

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO – UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS – CCJE
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO – FND
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO – DIR

**IMPOSTO DE RENDA SOBRE PENSÃO ALIMENTÍCIA: UMA ANÁLISE SOB A
ÓTICA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO MÍNIMO EXISTENCIAL**

ALEXANDER KRONEMBERGER FORTES BOLAÑO

RIO DE JANEIRO

2023

ALEXANDER KRONEMBERGER FORTES BOLAÑO

**IMPOSTO DE RENDA SOBRE PENSÃO ALIMENTÍCIA: UMA ANÁLISE SOB A
ÓTICA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO MÍNIMO EXISTENCIAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do **Professor Hendrick Pinheiro**

RIO DE JANEIRO

2023

B687i Bolaño, Alexander Kronemberger Fortes
Imposto de Renda sobre pensão alimentícia: uma
análise sob a ótica da Capacidade Contributiva e do
Mínimo Existencial / Alexander Kronemberger Fortes
Bolaño. -- Rio de Janeiro, 2023.
60 f.

Orientador: Hendrick Pinheiro.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Mínimo Existencial. 2. Capacidade
Contributiva. 3. Imposto de Renda. 4. Pensão
Alimentícia. 5. Direitos Fundamentais. I. Pinheiro,
Hendrick, orient. II. Título.

ALEXANDER KRONEMBERGER FORTES BOLAÑO

**IMPOSTO DE RENDA SOBRE PENSÃO ALIMENTÍCIA: UMA ANÁLISE SOB A
ÓTICA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO MÍNIMO EXISTENCIAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do **Professor Hendrick Pinheiro**

Data da Aprovação: ___/___/___

Banca Examinadora:

Orientador Hendrick Pinheiro

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2023

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, por estar comigo em todos os momentos, ser meu porto seguro e me incentivar na caminhada dos estudos, bem como acreditar no meu potencial para desenvolver este trabalho.

Ao meu pai, por me ensinar que devemos seguir firme pelos caminhos árduos que a vida apresenta. Fato que coloquei em prática quando escolhi e desenvolvi o tema deste trabalho.

À minha irmã Taynan, por me dar o apoio necessário e por me instruir a adotar uma atitude perante a vida e seus desafios.

À minha irmã Yamonã, por me mostrar a importância da família e da parceria no dia a dia entre irmãos.

Ao meu irmão Enrique, por aliviar o percurso desta tarefa ao revelar, de maneira genuína, a ternura e pureza de um jovem.

Ao meu grande amigo Willian, por estar presente em grande parte dos momentos de minha caminhada acadêmica e profissional, e tornar mais leve o processo.

Ao meu orientador Professor Hendrick Pinheiro, por ter me apoiado tão bem no desenvolvimento deste trabalho, bem como por desvelar aspectos tributários importantes para a feitura, além de sua diligência no acompanhamento.

EPÍGRAFE

“As coisas que nos assustam são em maior número do que as que efetivamente fazem mal, e afluimo-nos mais pelas aparências do que pelos fatos reais.”

(Sêneca)

RESUMO

A presente monografia tem como objetivo geral analisar se os rendimentos provenientes de pensão alimentícia são tributáveis sob a perspectiva do mínimo existencial e da capacidade contributiva. Como objetivos específicos, haverá a apresentação dos conceitos de mínimo existencial e capacidade contributiva para, por fim, analisar o cenário do julgamento do Supremo Tribunal Federal e sua adequação à proteção conferida pela Constituição Federal de 1988 aos beneficiários de pensão alimentícia. O recurso metodológico a ser utilizado nesta monografia é o do tipo pesquisa exploratória documental e tem como objetivo a análise de textos legislativos, textos doutrinários, artigos científicos, matérias veiculadas na internet, dissertações, resoluções, textos legais e demais fontes de dados relacionadas, principalmente, com o direito tributário, constitucional e civil. Em um primeiro momento, será introduzido um panorama geral sobre a capacidade contributiva no imposto de renda, a partir das legislações pertinentes e contextualização necessária, bem como exposições sobre o conceito de renda para fins tributários e análise sobre a manifestação de riqueza tributável. Posteriormente, o mínimo existencial será apresentado, também sob olhar jurisprudencial, com ênfase nos direitos fundamentais na tributação e, em seguida, se analisará a relação com a capacidade contributiva. Por fim, o trabalho analisará a pensão alimentícia, bem como seu entendimento no imposto de renda, para assim, desdobrar-se no julgamento do Supremo Tribunal Federal. A análise será realizada sob a perspectiva do sistema de proteção constitucional, principalmente à vulnerabilidade dos alimentados, com consequente proposta de incentivo ao exercício efetivo dos direitos constitucionais aos beneficiários de pensão alimentícia.

Palavras-chave: Imposto de Renda; Mínimo Existencial; Capacidade Contributiva; Direitos Fundamentais; Pensão Alimentícia; Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The present monograph has the general objective of analyzing whether the income from the alimony is taxable from the perspective of the existential minimum and the contributory capacity. As specific objectives, there will be the presentation of the concepts of existential minimum and contributory capacity to, finally, analyze the scenario of the judgment of the Federal Supreme Court and its obedience to the protection conferred by the Federal Constitution of 1988 to the holders of alimony. The methodological resource to be used in this monograph is exploratory documentary research and aims to analyze legislative texts, doctrinal texts, scientific articles, materials published on the internet, dissertations, legal texts and other sources of related data, mainly , with tax, constitutional and civil law. At first, an overview of the ability to pay in income tax will be presented, based on the relevant legislation and necessary context, as well as expositions on the concept of income for tax purposes and analysis on the manifestation of taxable wealth. Subsequently, the existential minimum will be presented, also under a jurisprudential view, with emphasis on the fundamental rights in the requirement and, then, the relationship with the contributory capacity will be analyzed. Finally, the work will analyze the alimony, as well as its understanding in the income tax, in order to start judging itself in the judgment of the Federal Supreme Court. The analysis will be carried out from the perspective of the constitutional protection system, mainly the vulnerability of the fed, with a consequent proposal to encourage the effective exercise of constitutional rights to alimony holders.

Keywords: Income Tax; Existential Minimum; Contributory Capacity; Fundamental rights; Alimony; Federal Court of Justice.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IMPOSTO DE RENDA.....	13
1.1 O conceito de renda.....	13
1.2 Manifestação de riqueza tributável no imposto de renda.....	18
2. CONCEITO DE MÍNIMO EXISTENCIAL	23
2.1 Direitos fundamentais na tributação.....	23
2.2 O mínimo existencial na jurisprudência.....	31
2.3 O mínimo existencial e a capacidade contributiva.....	37
3. PENSÃO ALIMENTÍCIA COMO MANIFESTAÇÃO DE RIQUEZA.....	42
3.1 A pensão alimentícia no Direito Civil.....	42
3.2 A pensão alimentícia no Imposto de Renda.....	46
3.3 O julgamento do Supremo Tribunal Federal.....	50
CONCLUSÃO.....	55
REFERÊNCIAS.....	57

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa propõe uma análise sobre a tributação dos rendimentos provenientes de pensão alimentícia pelo imposto sobre a renda, a partir dos conceitos de mínimo existencial e capacidade contributiva no direito tributário.

Nesse sentido, a investigação principal gira em torno de questionar se os rendimentos provenientes de pensão alimentícia são tributáveis sob ótica do mínimo existencial e da capacidade contributiva.

A importância dessa análise advém da necessidade de responder um problema que por muito tempo foi debatido na sociedade, que envolve milhares de brasileiros e que só agora foi pacificado com o julgamento do Supremo Tribunal Federal.

Nesse contexto, é possível formular a hipótese de que os rendimentos provenientes de pensão alimentícia não são tributáveis, uma vez que não há capacidade contributiva sob a ótica do mínimo existencial.

Para justificar a hipótese é necessário compreender os conceitos de mínimo existencial e capacidade contributiva.

O mínimo existencial é um conceito dinâmico a serviço da dignidade humana que surgiu na Alemanha após a Segunda Guerra Mundial. Entende-se que os indivíduos necessitam de recursos materiais mínimos para que a dignidade humana não seja afetada.

Já a capacidade contributiva encontra suas raízes no próprio surgimento das civilizações e essa noção remonta ao próprio surgimento do tributo, que foi objeto de intenso estudo dos filósofos gregos, ligado a uma idéia de justiça fiscal. No Brasil, a Constituição de 1946 consagrou de forma expressa o conceito.

Nesse sentido, é interessante também compreender e delimitar o conceito de renda, uma vez que apenas a Constituição Federal de 1988 garantiu incriveis 5 significados distintos.

Outrossim, para a profunda compreensão da presente pesquisa, também é importante analisar a obrigação alimentar, que foi positivada no Código Civil brasileiro de 1916 e posteriormente no Código Civil de 2002.

A história das civilizações relata que desde o início dos tempos o ser humano sempre necessitou de amparo e cuidados dos seres a sua volta. Nos primórdios, os alimentos tinham suas raízes no direito natural, constituindo um dever moral da existência humana.

Posteriormente, com o desenvolvimento das civilizações, e com o nascimento das regras do direito positivo, a obrigação alimentar passou a se constituir um dever legal, fazendo parte de normas e princípios jurídicos que disciplinavam a sua prestação.

No Brasil dos dias atuais, a obrigação alimentar, por meio da pensão alimentícia, está prevista no Código Civil de 2002. No entanto, no âmbito do Direito Tributário, a legislação do imposto de renda, lei federal 7.713/88, art. 3º, §1º, postula que submetem-se à incidência do imposto os valores recebidos a título de alimentos, enquanto que é assegurado ao alimentante a possibilidade de dedução do valor em sua declaração de imposto de renda.

Nesse contexto, extrai-se da leitura da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, que o imposto de renda incide na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do contribuinte.

A partir disso, sustentava-se que o recebimento de pensão alimentícia caracterizaria um acréscimo patrimonial. No entanto, esta tese se revelou totalmente equivocada e contrária aos princípios da constituição que limitam o poder de tributar.

No entanto, as discussões se desenvolveram até chegar ao Supremo Tribunal Federal, que pelo voto do Ministro Relator Dias Toffoli definiu a tese de que a pensão alimentícia não pode ser vista como renda ou proventos de qualquer natureza, por servir apenas para atender as necessidades vitais do indivíduo.

Ademais, mesmo com a pacificação do Supremo Tribunal Federal no atual cenário, grande parte dos alimentados desconhece ou não compreendem os seus direitos garantidos pela constituição e reafirmados pelo STF, o que caracteriza uma vulnerabilidade. Assim, apresenta-se necessário analisar e desvelar o fenômeno nesta pesquisa, como forma de incentivo ao exercício efetivo dos direitos constitucionais que são garantidos aos alimentados.

Dessa forma, o objetivo geral desta monografia é analisar se os rendimentos provenientes de pensão alimentícia são tributáveis sob a perspectiva do mínimo existencial e da capacidade contributiva. Como objetivos específicos, haverá a apresentação dos conceitos de mínimo existencial e capacidade contributiva para, por fim, analisar o cenário do julgamento do Supremo Tribunal Federal e sua adequação à proteção conferida pela Constituição Federal de 1988 aos beneficiários de pensão alimentícia.

Inicialmente, no primeiro capítulo, será apresentado um panorama geral relativo à capacidade contributiva no imposto de renda, a partir das legislações pertinentes e contextualização necessária. Nesse sentido, será introduzida a discussão acerca do conceito de renda para fins tributários, com a finalidade de definir os seus atributos necessários e identificar a sua relação com a ordem constitucional. Essa discussão é de extrema importância, pois é da determinação do conceito de renda que é extraída a possibilidade de tributação balizada pela Constituição Federal para a União, de modo que não se alcance outras fontes que não sejam renda. Em outros termos, isso quer dizer que ao determinar o conceito de renda, também está se determinando os limites da competência tributária conferida a União pela Constituição de 1988 para possibilitar a tributação via impostos a renda.

Por fim, ainda no primeiro capítulo será abordada a discussão sobre a manifestação de riqueza tributável no imposto de renda. Essa discussão tem importância para o ordenamento jurídico e social brasileiro, uma vez que a tributação da renda é uma expressão da aplicação da isonomia e da justiça social. É necessário que a presente pesquisa traga a tona que o princípio da capacidade contributiva, exposto na Constituição, visa garantir a igualdade e a justiça, de modo a estabelecer um limite à

competência tributária impositiva, para que os agentes públicos não imponham uma tributação que exceda a capacidade que cada pessoa tem para contribuir.

As bases do Mínimo Existencial serão expostas no segundo capítulo, inclusive seu surgimento e aplicação originária, bem como um panorama sobre os estudos do fenômeno. Em seguida, haverá apresentação dos direitos fundamentais na tributação, relevantes ao presente trabalho. Por fim, haverá exposição da relação entre o mínimo existencial e a capacidade contributiva. A importância desse tema consiste em demonstrar que os direitos fundamentais são a base para a efetiva dignidade humana, ou seja, o mínimo existencial reafirma que para os indivíduos há um direito às condições mínimas de existência humana digna, no qual não pode ser objeto de intervenção do Estado e que devem limitar o seu poder de tributar.

O terceiro capítulo abordará a pensão alimentícia como manifestação de riqueza. Inicialmente, haverá exposição necessária sobre como a pensão alimentícia é vista pelo direito civil. Posteriormente, haverá a contextualização da pensão alimentícia no imposto de renda. Por fim, será apresentado o julgamento do Supremo Tribunal Federal, que definiu a tese acerca da não tributação da pensão alimentícia, com os devidos votos dos ministros. A exposição de como é vista a pensão alimentícia pelo direito civil é necessária para que a presente pesquisa contextualize juridicamente esse instituto e assim defini-lo, a fim de que seja traçado um paralelo entre o mínimo existencial e a pensão alimentícia. Além disso, entender a pensão alimentícia sob a ótica do imposto de renda é importante para que seja evidenciado que não há capacidade contributiva nesse tipo de rendimento e assim demonstrar que a hipótese formulada está correta. Por fim, adentrar no julgamento do Supremo Tribunal Federal é relevante para consolidar a hipótese formulada no ordenamento jurídico e social e assim, visualizar a produção dos efeitos da sua correta aplicação na sociedade, com base no decidido pelo órgão guardião da Constituição Federal.

O recurso metodológico a ser utilizado nesta monografia é o do tipo pesquisa exploratória documental (RAMPAZZO, 2015), e tem como objetivo a análise de textos legislativos, textos doutrinários, artigos científicos, matérias veiculadas na internet, dissertações, resoluções, textos legais e demais fontes de dados relacionadas, principalmente, com o direito tributário, constitucional e civil.

1. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IMPOSTO DE RENDA

Este capítulo apresentará um panorama geral em relação à capacidade contributiva no imposto de renda. De início, cabe contextualizar a discussão do que é a renda, com posterior exposição dos atributos necessários e sua relação com a Constituição Federal. Após, haverá apresentação do direcionamento do conceito de renda para determinar os limites da competência tributária da União, de modo que viabilize a manifestação de riqueza tributável para o imposto de renda.

1.1 O conceito de renda

Antes de tudo, é importante destacar que o conceito de renda não é algo puramente econômico, uma vez que existem diferentes formas de qualificar os fatos que são capazes de promover uma alteração patrimonial.

Durante o período medieval, a tributação sobre a renda não era relevante. Isso porque, para a sociedade da época, os tributos sobre comércio e transportes eram mais importante, e também os sobre propriedade, estes que davam um caráter mais individualizado ao contribuinte, uma vez que visualizavam a capacidade de contribuir do mesmo.

No entanto, foi apenas na história mais recente que surgiram impostos sobre a renda semelhantes aos moldes atuais, sobretudo na Revolução Industrial, embora no período medieval alguns tributos sobre propriedade tivessem contornos de tributação sobre renda.

A definição do que é renda é algo tão importante que para se definir o momento exato do surgimento histórico do primeiro imposto sobre a renda, é necessário uma noção prévia do que é renda. Isso ocorre, pois, em 1797, no Reino Unido, foi criado um imposto que incidia sobre as despesas dos indivíduos, e para alguns autores, essa já é uma definição de renda.

No entanto, somente em 1799, após William Pitt¹ fazer algumas alterações é que de fato um imposto sobre renda foi criado, sobretudo de forma temporária para financiar a guerra, e assim tornar-se um marco histórico porque semelhante ao adotado por diversos países atualmente.

Sob uma perspectiva sistêmica, a exposição cronológica das definições de renda não se revela como a mais adequada. Isso porque, no momento em que o imposto de renda foi introduzido na sociedade, a ciência econômica ainda não havia fornecido análises suficientemente abrangentes dos conceitos e das interações entre a renda e o capital.

Nesse sentido, as primeiras formas de imposto de renda na história eram focadas em tipos específicos de renda, não havendo uma abordagem abrangente da tributação sobre a renda como um todo. Durante a maior parte do século XX, a base utilizada para a tributação da renda era baseada em aspectos monetários e financeiros, excluindo determinadas formas de acréscimos, como os ganhos ocasionais.

No entanto, no início do século XX, começou a surgir gradualmente uma discussão sobre uma definição mais ampla e econômica de renda, que não se limitasse apenas a transações facilmente mensuráveis em termos monetários. Essa definição passou a considerar a renda como sinônimo de benefícios obtidos pelos indivíduos, abrangendo um espectro mais amplo de situações.

Kevin Holmes, nesse sentido, propôs a renda psíquica como uma concepção abrangente, embora subjetiva e abstrata, sobre o conceito de renda, que foi catalisadora das discussões.

Dessa maneira, ocorrerá um embate entre duas abordagens distintas de renda. Isso porque, por um lado existem as noções que buscam alcançar a máxima extensão do benefício associado à renda, pois a realização da renda é vista como uma expressão direta da satisfação recebida pelo indivíduo, como o consumo de bens e serviços. Por

¹ **Primórdios do Imposto de Renda no Mundo.** Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/primordios-do-imposto-de-renda-no-mundo>. Acesso em: 01 Out 2022.

outro lado, existem as noções que se baseiam em critérios mais seguros e aplicáveis, levando em consideração a necessidade de uma adequada mensuração. Essas abordagens buscam uma maior precisão e praticidade na definição e quantificação da renda.

Segundo Vitor Borges Polizelli:

Adotando-se a classificação sugerida por Alcides Jorge Costa, pode-se afirmar que, no primeiro grupo, encontram-se os conceitos de *renda psíquica* e *renda-consumo* (típicas conceituações de renda sob a ótica do consumo), e no segundo os conceitos de *renda-produto* e *renda-acrécimo* (renda sob a ótica da produção) e também os de *rendas nacional e individual* (renda sob a ótica da distribuição).²

Nas ciências econômicas, existem diversas correntes de pensamentos que levam em conta parâmetros e premissas distintas, fato que torna inviável a definição de um conceito único e indivisível de renda. Dentre as diversas correntes econômicas é possível destacar o do modelo de Schanz-Haig-Simons que “renda” corresponderia ao acréscimo líquido de riqueza, adicionado da renda imputada e dos gastos com consumo em determinado período.³

De acordo com Holmes⁴, a noção de renda "psíquica" é definida como o fluxo de satisfação resultante da posse, utilização e desfrute de bens e serviços. No entanto, quando se trata de fins tributários, esse conceito apresenta dificuldades de aplicação devido à sua subjetividade e à dificuldade que o Estado enfrenta para mensurá-lo por meio desses parâmetros.

Thomas Chancellor, ao explorar a ideia de renda "psíquica" argumenta que essa teoria econômica é uma espécie de exagero ao levar a satisfação pessoal como o bem a ser igualmente compartilhado entre os agentes econômicos e isso faz com que a teoria perca sua relevância na prática do mundo real.⁵

² POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas*. São Paulo. 2009

³ HOLMES, Kevin. *The concept of income. A Multi-disciplinary analysis*. Países Baixos: IBFD, 2000

⁴ *Ibid.*

⁵ CHANCELLOR, Thomas. *Imputed Income and the Ideal Income Tax*. Or. L. Rev. Vol. 67, 1988. Rep. em CARON L., Paul L., BURKE, Karen C.; e McCOUCH, Grayson M.P. *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati: Anderson, 1997. 2ª tiragem, 2003, pp. 142- 149.

Portanto, compreende-se que os esforços para desenvolver um conceito de renda são particularmente delicados, exigindo assim muita cautela, uma vez que há diversas propriedades imateriais em jogo na discussão acerca do conceito.

Nesse sentido, existem autores que argumentam que certas vantagens intangíveis oferecidas àqueles que possuem maior renda ou patrimônio resultam em desequilíbrios que prejudicam a democracia. Portanto, defendem que essas desigualdades devem ser corrigidas por meio de uma maior carga tributária sobre a renda.

Para Chancellor⁶, na questão da renda psíquica a satisfação é o elemento intangível que traria vantagens imateriais não mensuráveis para fins tributários. Apesar de quão elevado seja o status do conceito de renda na hierarquia, a introdução de certos elementos conceituais pode gerar perturbações no sistema.

Além disso, na contabilidade e no direito, também não há uma definição pacificada, uma vez que ao longo dos anos mudanças significativas ocorreram em razão de circunstâncias particulares dos pensadores. Entre as correntes contábeis, a expressão renda é deixada de lado para dar lugar à palavra lucro, em referência a transações e realização.

É acertado, assim, portanto, que as principais teorias vigentes no ordenamento brasileiro, é a Teoria Legalista, a Teoria da Renda Produto, Teoria da Renda-Acréscimo.

Em suma, a teoria legalista acredita que cabe ao legislador infraconstitucional definir o que é renda, ou seja, o que a lei disser que é renda é o que se deve levar em consideração.

Para os autores da Teoria da Renda Produto, em síntese, a renda é produto de uma atividade, fluxo de riqueza ou fonte permanente disponível para consumo, excluído os custos. Desse modo, conclui-se que é o produto disponível para utilização após todas as retiradas dos custos.

⁶ *Ibid*

Nesse sentido, conceitua Humberto Ávila:

(...) produto líquido (receitas menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) calculado durante o período de um ano.⁷

Enquanto isso, a Teoria da Renda-Acréscimo, em suma, compara a situação do patrimônio do indivíduo em dois tempos diferentes. Isso, pois os acréscimos, elementos positivos, somente serão conhecidos após um determinado período, em que forem subtraídos os elementos negativos, e assim se achará a riqueza nova.

Luís Eduardo Schoueri, concluiu que foram adotados os conceitos de renda-produto e a renda-acréscimo no conceito de renda nacional.⁸ O CTN conseguiu recepcionar muito bem os dois conceitos.

O direito brasileiro positivou o conceito jurídico de renda no artigo 43 do CTN, estabelecendo que a renda consiste no produto gerado pelo capital, trabalho ou pela combinação de ambos. Para a Constituição da República de 1988, a renda é o acréscimo patrimonial, que só pode ser tributado mediante ao efetivo acréscimo. Eis o que consta no dispositivo legal:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

⁷ ÁVILA, Humberto. **O conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.34.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. “**O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica**”. In ELALI, André et al. (Org.). *Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 341-357.

Nesse sentido, o que se verá adiante é a utilização do conceito de renda para determinar a manifestação da riqueza que é tributável no imposto de renda.

1.2 Manifestação de riqueza tributável no imposto de renda

A Constituição Brasileira de 1988, precisamente em seu artigo 153, III, atribui a competência da União para tributar a renda e proventos de qualquer natureza. Desse modo, é possível depreender da Constituição que existe um conceito mínimo implícito, construído analiticamente, do que é renda. Eis o que consta no dispositivo constitucional:

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

Assim, o viés constitucional de renda deve ser interpretado e construído pela Constituição, mas sem encerrar por ali, já que o conceito é apenas um norte e não um fim em si mesmo.

A discricionariedade existente na semântica do conceito de “renda” provém da antítese das demais classes de materialidades constitucionais, o que é renda não é serviço, receita ou circulação ou provém do oposto, uma vez que não podem ser “renda” algo que implique na diminuição do patrimônio, pois renda pressupõe acréscimo, vinculado à produção da riqueza, dentro de uma margem temporal definível pela lei.

Desse modo, para definir a correta manifestação de riqueza tributável no imposto de renda é necessário analisar alguns conjuntos de princípios constitucionais norteadores.

A universalidade e a generalidade são princípios que foram admitidos na Constituição de 88 e atuam em conjunto para potencializar os seus efeitos. A universalidade é o princípio que determina a tributação do total dos elementos positivos e negativos que compõem um patrimônio, além dos fatores atuantes no delta do mesmo patrimônio dentro de um lapso temporal, enquanto que na visão de Roque Antonio

Carrazza⁹, a generalidade é o alcance de todos os indivíduos que implicarem no fato gerador do imposto de renda.

Outrossim, importante princípio é o da praticabilidade, que segundo Regina Helena da Costa¹⁰ é o conjunto de técnicas que visa tornar viável a execução do ordenamento jurídico.

Os princípios de ordem econômica também são importantes para a manifestação de riqueza tributável, uma vez que utilizam critérios diferenciados das normas tributárias, normas extra-fiscais. Desse modo, é possível diferenciar o contribuinte sem utilizar a capacidade contributiva como elemento principal.

Há alguns princípios que são decorrentes do conceito constitucional de renda que não fecham o conceito do que é renda tributável ou não. São eles, a monetarização, apuração periódica, renda líquida e a realização de renda.

Por esse motivo, podemos afirmar que a interligação dos princípios discutidos anteriormente, juntamente com outros fundamentos, fornece os elementos essenciais que compõem a estrutura fundamental do imposto de renda e orientam o legislador na definição final da renda tributável.

A monetarização é um princípio imprescindível para noção de renda, uma vez que objetiva fatos que podem ser mensuráveis de forma facilitada nas relações sociais. Além disso, é possível dizer que a monetarização é anterior a uma situação financeira ideal geradora de renda e causa de tributação.

O ato do trabalhador brasileiro receber o salário é uma espécie de renda, ou seja, essa é uma situação que enseja a renda, embora ainda exista a necessidade de individualizar a situação.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 2ª. ed., ver., ampli. e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 65-66

¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

Já o princípio da apuração periódica está ligado ao conceito de tempo. Não é possível falar em acréscimo patrimonial de renda sem que exista um limiar que defina o início e o fim dos tempos, a título de comparação patrimonial.

A apuração anual que foi adotada pelo mundo tem diversos motivos para sua explicação, entre eles, a praticidade de apurar em um tempo menor, em um ciclo. Além disso, considera-se também um ciclo inteiro de estações para que as diferenças sazonais não influenciem na capacidade de apuração e do indivíduo. No entanto, alguns pensadores convencionam que também seria possível e que o ideal seria apurar no período do tempo de vida do indivíduo, para evitar a tributação de períodos positivos que seriam meramente transitórios.

Já em relação ao princípio da renda líquida, é possível inferir a necessidade do imposto de renda somente afetar o acréscimo patrimonial que se deu de fato, observando o período e considerando os fluxos negativos no patrimônio.

Nesse sentido, para concluir, o princípio da renda líquida determina a necessidade de apurar os acréscimos e decréscimos do patrimônio do indivíduo, uma vez que os decréscimos diminuem a capacidade do cidadão de contribuir.

Ao combinar os princípios mencionados anteriormente, como a renda líquida e a apuração periódica, é possível obter uma orientação preliminar para o imposto de renda. Durante um período específico, em que ocorrem entradas e saídas de recursos em um patrimônio, os fluxos positivos e negativos são capazes de gerar uma base de cálculo para o imposto. No entanto, não são quaisquer despesas e receitas que entram nesse cálculo, e por isso, é necessário relacioná-las.

O princípio da realização de renda somado aos anteriormente expostos define de fato a conceito de renda explicitado pela CF/88.

O princípio da realização de renda pode-se dizer que é uma bússola que norteia que somente seja tributável a renda no momento em que os eventos que deflagram estiverem finalizados e puderem ser considerados permanentes em diferentes escalas, uma vez que torne possível escolher quais são os potenciais eventos realizadores.

Em consonância com a tese da constitucionalidade do princípio da realização de renda, o doutrinador Humberto Ávila postula:

capacidade produtiva não deve ser tributada, mas somente a riqueza efetivamente percebida.¹¹

Além disso, outros pensadores, defendem que a necessidade da disponibilidade da renda tributável para o contribuinte, ou seja, não pode ter nada que a ofusque o que a trave. Nesse sentido, pode-se inferir que a fazenda não pode tributar algo que não está realizado, ou seja, uma renda em potencial, não concreta.

Para Polizelli:

Dizer que a renda deve estar *disponível, realizada, percebida* para, só então, ser tributada não parece implicar a pressuposição de algum critério particular para a realização e significa, tão-somente, uma exigência de segurança na apuração da renda tributável, ou melhor, que a tributação deve alcançar situações concretizadas, concluídas e definitivas na órbita do Direito.¹²

Para a legislação brasileira, o momento ideal para realização da renda é o ato do recebimento, uma vez que nesse momento a apuração é mais sólida quanto ao ganho tributável. Isso porque, cabe ao legislador assumir qual é o ato mais certo, que deflagra a aquisição de renda, tendo em vista o ordenamento jurídico e econômico brasileiro.

Nesse sentido, Victor Polizelli define muito bem o que é a realização de renda:

é possível afirmar que o princípio da realização é uma diretriz geral de alocação temporal dos ingressos (de receitas) e egressos (de despesas), que procurar atribuir tais elementos ao período-base em que são verificados os fatos substanciais que os geraram (*condição de materialidade*) sempre e quando exista um certo grau de objetividade na sua mensuração (*condição de objetividade*) e segurança na sua concreção (*condição de prudência*).¹³

¹¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p.61

¹² *Ibid*

¹³ *Ibid*

A soma dos princípios estudados anteriormente faz surgir aquilo que chamamos de regra matriz de incidência-tributária, que segundo o grande professor Paulo de Barros Carvalho é

a criação de um esquema seguro para dar parâmetros racionais à tributação, com fundamento em estrutura lógica, permitiu à Ciência do Direito Tributário colaborar na limitação da vontade arrecadatória do legislador. A regra-matriz veio à lume, justamente, para instaurar critérios seguros, permitindo identificar a natureza do tributo e relacioná-la com o regime jurídico que querem lhe impor.¹⁴

Nesta toada, para Ferraguti a:

Regra-matriz de incidência tributária é norma jurídica - significação organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete a partir do direito positivo, seu suporte físico. Tem por função regular condutas intersubjetivas. Difere das demais normas existentes no direito positivo apenas em virtude de seu conteúdo, que descreve um fato típico tributário e prescreve a relação obrigacional que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo, tendo por objeto o pagamento de uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não decorrente de ato ilícito (tributo).¹⁵

Além disso, nessa concepção a regra matriz é formada, internamente, por algo antecede ao qual tem a contemplação de critérios materiais, espaciais e temporais. No âmbito da consequência, é formada pelo critério pessoal – sujeito ativo e sujeito passivo - e pelo critério quantitativo - base de cálculo e alíquota.

Portanto, visto o conceito de renda e a manifestação de riqueza tributável no imposto de renda, adiante se verá o conceito de mínimo existencial e o seu freio a intervenção estatal indigna.

¹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 238

¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

2. CONCEITO DE MÍNIMO EXISTENCIAL

Neste capítulo, haverá exposição das bases do mínimo existencial, tendo em vista o seu surgimento e a sua aplicação, além da abordagem sobre os estudos do fenômeno. Outrossim, os direitos fundamentais na tributação serão apresentados, uma vez que são imprescindíveis. Nesse sentido, a relação entre o mínimo existencial e a capacidade contributiva será totalmente exposta.

Há enorme necessidade em abordar esse tema, uma vez que os direitos fundamentais são basilares para a efetiva dignidade humana, o que quer dizer, que o mínimo existencial reafirma que para os indivíduos há um direito às condições mínimas de existência humana digna, no qual não pode ser objeto de intervenção do Estado e que devem limitar o seu poder de tributar.

2.1 Direitos fundamentais na tributação

Entre as diversas responsabilidades atribuídas ao Estado, encontra-se a tributação, que de forma simplificada, abrange as atividades de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos por parte do governo.

É fato que o Estado precisa arrecadar dinheiro para financiar suas atividades e cumprir seu objetivo principal de promover o bem comum e para isso, ele impõe impostos às pessoas da sociedade. No entanto, o poder de tributar do Estado não é absoluto, pois existem limites estabelecidos na Constituição Federal por meio de princípios tributários e imunidades. Essas regras garantem que a tributação seja justa e respeite os direitos dos contribuintes.

Desse modo, é necessário dissertar sobre a atividade de arrecadação do Estado, uma vez que os objetivos sócio-políticos e econômicos de um Estado só podem ser alcançados por meio da entrada de receitas públicas, ou seja, pela arrecadação de tributos. Essa atividade consiste em obter recursos financeiros para custear as despesas necessárias ao atendimento das necessidades públicas.

Vale ressaltar que a instituição de tributos é uma atividade exclusiva do Estado, não podendo ser delegada a terceiros. Por outro lado, a arrecadação e a fiscalização dos tributos são competências administrativas, o que significa que podem ser delegadas a entidades públicas ou privadas.

Na concepção atual do Estado, a tributação assume um papel importante e necessário, representando tanto um poder quanto um dever legítimo. O Estado precisa arrecadar recursos para custear suas atividades, que envolvem a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo. Por isso, geralmente é imperativo que o Estado exija de seus cidadãos prestações compulsórias conhecidas como tributos.

É essencial lembrar, antes de tudo, que as relações de direito público, incluindo as tributárias, possuem uma característica marcante, a bipolaridade. Isso significa que essas relações envolvem constantemente a tensão entre dois valores fundamentais, de um lado, a autoridade do Poder Público, enquanto que de outro, a liberdade individual. Nesse sentido, nas relações tributárias, essa tensão se torna evidente, uma vez que o Estado detém o direito de afetar a propriedade do particular e, conseqüentemente, sua liberdade, por meio da absorção compulsória de parte de seu patrimônio. No entanto, é importante que o Estado cumpra uma variedade de normas de proteção ao contribuinte nesse processo.

Dessa forma, é importante reconhecer a necessidade de equilíbrio entre a atuação estatal na arrecadação de recursos e a proteção dos direitos individuais dos contribuintes. O Estado exerce seu poder tributário visando ao bem comum, mas também deve respeitar os direitos e garantias dos contribuintes, buscando a justiça fiscal e a observância de normas que assegurem a equidade e a proteção dos direitos fundamentais.

O Estado tem o direito de retirar uma parte do patrimônio dos indivíduos para suprir as necessidades coletivas, de acordo com um regime jurídico vinculativo. Isso implica que os cidadãos têm o dever de cumprir essa obrigação em benefício da sociedade.

Pela visão humanista da tributação, a atividade estatal de arrecadação de tributos não se limita apenas a gerar recursos para financiar serviços públicos, mas também para garantir o exercício de direitos subjetivos. Em outras palavras, a tributação não é vista apenas como uma obrigação financeira, mas também como uma forma de promover a justiça social, o desenvolvimento econômico e o bem-estar da sociedade como um todo. Assim, a tributação é entendida como um instrumento fundamental para viabilizar o exercício dos direitos individuais e coletivos dos cidadãos.

Os tributos afetam necessariamente dois direitos fundamentais: o direito à propriedade e o direito à liberdade. Segundo Regina Helena Costa o direito à propriedade é:

alcançado direta e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando sua satisfação, obrigatoriamente, a diminuição do patrimônio do sujeito passivo.¹⁶

Além disso, a tributação também tem relação com o direito de liberdade, que é uma relação complexa e abrangente. O direito de liberdade é um dos direitos fundamentais previstos nas constituições democráticas, que assegura aos indivíduos a autonomia e a possibilidade de tomar decisões e agir de acordo com sua vontade, desde que não violem os direitos dos outros. No contexto da tributação, a imposição de obrigações fiscais pode afetar a liberdade individual, uma vez que impõe restrições financeiras e determina como os recursos pessoais serão utilizados. Portanto, a tributação implica em uma restrição ao direito de liberdade individual, uma vez que envolve a obrigação de pagar impostos. No entanto, essas restrições são consideradas legítimas dentro dos limites estabelecidos pela lei e pela Constituição.

Em resumo, a relação entre tributação e direito de liberdade é complexa e demanda uma abordagem cuidadosa. É necessário encontrar um equilíbrio entre a necessidade de financiar o Estado e a preservação dos direitos individuais. A tributação justa e eficiente é essencial para garantir a qualidade de vida e a realização dos direitos fundamentais, ao mesmo tempo em que respeita a liberdade individual dos cidadãos.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Tributação e Direitos Fundamentais**. Superior Tribunal de Justiça - Doutrina - Edição Comemorativa - 25 anos. São Paulo, 2013

A tributação pode ter impactos indiretos em outros direitos fundamentais, além da liberdade. Segundo Regina Helena Costa¹⁷, a tributação progressiva sobre a renda pode ter como objetivo reduzir as desigualdades sociais, garantindo uma distribuição mais equitativa da riqueza. A tributação sobre o consumo pode ser usada para financiar serviços públicos essenciais, como saúde e educação, garantindo o direito à saúde e o direito à educação.

Portanto, a tributação não se limita apenas a impactar o direito à propriedade, mas também pode modular comportamentos, buscar a justiça social e contribuir para o exercício de outros direitos fundamentais da população.

Sem dúvida, os direitos fundamentais são aqueles tidos como inatos à essência humana. São direitos universalmente reconhecidos, inseparáveis e impossíveis de serem transferidos, pertencendo a todas as pessoas simplesmente por sua condição humana. Esses direitos são considerados fundamentais, pois são indispensáveis para assegurar a dignidade, a autonomia e o bem-estar dos indivíduos. Como consequência disso, devem ser respeitados e garantidos pelos Estados, assegurando a dignidade e o pleno desenvolvimento das pessoas em sociedade.

A qualificação dos direitos constitucionais como fundamentais decorre do regime jurídico especial conferido a eles pela Constituição. Isso porque, esses direitos possuem um nível de proteção única, sendo considerados cláusulas pétreas.

Assim, a classificação dos direitos constitucionais como fundamentais está ligada à proteção especial que lhes é atribuída, seja por sua natureza de cláusulas imutáveis, seja pela aplicabilidade direta de suas disposições, garantindo sua efetividade e a salvaguarda dos direitos individuais na ordem jurídica.

Portanto, a tributação, por ser uma atividade estatal que afeta diretamente os direitos fundamentais dos cidadãos, deve ser exercida em conformidade com os princípios constitucionais, garantindo o equilíbrio entre a necessidade de financiamento do Estado e a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes.

¹⁷ *Ibid*

De fato, a relação entre a tributação e os direitos fundamentais se revela de maneira significativa na escolha dos fatos que o legislador constituinte utiliza para estabelecer as regras de incidência tributária. A Constituição Federal, ao definir os impostos, taxas e contribuições, estabelece critérios e limites para a tributação, levando em consideração princípios como capacidade contributiva, isonomia, proporcionalidade e vedação ao confisco.

O legislador constituinte seleciona os fatos ou eventos que serão tributados e define as bases de cálculo, as alíquotas e as formas de arrecadação. Essas escolhas têm reflexos diretos nos direitos fundamentais dos contribuintes, uma vez que podem afetar a capacidade econômica das pessoas, a liberdade de iniciativa, a propriedade e outros direitos protegidos constitucionalmente.

Além disso, a forma como o Estado exerce a atividade tributante também impacta os direitos fundamentais. A aplicação das leis tributárias, a fiscalização, a cobrança e a atuação dos órgãos fiscais devem ser realizadas de acordo com os princípios constitucionais e respeitando os direitos dos contribuintes. A garantia de um sistema tributário justo, transparente e eficiente é essencial para assegurar o equilíbrio entre a necessidade de arrecadação do Estado e a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Portanto, a relação entre tributação e direitos fundamentais se estabelece tanto na seleção dos fatos tributáveis quanto na forma de exercício da atividade tributante pelo Estado, exigindo o respeito aos princípios constitucionais e a busca pelo equilíbrio entre os interesses estatais e os direitos dos contribuintes.

Para o mestre Carrazza¹⁸, a propriedade privada protegida pela constituição é excepcionada pela ação de tributar (arts. 5º, XXII, e 170, II, CR).

Para Regina Helena da Costa o princípio derivado da noção de legalidade é o princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação:

¹⁸ CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. até a EC 64, de 2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

Esse princípio, que se encontra implícito no texto constitucional, é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado. O princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação projeta seus efeitos, inicialmente, no próprio Texto Fundamental. Todas as normas constitucionais vedatórias da tributação em determinadas situações ou em relação a determinadas pessoas, bem como aquelas garantidoras do exercício de direitos, representam sua aplicação, tais como as imunidades e os princípios. Portanto, o princípio em foco tem sua eficácia manifestada não somente mediante a instituição de situações de intributabilidade, mas igualmente mediante a observância de outros princípios constitucionais.¹⁹

Além disso, segundo Ricardo Lobo Torres:

Há um direito as condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto da intervenção do estado e que ainda exige prestações estatais positivas. O mínimo existencial não tem dicção constitucional própria e nem conteúdo específico.²⁰

Desse modo, cabe analisar o mínimo existencial, que é um conceito estreitamente relacionado aos direitos fundamentais. Consiste em assegurar condições mínimas indispensáveis para que uma pessoa possa viver com dignidade e desfrutar plenamente de sua cidadania. Essas condições abrangem o acesso aos recursos básicos.

Os direitos fundamentais, por sua vez, são direitos inalienáveis e universais que todo indivíduo possui simplesmente por ser humano. São reconhecidos e protegidos pelas leis e pela constituição brasileira.

Como visto anteriormente, entre os direitos fundamentais, destacam-se o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à dignidade, e muitos outros. Esses direitos são essenciais para garantir a plena realização e o bem-estar das pessoas.

O mínimo existencial está diretamente relacionado aos direitos fundamentais, pois é por meio do reconhecimento e efetivação desses direitos que se possibilita a garantia de condições mínimas para uma vida digna. Ao garantir o acesso a necessidade

¹⁹ *Ibid*

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **O mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais**. R. Dir. Proc. Geral. Rio de Janeiro, 1990

básica, assegura-se que cada indivíduo tenha a oportunidade de viver com dignidade e desenvolver todo o seu potencial.

A responsabilidade de garantir o mínimo existencial e os direitos fundamentais recai sobre o Estado, que deve e implementar medidas eficazes para assegurar o acesso a esses direitos. Além disso, toda a sociedade desempenha um papel importante na defesa e promoção desses direitos.

Vale ressaltar que o mínimo existencial não se limita apenas às necessidades materiais, abrangendo também aspectos emocionais, sociais e culturais. Uma sociedade justa e equitativa deve garantir não apenas as condições básicas de sobrevivência, mas também promover a inclusão, a igualdade de oportunidades.

Em resumo, o mínimo existencial e os direitos fundamentais são conceitos interligados que buscam garantir condições mínimas para uma vida digna e o pleno exercício da cidadania. Ambos são fundamentais para a construção de uma sociedade mais justa para o seu desenvolvimento e bem-estar.

Ainda, para Lobo Torres:

O mínimo necessário à existência constitui um *direito fundamental*, posto que sem ele cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as *condições iniciais da liberdade*. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados. A liberdade de viver debaixo da ponte, de *que* falava Anatole France, não é liberdade.²¹

De acordo com a sua perspectiva, é possível inferir que ele aborda o mínimo existencial como um conceito imprescindível dentro do campo jurídico. Enfatiza a importância de garantir um nível mínimo de condições de vida digna para todos os indivíduos, como uma expressão dos direitos fundamentais e da justiça social.

Além disso, argumenta que o mínimo existencial representa um conjunto de direitos essenciais que devem ser protegidos e assegurados pelo Estado. Esses direitos

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 36.

podem incluir acesso a serviços básicos, como saúde, educação, moradia e alimentação, de forma a garantir uma vida digna para todos os cidadãos.

Por fim, é cristalino que para ele, é responsabilidade do Estado promover políticas públicas que visem garantir o mínimo existencial e combater desigualdades sociais, uma vez que o mínimo existencial não deve ser tratado como um luxo ou privilégio, mas como um direito fundamental que todos os indivíduos devem desfrutar.

O mínimo existencial e a tributação são dois temas relacionados que possuem grande relevância para a organização e funcionamento de uma sociedade justa e equitativa.

O mínimo existencial, como já explicitado anteriormente refere-se à garantia de condições básicas necessárias para uma vida digna e plena e surge da contínua tensão entre a tributação e os direitos fundamentais.

A tributação, por sua vez, é a arrecadação de recursos financeiros realizada pelo Estado para financiar suas atividades e serviços públicos, por meio de tributos que são contribuições compulsórias que os indivíduos devem obrigatoriamente pagar a entidade estatal.

A conexão entre o mínimo essencial e a tributação reside no fato de que a tributação equitativa e equilibrada desempenha um papel crucial na promoção do mínimo essencial. Mediante a tributação adequada e eficaz, é possível viabilizar os investimentos requeridos para atender às necessidades e fornecer os serviços indispensáveis.

Contudo, é essencial que a tributação seja implementada de forma equitativa e progressiva, considerando a capacidade de contribuição de cada pessoa. Isso implica que aqueles com renda ou patrimônio mais elevados devem arcar com uma proporção maior do que aqueles com menor capacidade financeira. Essa abordagem tem como objetivo promover a justiça e diminuir as disparidades sociais. Além disso, é importante que os recursos arrecadados sejam utilizados de forma transparente e eficiente.

A conexão entre o mínimo existencial e a tributação apresenta uma dinâmica complexa e requer um equilíbrio cuidadoso. Por um lado, é preciso obter recursos por meio da arrecadação de impostos para assegurar o funcionamento do Estado e a oferta de serviços essenciais à população. Por outro lado, é fundamental que essa tributação seja equitativa, de forma a não comprometer a subsistência das pessoas e evitar a concentração desigual de renda e riqueza.

Em suma, o mínimo existencial e a tributação estão intrinsecamente ligados na busca por uma sociedade mais justa e igualitária. Uma tributação justa e eficiente pode viabilizar os recursos necessários para garantir o mínimo existencial, assegurando que todos os indivíduos tenham condições básicas para uma vida digna.

Para Carlos Augusto Daniel Neto:

o chamado “mínimo existencial”, qualificado pela doutrina como uma imunidade implícita, ou como um limite ao princípio da atividade tributária do Estado, na verdade é um conjunto de circunstâncias fáticas que podem ser consideradas, em um raciocínio jurídico, para o estabelecimento de exceções implícitas à regra tributária no momento de sua aplicação, derrotando a inferência entre a hipótese e a consequência.²²

Apesar das inúmeras possibilidades de aplicação da proteção ao mínimo existencial, essa norma não possui um conteúdo facilmente determinável. Ao contrário, sua definição depende de diversas considerações, da interação entre princípios constitucionais e da análise das circunstâncias factuais presentes em cada caso concreto.

2.2 O mínimo existencial na jurisprudência

O princípio do mínimo existencial é um conceito importante na jurisprudência brasileira, uma vez que sua aplicação está relacionada à proteção dos direitos fundamentais e à garantia de sua subsistência adequada diante do arbítrio estatal.

Na jurisprudência, o mínimo existencial é utilizado como um critério para determinar a extensão e a proteção dos direitos fundamentais. Desse modo, tribunais

²² NETO, Carlos Augusto Daniel. **O “Mínimo Existencial” como condição de derrotabilidade de regras tributárias.** Direito Tributário Atual n° 37. São Paulo.

têm reconhecido que a garantia desses direitos é uma obrigação do Estado e que a falta deles pode violar a dignidade humana.

É importante ressaltar que a aplicação do mínimo existencial na jurisprudência pode variar de acordo com os casos concretos, as circunstâncias específicas e as decisões dos tribunais, pois envolve analisar casos específicos e verificar se as políticas públicas e as ações do Estado estão garantindo o mínimo necessário para uma vida digna.

Perante o órgão máximo, guardião da Constituição da Constituição Federal, Supremo Tribunal Federal, o princípio é recente em sua jurisprudência. A primeira vez que a tese apareceu foi via decisão monocrática do eminente ministro Celso de Mello, no ano de 2004, no julgamento da ADPF 45/DF.

Além disso, em uma rápida consulta a jurisprudência do Tribunal Superior, é possível perceber que o mínimo existencial está em construção, uma vez que ainda não se trata de uma teoria consolidada por meio de inúmeros julgados.

A respeito da ADPF 45/2004, decidida de forma monocrática pelo Ministro Celso de Mello, foi compreendido que a atuação do Poder Judiciário é uma opção para garantir a todos o acesso aos bens cujo desfrute lhes tenha sido negado de forma injusta pelo Estado, quando os outros poderes agirem de maneira irracional ou buscarem prejudicar os direitos essenciais mínimos.

Vide a ementa da Decisão proferida:

ARGÜIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. A QUESTÃO DA LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DO CONTROLE E DA INTERVENÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO EM TEMA DE IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS, QUANDO CONFIGURADA HIPÓTESE DE ABUSIVIDADE GOVERNAMENTAL. DIMENSÃO POLÍTICA DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL ATRIBUÍDA AO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INOPONIBILIDADE DO ARBÍTRIO ESTATAL À EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS, ECONÔMICOS E CULTURAIS. CARÁTER RELATIVO DA LIBERDADE DE CONFORMAÇÃO DO LEGISLADOR. CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA CLÁUSULA DA “RESERVA DO POSSÍVEL”. **NECESSIDADE DE PRESERVAÇÃO, EM FAVOR DOS INDIVÍDUOS, DA INTEGRIDADE E DA INTANGIBILIDADE DO NÚCLEO CONSUBSTANCIADOR DO “MÍNIMO EXISTENCIAL”.** VIABILIDADE INSTRUMENTAL DA ARGÜIÇÃO DE

DESCUMPRIMENTO NO PROCESSO DE CONCRETIZAÇÃO DAS LIBERDADES POSITIVAS (DIREITOS CONSTITUCIONAIS DE SEGUNDA GERAÇÃO)²³

Além disso, os termos do voto do Ministro são cristalinos na defesa do mínimo existencial, de modo até a transcrever Ana Paula de Bachelos:

Não se mostrará lícito, no entanto, ao Poder Público, em tal hipótese - mediante indevida manipulação de sua atividade financeira e/ou político-administrativa - criar obstáculo artificial que revele o ilegítimo, arbitrário e censurável propósito de fraudar, de frustrar e de inviabilizar o estabelecimento e a preservação, em favor da pessoa e dos cidadãos, de condições materiais mínimas de existência. Cumpre advertir, desse modo, que a cláusula da "reserva do possível" - ressalvada a ocorrência de justo motivo objetivamente aferível - não pode ser invocada, pelo Estado, com a finalidade de exonerar-se do cumprimento de suas obrigações constitucionais, notadamente quando, dessa conduta governamental negativa, **puder resultar nulificação ou, até mesmo, aniquilação de direitos constitucionais impregnados de um sentido de essencial fundamentalidade.** Daí a correta ponderação de ANA PAULA DE BARCELLOS ("A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais", p. 245-246, 2002, Renovar): "Em resumo: a limitação de recursos existe e é uma contingência que não se pode ignorar. O intérprete deverá levá-la em conta ao afirmar que algum bem pode ser exigido judicialmente, assim como o magistrado, ao determinar seu fornecimento pelo Estado. Por outro lado, não se pode esquecer que a finalidade do Estado ao obter recursos, para, em seguida, gastá-los sob a forma de obras, prestação de serviços, ou qualquer outra política pública, é exatamente realizar os objetivos fundamentais da Constituição. A meta central das Constituições modernas, e da Carta de 1988 em particular, pode ser resumida, como já exposto, na promoção do bem-estar do homem, cujo ponto de partida está em assegurar as condições de sua própria dignidade, que inclui, **além da proteção dos direitos individuais, condições materiais mínimas de existência. Ao apurar os elementos fundamentais dessa dignidade (o mínimo existencial), estar-se-ão estabelecendo exatamente os alvos prioritários dos gastos públicos.** Apenas depois de atingi-los é que se poderá discutir, relativamente aos recursos remanescentes, em que outros projetos se deverá investir. **O mínimo existencial, como se vê, associado ao estabelecimento de prioridades orçamentárias, é capaz de conviver produtivamente com a reserva do possível.**" (grifei).²⁴

Nessa toada, outro caso também importante para a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é o AG REG RE AG 639.337/SP, que também esteve na relatoria do eminente Ministro Celso de Mello. Nele reafirma-se o princípio de que o mínimo existencial é inalienável e decorre diretamente do fundamento da dignidade da pessoa humana. Além disso, postula-se que o princípio emana da Constituição Federal e da Declaração Universal dos Direitos da Pessoa Humana. Da CF/88 do artigo 1º, III e do

²³ STF – ADPF 45 DF, Relator: Ministro Celso de Mello, Julgado em 29/03/2014

²⁴ *Ibid*

artigo 3º, III. Já da Declaração, do artigo XXV. Por fim, para ele, a dignidade da pessoa humana nada mais é do que “mera utopia”, sem a presença do mínimo existencial.

Vide a ementa:

CRIANÇA DE ATÉ CINCO ANOS DE IDADE - ATENDIMENTO EM CRECHE E EM PRÉ-ESCOLA - SENTENÇA QUE OBRIGA O MUNICÍPIO DE SÃO PAULO A MATRICULAR CRIANÇAS EM UNIDADES DE ENSINO INFANTIL PRÓXIMAS DE SUA RESIDÊNCIA OU DO ENDEREÇO DE TRABALHO DE SEUS RESPONSÁVEIS LEGAIS, SOB PENA DE MULTA DIÁRIA POR CRIANÇA NÃO ATENDIDA - LEGITIMIDADE JURÍDICA DA UTILIZAÇÃO DAS “ASTREINTES” CONTRA O PODER PÚBLICO – DOCTRINA – JURISPRUDÊNCIA - OBRIGAÇÃO ESTATAL DE RESPEITAR OS DIREITOS DAS CRIANÇAS - EDUCAÇÃO INFANTIL - DIREITO ASSEGURADO PELO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 208, IV, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 53/2006) - COMPREENSÃO GLOBAL DO DIREITO CONSTITUCIONAL À EDUCAÇÃO - DEVER JURÍDICO CUJA EXECUÇÃO SE IMPÕE AO PODER PÚBLICO, NOTADAMENTE AO MUNICÍPIO (CF, ART. 211, § 2º) – LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DA INTERVENÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO EM CASO DE OMISSÃO ESTATAL NA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO - INOCORRÊNCIA DE TRANSGRESSÃO AO POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES – **PROTEÇÃO JUDICIAL DE DIREITOS SOCIAIS, ESCASSEZ DE RECURSOS E A QUESTÃO DAS “ESCOLHAS TRÁGICAS” – RESERVA DO POSSÍVEL, MÍNIMO EXISTENCIAL, DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E VEDAÇÃO DO RETROCESSO SOCIAL** - PRETENDIDA EXONERAÇÃO DO ENCARGO CONSTITUCIONAL POR EFEITO DE SUPERVENIÊNCIA DE NOVA REALIDADE FÁTICA – QUESTÃO QUE SEQUER FOI SUSCITADA NAS RAZÕES DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PRINCÍPIO “JURA NOVIT CURIA” – INVOCAÇÃO EM SEDE DE APELO EXTREMO - IMPOSSIBILIDADE – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.²⁵

Eis o que consta no voto do eminente ministro:

A noção de “mínimo existencial”, que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1º, III, e art. 3º, III), compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança. Declaração Universal dos Direitos da Pessoa Humana, de 1948 (Artigo XXV).²⁶

²⁵ STF – AG REG RE AG 639.337/SP, Relator: Ministro Celso de Mello, Julgado em 23/08/2011

²⁶ *Ibid*

Para reforçar o conteúdo sobre o mínimo existencial de acordo com a jurisprudência do STF, é importante analisar as considerações disciplinadas pelo Ministro Marco Aurélio no RE 567.985/MT, que tratava sobre o benefício assistencial de prestação continuado ao idoso e deficiente.

Eis um trecho de seu voto:

“Mostra-se possível discordar, em tese, do arranjo sistemático antes revelado, mas não se pode negar a relação entre a dignidade e (i) a proteção jurídica do indivíduo simplesmente por ostentar a condição humana e (ii) o reconhecimento de uma esfera de proteção material do ser humano, como condição essencial à construção da individualidade e à autodeterminação no tocante à participação política. Com base nessa visão, conclui-se que existe certo grupo de prestações essenciais básicas que se deve fornecer ao ser humano para simplesmente ter capacidade de sobreviver e que o acesso a tais bens constitui direito subjetivo de natureza pública. A isso a doutrina vem denominando **mínimo existencial**.

Ora, a eliminação dessa forma aguda de pobreza é pré-condição da construção de uma sociedade verdadeiramente democrática, da estabilidade política, enfim, do desenvolvimento do país como um todo. Sem condições materiais, não pode haver um cidadão pleno, apto a participar nos debates públicos, a produzir argumentos e críticas. Se há algum consenso no âmbito da filosofia moral, é a respeito da existência do dever do Estado de entregar um conjunto de prestações básicas necessárias à sobrevivência do indivíduo, reconhecida tanto pelos defensores do liberalismo, entre os quais se destaca John Rawls (*Liberalismo político*, 1999, pp. 32-33), como por aqueles que extraem os direitos fundamentais da teoria do discurso, caso de Jürgen Habermas (*Direito e democracia entre facticidade e validade*, v. I, 2006, pp. 159-160). Mesmo os que defendem a integração maior entre o Direito e a comunidade, conferindo a esta papel preponderante na definição dos limites dos direitos fundamentais, não escapam a essa compreensão.

(...)

É certo que as prestações básicas que compõem o mínimo existencial – esse conjunto sem o qual o ser humano não tem dignidade – não são as mesmas de ontem, e certamente não serão iguais às de amanhã. Assim, embora as definições legais nessa matéria sejam essencialmente contingentes, não chegam a mostrar-se desimportantes. Fixam os patamares gerais para a atuação da Administração Pública, além de permitir razoável margem de certeza quanto ao grupo geral de favorecidos pela regra, o que terá impactos na programação financeira do Estado.²⁷

Portanto, na visão dele, o dispositivo 203, inciso V da CF/88 representa um respaldo para a concepção de uma vida digna e está intrinsecamente ligado ao princípio. De modo metafísico, para ele, o mínimo existencial abarca as condições materiais mínimas necessárias para que um indivíduo possa exercer plenamente sua capacidade de raciocínio na busca pela construção de uma existência satisfatória, aquilo que nos inspira a viver.

²⁷ STF – RE 567.985/MT, Relator: Ministro Marco Aurélio, Julgado em 18/04/2013

Ainda em seu entendimento, existe um conjunto específico de prestações essenciais básicas que devem ser disponibilizadas aos seres humanos para garantir sua subsistência. Portanto, surge a necessidade de proteção por parte do Estado, uma vez que o acesso a esses bens configura um autêntico direito subjetivo de natureza pública.

Por fim, o ministro acredita que é imprescindível que o Poder Público garanta sua efetivação mesmo que esse conjunto de prestações básicas, indispensáveis para que o ser humano possa viver com dignidade, possa variar e deva ser avaliado caso a caso, levando em conta as particularidades.

Outro caso concreto importante, mas ligado a tributos foi analisado por Elisângela Caureo:

o STF, in obiter dictum, reconheceu o teto de isenção de contribuição previdenciária no Regime Geral de Previdência Social como uma aplicação do direito à proteção do mínimo existencial.²⁸

No entanto, em sentido contrário, é interessante a crítica de Thécio Antônio Silveira Braga ao convênio CONFAZ 128/94:

Por imposição do convênio CONFAZ 128/94, não existe na tributação do ICMS plena proteção ao mínimo existencial. Visto que, pelo mecanismo de proteção constitucional da seletividade, o supramencionado convênio autoriza somente redução da carga tributária até o mínimo de 7% do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica. De forma mais enfática, ao menos, o mínimo existencial, contando que o indispensável à vida seja só alimentação, sofre uma carga tributária mínima de 7% de ICMS. O que vai de encontro à lição de Luiz Difini, “a proteção do mínimo existencial significa a sua não tributação.”²⁹

Torna-se claro, portanto, que o princípio do mínimo existencial desempenha um papel essencial na jurisprudência brasileira, garantindo a salvaguarda dos direitos fundamentais e assegurando condições mínimas para uma existência digna diante da atuação do Estado. Sua aplicação varia de acordo com as circunstâncias e os casos

²⁸ CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE, Porto Alegre, v. 36 n. 76, p. 103-152, 2015

²⁹ BRAGA, Thécio. **ICMS personalizado (ICMS-p): Benefício Fiscal em prol da isonomia tributária e do livre exercício de atividade econômica**. Trabalho de Conclusão de Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2018

específicos, sendo reconhecida pelos tribunais como uma obrigação estatal de garantir o acesso aos direitos fundamentais e evitar violações à dignidade humana.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ainda está em evolução no que diz respeito ao princípio do mínimo existencial, mas já existem decisões que ressaltam sua importância na garantia de condições adequadas para uma existência digna. Destaca-se a necessidade de preservar o mínimo necessário em favor dos indivíduos, mesmo diante das limitações de recursos, e de não utilizar a idéia de reserva do possível como desculpa para eximir o Estado de suas obrigações constitucionais.

A construção jurisprudencial em torno do princípio do mínimo existencial também abrange outras áreas, como a tributação, onde surgem debates sobre a efetiva proteção desse princípio diante de certas imposições legais. Isso será explorado mais adiante, considerando a decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a desnecessidade de tributação da pensão alimentícia.

2.3 O mínimo existencial e a capacidade contributiva

No ordenamento jurídico brasileiro, após ter sido excluída da constituição de 1946 no período da ditadura, a capacidade contributiva foi introduzida novamente na Constituição Federal de 1988. Apesar de ter sido apenas mencionada no texto constitucional de 1946, foi o grande Aliomar Baleeiro³⁰, em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* quem primeiro deu a devida atenção à matéria

A capacidade contributiva tem um núcleo de poder normativo que vem sendo objeto de estudo e de diversas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais no sentido de criar um contorno ideal do conceito.

De acordo com o § 1º do art. 145 da CF/88:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos,

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de tributar**. - Rio de Janeiro - 1951 - Edição da Revista Forense.

identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Segundo o grande mestre Sacha Calmon Navarro Coelho, a capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos. Nesse sentido, pode ser subjetiva, quando leva em conta o indivíduo, e objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas do indivíduo.³¹

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva estabelece que o sistema tributário deve levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte ao impor as obrigações fiscais. Em outras palavras, aqueles que possuem maior capacidade financeira devem contribuir em maior medida para o financiamento do Estado em comparação com aqueles que têm menor capacidade.

Para Rubens Gomes de Sousa a capacidade contributiva é a:

soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.³²

É possível observar alguns aspectos imprescindíveis relacionados a capacidade contributiva, a justificativa da imposição tributária e o limite da tributação, evitando que seja exigido mais do que uma pessoa pode suportar. Essa capacidade contributiva significa que apenas aqueles que possuem condições financeiras adequadas podem ser obrigados a contribuir para os gastos públicos. Desse modo, o objetivo ideal é a igualdade, garantindo que todos os indivíduos sofram uma redução de bem-estar com a mesma intensidade.

É de extrema importância distinguir a capacidade contributiva e capacidade econômica para identificar aquela parte pessoal que não deve ser tributada. Em algumas situações, a capacidade econômica pode existir, mas a capacidade contributiva não, uma vez que as condições mínimas necessárias para alcançar um padrão de vida

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1.988, Sistema Tributário**. 3.ed. São Paulo: Forense, 1991.

³² SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981

protegido constitucionalmente estão comprometidas. No entanto, o critério que ajuda a determinar a capacidade contributiva é a capacidade econômica, que está diretamente relacionada à obrigação de pagar impostos, isto é, ao valor econômico que representa a tributação.

Como já visto anteriormente, o mínimo existencial, é um conceito que não está previsto de forma expressa na constituição, mas que decorre dela, tendo em vista a dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais. Nesse sentido, o mínimo existencial atua como limitação ao poder de tributar, ao passo que a sua idéia de proteção encontra-se no âmago do conceito de capacidade contributiva.

A questão da legitimidade da tributação está intrinsecamente ligada à delimitação de seus alcances, ganhando destaque a noção de capacidade contributiva como referência para uma tributação equitativa, em consonância com os direitos fundamentais do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva necessita da existência de um limitador interno e um limitador externo. O limitador interno é a idéia de dignidade da pessoa humana e mínimo existencial, isso pois, a não tributação é decorrente da proteção do mínimo existencial. Assim, busca-se retirar da tributação os elementos essenciais para uma vida digna, na qual seja viável alcançar os direitos e garantias fundamentais.

Nessa toada, a relação entre o mínimo existencial e a capacidade contributiva é fundamental no contexto tributário. Como visto em momento anterior, o mínimo existencial refere-se à garantia de condições básicas necessárias para uma vida digna, enquanto a capacidade contributiva diz respeito à capacidade financeira do contribuinte para arcar com suas obrigações tributárias.

Nesse sentido, o mínimo existencial tem um papel importante na determinação da capacidade contributiva. Uma tributação excessiva que comprometa a subsistência mínima do contribuinte pode ser considerada injusta e incompatível com o princípio da capacidade contributiva. É necessário garantir que o contribuinte tenha condições adequadas para atender às suas necessidades básicas antes de ser exigida a contribuição tributária.

Dessa forma, a capacidade contributiva é afetada quando a tributação atinge o mínimo necessário para a subsistência, pois, ao considerar seus limites, percebe-se que o princípio implica em uma abordagem razoável na tributação, que não deve ser fraca ao ponto de gerar uma distribuição injusta da carga tributária, nem tão intensa a ponto de prejudicar o direito à vida ou à propriedade.

Assim, ao aplicar o princípio da capacidade contributiva, os legisladores e os tribunais devem considerar o mínimo existencial como um limite para a tributação. Isso implica que, em situações em que a tributação prejudicar a garantia do mínimo existencial, é necessário adotar medidas para proteger o contribuinte.

É importante ressaltar que a avaliação da capacidade de contribuição não é uma questão simples e pode requerer análises minuciosas das condições do indivíduo, uma vez que a interpretação e aplicação do mínimo existencial em relação à capacidade de contribuição podem variar consideravelmente.

Portanto, o mínimo existencial e a capacidade contributiva estão totalmente ligados perante o âmbito tributário. A tributação precisa estar em consonância com a capacidade econômica do contribuinte, assegurando simultaneamente a preservação do mínimo existencial como um limite para uma tributação justa.

Outrossim, a capacidade contributiva também está relacionada à idéia de solidariedade fiscal. Aqueles que possuem uma maior capacidade econômica têm o dever de contribuir de maneira mais substancial para o financiamento das políticas públicas e do interesse coletivo.

Essa solidariedade fiscal desempenha um papel fundamental na promoção da justiça social e na garantia da sustentabilidade do Estado, possibilitando a alocação de recursos em áreas prioritárias e assim seja garantido o mínimo existencial.

A solidariedade fiscal também está em conjunto da progressividade fiscal na relação ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que a progressividade implica

que aqueles com maior capacidade econômica devem arcar com uma proporção maior da carga tributária, enquanto os menos favorecidos devem contribuir em menor medida.

Torna-se evidente, portanto, que a capacidade contributiva é um princípio fundamental no sistema tributário, que busca estabelecer uma tributação justa e equitativa. Ao considerar a capacidade econômica do contribuinte e o mínimo existencial como limites, é possível garantir que a tributação não seja excessiva a ponto de comprometer as necessidades básicas do indivíduo, nem tão branda a ponto de gerar uma distribuição injusta da carga tributária. Desse modo, a capacidade contributiva deve ser analisada de forma abrangente, levando em consideração todo o cenário dos direitos e garantias fundamentais, bem como da solidariedade e justiça social.

3. PENSÃO ALIMENTÍCIA COMO MANIFESTAÇÃO DE RIQUEZA

Primeiramente, será realizada uma exposição essencial acerca da abordagem do direito civil em relação à pensão alimentícia. Em seguida, será feita uma contextualização da pensão alimentícia no âmbito do imposto de renda. Por fim, será apresentado o veredicto proferido pelo Supremo Tribunal Federal, que estabeleceu a tese referente à não incidência tributária da pensão alimentícia, acompanhada das respectivas manifestações dos ministros. A apresentação da visão do direito civil sobre a pensão alimentícia é indispensável para que esta pesquisa possa estabelecer um embasamento jurídico ao referido instituto e, dessa forma, estabelecer uma conexão entre o mínimo existencial e a pensão alimentícia. Adicionalmente, é de suma importância compreender a pensão alimentícia a partir da perspectiva do imposto de renda, a fim de evidenciar a ausência de capacidade contributiva nesse tipo de rendimento e, conseqüentemente, validar a hipótese proposta. Essa análise permitirá demonstrar de forma consistente a coerência da afirmativa apresentada.

3.1 A pensão alimentícia no Direito Civil

A pensão alimentícia decorre do Direito de Família e possui muita relevância para diversas famílias brasileiras. No âmbito jurídico, o termo "alimentos" possui uma abrangência ampla e engloba um conjunto de necessidades que tornam a vida de um indivíduo digna.

Tem-se que os alimentos decorrem de uma proteção constitucional deixada pelo constituinte originário expressa nos chamados direitos sociais postulados pelo artigo 6º:

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

Esse é o pensamento exposto por Rodolfo Pamplona Filho, que afirma:

o fundamento da “prestação alimentar” encontra assento nos princípios da dignidade da pessoa humana, vetor básico do ordenamento jurídico como um todo, e, especialmente, no da solidariedade familiar.³³

Nesse sentido, em linhas gerais, o Código Civil Brasileiro dispõe sobre o assunto em seus artigos 1.694 a 1.710.

Eis o que dispõe o art. 1694:

Art. 1.694. Podem os parentes, os cônjuges ou companheiros pedir uns aos outros os alimentos de que necessitem para viver de modo compatível com a sua condição social, inclusive para atender às necessidades de sua educação.
§ 1º Os alimentos devem ser fixados na proporção das necessidades do reclamante e dos recursos da pessoa obrigada.
§ 2º Os alimentos serão apenas os indispensáveis à subsistência, quando a situação de necessidade resultar de culpa de quem os pleiteia.

Em suma, a responsabilidade é proveniente do seio familiar e tem por objetivo garantir o suporte, a sobrevivência e o bem-estar daqueles mais necessitados que não possuem a capacidade para prover seu próprio sustento

De acordo com as disposições do texto legal, a responsabilidade de prover alimentos recai sobre os parentes, cônjuges ou ex-cônjuges, companheiros, levando em consideração a natureza do vínculo e a necessidade daquele que precisa receber os alimentos. Desse modo, o dever de prestar alimentos é recíproco entre os cônjuges, companheiros e parentes em linha direta, ou seja, ascendentes e descendentes.

A determinação do valor da pensão alimentícia deve levar em consideração a necessidade da parte que a recebe e a capacidade de pagamento da parte responsável, considerando os recursos financeiros e as despesas do alimentante. O montante da pensão pode ser estabelecido por meio de acordo mútuo entre as partes, seja por acordo extrajudicial ou judicial, quando não há concordância. Eis o que dispõe o art. 1695:

Art. 1.695. São devidos os alimentos quando quem os pretende não tem bens suficientes, nem pode prover, pelo seu trabalho, à própria manutenção, e aquele, de quem se reclamam, pode fornecê-los, sem desfalque do necessário ao seu sustento.

³³ GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodrigo Pamplona. **Manual de direito civil**; volume único, 2. Ed., São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018, p 1407

Nesta ocasião, é pertinente esclarecer o modo como a pensão alimentícia costuma ser estabelecida. Ao determinar o valor dos alimentos, é necessário considerar o princípio da proporcionalidade, o qual está intrinsecamente relacionado à necessidade do beneficiário dos alimentos e à capacidade financeira do responsável pelo seu pagamento. Dessa forma, busca-se estabelecer uma relação equilibrada e justa, que leve em consideração as circunstâncias específicas de cada caso.

Sob esse aspecto, os doutrinadores Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald ensinam que:

Em qualquer hipótese, os alimentos devem viabilizar para o credor uma vida digna, compatível com a sua condição social, em conformidade com a possibilidade do devedor de atender ao encargo. Vislumbra-se, assim, uma dualidade de interesses: a necessidade de quem pleiteia e a capacidade contributiva de quem presta.³⁴

A explicação acima mencionada representa a definição precisa do princípio "necessidade/possibilidade", expresso nos artigos 1.694, § 1º, e 1.695 do Código Civil.

Assim, os alimentos devem ser fixados com o fim de garantir que o alimentante possa pagá-los, sendo certo que o binômio “necessidade/possibilidade”, é o patamar balizador para fixação dos alimentos, já que é por intermédio dele que se pode avaliar a necessidade do alimentando e a capacidade financeira do alimentante.

Adicionalmente, o Código Civil estabelece a possibilidade de revisão da pensão alimentícia diante de alterações na capacidade financeira das partes ou na necessidade da parte beneficiária. Desse modo, é possível requerer a revisão do valor da pensão quando ocorrerem mudanças relevantes nas condições econômicas das partes envolvidas.

É de extrema importância ressaltar que a pensão alimentícia possui caráter assistencial e visa suprir as necessidades essenciais do beneficiário. Seu objetivo fundamental é garantir uma vida digna e adequada, principalmente para crianças e adolescentes que dependem do suporte financeiro dos pais ou responsáveis.

³⁴ FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. Ob. cit. p. 732

Além disso, outro ponto interessante é que os alimentos são irrenunciáveis. Portanto, é possível que o credor não busque judicialmente o recebimento dos alimentos, porém, ele não pode renunciar ao direito de recebê-los, de acordo com o entendimento do ordenamento jurídico. Isso significa que, mesmo que o credor opte por não buscar a cobrança dos alimentos, o direito a recebê-los permanece válido e não pode ser abdicado de forma definitiva. Isso que o que artigo 1.707 do Código Civil dispõe:

Art. 1.707. Pode o credor não exercer, porém lhe é vedado renunciar o direito a alimentos, sendo o respectivo crédito insuscetível de cessão, compensação ou penhora.

Em situações em que ocorre a inadimplência no pagamento da pensão alimentícia, o Código Civil estabelece a aplicação de medidas coercitivas com o objetivo de compelir o devedor a cumprir sua obrigação. Essas medidas podem incluir a penhora de bens pertencentes ao devedor, entre outras medidas coercitivas que visam garantir o cumprimento da obrigação alimentar.

Em resumo, a pensão alimentícia é um mecanismo legalmente estabelecido para garantir o sustento e a subsistência daqueles que necessitam, buscando assegurar a dignidade e o bem-estar das pessoas envolvidas. Sua regulamentação no Código Civil estabelece os direitos e deveres das partes, visando equilibrar a capacidade de pagamento do alimentante com as necessidades essenciais do beneficiário.

Além disso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) sustenta a compreensão de que os alimentos fazem parte dos direitos da personalidade da pessoa, de seu patrimônio moral e não meramente econômico, mesmo que a prestação tenha um valor econômico mensurável. Isso ocorre porque eles são destinados a garantir a subsistência daquele que os recebe.

Nessa toada, a corte superior decidiu que, uma vez que os alimentos têm como finalidade garantir o mínimo existencial, a Teoria do Adimplemento Substancial não se aplica à obrigação alimentar.

Portanto, com base na solidariedade, os alimentos funcionam como prestação que se destina a assegurar a manutenção da dignidade da pessoa humana, sendo, por fim, um direito social.

3.2 A pensão alimentícia no Imposto de Renda

Conforme já visto anteriormente, o Imposto de Renda encontra guarida constitucional precisamente no artigo 153, III da Constituição Federal de 1988, que confere competência à União Federal para sua instituição. Além disso, o parágrafo 2º define os critérios de generalidade, universalidade e progressividade dessa tributação.

Nesse sentido, especificamente os artigos 43 e 45 do Código Tributário Nacional e as suas disposições contidas estabelecem as normas gerais relacionadas ao Imposto de Renda, com o intuito de definir os padrões legais.

Eis o que dispõe o art. 43:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

O Artigo 43 do CTN estipula que o imposto referente à renda e proventos de qualquer natureza, de competência da União, tem como evento desencadeador a obtenção da capacidade econômica ou jurídica de renda ou proventos. O termo "renda" é definido como o resultado proveniente do capital, trabalho ou da combinação dos dois, enquanto "proventos de qualquer natureza" englobam os acréscimos patrimoniais que não se enquadram na definição de renda.

Ademais, o artigo ressalta que a incidência do imposto não está condicionada à denominação da receita ou do rendimento, ao local, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, à origem ou à forma de percepção. Isso significa que o imposto de renda é aplicável independentemente da denominação atribuída à receita ou ao rendimento, da localização da fonte, da situação jurídica ou da nacionalidade, bem como da maneira pela qual a receita ou rendimento é obtido.

No caso de receitas ou rendimentos originários do exterior, o parágrafo 2º do artigo estipula que a legislação determinará as condições e o momento em que ocorrerá a disponibilidade para efeitos de incidência do imposto. Isso implica que o tratamento do imposto de renda para rendimentos do exterior será regulamentado por uma lei específica, estabelecendo as normas para sua tributação.

Enquanto isso, por meio da legislação infraconstitucional legal de nº 7.713/98 e 9.250/95, são fixadas regras atinentes ao imposto de renda.

A Lei 7.713/98 estabelece algumas exceções e incentivos fiscais relacionados à tributação do imposto de renda das pessoas físicas. Essa lei aborda principalmente assuntos relacionados à taxação de certos tipos de rendimentos, como rendimentos provenientes de aposentadoria ou pensão, além de rendimentos decorrentes de doenças graves. Em sua essência, a Lei 7.713/98 tem o objetivo de fornecer um tratamento especial para pessoas que enfrentam circunstâncias particulares e necessitam de apoio financeiro adicional.

Nesse sentido, a Lei 9.250/95 implementou mudanças significativas no sistema tributário nacional. Essa legislação estipula as diretrizes e regulamentos para o cálculo, a declaração e o pagamento do Imposto de Renda das pessoas físicas no Brasil. Ela aborda diversos elementos relacionados ao IRPF, como a definição de alíquotas, isenções, deduções e modalidades de tributação.

Uma das principais alterações trazidas pela Lei 9.250/95 foi a simplificação do sistema de declaração do Imposto de Renda, por meio da criação do modelo de declaração simplificado. Esse modelo permite que os contribuintes optem por uma

dedução padrão em substituição às deduções detalhadas, facilitando e agilizando o preenchimento da declaração.

Adicionalmente, a lei implementou ajustes nas alíquotas do IRPF, estabelecendo faixas de renda progressivas, ou seja, à medida que a renda aumenta, a alíquota também aumenta. Essa progressividade tem como objetivo promover uma distribuição mais equitativa da carga tributária, de forma que aqueles com maior capacidade contributiva paguem uma proporção maior de imposto.

O Decreto 3000/99 é uma norma que estabelece as diretrizes para a aplicação da legislação referente ao Imposto de Renda das pessoas físicas e jurídicas no Brasil. Ele regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do IRPF.

O decreto abarca uma ampla variedade de questões relacionadas ao Imposto de Renda, como a definição de rendimentos tributáveis, isenções, deduções, modalidades de tributação, obrigações acessórias e outros aspectos relevantes. Seu objetivo é fornecer orientações claras e específicas aos contribuintes, auxiliando-os no cumprimento adequado de suas obrigações fiscais.

Uma das principais finalidades do Decreto 3.000/99 consiste em detalhar as disposições da legislação tributária referentes ao Imposto de Renda, de modo a esclarecer como realizar corretamente o cálculo e a declaração dos rendimentos, despesas, ganhos de capital e outros elementos importantes para o cálculo do imposto devido.

O decreto também estabelece prazos para a apresentação da declaração de Imposto de Renda, define os procedimentos para retificar as declarações, regula a forma de pagamento do imposto e inclui outras determinações relevantes para o cumprimento adequado das obrigações fiscais.

Conforme a interpretação legal sobre o Imposto de Renda no Brasil, a Receita Federal considera que qualquer pagamento de pensão, seja por acordo ou por determinação judicial, está sujeito à incidência do imposto de renda.

Isso significa que os valores recebidos a título de pensão, sejam eles provenientes de acordos extrajudiciais ou de decisões judiciais, são considerados rendimentos tributáveis e devem ser declarados na declaração de Imposto de Renda da pessoa beneficiária.

É importante ressaltar que o imposto de renda incide sobre a diferença entre o valor total da pensão recebida e as eventuais deduções permitidas pela legislação vigente. As alíquotas aplicáveis ao imposto de renda variam de acordo com a faixa de renda em que o contribuinte se enquadra.

Em outras palavras, sob a perspectiva tributária, a Receita Federal entende que a pensão alimentícia é considerada como um tipo de renda e, portanto, deve ser sujeita à tributação correspondente. Isso ocorre devido ao fato de que a pensão alimentícia representa um aumento no patrimônio do beneficiário, sendo uma fonte de recursos destinada a suprir suas necessidades essenciais.

Essa interpretação é embasada pela legislação tributária em vigor, a qual estabelece que os ganhos provenientes de qualquer origem, inclusive a pensão alimentícia, estão sujeitos à incidência do imposto de renda. Essa cobrança tem sido aplicada há vários anos, pois o artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei 7.713/1988, assim como o artigo 54 do Decreto nº 3.000/1999, regulamentam a obrigatoriedade do imposto de renda sobre a pensão alimentícia.

Lei nº 7.713/1988

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

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

Decreto nº 3.000/1999

Art. 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).

Portanto é cristalino o entendimento da Receita Federal, antes da decisão do Supremo Tribunal Federal. Anteriormente, portanto, a pensão alimentícia recebida era

considerada como um rendimento tributável para o beneficiário. Isso significa que o valor recebido como pensão alimentícia deveria ser declarado na ficha de Rendimentos Tributáveis da declaração de Imposto de Renda da pessoa que recebia a pensão. Desse modo, esse valor era somado aos demais rendimentos do beneficiário e estava sujeito à tributação de acordo com a tabela progressiva do Imposto de Renda, que possui diferentes faixas de alíquotas conforme o valor total dos rendimentos.

No entanto, é importante ressaltar, que como se verá adiante, a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 5422 impactou na percepção sobre a pensão alimentícia, uma vez que afastou a incidência de Imposto de Renda.

3.3 O julgamento do Supremo Tribunal Federal

Trata-se de uma ação direta de inconstitucionalidade movida pelo Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM) contra dispositivos da legislação tributária brasileira. Especificamente, são contestados o artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 7.713/88 e os artigos 5º e 54 do Decreto nº 3.000/99, que regulamenta o Imposto de Renda.

O objetivo central da ação é questionar a constitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro a título de pensão alimentícia. O IBDFAM argumenta que a legislação em questão viola limites constitucionais ao tributar os valores destinados à subsistência de uma pessoa, prejudicando o lado mais fraco da relação, que é o beneficiário da pensão alimentícia.

O Instituto argumenta que os alimentos possuem natureza jurídica e finalidade distintas da renda e proventos tributáveis. Segundo o IBDFAM, os alimentos são valores destinados a garantir a sobrevivência e o sustento de uma pessoa, enquanto a renda e os proventos tributáveis são frutos do trabalho ou ganhos patrimoniais. Portanto, ao tributar os valores da pensão alimentícia, a legislação em questão estaria colocando em risco a subsistência do beneficiário e violando princípios constitucionais, como a dignidade humana e o princípio da capacidade contributiva.

O requerente também argumenta que a renda relacionada à pensão alimentícia já foi devidamente tributada no momento em que entrou no patrimônio do devedor dos

alimentos. Assim, tributar novamente esses valores quando são transferidos ao beneficiário configuraria uma dupla tributação e uma injustiça fiscal.

Dessa forma, o IBDFAM solicita a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos em questão, bem como a concessão de uma medida cautelar. A medida cautelar é solicitada com base na verossimilhança das alegações apresentadas pelo IBDFAM e na presença dos requisitos legais para sua concessão, visando evitar danos irreparáveis aos beneficiários de pensão alimentícia que atualmente são afetados pela incidência do imposto de renda.

O ministro relator Dias Toffoli, no mérito, vota no sentido de que há uma inconstitucionalidade material na legislação especificada. Para ele:

o imposto de renda só pode incidir uma única vez sobre a mesma realidade, sob pena de ocorrência de bis in idem vedado pelo sistema tributário.³⁵

Para tanto, aborda a questão da obrigação alimentar, especificamente relacionada à pensão alimentícia. Nesse sentido, menciona a relação entre o devedor, que possui a capacidade de pagar os alimentos devido à sua renda, e o credor, que necessita desses alimentos para viver de acordo com sua condição social e suprir suas necessidades básicas.

O Ministro argumenta que os alimentos não são considerados renda ou provento de qualquer natureza para o credor, mas sim um montante retirado dos rendimentos do devedor para ser repassado ao alimentado. Portanto, para o alimentado, o recebimento dos alimentos representa apenas uma entrada de valores.

Por fim, conclui que a inconstitucionalidade da legislação questionada, é proveniente de uma forma disfarçada de dupla tributação sem justificativa legítima. O recebimento de renda ou provento de qualquer natureza pelo devedor, dos quais ele retira a parcela a ser paga ao credor, já configura o fato gerador do imposto de renda. Assim, submeter os valores recebidos pelo alimentado ao imposto de renda representa

³⁵ STF – ADI 5.422 DF, Relator: Ministro Dias Toffoli, Julgado em 06/06/2022

uma nova incidência do mesmo tributo sobre a mesma realidade, o que não ocorre com outros contribuintes.

Para fortalecer seu entendimento, ele exemplifica o seu argumento utilizando um casal, com um filho, em momento anterior a separação e em momento posterior a separação, já com o pagamento de pensão alimentícia para ambos.

Na primeira situação, consideram-se como dependentes do provedor, para fins de sua declaração de imposto de renda, o cônjuge e o filho em comum, devido à sua dependência financeira em relação a ele. Na segunda situação, embora o cônjuge separado e o descendente do casal não possam ser considerados da mesma forma na declaração de imposto de renda do provedor, eles ainda dependem financeiramente dele. A diferença é que, com a separação, o mantenedor passa a suprir as necessidades desses dois indivíduos por meio do cumprimento da obrigação de pagar pensão alimentícia. É importante observar que, devido à pensão alimentícia, não há uma criação de nova riqueza para os alimentados.

Além disso, vale ressaltar que, em ambas as situações, o valor destinado a sustentar os três indivíduos é o mesmo e é tributado quando recebido pelo alimentante. No entanto, devido à separação mencionada e ao recebimento dos alimentos na segunda situação, uma parte desse valor (relativa às pensões alimentícias) é tributada novamente, sem justificativa legítima, pelo imposto de renda, o que viola o texto constitucional.

Torna-se evidente, portanto, que para o ministro, não há qualquer aumento de patrimônio que justifique a tributação da pensão alimentícia paga pelo alimentante aos seus dependentes, uma vez que esses rendimentos já foram tributados quando foram incorporados ao patrimônio do alimentante, que se tornou devedor de alimentos utilizando a mesma fonte de recursos. Entende-se que conforme a doutrina de Carrazza, os rendimentos e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos ou riquezas novas, caso contrário, o princípio da capacidade contributiva não será atendido.

Na mesma esteira, o Ministro Roberto Barroso, em seu voto vista, também defendeu a não incidência de imposto de renda sobre pensão alimentícia. Para ele, antes de tudo, é importante considerar que o direito aos alimentos visa proteger o mínimo

existencial e é devido àqueles que são incapazes de prover sua própria subsistência e não possuem meios imediatos para atender às suas necessidades básicas.

Em síntese, ele entende que:

Os alimentos são destinados a satisfazer as necessidades mais básicas de um indivíduo que, sem aquela prestação, não poderá prover seu próprio sustento. Assim, é parcela que assegura a dignidade da pessoa humana, por meio do mínimo existencial, integrando o rol de direitos da personalidade, com todos os consectários próprios. Nesse contexto, o ingresso dos alimentos na esfera de disponibilidade do indivíduo não representa acréscimo patrimonial, uma vez que a verba será integralmente destinada à satisfação de suas necessidades básicas do alimentando, sendo fixada com base nelas, conforme preconiza a legislação civil.³⁶

O ministro Alexandre de Moraes também acompanha o relator com o seguinte raciocínio:

Com apoio nessas mesmas razões, e tendo por base o princípio implícito de não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação, entendo que os valores recebidos a título de pensão alimentícia decorrente das obrigações familiares de seu provedor não podem integrar a renda tributável do alimentando, sob pena de violar-se a garantia ao mínimo existencial, constituindo verba necessária à manutenção de sua existência digna. Isso porque o montante pago a título de alimentos expressa uma capacidade econômica do alimentante, e não do alimentando, que já era sustentado pelo primeiro antes mesmo da constituição do dever formal de arcar com a pensão, justamente por não possuir bens suficientes e/ou por não poder prover, pelo seu trabalho, à própria manutenção.³⁷

Ou seja, para o eminente ministro, não é lógico deduzir o valor correspondente dos alimentos da base de cálculo do Imposto de Renda do devedor, uma vez que este possui comprovada capacidade contributiva, o que, em primeiro lugar, justifica a exigência da pensão alimentícia. Desse modo, submeter o beneficiário dos alimentos, que é a parte mais vulnerável na relação familiar, à incidência desse imposto é injusto.

Por fim, restou decidido pela maioria dos votos, nos termos do voto do Ministro relator Dias Toffoli, em que se foram vencidos parcialmente os ministros Gilmar Mendes, Edson Fachin e Nunes Marques, em conhecer em parte a ação e julgar procedente o pedido no sentido de modo a dar ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, ao arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/18 e aos arts. 3º, caput e § 1º; e 4º do

³⁶ *Ibid*

³⁷ *Ibid*

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

4. CONCLUSÃO

Com base na análise abordada ao longo desse estudo acerca do imposto de renda sobre pensão alimentícia, é possível chegar a algumas considerações relevantes, levando em conta o arcabouço constitucional/legal, o julgamento do Supremo Tribunal Federal, a capacidade contributiva e o mínimo existencial.

De início, é possível concluir que o entendimento sobre o conceito de renda é muito necessário para determinar os limites da competência tributária da União, de modo que viabilize a manifestação de riqueza tributável para o imposto de renda, excluindo aquilo que de fato não é considerado renda, tendo em vista todo o ordenamento jurídico.

Além disso, para a conclusão do presente estudo, é fundamental entender sobre os direitos fundamentais na tributação, uma vez que é daí que se extrai a capacidade contributiva e o mínimo existencial, que são basilares para a efetiva dignidade humana. Em resumo, conclui-se que há um direito às condições mínimas de existência humana digna, ligado na relação entre a capacidade contributiva e o mínimo existencial, no qual não pode ser objeto de intervenção tributária estatal.

Nesse sentido, embora a Receita Federal e o arcabouço legal considerassem a pensão alimentícia como renda e desse modo determinassem a sua tributação, após o julgamento do Supremo Tribunal Federal, com extenso embasamento doutrinário e jurisprudencial, é possível consumir que os alimentos têm natureza jurídica de direito fundamental, pois estão destinados a satisfazer as necessidades básicas dos indivíduos, o por isso não representam um acréscimo patrimonial. Desse modo, é inconstitucional a legislação que determina a incidência do imposto de renda sobre a pensão alimentícia dos indivíduos.

Torna-se evidente, portanto, que após a presente pesquisa exploratória documental por meio da análise de textos legislativos, textos doutrinários, artigos científicos, matérias veiculadas na internet, dissertações, resoluções, textos legais, jurisprudências e demais fontes de dados relacionadas, principalmente, com o direito

tributário, constitucional e civil, conclui-se que não incide imposto de renda sobre a pensão alimentícia, uma vez que essa exação fere o mínimo existencial do indivíduo, sob a ótica do princípio da capacidade contributiva.

Como consequência disso, a Receita Federal já alterou o artigo 11 da Instrução Normativa nº 1500/2014 da Receita Federal, cujo caput elenca os rendimentos que são isentos ou não se sujeitam ao imposto sobre a renda, e insere entre eles o rendimento recebido a título de pensão alimentícia, conforme se segue:

"XVI - o rendimento recebido a título de pensão alimentícia em face das normas de Direito de Família, decorrente de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública a que se refere o art. 733 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil".

Assim, a presente pesquisa desvelou os fenômenos ligados ao julgamento do Supremo Tribunal Federal, o que serve de incentivo aos beneficiários de pensão alimentícia para o entendimento de sua situação fática e o devido exercício efetivo dos direitos constitucionais que lhes são garantidos.

5. REFERÊNCIAS

Primórdios do Imposto de Renda no Mundo. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/primordios-do-imposto-de-renda-no-mundo>. Acesso em: 01 Out 2022.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda: e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas.** São Paulo, 2009

HOLMES, Kevin. *The concept of income. A Multi-disciplinary analysis.* Países Baixos: IBFD, 2000

CHANCELLOR, Thomas. **Imputed Income and the Ideal Income Tax.** Or. L. Rev. Vol. 67, 1988. Rep. em CARON L., Paul L., BURKE, Karen C.; e McCOUCH, Grayson M.P. *Federal Income Tax Anthology.* Cincinnati: Anderson, 1997. 2ª tiragem, 2003.

ÁVILA, Humberto. **O conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais.** São Paulo: Malheiros Editores, 2011

SCHOUERI, Luís Eduardo. **“O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica”.** In ELALI, André et al. (Org.). *Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados.* São Paulo: Quartier Latin, 2013

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos.** 2ª. ed., ver., ampli. e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária.** São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** São Paulo: Malheiros, 2008.

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

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002.** 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Tributação e Direitos Fundamentais.** Superior Tribunal de Justiça - Doutrina - Edição Comemorativa - 25 anos. São Paulo, 2013

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 26. ed. rev., ampl. e atual. até a EC 64, de 2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2010

TORRES, Ricardo Lobo. **O mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais.** R. Dir. Proc. Geral. Rio de Janeiro, 1990

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009

NETO, Carlos Augusto Daniel. **O “Mínimo Existencial” como condição de derrotabilidade de regras tributárias**. Direito Tributário Atual n° 37. São Paulo

STF – **ADPF 45 DF**, Relator: Ministro Celso de Mello, Julgado em 29/03/2014

STF – **AG REG RE AG 639.337/SP**, Relator: Ministro Celso de Mello, Julgado em 23/08/2011

STF – **RE 567.985/MT**, Relator: Ministro Marco Aurélio, Julgado em 18/04/2013

CAUREO, Elisângela Simon. **Capacidade Contributiva, Tributação Indireta e Mínimo Existencial**. RPGE, Porto Alegre, v. 36 n. 76, 2015.

BRAGA, Thécio. **ICMS personalizado (ICMS-p): Benefício Fiscal em prol da isonomia tributária e do livre exercício de atividade econômica**. Trabalho de Conclusão de Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2018

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de tributar**. - Rio de Janeiro - 1951 - Edição da Revista Forense

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1.988, Sistema Tributário**. 3.ed. São Paulo: Forense, 1991.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981

GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodrigo Pamplona. **Manual de direito civil; volume único**, 2. Ed., São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018

FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. Ob. Cit

STF – **ADI 5.422 DF**, Relator: Ministro Dias Toffoli, Julgado em 06/06/2022

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 06 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 08 out. 2022.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 out. 2022

BRASIL. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Dispõe sobre o Imposto de Renda e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 dez. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm. Acesso em: 15 Abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19250.htm. Acesso em: 15 Abr. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%203.000%2C%20DE%2026%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201999.&text=Regulamenta%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o%2C%20fiscaliza%C3%A7%C3%A3o%2C%20arrecada%C3%A7%C3%A3o,que%20lhe%20confere%20o%20art. Acesso em: 15 Abr. 2023.