmo diapasão do que foi dito anteriormente: "Súmula nº 586 – Incide imposto de renda sobre os juros remetidos para o exterior, com base em contrato de mútuo. Súmula 587 – Incide imposto de renda sobre o pagamento de serviços técnicos contratados no exterior e prestados no Brasil".

⁵⁵ CANTO, Gilberto de Ulhôa; SOUZA, Antônio Carlos Garcia de; MUNIZ, Ian de Porto Alegre. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: CEU/Resenha Tributária, 1986. v. 11, p. 11-12.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do imposto sobre serviços. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 520.

O fato é que, como regra geral, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional utilizam o conceito de renda e proventos como acréscimo patrimonial, variando esse conceito nos dois polos: um deles, que é a regra, como renda ou proventos líquidos ou lucro líquido, este nos termos da lei comercial, considerando determinado período, mas acolhem, também, no outro polo, a incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre o ganho, receita ou proventos isolados, e até mesmo sobre a tributação exclusiva ou definitiva, na fonte ou paga por *carnê-leão*, nas hipóteses em que sucede a disponibilidade do rendimento e ocorre o acréscimo patrimonial, ou quando há a impossibilidade de o Fisco brasileiro quantificar em termos reais esse acréscimo, ou quando não exista despesa alguma do beneficiário para a obtenção do rendimento.

Identificados esses elementos, insta realçar que, desde que não seja desarrazoada, ou seja, que não faça ruir a distribuição constitucional do poder tributar – que trate, por exemplo, como renda ou proventos, como mera ficção, aquilo que é uma indenização 57 ou um dispêndio; ou que trate como acréscimo patrimonial aquilo que é prejuízo – não renda, 58 sempre se reconheceu, tanto na doutrina, como na jurisprudência, a competência da lei ordinária para detalhar os conceitos de renda, proventos e das bases de cálculo desse imposto, bem como para estabelecer os respectivos fatos geradores temporais, as faixas de enquadramento nas diversas alíquotas progressivas, as deduções, os abatimentos e isenções desse gravame, etc.

Na doutrina, autores se irmanaram na defesa da constitucionalidade da tributação em separado e definitiva do rendimento de capital retido na fonte e do lucro operacional, de que tratam os artigos 29 e 36 da Lei n° 8.541, de 23 de dezembro de 1992, entendendo que

⁵⁷ Súmula do STJ nº 498: "Não incide imposto de renda sobre indenização por danos morais".

Vittório Cassone (*Op. cit.*, 2014, p. 232 a 233) traz o seguinte trecho de voto do senhor Ministro Marco Aurélio, proferido no RE nº 150.764-1/PE, STF-Pleno, RTJ 147-3, p. 1024: "Senhor Presidente, leio, de memorial que me foi entregue pelo escritório Ulhôa Canto, Resende e Guerra, o seguinte trecho: 'Senhor Presidente, é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretario e não mudando-lhe o texto e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou. Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição. Ainda há poucos dias, numa carta ao eminente Ministro Pedro Kelly, a propósito de um discurso seu sobre Milton Campos, eu lembrava a frase de Napoleão: 'Tenho um amo implacável, que é a natureza das coisas.' [...] É trecho, Senhor Presidente, de voto proferido, nesta Corte, pelo saudoso Ministro Luiz Gallotti" (Proferido no RE nº 71.758/GB, STF-Pleno, *RTJ* 66, p. 165).

o princípio da universalidade não compreende o chamado princípio, que seria implícito, da unidade ou da reunião de todos os rendimentos numa mesma base de cálculo, para efeito de se verificar o acréscimo patrimonial ou o prejuízo, concepção esta que salva e legitima todos os tipos de tributação do imposto sobre a renda na fonte de forma autônoma ou exclusiva. ⁵⁹⁻⁶⁰

A propósito, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça ergueu firme pedestal jurisprudencial acerca da legitimidade da tributação pelo IRPJ exclusiva na fonte sobre os ganhos de aplicações financeiras, ainda que nas atividades operacionais da empresa esta tenha tido prejuízo (Cf. REsp nº 476.499/SC, Rel. Min. José Delgado, *DJ* de 10/03/2003; REsp nº 389.485/PR, Rel. Min. Garcia Vieira, *DJ* de 25/03/2002; REsp nº 187.793/MG, rel. Min. Garcia Vieira, *DJ* de 03/05/1999).

É, pois, insofismável, como já dito anteriormente, que o fato gerador do Imposto de Renda prevê a existência de qualquer tipo de acréscimo patrimonial.

Em relação ao aspecto quantitativo do IRPF, em regra, a base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas é, especificamente, fixada pela lei ordinária, abrangendo a totalidade das rendas e dos proventos de qualquer natureza, salvo os expressamente excluídos (as exclusões expressas têm a natureza de isenção;⁶¹ algumas são de

[&]quot;A hipótese de imposição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A convivência de regimes jurídicos distintos para a apuração do 'quantum debeatur' concernente ao referido tribute – opinião legal" (MARTINS, Ives Gandra da Silva. A hipótese de imposição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A convivência de regimes jurídicos distintos para a apuração do 'quantum debeatur' concernente ao referido tribute: opinião legal. LTr – Suplemento Tributário, n. 28, 1993); e SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IR: rendimentos auferidos em aplicações financeiras: (em regime distinto e segregado da tributação dos lucros operacionais): Lei nº 8.541, de 23.12.92. Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, n. 61, p. 115 a 121.

⁶⁰ Em sentido contrário ao texto deste artigo, ou seja, defendendo a existência do princípio da unidade da renda, cf. MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 436 e 437.

O art. 6º da Lei 7.713, de 22/12/1988, estabelece hipóteses de isenções do IRPF, sendo de se destacar as previstas nos incisos XIV, XV e XXI: "Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas: ... XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou

não incidência – imunidades, indenizações⁶²), as deduções da base de cálculo e abatimentos do imposto devido, também expressamente por lei relacionados, além de a lei fixar as tabelas progressivas de incidência desse gravame.

No ajuste anual, somam-se os rendimentos percebidos no ano, subtraindo do somatório das deduções (contribuição previdenciária, despesas médicas, odontológicas, despesas com educação e contribuição FAPI, pensão alimentícia fornecida, dedução padrão por dependente e despesas escrituradas em livro-caixa).⁶³

Em que pese a relevância constitucional da alimentação, como direito social (CF, art. 6º, redação dada pela EC nº 64/2010), deve ser ressaltado, a bem da verdade, que a Constituição Federal não assegura, diretamente, aos contribuintes, beneficiários de pensões alimentícias, direito algum a uma pretendida imunidade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, nem mesmo previu a possibilidade de que lei infraconstitucional estabelecesse isenção integral em favor

reforma (redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004); XV – os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, de transferência para a reserva remunerada ou de reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 (sessenta e cinco) anos de idade, sem prejuízo da parcela isenta prevista na tabela de incidência mensal do imposto, até o valor (redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007) de R\$ 1.903,98 (mil, novecentos e três reais e noventa e oito centavos), por mês, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015 (redação dada pela Lei nº 13.149, de 2015); ... XXI – os valores recebidos a título de pensão quando o beneficiário desse rendimento for portador das doenças relacionadas no inciso XIV deste artigo, exceto as decorrentes de moléstia profissional, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída após a concessão da pensão. (Incluído pela Lei nº 8.541, de 1992)".

⁶² Eduardo Sabbag (Manual de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1247) lista alguns casos de incidência e de não incidência do IR, reconhecidos em Súmulas: "1. Não incide imposto de renda sobre pagamento em dinheiro de férias não gozadas por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, aí se incluindo a remuneração adicional, exatamente por ter natureza indenizatória (Súmula nº 125 do STJ); 2. Não incide imposto de renda sobre a indenização recebida pela adesão a programa de incentive à demissão voluntária (Súmula nº 215 do STJ); ... 5. Încide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que sejam decorrentes de acordo coletivo (Súmula nº 463, do STJ)".

Normalmente, são as seguintes as deduções do IRPF no ajuste anual: abatimento padrão, despesas com saúde de forma ilimitada, gastos com instrução para o próprio contribuinte ou para seus dependentes, dentro do limite legal anual individual, contribuição previdenciária oficial, previdência privada, limitada por lei (Fundo de Aposentadoria Programada Individual – FAPI: 12% do total dos rendimentos tributáveis na declaração) e despesas com cada dependente dentro do limite legal, devendo o dependente ser isento da cobrança do imposto e não ser declarado por outro contribuinte. Na quantificação da renda de atividades em regime de trabalho autônomo é admitida a dedução de todos os custos e despesas indispensáveis à produção da renda, desde que demonstrados no livro-caixa.

dos alimentados ou pensionistas, independentemente das quantias em dinheiro percebidas.

Não é correto imaginar que a simples previsão constitucional, como um dos direitos sociais, do direito à alimentação (CF, art. 6º, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 64/2010), ou a colocação constitucional de imperiosidade do respeito à dignidade da vida e da existência humana (CF, art. 3º, III; art. 5º, caput; art. 170; art. 226, §§7º e 8º; art. 227) fossem bastante e suficiente para se deduzir que a Constituição brasileira teria conferido imunidade de Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza em relação a quaisquer valores recebidos em dinheiro a título de pensão ou alimentos, ou mesmo que a Constituição teria assegurado que lei infraconstitucional estabelecesse total isenção do aludido imposto, ou mesmo tivesse obrigado qualquer dedução no caso de recebimento de pensão alimentícia.

Aliás, tendo em vista que, por expressa disposição constitucional, as imunidades tributárias são limitações ao poder de tributar, somente a Constituição da República, através de norma de imunidade tributária expressa, pode limitar o Poder Legislativo, somente a Lei Maior pode negar competência tributária ao ente que a própria Carta Política concede o poder tributante.

Para evitar qualquer equívoco de concepção, basta trazer à colação o teor do artigo 6º, da Constituição da República, *ipsis litteris*:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Mas colime-se o absurdo: se, ad argumentandum tantum, o raciocínio acolhido pelo Instituto Brasileiro de Direito de Família estivesse correto, então, não só os alimentos estariam imunes ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza, mas também os rendimentos decorrentes do trabalho, ou seja, os salários ou quaisquer remunerações a mão de obra, as aposentadorias e pensões previdenciárias, que mantêm, também, natureza alimentar; os lucros de empresas de assistência à saúde, ou seja os rendimentos de médicos, hospitais, clínicas, laboratórios, farmácias, os gastos com remédios adquiridos em farmácia seriam, obrigatoriamente, dedutíveis do imposto de renda, ou os resultados positivos da prestação de educação, ainda que com fins lucrativos, estariam também constitucionalmente exonerados; a atribuição de

competência aos Municípios e ao Distrito Federal, para a exigência do imposto sobre transmissão de bens imóveis com finalidade de habitação por atos onerosos entre pessoas vivas estaria, praticamente, anulada; o total de gastos com educação deveria obrigatória e integralmente ser deduzido do imposto de renda, etc., enfim, tudo estaria imune ou seria, forçosamente, isento ou dedutível; pois tudo isso está, também, relacionado com os direitos sociais previstos no artigo 6º da Lei Maior!

Ainda no raciocínio equivocado do IBDFAM, os gastos com instrução própria ou dos dependentes deveriam ser, obrigatoriamente, deduzidos de forma integral do Imposto de Renda devido pelo provedor, pois inclusa a referida despesa no âmbito do primeiro direito social – a educação (CF/1988, art. 6°) – 64 quando a lei tributária, com o respaldo do Supremo Tribunal Federal, autoriza dedução da base de cálculo relativa a despesa com educação, mas observado o limite ou o teto legal individual por dependente. 65

Outros seriam encorajados a advogar, por exemplo, que, como o artigo 215 da Constituição Federal dispõe que o Estado garantirá a todos o pleno exercício e o acesso à cultura, então, as pessoas que promovem empreendimentos relacionados com a cultura, ainda que com fins lucrativos, estariam imunes ou, obrigatoriamente, isentas de impostos, ou que os gastos pessoais com o consumo de teatro, cinema, show musical, esportes, e assim por diante deveriam, por hipotética determinação constitucional, seriam, obrigatoriamente, isentos ou deduzidos, por lei, do Imposto de Renda! Meu Deus! Afinal, quem sobraria para custear as despesas do Estado brasileiro?

Destarte, deve ser ressaltado, pois, que todos direitos sociais e remunerações de natureza alimentar, ⁶⁶ exceto em casos de indenização,

⁶⁴ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Dedução com gastos para a educação na declaração do ajuste anual do IRPF. Revista Fórum de Direito Tributário, n. 63, p. 29-34, maio/ jun. 2013.

⁶⁵ STF, T2, RE 606.179-AgR, Rel. Min. Teori Zavascki: "Ementa – TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LEGISLAÇÃO QUE ESTABELECE LIMITES À DEDUÇÃO DE GASTOS COM EDUCAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. PRECEDENTES. 1. A jurisprudência do STF é no sentido de que não pode o Poder Judiciário estabelecer isenções tributárias, redução de impostos ou deduções não previstas em lei, ante a impossibilidade de atuar como legislador positivo. 2. Assim, não é possível ampliar os limites estabelecidos em lei para a dedução, da base de cálculo do IRPF, de gastos com educação (AI 724.817-AgR, rel. Min. Dias Toffoli, T1, DJe de 09-03-2012; e RE 603.060-AgR, rel. Min. Cármen Lúcia, T1, DJe de 03-03-2011). 3. Agravo regimental a que se nega provimento" (DJe 04/06/2013).

⁶⁶ O entendimento de que não poderiam ser tributados alimentos e pensão, dada sua natureza alimentar, esbarra na prática cotidiana desde a primeira instituição do imposto

são usual e pacificamente tributados no ordenamento jurídico pátrio, sem que qualquer dúvida fosse, até aqui, levantada acerca de sua constitucionalidade.

Embora possa parecer, à primeira vista, que o Instituto Brasileiro de Direito de Família seja uma associação conservadora, no bom sentido da palavra, mesmo acreditando que ela não tenha consciência da gravidade das implicações que decorreria de sua posição, em verdade, o que ela propõe, na referida ação direta de inconstitucionalidade, poderia trazer, simplesmente, a nefasta consequência de fazer ruir toda a distribuição constitucional do poder de tributar e a repartição constitucional de receitas tributária. O que o IBDFAM defende poderia levar ao caos e impedir a tributação praticamente sobre tudo e sobre todos, em total descuramento aos critérios constitucionais para o imposto de renda e proventos de qualquer natureza de generalidade e universalidade (CF, art. 153, §2º, inciso I), seria acabar com o Estado brasileiro e criar a soberania do setor privado, seria instituir a anarquia no país!

Como é que o Estado, nessa visão infeliz do IBDFAM, poderia obter recursos do setor privado para custear todos os seus serviços e encargos de interesse da sociedade? Como o Estado brasileiro, privado de receitas tributárias, poderia satisfazer as necessidades públicas e realizar o bem comum, tendo em mente que vivemos num Estado liberal de economia globalizada, em que não tem a menor relevância a obtenção de receitas originárias, já que a quase totalidade das receitas públicas é derivada de espécie tributária?

Deve ser ponderado que, no Estado Fiscal Democrático de Direito, como é a República Federativa do Brasil, a tributação e os seus níveis sucedem, não por maldade dos governantes e parlamentares eleitos, mas, com observância dos princípios da igualdade no tratamento fiscal, capacidade contributiva e da vedação de utilização de tributo com fins de confisco (CF, art. 150, II e IV; art. 145, §1º), pela necessidade pública, pela quantidade de receitas que o Poder Público precisa para custear os seus encargos, para realizar o bem comum, para realizar obras de infraestrutura, para prover vários serviços públicos, como a

de renda de aplicação geral, nos termos do art. 31 da Lei nº 4.625, de 31/12/1922, que tinha redação parecida à atual no que tange à amplitude das verbas sujeitas à incidência do IR: "Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa physica ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto dos rendimentos de qualquer origem". Antes, existia a Lei nº 317, de 21/10/1843, que tributava apenas com o IR os que recebessem vencimentos dos cofres públicos.

defesa do país contra eventual ataque externo, para proporcionar saúde e educação ao povo brasileiro, para garantir a segurança pública e assegurar a salvaguarda de direitos com o custeio do Poder Judiciário, para suprir fundos para a proteção ambiental, para assegurar a observância dos direitos dos trabalhadores, etc.

Esses e outros *munus* públicos só poderão ser alcançados se o Estado obter a arrecadação esperada dos tributos, em conformidade com a Constituição Federal e com as leis.

Da mesma forma, seria totalmente despido de sentido o eventual entendimento de que haveria, na espécie, "bitributação" (isso ocorre quando dois ou mais entes tributantes diferentes cobram tributos sobre realidades econômicas semelhantes, existindo autorização constitucional para tanto), ou mesmo bis in idem (sucede quando um mesmo ente da Federação exige dois ou mais tributos sobre bases econômicas semelhantes, mas, também, com autorização constitucional), na medida em que a verba alimentar adviria de renda, a qual já fora, devidamente, tributada quando de seu ingresso no acervo patrimonial do devedor da pensão alimentícia.

Tal concepção não estaria correta, tendo em vista que a legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza permite a dedução da base de cálculo mensal ou anual do imposto de renda devido pelo devedor dos alimentos ou pensões dos valores pagos em dinheiro por este a título de alimentos ou pensões, desde que tal pagamento não aconteça por mera liberalidade do aludido pagador.⁶⁷

Abra-se aqui um parêntese para ressaltar, *ex vi* do §2º do artigo 153 da Constituição Federal e nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, que o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza será sempre informado pelos *critérios* de *generalidade* (incidente sobre todos), *universalidade* (incidente sobre todas as rendas, quer fruto

O direito à dedução da base de cálculo do IR a favor do alimentante deve ser reconhecido se o pagamento da pensão alimentícia não decorrer de sua própria liberalidade. Assim, esse direito de dedução deve ser respeitado pela administração tributária federal, enquanto prevalecer os exatos termos e limites dessa pensão, fixados por decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, ou mesmo acordo particular formalizado por meio de escritura pública (caso de reconhecimento da paternidade, por exemplo). Constatado, por exemplo, que a idade teto do alimentado já foi alcançada, conforme fixado pelo Poder Judiciário ou por acordo formalizado por escritura pública, ficando, pois, o até então devedor de alimentos desobrigado a continuar pagando a respectiva pensão alimentícia, se este resolver continuar pagando a pensão, deixando de tomar medida apropriada para alterar à sua obrigação anteriormente assumida e já integralmente cumprida, a Receita Federal do Brasil poderá negar o reconhecimento dessa dedução do IRPF, em face da inércia do alimentante.

do trabalho, quer fruto do capital ou da combinação de ambos, quer advindos de proventos, vale dizer, outros acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, independentemente da denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção), e *progressividade* (as alíquotas serão graduadas de acordo com variação da base de cálculo, de modo que aumentem à proporção que também subam os valores das rendas ou proventos percebidos).

Ora, temos aqui dois fatos geradores diferentes, dois contribuintes diversos, duas bases de cálculos: incide o imposto de renda sobre os rendimentos obtidos pelo devedor dos alimentos, pelo fato de se compatibilizar com o fato gerador desse imposto: a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, embora haja previsão legal de dedução desses valores pagos na base de cálculo do imposto incidente sobre este, na hipótese da pensão alimentícia não ter sido dada por mera liberalidade do alimentante; fato gerador diverso ocorre com incidência do imposto de renda ou proventos de qualquer natureza sobre o dinheiro recebido por outrem, ou seja, pelo alimentado a título de pensão alimentícia, hipótese que apresenta outra disponibilidade jurídica de receita com acréscimo patrimonial.⁶⁸

Assim, os fatos geradores são diferentes, as bases de cálculo e os valores devidos por essas incidências também são diferentes, os contribuintes também, e diversos são os momentos de incidência, não havendo a menor lógica de se cogitar *bis in idem* (não ocorre, aqui, sequer a exigência em duplicidade do imposto de renda sobre o único fato gerador, ou sobre a mesma base econômica, ou sobre o mesmo contribuinte).

[&]quot;Os contribuintes que pagam pensão alimentícia em cumprimento de decisão ou acordo judicial, inclusive, a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente ou por escritura pública podem deduzir as importâncias pagas a esse título dos rendimentos mensais com vistas à apuração da base de cálculo do imposto devido mensalmente, e consolidado para dedução na Declaração. Pelo lado do beneficiário, a pensão alimentícia corresponde a rendimentos a serem declarados pelo próprio pensionista ou pelo declarante que o inclui na Declaração de Ajuste Anual como dependente. Para estes, conforme seja o valor da pensão cabe o recolhimento do carnê-leão ou recolhimento complementar. A este sentido, o Acórdão 104-21.911, de 21.9.2006, proferido no âmbito da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Segundo o qual o rendimento recebido a título de pensão alimentícia paga por decisão judicial está sujeito ao recolhimento mensal (carnê-leão), a ser efetuado pelo benificiário, e à tributação na Declaração de Ajuste Anual. O pagamento de pensão impede que o beneficiário seja considerado dependente para fins de dedução dos rendimentos do alimentante, a não ser que a decisão judicial assim o determine" (PENHA, José Ribamar Barros, op. cit., p. 290).

Aliás, cabe explicitar que não há problema algum, sob o aspecto constitucional, com o fato de existir, autorizado pela Lei Suprema, a bitributação e o *bis in idem*; o problema seria se ocorresse a invasão inconstitucional de competência tributária, o que, no caso em análise, nem de muito longe sucede.

Embora seja isso evidente, deve ser explicitado que o Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza incide sobre os rendimentos e proventos recebidos, os quais geraram acréscimos patrimoniais, não sendo dispensada a incidência do mesmo gravame sobre renda ou proventos consumidos em outro momento, de modo que não existe qualquer implicação tributária, a não ser nos casos expressamente estabelecidos por lei, o fato de o contribuinte, em instante diverso ao da obtenção do acréscimo patrimonial, gastar o que havia recebido com alimentação, educação, saúde, habitação, lazer, etc.⁶⁹⁻⁷⁰

Vale avivar que o $\S6^\circ$ do artigo 150 da Constituição Federal reza que "qualquer subsídio ou *isenção*, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, *só poderá ser concedido mediante lei específica*, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, $\S2^\circ$, XII, g'' (EC n° 3/1993).

Assim, sequer cabe ao Poder Judiciário, que tem função legislativa negativa, mas não, positiva, criar uma imunidade ou instituir, sem lei, em favor dos pensionistas ou alimentados isenção ou dedução do imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre a aquisição da disponibilidade econômica de rendimentos ou proventos provenientes de pensões alimentícias decorrentes de acordo judicialmente homologado, decisão judicial ou acordo formalizado por escritura

[&]quot;É certo que o legislador goza de uma liberdade relativa para formular o conceito de renda. [...] Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos, também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que, na verdade, em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento no valor líquido deste" (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 2012, p. 321).

Ao comentar o art. 43 do CTN, especificamente no que concerne à renda poupada e renda consumida, Henry Tilbery assim explicita: "Finalmente, convém notar que o fato gerador da obrigação tributária, conforme o art. 43 CTN, é a 'aquisição' da disponibilidade econômica ou jurídica, sem fazer distinção quanto à aplicação da renda, isso é, se foi consumida ou poupada. Isso significa uma autorização à legislação ordinária de tributar a renda adquirida, indistintamente, sem levar em consideração seu destino" (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1, p. 291).

pública, ainda que sob o fundamento de isonomia (STF, Súmula n° 339 e Súmula vinculante n° 37). 71-72-73-74

Assim, além do detalhamento do fato gerador, inclusive sob o aspecto temporal, e da base de cálculo dos impostos, matérias relativas às isenções, ou aos abatimentos, às deduções ou reduções de base de cálculo dos tributos cabem ser disciplinadas, enfatize-se, como sempre tem sido feito no nosso país, por lei ordinária federal, *ex vi* do preceptivo do artigo 150, §6º, da Constituição da Republica, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993 e nos termos das regras do artigo 97, *caput*, incisos II, III, IV e VI, do Código Tributário Nacional, que dispõem que somente lei, em sentido estrito e técnico, pode estabelecer a isenção ou diminuição de tributo e a fixação do fato gerador e base de cálculo, matérias que estão no âmbito da reserva legal.

⁵⁷¹ STF, T1, ARE nº 691.852-AgR, Rel. Ministra Rosa Weber: "Ementa – DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. AMPLIAÇÃO DE ISENÇÕES POR EQUIPARAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. PRECEDENTES. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 30.8.2010. Esta Suprema Corte entende ser vedado ao Poder Judiciário, sob pretexto de atenção ao princípio da igualdade, atuar como legislador positivo estabelecendo isenções tributárias não previstas em lei. Tal interpretação se amolda ao presente caso, em que se almeja ampliar isenções de determinadas verbas para efeito de incidência do imposto de renda, a despeito de inexistir lei outorgando essa benesse. Agravo regimental conhecido e não provido" (DJe 21/11/2013).

⁷² Com semelhante supedâneo, o STF tem reiterado no sentido de que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do Imposto de Renda na ausência de previsão legal nesse sentido. Entendimento cujo fundamento é o uso regular do poder estatal de organizar a vida econômica e financeira do país no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo (RE nº 388.312, Rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ o ac. Ministra Cármen Lúcia, Plenário, DJe de 11/10/2011). No mesmo diapasão: AI nº 643.905-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, T1, DJE de 06/06/2013; RE nº 420.662-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, T2, DJE de 26/10/2011; RE nº 480.110-AgR e RE nº 572.664-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, T1, DJE de 25/09/2009; RE nº 452.930-AgR, Rel. Min. Eros Grau, T2, DJE de 1º/08/2008; RE nº 200.844-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, T1, RTJ nº 195, p. 635; RE nº 415.322-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, T2, DJ 13/05/2005.

Anota Hugo de Brito Machado Segundo (Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 74 e 75): "No mesmo sentido: STF, 2ª T., RE 388.471 AgR/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 14/6/2005, DJ de 1º/7/2005, p. 74. Segundo restou consignado em voto da Ministra Carmen Lúcia, não caberia ao Poder Judiciário substituir-se ao Legislativo e ao Executivo 'na análise do momento econômico e do índice de correção adequada para a retomada, ou mera aproximação, do quadro estabelecido entre os contribuintes e a lei, quando de sua edição, devendo essa omissão ficar sujeita apenas ao princípio da responsabilidade política, traduzido principalmente na aprovação ou rejeição dos atos de governo nos julgamentos ulteriores do eleitorado'. (RE 388.312/MG, Rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ o ac. Ministra Cármen Lúcia, 1º/8/2011, Informativo STF nº 634)".

⁷⁴ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A tentativa de correção judicial da tabela do IRPF. Revista Fórum de Direito Tributário, n. 68, p. 9-21, mar./abr. 2014.

Embora seja pretensão de todos uma vivência cada vez maior dos princípios da pessoalidade, da progressividade do imposto de renda, da igualdade no tratamento tributário e da capacidade contributiva, a vigente e específica legislação do imposto sobre a renda e proventos em comento tem garantido de modo razoável todos esses princípios, dentro das possibilidades efetivas e reais, inclusive orçamentárias, de modo que a legislação desse imposto tem estabelecido isenções e suas faixas, abatimentos, várias deduções, alíquotas progressivas e a correção das tabelas do imposto de renda.

Os alimentos, ou pensão alimentícia, segundo a denominação da legislação tributária, têm previsão nos artigos 1.694 a 1.710, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), ao definir que os alimentos podem ser requeridos a parentes, cônjuges e companheiros uns dos outros, para viver de modo compatível com a sua condição social, inclusive para atender às necessidades de sua educação.

Os alimentos – ou pensão alimentícia –, direito recíproco entre pais e filhos, cônjuges, todos os ascendentes, abrangem não só o necessário à vida, como alimentação, saúde, vestuário, habitação, a instrução, etc., em conformidade com a classe ou posição social da pessoa do beneficiário.

Em nível de lei ordinária tributária, os artigos 3º, §1º, e 4º, do Decreto-Lei nº 1.301/1973 – correspondente ao artigo 5º do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda) –, determinam, outrossim, a incidência dessa exação no caso de rendimentos percebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo homologado judicialmente ou decisão judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios, sendo que, verificando-se a incapacidade civil do alimentado, a tributação se fará em nome do alimentado pelo tutor, curador ou responsável por sua guarda.

Já o preceito do artigo 3º, *caput*, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pela Lei nº 8.023, de 24 de abril de 1990, reza que o imposto em tela incidirá sobre o rendimento bruto, em regra, sem qualquer dedução, permitindo, entre outras hipóteses, que o devedor de pensão ou alimentos deduza da base de cálculo mensal do seu imposto as importâncias efetivamente pagas em dinheiro por ele ao alimentado ou pensionista, a título de alimentos ou pensões, inicialmente, apenas em cumprimento de acordo homologado judicialmente ou decisão judicial, inclusive, a prestação de alimentos provisionais (Lei nº 7.713/1988, art. 13), atualmente, também, no caso de acordo extrajudicial formalizado por meio de escritura pública.

Portanto, o que a legislação tributária do imposto de renda permite é a dedução da base de cálculo mensal do imposto devido pelo devedor de alimentos ou de pensões dos valores em dinheiro pagos ao alimentado ou pensionista a título de alimentos ou pensões, comprovando este que fez essas despesas, isto é, que promoveu os pagamentos em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, ou, ainda, em decorrência de acordo extrajudicial, formalizado através de escritura pública, não se estendendo, assim, a valores pagos por mera liberalidade ou opção do alimentante, em razão, por exemplo, de seus filhos (alimentados) maiores de 21 não possuírem recursos próprios para o seu sustento, isso por falta de previsão legal; mas não há concessão legal de dedução ou isenção do dinheiro recebido pelos alimentados ou pensionistas a título de alimentos ou pensões, incidindo, nesse caso, sobre eles o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, posto que essa incidência, por força da obtenção do acréscimo patrimonial, é compatível com a hipótese de incidência prevista tanto no artigo 153, caput, inciso III, da Carta Magna, como no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

No mesmo diapasão, o artigo 4º, *caput*, inciso II, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, repisa que, na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda, poderão ser deduzidas as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de acordo extrajudicial em separação consensual dos cônjuges ou no caso de reconhecimento de paternidade ou maternidade formalizado por meio de escritura pública (Redação dada pela Lei nº 11.727/2008).

Insta ponderar que o tratamento dado ao devedor de pensão alimentícia de dedução do seu imposto de renda mensal pelos alimentos ou pensões pagos por ele em dinheiro é justificado pelo fato de representar para ele uma despesa, um gasto, uma perda patrimonial compulsória ou forçada ou que, pelo menos, não decorrente de sua simples liberalidade, ou a anulação do anterior acréscimo, não merecendo o alimentado ou pensionista o mesmo tratamento fiscal, pois para este, ao contrário, recebe quantias em dinheiro correspondentes aos seus alimentos ou à sua pensão, tendo assim ele, por ser beneficiário da pensão alimentícia, inconteste acréscimo patrimonial, sendo constitucional essa incidência.

Impende mencionar que as quantias pagas e recebidas a titulo de pensão alimentícia muitas vezes não se restringem a custear despesas com a alimentação do pensionista, tendo em vista que, em muitas decisões ou homologações judiciais com trânsito em julgado ou acordos entre particulares, formalizados por escritura pública, em decorrência de reconhecimento de paternidade ou de separação ou divórcio consensual, estende-se o custeio, além da alimentação, para outras necessidades do alimentado ou pensionista, como para suprir as despesas com instrução, saúde, transporte, etc.

Vale mencionar, consoante dispositivo do artigo 8º, §3º, da Lei nº 9.320/1995, com redação dada pela Lei nº 11.727/2008, que não são dedutíveis da base de cálculo mensal as importâncias pagas a título de despesas médicas e de educação dos alimentados, ainda que realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente; mas essas despesas feitas pelo alimentante poderão ser deduzidas por ele na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração anual, a título de despesa médica, nesse caso, integralmente; já em relação à despesa com educação, esse gasto com instrução deve observar o limite legal.

Por sua vez, o atacado preceito do $\S1^\circ$, do artigo 3° , da Lei $n^\circ7.713/1988$ confirma, em perfeita harmonia com o artigo 43 do CTN, que "constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro (pelos alimentados ou pensionistas), e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados".

Também é totalmente desprovida de relevância a queixa no sentido de que o desconto do referido imposto da pensão alimentícia recebida implicaria a "diminuição do quantum da prestação, que como se sabe, ao ser calculado não se inclui valor para atender essa específica destinação", tendo em vista que isso ocorre não só nos casos de recebimento de alimentos ou pensões, mas sucede em quaisquer incidências do imposto sobre renda ou proventos.

Assim, por exemplo, ao ser pago o salário pelo empregador ao empregado, também aqui, como nas demais hipóteses, aquele, ao reter desse salário o imposto de renda na fonte, e, posteriormente, recolher essa parcela do salário – transformado em tributo – ao Fisco, gera, na prática, a diminuição do valor do salário do trabalhador, ou, na prática, a redução da prestação do empregador ao empregado, sendo

que, em remuneração alguma, se inclui um valor a mais, suportado pelo empregador para o atendimento dessa específica destinação tributária. O mesmo acontece com os proventos da aposentadoria e assim por diante.

Mencione-se que a legislação do Imposto de Renda permite a dedução mensal da pensão alimentícia do rendimento tributável do alimentante (Cf. Decreto nº 3.000/1999, arts. 78 e 642), desde que pagador não preste essa obrigação por mera liberalidade.

Como as importâncias descontadas em folha do devedor da pensão alimentícia, a título de alimentos ou pensão, em cumprimento de decisão judicial ou escritura pública, não estão sujeitas a retenção do imposto na fonte, é dever do beneficiário dos alimentos ou de pensão recolher, mensalmente, o imposto de renda devido por ele por meio do chamado "carnê-leão", até o ultimo dia útil do mês seguinte ao do recebimento (Lei nº 7.713/1988, art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/1988; arts. 3º, §1º, e 4º, do Decreto-Lei nº 1.301/1973; art. 5º, do Decreto nº 3.000/1999).

Assim, o tratamento tributário previsto na legislação relativo aos rendimentos percebidos/pagos em dinheiro a título de pensão judicial ou alimentos provisionais tem duas vertentes. O beneficiário dos rendimentos ou proventos em dinheiro, por ser contribuinte do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, está obrigado ao recolhimento mensal (*carnê-leão*) e a oferecê-lo à tributação na declaração de ajuste anual.

Já a pensão alimentícia recebida em bens e direitos não está sujeita a tributação sob a forma do "carnê-leão" pelo beneficiário por não ter sido efetuada em dinheiro.

Cabe dizer que os prejuízos físicos e materiais, em consequência de ato ilícito, praticado por terceiros são indenizáveis, na forma da lei civil, não sofrendo esses rendimentos recebidos como indenizações a incidência do imposto de renda (ADI nº 20/1989). Portanto, essas indenizações, inclusive reparatórias de invalidez ou morte, decorrente de pensão civil por ato ilícito não representam acréscimo patrimonial, não se sujeitando os pensionistas indenizados à incidência do aludido imposto.

Insta esclarecer e ressaltar ainda que os beneficiários de quantias em dinheiro recebidas a título de alimentos ou pensões, embora tenham que pagar o imposto na modalidade chamada de "carnê-leão", já que não há retenção do imposto na fonte pagadora, também se aproveitam das tabelas progressivas mensais e anuais, para o cálculo do imposto,

de modo que há faixas de isenção,⁷⁵ faixas de incidência de alíquota de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, de modo que não tem o menor sentido falar-se em incompatibilidade da tributação, em foco, com a ordem constitucional, porque não há perigo de se adentrar no mínimo existencial, nem de ofender à dignidade humana.

Evidenciado está que a norma do artigo 3° , $\S1^{\circ}$, da Lei n° 7.713, de 22 de dezembro de 1988, bem como os preceitos dos artigos 3° , $\S1^{\circ}$, e 4° , do Decreto-Lei n° 1.301/1973 não ofendem, nem de longe, o conceito de renda e proventos de qualquer natureza (CF, art. 153, III; CTN, arts 43 e 44), nem a isonomia tributária ou capacidade contributiva (CF, 1988, art. 150, II; art. 145, $\S1^{\circ}$), nem a vedação de utilização de tributo com fins de confisco (CF, art. 150, IV), nem é incompatível com o direito social à alimentação (CF, art. 6°), tampouco causa qualquer arranhão à dignidade da pessoa humana (CF, art. 3° , III; art. 5° , *caput*; art. 170; $\S57^{\circ}$ e 8° , do art. 226; art. 227), inexistindo, na espécie, tributação do mínimo existencial.

Tratamento inconstitucional odioso, por ferimento aos critérios de generalidade, universalidade e progressividade do imposto de renda e proventos de qualquer natureza (CF/1988, art. 153, §2º, inciso I) e por descuramento aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva (CF/1988, arts. 150, II e 145, §1º), sucederia, se as pensões alimentícias recebidas, algumas vezes, em quantias expressivas em dinheiro, fossem tidas como isentas ou dedutíveis desse imposto.

Destarte, a norma do artigo 3º, §1º, da Lei nº 7.713/1973 e as demais normas da legislação tributária no mesmo sentido simplesmente obedecem aos critérios obrigatórios de generalidade, universalidade e progressividade, estipulados pela Constituição da República, e aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva para as incidências do imposto de renda e proventos de qualquer natureza (inciso I do §2º do art. 153; inciso II do art. 150; §1º do art. 145, todos da CF/1988).

Demonstrada ainda está a constitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre o dinheiro recebido por alimentado ou pensionista a título de pagamento por parte do devedor de alimentos ou pensões, pois inteiramente compatível com o fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, esculpido pelo

[&]quot;É necessário, porém, que essa renda líquida seja superior ao mínimo isento, pois até o valor deste o que se tem é o mínimo necessário para a subsistência do próprio contribuinte" (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 432.

artigo 153, *caput*, inciso III, da Constituição da República, e pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Realça-se que, em consonância com o dogma da separação e harmonia dos Poderes (CF/1988, art. 2º), não cabe ao Poder Judiciário, na entrega da prestação jurisdicional, estender os efeitos da imunidade ou de normas legais de isenção ou dedução do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza a beneficiários não contemplados, o que implicaria usurpar função precípua confiada ao Poder Legislativo, sabendo-se que o Poder Judiciário é detentor apenas da função legislativa negativa.

3 Conclusão

Diante de todo o exposto, resta concluir pela total juridicidade do 3° , $\S1^{\circ}$, da Lei n° 7.713, de 22 de dezembro de 1988, dos artigos 3° , $\S1^{\circ}$, e 4° , do Decreto-Lei n° 1.301, de 1973, e dos artigos 5° e 54, do Decreto n° 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), em decorrência das seguintes assertivas:

- 1. É constitucional a incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre os valores recebidos em dinheiro a título de pensão alimentícia, em decorrência de decisão judicial, acordo homologado judicialmente, ou mesmo de acordo particular, formalizado por meio de escritura pública, posto que encontra-se em harmonia com a definição do fato gerador desse imposto, nos termos do artigo 153, *caput*, inciso III; da Constituição Federal, de 1988, e com o artigo 43, do Código Tributário Nacional, já que tal percepção em dinheiro configura-se, salvo na hipótese de a pensão corresponder a uma indenização, espécie de aquisição de disponibilidade de provento com acréscimo patrimonial.
- 2. Portanto, o Imposto de Renda das Pessoas Físicas incide sobre a renda, qualquer que seja o rótulo dado a ela, ou proventos de qualquer natureza, alcançando, incontestavelmente, as quantias que ultrapassem as faixas de isenção das tabelas progressivas do IRPF, recebidas em dinheiro a título de pensão de alimentos, por força de decisão judicial, acordo homologado judicialmente, ou mesmo de acordo particular formalizado por meio de escritura pública, já que, nesse caso, embora normalmente o alimentário não tenha que diminuir

- da pensão alimentícia recebida qualquer despesa para sua aquisição, também, aqui, ocorre o acréscimo patrimonial.
- 3. Assim, fica demonstrado que ao receber quantias em dinheiro, no caso analisado, o beneficiário obteve acréscimo patrimonial, e, portanto, se compatibiliza com o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sendo assim contribuinte do referido imposto, posto que apresenta o alimentário relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso I).
- 4. Em que pese a relevância constitucional da alimentação como direito social (CF, art. 6º), a Constituição brasileira não chega ao ponto de assegurar, diretamente, aos contribuintes, beneficiários de pensões alimentícias, direito algum a uma suposta imunidade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, nem mesmo previu a possibilidade de que lei infraconstitucional estabelecesse isenção integral em favor dos alimentados ou pensionistas, independentemente das quantias em dinheiro percebidas.
- 5. Outrossim, inexiste preceptivo legal infraconstitucional que exonere a incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza de pessoas físicas sobre a percepção em dinheiro de pensão alimentícia nos casos examinados. Repitase, não há, na legislação do IRPF, qualquer concessão de isenção desses proventos, tampouco existe qualquer previsão legal de dedução desses valores recebidos em dinheiro pelo alimentário.
- 6. Ressalte-se que a legislação tributária do imposto de renda, em observância ao §6º do artigo 150 da Constituição Federal, permite apenas a dedução dos valores em dinheiro pagos, sem liberalidade, ao alimentado ou pensionista, a título de alimentos ou pensões, da base de cálculo mensal do imposto devido pelo devedor de alimentos ou de pensões.
- 7. Os fatos geradores do IRPF sobre o alimentante e o alimentário são diferentes, as bases de cálculo e os valores devidos por essas incidências também são diferentes, e os contribuintes também são diversos (não ocorre, aqui, sequer a exigência em duplicidade do imposto de renda sobre o único fato gerador, ou sobre a mesma base econômica, ou sobre o mesmo contribuinte).

- 8. O imposto de renda e proventos de qualquer natureza incide sobre os rendimentos e proventos recebidos, os quais geraram acréscimos patrimoniais, não sendo dispensada a incidência do mesmo gravame sobre renda ou proventos consumidos em outro momento, de modo que não existe qualquer implicação tributária, a não ser nos casos expressamente estabelecidos por lei, o fato de o contribuinte, em instante diverso ao da obtenção do acréscimo patrimonial, gastar o que havia recebido com alimentação, educação, saúde, habitação, lazer, etc.
- 9. O tratamento dado ao devedor de alimentos ou pensão de dedução do seu imposto de renda mensal pelos alimentos ou pensões pagos por ele em dinheiro é justificado pelo fato de representar para ele uma despesa, um gasto, uma perda patrimonial compulsória ou forçada ou, pelo menos, não decorrente de sua simples liberalidade, ou a anulação do anterior acréscimo, não merecendo o alimentado pensionista o mesmo tratamento fiscal, pois ele, ao contrário, recebe quantias em dinheiro correspondentes aos seus alimentos ou à sua pensão, tendo assim, por ser beneficiário da pensão alimentícia, inconteste acréscimo patrimonial, sendo constitucional essa incidência.
- 10. É inadequada a queixa no sentido de que o desconto do referido imposto da pensão alimentícia recebida implicaria a "diminuição do quantum da prestação, que como se sabe, ao ser calculado não se inclui valor para atender essa específica destinação", tendo em vista que isso ocorre não só nos casos de recebimento de alimentos ou pensões, mas sucede em quaisquer incidências do imposto sobre renda ou proventos.
- 11. A incidência examinada homenageia os critérios constitucionais do imposto de renda e proventos de qualquer natureza de generalidade, universalidade e progressividade (CF, art. 153, §2º, inciso I).
- 12) Os beneficiários de quantias em dinheiro recebidas a título de pensão alimentícia, embora tenham que pagar o imposto na modalidade chamada de "carnê-leão", já que não há retenção do imposto na fonte pagadora, também se aproveitam das tabelas progressivas mensais e anuais, para o cálculo do imposto, de modo que há faixas de isenção, faixas de incidência de alíquota de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, logo, não tem o menor sentido se falar em incompatibilidade da

tributação em foco com a ordem constitucional, porque não há perigo de se adentrar no mínimo existencial, nem de ofender à dignidade humana.

13. Destarte, evidenciado está que a norma do artigo 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, bem como os preceitos dos artigos 3º, §1º, e 4º, do Decreto-Lei nº 1.301/1973, não ofendem o conceito de renda e proventos de qualquer natureza (CF, art. 153, III; CTN, arts 43), nem a isonomia tributária ou capacidade contributiva (CF, 1988, art. 150, II; art. 145, §1º), nem a vedação de utilização de tributo com fins de confisco (CF, art. 150, IV), nem é incompatível com o direito social à alimentação (CF, art. 6º), tampouco causa qualquer arranhão à dignidade da pessoa humana (CF, art. 3º, III; art. 5º, caput; art. 170; §§7º e 8º, do art. 226; art. 227), inexistindo, na espécie, tributação do mínimo existencial.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense/São Paulo: Método, 2015.

AMONI, Thiago Duca. Conceito de renda na visão da jurisprudência brasileira. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 77, set./out. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BIANCO, João Francisco. *Regulamento do imposto de renda:* anotado e comentado, 18. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015. v. 1.

BRASIL. STF-Pleno. RE nº 117.887-6/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, RTJ VOL-50-02.

BRASIL. STF-Pleno. RE nº 201.465, Rel. p/ o acórdão Min. Nelson Jobim. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=237835. DJ de 17/10/2003.

BRASIL. STF-Pleno. RE nº 388.312, Rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ o ac. Ministra Cármen Lúcia, *DJe* de 11/10/2011; Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628469>.

BRASIL. STF-Pleno. RE nº 582.525/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5237087>. DJe n. 26, divulgado em 06/02/2014, publicado em 07/02/2014.

BRASIL. STF-Pleno. RE nº 636.941/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480. DJe-67, pub. 04/04/2014.

BRASIL. STF-T1. ARE 691.852-AgR, Rel. Ministra Rosa Weber, Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4893023. DJe-229, 21/11/2013.

BRASIL. STF-T1. HC nº 77.530/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77385. DJ 18/9/1998.

BRASIL. STF-T1. HC nº 94.240/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe*-196, pub. 13/10/2011; *Revista dos Tribunais* v. 101, n. 917, 2012.

BRASIL. STF-T2. RE nº 606.179-AgR, Rel. Min. Teori Zavascki, Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3913523. DJe 104, 04/06/2003.

BRASIL. STJ-T1. REsp nº 187.793/MG, rel. Min. Garcia Vieira. https://www2.stj.jus.br/ processo/ita/documento/?num_registro=199800659269&dt_publicacao=03/05/1999&cod_tipo_documento=>. *DJ* de 03/05/1999.

BRASIL. STJ-T1. REsp nº 389.485/PR, Rel. Min. Garcia Vieira. Disponível em: . DJ de 25/03/2002.

BRASIL. STJ-T1. REsp nº 476.499/SC, Rel. Min. José Delgado. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial. DJ 10/03/2003.

BRASIL. STJ-T2. AgRg no REsp nº 281.088, Rel. Min. Humberto Martins. Disponível em: . DJ 29/06/2007.

BRASIL. STJ-T2. REsp nº 408.770 – SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 19/9/2005, p. 245; Revista Dialética de Direito Tributário, v. 124, jan. 2006.

BRASIL. TRF. Despacho do Ministro Aldir Passarinho, DJ de 12/8/1982.

CALIENDO, Paulo. Imposto sobre a renda incidente nos pagamentos acumulados e em atraso de débitos previdenciários. *Interesse Público*, 24/101, abr. 2004.

CARDOSO, Oscar Valente. A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 153, jun. 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASSONE, Vittório. Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FERREIRA, Antônio Airton. Regulamento do imposto de renda. São Paulo: Fiscosoft, 2010. v. I.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado.* 6. ed. São Paulo: Thomson Reuters/Editora Revista dos Tribunais, 2013.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2003. v. I.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MADALENO, Rolf. A intributabilidade da pensão alimentícia. *Revista IBDFAM – Família e Sucessões*, v. 6, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza:* pesquisas tributárias série CEU-lex/magister. São Paulo: CEU/Lex Magister, 2014. v. 2.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*: caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: CEU/Resenha Tributária, 1986. v. 11.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A hipótese de imposição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A convivência de regimes jurídicos distintos para a apuração do 'quantum debeatur' concernente ao referido tribute: opinião legal. *LTr – Suplemento Tributário*, n. 28, 1993.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil:* promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990. 6. v.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto de renda e o art. 43 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68, maio 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição.* 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MAZZA, Alexandre. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

MINARDI, Josiane. Manual de direito tributário. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*: com a emenda n^{o} 9 de 1969. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. t. II.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quarter Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). Regulamento do imposto de renda: anotado e comentado. 5. ed. São Paulo: MP, 2010.

PENHA, José Ribamar Barros. Imposto de renda pessoa física. 2. ed. São Paulo: MP, 2011.

ROCHA, João Marcelo Oliveira. *Direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

ROCHA, Roberval. Código Tributário Nacional para concursos. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2014.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A tentativa de correção judicial da tabela do IRPF. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 68, mar./abr. 2014.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Dedução com gastos para a educação na declaração do ajuste anual do IRPF. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 63, maio/jun. 2013.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. ILL e a controvérsia judicial. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda*: questões atuais e emergentes, São Paulo: Dialética, 1995.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IR: rendimentos auferidos em aplicações financeiras: (em regime distinto e segregado da tributação dos lucros operacionais): Lei nº 8.541, de 23.12.92. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 61.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *IRPJ*: tráfegos entrante e sainte de telecomunicações: regulamento de Melbourne. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário das telecomunicações*. São Paulo: Thomson IOB, 2004.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Os fatos geradores do IRPJ: lucros no exterior. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 01, jan./fev. 2003.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional*: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres I:* Imposto de Renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

WINKLER, Noé. Imposto de renda. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Pensão alimentícia: Incidência do IRPF. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). *Direito Tributário*: Estudos em tributo ao jurista Ives Gandra da Silva Martins. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 17-59. ISBN 978-85-450-0154-6.