

O PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM XEQUE: Direito de Família, Imposto de Renda, Pensão Alimentícia e a desigualdade entre contribuintes

MARIA TEREZINHA NUNES
Advogada, Graduada em Economia,
Especialista em Análise de Constitucionalidade
pela Universidade de Brasília - UnB

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A Pensão alimentícia – Abordagem legislativa. 3. A aplicação da legislação tributária e a ofensa ao princípio da igualdade entre contribuintes. 3. 1 A interpretação que minimiza a desigualdade. 3. 2. A interpretação que maximiza a desigualdade. 4. A aplicação da legislação tributária e a ofensa ao princípio da igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações. 5. A desigualdade entre contribuintes e os propósitos constitucionais para a criança e o adolescente. 6. Considerações finais. 7. Referências bibliográficas.

1 – INTRODUÇÃO

Diz-se sobre a fragilidade de uma democracia quando expostos os índices de desigualdade econômico-social da população. Nesse sentido, buscando minimizar o abismo existente entre ricos e pobres e caminhar rumo à consolidação da democracia, a Constituição Federal de 1988 deu ênfase especial à busca da efetivação do princípio da igualdade, reforçando o capítulo dos direitos e garantias individuais e sociais. No capítulo da Família é nítida a busca da igualdade entre seus componentes e a proteção aos filhos menores, cujo dever de assistência, criação e educação ultrapassam os limites da sociedade conjugal.

Entretanto, em contradição aos objetivos fundamentais da República, constantes do art. 3º da Constituição Federal, de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o Estado, por meio da legislação tributária, impõe tratamento igual aos desiguais, em se tratando de filho menor, cujo único rendimento são os alimentos, bem como, tratamento desigual aos que, hipoteticamente, considerando rendimentos iguais para os contribuintes responsáveis pela criação do menor, estariam em situação equivalente.

Pelas regras atuais do imposto de renda, é possível visualizar essa desigualdade, especialmente, quando a contribuinte ou o contribuinte, detentor da guarda de filho menor, que recebe pensão alimentícia, em dinheiro, por força de decisão judicial, faz a declaração de ajuste anual. Ao responsável pelo menor são apresentadas as seguintes opções: 1 – adicionar os valores recebidos a título de pensão alimentícia a sua renda pessoal para obter as deduções relativas ao dependente, despesas médicas e escolares; 2 – ou, obter o CPF do menor, declarar a pensão alimentícia recebida em separado, e ficar sem aquelas deduções. Difícil não vir à mente o ditado popular: “Se correr o bicho pega, se ficar o bicho come”.

A situação acima descrita, indicando a forma como a autoridade fiscal orienta a declaração desses alimentos, revela infringência à lei, ao princípio da igualdade entre contribuintes, bem como infringência ao princípio da igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações.

No intuito de trazer novos elementos à reflexão da inclusão dos alimentos como renda, a abordagem legislativa apresentada neste trabalho procura identificar a legislação

tributária aplicada aos alimentos. A partir da legislação vigente, busca-se conhecer os reflexos do ônus dessa tributação para o contribuinte alimentante, para o contribuinte alimentando que faz o ajuste fiscal em separado e para o contribuinte que detém a guarda de filho menor. A seguir, será apresentada a desigualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações como decorrência da desigualdade entre contribuintes, considerando o maior ônus para aquele que detém a guarda, em geral, a mulher.

Ao final, pretende este estudo mostrar a dissonância entre o tratamento constitucional de proteção à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer da criança e do adolescente e o tratamento dado pela legislação tributária que compromete o alcance desses objetivos. Assim, a legislação tributária, além de encontrar-se na contramão da proteção constitucional e legal do menor, põe em xeque os princípios constitucionais da igualdade entre contribuintes e da igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações, fragilizando as instituições democráticas no que ela tem de mais essencial, a igualdade, a dignidade humana, a plena cidadania.

2 – A PENSÃO ALIMENTÍCIA – Abordagem Legislativa

As primeiras tentativas observadas na legislação tributária referentes à caracterização dos alimentos devidos aos filhos menores, como renda, mostram a hesitação inicial do legislador em assim fazê-lo. Tomando por base as disposições do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, verificamos a existência de previsão genérica quanto à obrigação de pagamento do imposto de renda, sem distinção de idade, àqueles que recebessem rendimentos líquidos anuais, superiores a vinte e quatro mil cruzeiros. No art. 10 consigna que “constituem rendimento bruto, em cada cédula, os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e demais proventos previstos neste decreto-lei”.

Tendo em vista que os alimentos não derivam do capital ou do trabalho do menor, restaria a sua definição expressa em outros artigos para considerá-los, de fato, renda tributável. Porém, apenas no capítulo dos “abatimentos”, art. 20 do Decreto-lei nº 5.844/43, encontramos referências à “contribuição” e a “rendimentos próprios”, quando regula o procedimento fiscal em caso de dissolução de sociedade conjugal, garantindo não só àquele contribuinte que sustenta¹, mas também àquele que contribui nos termos do art. 327 do Código Civil², o direito à dedução em relação a cada filho, conforme consta abaixo:

Art. 20. Da renda bruta, observadas as disposições dos §§ 1º, 3º e 5º do art. 11, será permitido abater:

e) os encargos de família, à razão de Cr\$12.000,00 anuais para o outro cônjuge e de Cr\$6.000,00 para cada filho menor ou inválido ou filha solteira ou viúva sem arrimo, obedecidas as seguintes regras: (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947).

¹ Cf. MADALENO (2004, p. 575), há diferença entre a obrigação alimentar e o dever de sustento. O primeiro vincula-se ao poder familiar e o segundo à relação de parentesco. Não obstante essa diferença na fundamentação, utilizaremos as duas expressões com o mesmo sentido, especificamente, quanto aos alimentos devidos aos filhos menores de dezoito anos.

² Parágrafo único do art. 327 do antigo Código Civil (revogado pela Lei nº 6.515/77): “Se todos os filhos couberem a um só cônjuge, fixará o juiz a contribuição com que, para o sustento deles, haja de concorrer o outro”.

II – no caso de dissolução da sociedade conjugal, em virtude de desquite ou anulação de casamento, a cada cônjuge cabe a isenção de vinte e quatro mil cruzeiros (Cr\$ 24.000,00) do art. 26 e o abatimento relativo aos filhos que sustentar, atendido, também, o disposto no parágrafo único do artigo 327 do Código Civil. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 8.430, de 24.12.1945).

§ 4º Para efeito da letra e dêste artigo, só se computarão os filhos legítimos, legitimados, naturais reconhecidos e adotivos, que não tiverem rendimentos próprios, ou, se os tiverem, desde que tais rendimentos estejam incluídos na declaração do contribuinte.

Art. 80. As pessoas físicas serão lançadas individualmente pelos rendimentos que perceberem do seu capital, do seu trabalho próprio ou das pensões de que tiverem gozo privativo, ressalvada a hipótese do § 4º, in-fine, do art. 20.

Assim, pelo art. 80, acima transcrito, a regra geral é a declaração de renda individual, em separado. Contudo, a ressalva do § 4º do art. 20 excepciona a declaração de rendimentos do menor em conjunto com os pais, quando aqueles tiverem rendimentos próprios. Em face dessa previsão, indaga-se de que rendimentos próprios o Decreto-lei nº 5.844/43 se refere, já que em outros dispositivos não informa com exatidão tratar-se da “contribuição” do citado art. 327 do Código Civil.

Sobre o significado da expressão “rendimentos próprios” do filho menor, são importantes as considerações de REZENDE (1963, p. 57-58), acerca do art. 67, § 3º do Regulamento do Imposto de Renda da época, Decreto nº 51.900, de 10.4.63:

O § 3º do art. 67: Seja qual for o regime matrimonial de bens, a binuba no exercício do pátrio poder dos filhos do primeiro leito deverá apresentar declaração dos rendimentos e dos bens dêstes quando aqueles excederem o mínimo previsto no art. 1º dêste regulamento cabendo-lhe o abatimento legal relativamente a êsses filhos (Lei nº 4.121, inciso XII; Código Civil, artigos 385 e 389).

O comentário do autor: Êste § 3º não tinha correspondente no regulamento anterior. Nem tem base em lei – pois as que invoca – a de nº 4.121 e o Código Civil – não são aplicáveis no caso. (...) E agora vamos reproduzir os art. 385 e 389 do Código Civil: Art. 385. O pai e, na sua falta, a mãe são os administradores legais dos bens dos filhos que se achem sob o seu poder, salvo o disposto no art. 225. Art. 389. O usufruto dos bens dos filhos é inerente ao exercício do pátrio poder, salvo a disposição do art. 225.

Será que os autores do regulamento acham que nenhum dos seus antecessores, nem o legislador, conhecesse esses dispositivos do Código Civil? De certo que o conheciam; e apesar disso, no próprio regulamento agora baixado figura o art. 20 § 2º, nestes termos:

“Para efeito da letra “e” dêste artigo, só se computarão os filhos legítimos, legitimados, naturais reconhecidos e adotivos, que não tiverem rendimentos próprios ou, se os tiverem, desde que tais rendimentos estejam incluídos na declaração do contribuinte (Decreto-lei nº 5.844, art. 20, § 4º).

Como se vê, êsse dispositivo enraiza-se no Decreto-lei 5.844 e foi confirmado por várias outras leis; ora, se o art. 389 tivesse que prevalecer em matéria fiscal, êsse art. 20, § 2º não poderia aludir a *rendimentos próprios*, dos filhos.

O autor faz severas críticas à regulamentação do imposto de renda, constante do Decreto nº 51.900/63. Por meio de sua argumentação é possível detectar a relação existente entre os recursos próprios do filho, mencionados pelo Decreto-lei nº 5.844/43, e o usufruto dos bens dos menores pelo detentor do pátrio poder. Assim, mesmo a lei civil tendo previsto o usufruto dos bens dos menores pelo detentor do pátrio poder, a lei tributária os classificou como rendimentos próprios do menor.

MONTEIRO (1994, p. 284) entende que “o patrimônio do filho menor é confiado à administração do genitor, que estiver no exercício do pátrio poder (Cód. Civil, art. 385). Entre esses poderes incluem-se, incontestavelmente, o de locar imóveis, e o de receber juros ou rendas”.

NÓBREGA (2002) em trabalho de sistematização da legislação tributária referente à pessoa física, aludindo aos alimentos de forma geral, declara que os alimentos prestados em virtude de sentença judicial podiam ser abatidos da renda bruta desde 1942. Contudo, aos pais separados era deferido o abatimento de valor fixo como encargo de família, em relação a cada filho. O § 1º do art. 20 (incluído pela Lei nº 154/47) previa o abatimento dos alimentos devidos a ascendentes, irmão e irmã incapacitados para o trabalho. No entanto, os alimentos devidos aos filhos menores, tidos como “contribuição do art. 327 do CC” não se incluíam nesse benefício, até o advento do Decreto-lei nº 1.301/73.

Diante dessas constatações e da falta de previsão expressa dos alimentos como renda, a expressão “rendimentos próprios” do filho referia-se, à época, a rendimentos derivados de seu trabalho ou do fruto de seus bens patrimoniais. Não sem razão que a Lei nº 4.506, de 1964, veio para prever a declaração em separado dos filhos emancipados, com rendimentos de seu trabalho e rendimentos derivados de bens patrimoniais.

A intenção primordial da Lei nº 4.506/64³ foi resguardar, da administração do padrasto, os bens dos filhos de primeiro casamento da mulher viúva que contraía novo casamento. Também no intuito de proteger os bens dos menores não contidos nas exceções previstas, a mesma lei determinou a observância da proporcionalidade entre a renda líquida do menor e o total da renda bruta dos pais, nos termos de seu § 3º, art. 4º.

Somente em 1973, pelo Decreto-lei nº 1.301, de 31 de dezembro, é que os alimentos passaram a ser renda, de forma inconteste, conforme definem os artigos seguintes:

Art. 2º. As importâncias efetivamente pagas a título de alimentos ou pensões em face das normas do Direito de Família e em cumprimento de decisão ou acordo judicial poderão ser abatidas da renda bruta do prestador, como encargo de família.

³ Art. 4º Os rendimentos de menores serão tributados conjuntamente com os seus pais. § 1º O disposto neste artigo não se aplica: a) aos filhos emancipados; b) aos filhos de primeiro leito de binuba no exercício do pátrio poder, que poderão apresentar declaração em separado; c) aos filhos menores que, auferindo rendimento de trabalho, optem pela apresentação da declaração em separado. § 2º Os menores serão representados por seus pais ou representante legal. § 3º Os rendimentos dos menores só responderão pela parcela de imposto proporcional à relação entre seus rendimentos líquidos e o total da renda bruta declarada conjuntamente com a de seus pais.

Art. 3º Os alimentos ou pensões percebidos em dinheiro constituem rendimento tributável, classificável na Cédula "C" da declaração de rendimentos do alimentado, que será tributado distintamente do alimentante.

Conforme consta dos arts. 2º e 3º do Decreto-lei nº 1.301/73, a previsão legal abarcou, a um só tempo, a exação tributária dos alimentos fornecidos em dinheiro ao menor e a possibilidade de abatimento desses valores para o contribuinte alimentante. Assim, o abatimento dos alimentos pagos, que antes era apenas previsto para os alimentos devidos a ascendentes, irmão e irmã, incapacitados para o trabalho, foi estendido para os alimentos pagos aos filhos menores.

A essa época já vigia a lei específica dos alimentos, de nº 5.478, de 1968, determinando rito especial para a ação de alimentos, dispondo sobre a pessoa do credor, devedor, sobre a avaliação do binômio: necessidade do credor e possibilidade do devedor, a forma de execução em caso de inadimplemento, decretação de prisão do devedor, alteração da redação do art. 244 do Código Penal para prever a pena de um a quatro anos de detenção para o devedor de pensão alimentícia e outras providências. Visava essa lei agilizar o processo judicial de alimentos e assim tornar efetiva a prestação alimentar em favor dos filhos.

Verifica-se, portanto, que à medida que o Estado protagonizava a defesa dos direitos da criança, cuidando para que não lhe faltasse o sustento, em caso de dissolução da sociedade conjugal, a legislação tributária caminhava em sentido oposto, impondo ônus tributário às prestações alimentícias recebidas pelo menor.

Os normativos subseqüentes ao Decreto-lei nº 1.301, de 1973, da mesma forma que este, passaram a conter o termo “alimentos” em seus textos, como é exemplo a Lei nº 7.713, de 1988:

Art. 3º. (...)

§ 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.

Por sua vez, a Lei nº 8.383, de 1991, em seu art. 4º, estabeleceu que “a renda e os proventos de qualquer natureza, inclusive os rendimentos e ganhos de capital, percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente”, ou seja, mantendo a definição do § 1º, art. 3º, da Lei nº 7.713, de 1988.

3 – A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E A OFENSA AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE ENTRE CONTRIBUINTES

3.1 – A interpretação que minimiza a desigualdade

A legislação tributária, no sentido em que o Código Tributário lhe confere, em seu art. 96, “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles

pertinentes”. Assim, é que, sob o pálio Constitucional de 1988, no que concerne ao Sistema Tributário Nacional, encontram-se inúmeras leis e decretos-leis, dentre os quais destacamos os de 1943, 1945 e 1973, objetos de estudo na “abordagem legislativa”. Também fazem parte da legislação tributária os regulamentos, instruções normativas, portarias e outros que se encontram esparsos no ordenamento jurídico nacional tornando complexa a compreensão do que hoje vige ou não para a cobrança do Imposto de Renda.

Para o presente estudo, é importante trazer as disposições do primeiro normativo que estabeleceu de forma clara a obrigação tributária do alimentando, ou seja, do Decreto-lei nº 1.301, de 1973, na parte concernente aos alimentos devidos ao menor incapacitado:

Art. 2º. As importâncias efetivamente pagas a título de alimentos ou pensões em face das normas do Direito de Família e em cumprimento de decisão ou acordo judicial poderão ser abatidas da renda bruta do prestador, como encargo de família.

Art. 3º Os alimentos ou pensões percebidos em dinheiro constituem rendimento tributável, classificável na Cédula "C" da declaração de rendimentos do alimentado, que será tributado distintamente do alimentante.

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

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

A regulamentação do Decreto-lei nº 1.301/73, feita pelo Decreto nº 76.186, de 1975, direcionando a aplicação dos dispositivos referentes aos “menores e outros incapazes”, estabeleceu:

Art. 4º. (...)

§ 2º - No caso de rendimentos percebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de decisão ou acordo judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios, verificando-se a incapacidade civil do alimentado, a tributação se fará mediante declaração de rendimentos apresentada em seu nome pelo tutor, curador ou responsável por sua guarda (Decreto-lei nº 1.301/73, art. 3º, § 1º).

§ 3º - No caso do parágrafo anterior, se o montante dos alimentos ou pensões recebidos no ano base for inferior ao valor fixado como limite de isenção, o responsável pela manutenção do alimentado que não perceba outros rendimentos poderá incluir os rendimentos deste em sua declaração, considerando-o seu dependente (Decreto-lei nº 1.301/73, art. 3º, § 2º).

O Regulamento acima praticamente repetiu a disposição do Decreto-lei com a diferença que enfatiza a característica de hipossuficiente do menor para que seja considerado dependente. Trata-se, portanto, de regra de inclusão de dependente, condicionada ao valor dos alimentos. Satisfeitas as seguintes condições: montante dos alimentos abaixo do limite de isenção e a inexistência de outros bens, o filho, incapaz civilmente, poderá ser considerado dependente de

seu responsável legal. No § 2º é nítida a tributação, que se fará em separado, mas no § 3º não. Esse dispositivo exige interpretação de acordo com o contexto da norma em que foi inserido. Há uma nítida intenção de excepcionar aquele que tem renda (alimentos) em valor inferior ao limite de isenção. Assim, para cumprir o objetivo da norma a inclusão dos alimentos seria feita como parcela isenta de imposto de renda.

Recordando que em 1962 foi instituída a obrigatoriedade da apresentação da declaração de bens, em conjunto com a de rendimentos do contribuinte (Lei nº 4.069/62) não é difícil deduzir que a intenção do fisco não era tributar o que já estava isento, mas saber a exata origem dos rendimentos do menor.

Pelas disposições dos arts. 2º e 3º do Decreto-lei nº 1.301/73 é possível entrever os reflexos do direito de família e, em especial, da lei de alimentos na legislação tributária. Há uma nítida separação do dever de sustento entre o contribuinte que alimenta por força judicial, e aquele que alimenta pelo dever de guarda do menor⁴. A esse foi possibilitada a manutenção do filho como dependente, desde que os alimentos não importassem em quantia superior ao limite de isenção. Àquele, foi previsto o “abatimento” total, na renda bruta, dos alimentos pagos.

De acordo com a pesquisa realizada, a legislação do Imposto de Renda antes da edição da Lei de Alimentos, de nº 5.478/68, era dúbia quanto à tributação dos alimentos, além do que o Decreto-lei 5.844/43 destinava direitos iguais para os pais, em relação aos filhos, em caso de dissolução conjugal (Inciso II do art. 20). Não seria de estranhar, portanto, a garantia da continuidade da dedução, por dependente, quando os alimentos importassem em quantia menor que o limite de “isenção” do Imposto de Renda, em contrapartida à isenção total deferida ao alimentante.

Por essas razões, é plausível acreditar que o Decreto-lei nº 1.301/73 não encerra preceitos contraditórios. É possível a harmonização de seu texto considerando que ele não determina a soma dos rendimentos do menor aos rendimentos do responsável, mas sim que sejam incluídos de forma a efetivar a manutenção do filho como dependente, objetivo central do dispositivo, anteriormente garantido pelo Decreto-lei nº 5.844/43.

Confirmando essa interpretação, foi consignado no Decreto nº 76.186, de 1975, de forma expressa, a concessão de isenção desses alimentos, sanando possível contradição e desvio de interpretação da expressão “incluindo os rendimentos”. Dispunha o Decreto nº 76.186/75, em seu § 1º, letra “c” do art. 70:

Dos Encargos de Família

Art. 70 – (...)

§ 1º - Poderão ser abatidas, **também**, a título de encargo de família:

a) as importâncias efetivamente pagas a título de alimentos ou pensões em face das normas do Direito de Família e em cumprimento de acordo ou decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais ou provisórios, ou os admissíveis em face da lei civil quando comprovadamente prestados a ascendentes e a irmão ou irmã por incapacidade de trabalho, a prudente critério da autoridade lançadora (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 20, § 1º, Lei nº 154/47, art. 1º, e Decreto-lei nº 1.301/73, arts. 2º e 4º);

⁴ Conforme Estatuto da Criança e do Adolescente – “Art. 33. A guarda obriga a prestação de assistência material, moral e educacional à criança ou adolescente, conferindo a seu detentor o direito de opor-se a terceiros, inclusive aos pais”.

b) (...)

c) importância correspondente a dependente quando, na hipótese do art. 4º, § 3º, o incapaz perceber montante de alimentos inferior ao valor fixado como limite de isenção, e o responsável incluir em sua declaração os rendimentos do alimentado (Decreto-lei nº 1.301/73, art. 1º, § 2º).

(...)

§ 6º - No caso de dissolução da sociedade conjugal em virtude de desquite ou anulação do casamento, a cada cônjuge cabe o abatimento relativo aos filhos que sustentar, atendido, também, o disposto no parágrafo único do art. 327 do Código Civil (Decreto-lei nº 5.844/43), art. 20, e, II).

O Decreto de regulamentação do imposto de renda, superveniente a esse, o de nº 85.450, de 04.12.1980, manteve o abatimento do montante dos alimentos incluídos na declaração do responsável. Assim, foi mantido o sentido conferido pelo Decreto-lei nº 1.301/73, art. 3º, § 2º, ou seja, de garantia da inclusão do menor como dependente quando seus alimentos resultassem em montante inferior ao limite de isenção.

Importa considerar que sendo defeso ao regulamento, consolidando as leis do imposto de renda, dispor sobre isenções que não aquelas expressamente definidas em lei, as disposições dos Decretos de nºs 76.186/75 e 85.450/80 apenas explicitaram o que já estava expressamente garantido na lei específica que tratou da “tributação separada dos rendimentos do casal e dá outras providências” (Decreto-lei nº 1.301, de 1973).

Pelo Quadro I, é possível perceber os reflexos da aplicação do Decreto-lei nº 1.301/73, da forma acima explicitada, ou seja, de acordo com a interpretação que minimiza a desigualdade entre contribuintes envolvidos com o sustento de filho menor. Por isso, serão consideradas apenas as variáveis que dizem respeito ao pagamento e recebimento de pensão alimentícia, por determinação judicial.

Os dados são os seguintes: 1 - pensão alimentícia estipulada em juízo, para um filho, no valor de um salário mínimo atual, R\$ 380,00 (trezentos e oitenta reais); 2 - rendimentos iguais para os contribuintes pai e mãe; 3 - um terço dos alimentos recebidos para a educação e um terço para a saúde.

QUADRO I

AJUSTE FISCAL 2007 DE ACORDO COM O DECRETO-LEI Nº 1.301/73

(interpretação de forma a efetivar o direito de inclusão do menor como dependente, sem somar a renda do menor à de seu responsável)

SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	CONTRIBUINTE Nº 1 C/GUARDA	CONTRIBUINTE Nº 2 C/GUARDA	CONTRIBUINTE Nº 3 MENOR	CONTRIBUINTE Nº 4 - ALIMENTANTE
MODALIDADE DA DECLARAÇÃO	CONJUNTA (inclui alimentos como parcela isenta até o limite de R\$14.992,32)	EM SEPARADO (não inclui o filho como dependente)	EM SEPARADO (rendimentos derivados exclusivamente dos alimentos)	EM SEPARADO (dos alimentos do filho menor)
RENDA PESSOAL CONTRIBUINTE	20.000,00	20.000,00	4.560,00*	20.000,00
ALIMENTOS RECEBIDOS/ NOME MENOR	4.560,00	X	X	X
RENDA BRUTA	20.000,00**	20.000,00	4.560,00	20.000,00
DEDUÇÕES POR DEPENDENTE	1.516,32	X	X	X
DESPESAS INSTRUÇÃO	1.520,00	X	X	X
PAGTº PENSÃO ALIMENTÍCIA	X	X	X	4.560,00
DESPESAS MÉDICAS	1.520,00	X	X	X
BASE DE CÁLCULO	15.443,68	20.000,00	4.560,00	15.440,00
IMPOSTO DEVIDO ⁵	67,68	751,13	Isento***	67,13

* Resultado anual do somatório das pensões, no valor de um salário mínimo mensal.

**A renda bruta não altera tendo em vista que o montante dos alimentos constitui parcela isenta do imposto de renda.

***Sendo a base de cálculo em valor inferior a R\$14.992,32 o contribuinte está isento de pagar imposto (Manual de Preenchimento/2007, p. 56).

Conforme se pode observar do Quadro I, o contribuinte nº 2, que tem a guarda e declara em separado, ficando, pois, impedido de obter as deduções relativas ao filho dependente, mesmo quando o montante dos alimentos está abaixo do limite de isenção, é o mais penalizado pelas regras do Imposto de Renda. A diferença do ônus tributário incidente sobre o detentor da

⁵ Segundo o Manual de Preenchimento do IR/2007, o imposto devido corresponde ao valor da base de cálculo multiplicado pela alíquota de 15% e deduzida a parcela de R\$ 2.248,87.

guarda (Imposto devido: R\$ 751,13) em relação ao contribuinte que alimenta, e que tem a dedução integral dos alimentos pagos em sua renda bruta (Imposto devido: R\$ 67,13) é gritante.

Por outro lado, observa-se uma “sugestão de equidade” da legislação tributária, quando aplicado o entendimento exposto anteriormente com relação às regras definidas no Decreto-lei nº. 1.301/73, ou seja, incluindo o filho como dependente com o benefício das deduções respectivas e incluindo os alimentos como parcela isenta de tributação, constante da tabela progressiva do Imposto de Renda.

A expressão utilizada de “sugestão de equidade” deve-se ao fato de que os dados definidos para a elaboração do ajuste anual do Quadro I levam em conta o salário mínimo atual e valores relativos às deduções com educação e saúde em percentual relativamente alto, dado o limite de renda mensal considerado para os contribuintes pai e mãe.

Embora o Quadro demonstrativo tenha intencionalmente maximizado o efeito das deduções relativas ao dependente na declaração do contribuinte nº 1, com o propósito de melhor visualização das desigualdades, merece reflexão o fato de que a pensão alimentícia estipulada em um salário mínimo importa em mais de vinte por cento da renda do alimentante, valor difícil de ser apurado quando é fixada em percentual incidente sobre a folha de pagamento. Além do que, os valores das deduções com saúde e educação, representando dois terços dos alimentos recebidos do alimentante, comprometeriam o suprimento das demais despesas do menor tais como: habitação e despesas decorrentes da habitação: água, luz, telefone, comida para subsistência, remédios, material escolar, uniforme escolar, transporte escolar, roupas, calçados, cultura, lazer e outros.

Assim, dado o acúmulo das despesas sobre os ombros daquele que detém a guarda, não é difícil, pois, concluir que essa família (contribuinte e filho menor) utilizaria o sistema público de saúde e educação, excluindo a possibilidade das deduções respectivas. Disso resultaria menos dedução e, portanto, mais imposto a pagar, como é exemplo o Quadro II abaixo:

QUADRO II

RENDA PESSOAL CONTRIBUINTE	ALIMENTOS DO MENOR	RENDA BRUTA	DEDUÇÕES POR DEPENDENTE	DESP. INSTRUÇÃO	DESP. MÉDICAS	BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO DEVIDO
20.000,00	4.560,00*	20.000,00	1.516,32	xx	xx	18.483,68	523,68

* Não altera a renda bruta do detentor da guarda.

Considerando as circunstâncias expostas no parágrafo anterior, esse pode ser considerado o modelo mais representativo da realidade econômico-social da família brasileira, composta por contribuinte e menor que recebe alimentos judicialmente, na qual se pode perceber a maior incidência do ônus do imposto sobre a mesma, em relação ao contribuinte alimentante.

3. 2 – A interpretação que maximiza a desigualdade

A interpretação do Decreto-lei nº 1.301/73, realizada pelas autoridades fiscais, por intermédio da regulamentação do Imposto de Renda, em especial pelo Decreto nº 3.000, de 1999,

resulta em maior desigualdade entre esses contribuintes do que aquela apontada nos Quadros I e II.

A regulamentação constante dos §§ 1º e 2º, art. 4º do Decreto nº 3.000/99(RIR/99), traz orientações gerais para a declaração de rendimentos dos menores e outros incapazes, as quais são aplicadas às disposições do art. 5º, relativas aos “Alimentos e Pensões de outros Incapazes”:

Rendimentos de Menores e Outros Incapazes

Art.4º. Os rendimentos e ganhos de capital de que sejam titulares menores e outros incapazes serão tributados em seus respectivos nomes, com o número de inscrição próprio no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF (Lei nº 4.506, de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 1.301, de 31 de dezembro de 1973, art. 3º).

§ 1º. O recolhimento do tributo e a apresentação da respectiva declaração de rendimentos são da responsabilidade de qualquer um dos pais, do tutor, do curador ou do responsável por sua guarda (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 192, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 134, incisos I e II).

§ 2º. Opcionalmente, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por menores e outros incapazes, **ainda que** em valores inferiores ao limite de isenção (art. 86), poderão ser tributados em conjunto com os de qualquer um dos pais, do tutor ou do curador, sendo aqueles considerados dependentes.

§ 3º. No caso de menores ou de filhos incapazes, que estejam sob a responsabilidade de um dos pais, em virtude de sentença judicial, a opção de declaração em conjunto somente poderá ser exercida por aquele que detiver a guarda.

Alimentos e Pensões de Outros Incapazes

Art. 5º. No caso de rendimentos percebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo homologado judicialmente ou decisão judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios, verificando-se a incapacidade civil do alimentado, a tributação far-se-á em seu nome pelo tutor, curador ou responsável por sua guarda (Decreto-Lei nº 1.301, de 1973, arts. 3º, § 1º, e 4º).

Parágrafo único. **Opcionalmente**, o responsável pela manutenção do alimentado poderá considerá-lo seu dependente, incluindo os rendimentos deste em sua declaração (Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 35, incisos III a V, e VII).

A Secretaria da Receita Federal, transpondo as normas do Decreto nº 3.000/99 para o Manual de Preenchimento do Imposto de Renda de 2007, p. 36, estabeleceu:

Para quem é responsável pelo menor que recebe alimentos:

Filho de pais divorciados ou separados judicialmente somente pode constar como dependente na declaração daquele que detém a sua guarda judicial. Se o filho declarar em separado, **não pode** constar como dependente na declaração do responsável.

O Manual de Preenchimento do IR/2007 é mais explícito do que o Decreto nº 3.000/99 no sentido de informar que os efeitos relativos à dependência dos filhos sujeitam-se à tributação conjunta dos rendimentos do menor e do contribuinte, seu responsável legal. Assim, a “opção”, na realidade é imposição de pena ao contribuinte, uma vez que esse também e de forma importante contribui para a subsistência do menor, sem poder considerá-lo seu dependente. A

inclusão dos alimentos, mesmo em montante inferior ao limite de isenção, à renda pessoal do contribuinte que detém a guarda de menor, conforme Quadro III, importa em ônus consideravelmente maior a esse contribuinte que, acuado, “opta”, ou, sendo mais realista, se vê impelido a declarar em separado.

O disposto no § 2º do art. 4º do RIR/99 faz uma interpretação ampliada do disposto no Decreto-lei quando substitui o termo condicionante “se” para “ainda que”, abrangendo aqueles que o Decreto-lei quis resguardar. O Regulamento atual subverte as regras dispostas no Decreto-lei nº 1.301/73, vinculando a inclusão de dependente à soma de seus alimentos, independente do seu valor, à renda pessoal de seu responsável. Dessa forma, chama à tributação quem dela estava isento, onerando o menor e seu representante legal⁶.

Conforme MELO⁷ e MACHADO⁸, os regulamentos, instruções normativas, portarias, e o que mais for necessário para a aplicação da lei têm seus limites definidos nos estritos liames da própria lei.

A respeito da interpretação extensiva e a restritiva, esclarece DINIZ (1991, p.394):

A interpretação extensiva e a restritiva são importantes, apesar de não serem processos ou técnicas interpretativas e sim efeitos do ato interpretativo. O hermeneuta, empenhado em saber se deve atingir o resultado estrito ou amplo, deverá ater-se: 1) ao espírito do texto normativo; 2) à equidade; 3) ao interesse geral; 4) ao paralelo entre a norma interpretanda e outras, sobre idêntico objeto, contidas no mesmo diploma legal ou em outro; 5) ao tipo da disposição normativa interpretanda, pois há preceitos que não admitem interpretação extensiva, como os de direito penal ou tributário, os contratos benéficos (CC, art. 1.090) etc.

Assim, da mesma forma que não cabe a interpretação ampliativa para alcançar em hipótese de isenção aqueles que não estão expressamente designados, também não cabe a interpretação que anula o direito e o fim colimado pela lei.

⁶ Parece inusitada a interpretação do Decreto-lei nº 1.301/73, feita pelas autoridades fiscais, em que mantendo um benefício penalizasse dois contribuintes a um só tempo: um “suposto contribuinte”, o menor, quando imputa exação tributária aos seus parcos rendimentos, derivados apenas dos “alimentos”, em valor abaixo do limite de isenção, e penalizando o contribuinte, seu responsável, quando vincula a manutenção da dependência, com as deduções respectivas, à soma dos alimentos do menor à renda bruta desse contribuinte.

⁷ Cf. MELO (2003, p. 311) “No Brasil, entre a lei e o regulamento não existe diferença apenas quanto à origem. Não é tão-só o fato de uma provir do Legislativo e outro do Executivo o que os aparta. Também não é apenas a posição de supremacia da lei sobre o regulamento o que os discrimina. Esta característica faz com que o regulamento não possa contrariar a lei e firma seu caráter subordinado em relação a ela, (...) Há outro ponto diferencial e que possui relevo máximo e consiste em que – conforme averbação precisa do Prof. O. A. Bandeira de Mello – **só a lei inova em caráter inicial na ordem jurídica**. (...) Em suma: consagra-se, em nosso Direito Constitucional, a aplicação plena, cabal, do chamado princípio da legalidade, tomado em sua verdadeira e completa extensão”.

⁸ Cf. MACHADO (2006, p. 106) “A regra de decreto, ou de regulamento, em matéria tributária só tem utilidade para a explicitação de textos legais, ou para o estabelecimento dos meios e formas de cumprimento das disposições de leis. Meios e formas que tenham, realmente, caráter meramente instrumental. Todos os elementos essenciais na formação da relação jurídica tributária devem estar na lei. Nenhum pode ser posto, acrescentado ou modificado pelo regulamento”.

Analisando as diversas regulamentações do Imposto de Renda, verifica-se que o Decreto de nº 76.186/75 foi revogado pelo Decreto nº 85.450, de 1980, e esse, por sua vez, foi revogado pelo Decreto nº 1.041/94. Conforme dito anteriormente, os dois primeiros mantiveram a norma expressa de isenção. O Decreto nº 1.041/94, entretanto, dispôs de modo confuso sobre os rendimentos dos menores. Fez uma separação entre “Rendimentos de Menores e Outros Incapazes”, estabelecendo no § 3º de seu art. 3º a tributação conjunta dos rendimentos percebidos pelos filhos menores, mesmo que em valores inferiores ao limite de isenção (art. 94) para serem considerados dependentes. Referindo-se aos “Alimentos e Pensões de Outros Incapazes”, no art. 4º, repete literalmente o disposto no Decreto nº 1.301/73. Dessa forma, o Decreto nº 1.041, de 1994, excluindo a menção ao art. 94 (tabela progressiva do imposto), sugere a interpretação do Decreto-lei de modo a garantir a inclusão do dependente, sem ônus para o seu responsável legal.

Sendo assim, presume-se que a revogação de todos os dispositivos legais referentes à isenção e abatimentos que influíssem na renda bruta e base de cálculo do imposto feita pela Lei nº 7.713, de 1998, em seus §§ 5º e 6º do art. 3º, não alcançou o disposto no § 2º do art. 3º do Decreto-lei nº 1.301/73.

Se acaso fosse considerado revogado, haveria que prevalecer a regra constante do art. 35, § 3º da Lei nº 9.250, de 1995, para inclusão de filhos menores como dependentes, que estabelece: “No caso de filhos de pais separados poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente”. Essa, talvez, a melhor forma - desvinculando a renda proveniente dos alimentos do menor para sua inclusão como dependente - de tentar reequilibrar a balança da igualdade entre os contribuintes, igualmente obrigados com o seu sustento.

No entanto, o RIR/99 não deixa margem de dúvida quanto à supressão do direito de inclusão do dependente sem ônus para o seu responsável legal. Quando dispõe, de forma geral sobre os “rendimentos dos filhos menores”, relega o tratamento diferenciado que o Decreto-lei nº 1.301/73 conferiu aos alimentos, em ofensa direta a esse preceito legal.

Pelo Quadro III, abaixo, é possível visualizar os reflexos das orientações da Receita Federal, constantes do Decreto nº 3.000/99 e Manual de Preenchimento/2007 na declaração de rendimentos do contribuinte que detém a guarda de filho menor.

QUADRO III

SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	CONTRIBUINTE Nº 1 C/GUARDA	CONTRIBUINTE Nº 2 C/GUARDA (normas regulamentares da Receita Federal)	CONTRIBUINTE Nº 3 MENOR	CONTRIBUINTE Nº 4 ALIMENTANTE	CONTRIBUINTE Nº 5 C/GUARDA (normas regulamentares da Receita Federal)
TIPO DE DECLARAÇÃO	CONJUNTA (inclui alimentos recebidos em nome do menor, como isentos até o limite de R\$14.992,32)	EM SEPARADO (não inclui o filho como dependente)	EM SEPARADO (rendimentos derivados exclusivamente dos alimentos)	EM SEPARADO ⁹	CONJUNTA (soma os alimentos à renda pessoal)
RENDA CONTRIBUINTE	20.000,00	20.000,00	4.560,00*	20.000,00	20.000,00
ALIMENTOS DO MENOR	4.560,00	X	X	X	4.560,00
RENDA BRUTA	20.000,00**	20.000,00	4.560,00	20.000,00	24.560,00***
DEDUÇÕES DEPENDENTE	1.516,32	X	X	X	1.516,32
DESPESAS INSTRUÇÃO	1.520,00	X	X	X	1.520,00
PAGTº PENSÃO ALIMENTÍCIA	X	X	X	4.560,00	X
DESP.MÉDICAS	1.520,00	X	X	X	1.520,00
BASE DE CÁLCULO	15.443,68	20.000,00	4.560,00	15.440,00	20.003,68
IMPOSTO DEVIDO¹⁰	67,68	751,13	Isento****	67,13	751,68

*Resultado do somatório das pensões, no valor de um salário mínimo mensal.

** A renda bruta não altera tendo em vista que o montante dos alimentos está abaixo da parcela isenta de tributação (DL 1.301/73, § 2º do art.3º)

*** A renda bruta altera, considerando que a Receita Federal exige o somatório dos alimentos, qualquer que seja o valor, à renda pessoal do contribuinte para que o filho seja considerado dependente.

****Sendo a base de cálculo em valor inferior a R\$14.992,32 o contribuinte está isento de pagar imposto.

O Quadro III revela que a interpretação consubstanciada no RIR/99, ampliando o sentido do Decreto-lei nº 1.301/73, importa em elevação do ônus tributário àquele que detém a guarda do menor em relação àquele que presta os alimentos, por força judicial, da ordem de mais de mil por cento em desfavor daquele.

Por sua vez, comparando-se as declarações em separado e em conjunto do contribuinte que detém a guarda, feitas de acordo com as regras do RIR/99, pode-se verificar que

⁹ De acordo com as regras do IR somente o responsável pela guarda tem a opção de colocar o filho como dependente. Não é demais lembrar que além do abatimento do valor pago em dinheiro, é permitida ao alimentante a dedução das despesas escolares e médicas quando explicitamente definidas essas despesas em juízo.

¹⁰ Segundo o Manual de Preenchimento do IR/2007, o imposto devido corresponde ao valor da base de cálculo multiplicado pela alíquota de 15% e deduzida a parcela de R\$ 2.248,87.

a aproximação do ônus tributário (R\$751,68 e R\$751,00), nos dois casos, deixa clara a intenção de supressão do direito de inclusão do dependente que o Decreto-lei nº 1.301/73 quis garantir.

Indubitável que a previsão legal de dedução dos alimentos pagos é importante para estimular o implemento da obrigação alimentar e tornar efetivos os objetivos que a própria Constituição, em seu art. 227, propugna para o menor. Contudo, não se pode perder de vista que o art. 5º, inciso I da Constituição Federal impõe a partilha da obrigação alimentar de forma equivalente, se os recursos dos pais se equivalem. Na realidade, nem sempre a prestação alimentícia fixada em juízo representa cinquenta por cento das despesas do menor (e dentre essas despesas não se computam os encargos tributários), resultando para o contribuinte que detém a guarda de filho menor custos superiores ao estipulado em juízo para o ex-cônjuge¹¹.

O artigo da Constituição que proíbe a discriminação entre contribuintes, no capítulo das limitações ao poder de tributar, estabelece:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

MACHADO (2007, p. 62) nos ensina que o princípio da igualdade é “a projeção, na área tributária, do princípio da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais”.

Supondo condições iguais no aspecto da renda, ou seja, mesma remuneração anual e o resultado do onus tributário para quem tem o menor, que recebe alimentos, sob sua responsabilidade (Quadro III) é notória a desigualdade entre contribuintes imposta pela legislação tributária, especialmente no tocante às regras adotadas pela Receita Federal para a cobrança do imposto.

Conforme informa MACHADO (2007, p. 68), o legislador também deve ater-se ao princípio da igualdade entre contribuintes, cujas maiores dificuldades estão em se saber quais as hipóteses válidas de discrimine:

As dificuldades no pertinente ao princípio da isonomia surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério de discrimine que pode validamente utilizar. Na verdade a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. A lei, assim, forçosamente discrimina. O importante, portanto, é saber como será

¹¹ No mesmo sentido CARVALHO NETO (2007, p. 436): “Não se pode olvidar, entretanto, que o cônjuge que fica com a guarda já sofre, em razão disto, diversos ônus e privações, que devem ser computados na fixação do valor da pensão. Ou seja, devem tais ônus ser considerados como uma forma de contribuição. É importante se notar que, conforme reza o citado art. 1.703, a guarda já sofre, em razão disto, diversos ônus e privações, que devem ser computados na fixação do valor da pensão. Isto está a indicar que, se a renda de ambos os cônjuges se equivale, deve cada um contribuir de forma igual para o sustento dos filhos.”

válida essa discriminação. Quais os critérios admissíveis, e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia.

Ilustra o eminente tributarista, como medida que visa à efetivação do princípio da isonomia, a tabela progressiva do Imposto de Renda. Embora o número de alíquotas dessa tabela tenha sido drasticamente reduzido ao longo dos anos, o fato é que as pessoas que ganham rendimentos anuais até o total de R\$ 14.992,32 não pagam imposto de renda; aqueles que possuem rendimentos anuais até R\$ 29.958,99, pagam menos imposto que as pessoas que têm renda anual superior a esse limite (Cf. Manual de Preenchimento do IR/2007, pág. 56). Assim, a lei discrimina, trata desigualmente os desiguais, com vistas a alcançar a tão propalada e sonhada igualdade material.

Não se pode esquecer que sobre o dinheiro recebido como alimentos, bem como sobre aquele que o detentor da guarda depende com o filho incidem também os impostos indiretos, os impostos sobre o consumo. Embora não sendo o caso do presente estudo, pois aqui se analisa somente a questão dos alimentos para fins de cobrança do Imposto de Renda, é importante trazer as palavras do Senador Francisco Dornelles, em artigo publicado na Folha de São Paulo de 12/08/2007, intitulado “Carga tributária invisível”, em que faz o seguinte alerta:

Outra conseqüência danosa é a chamada regressividade, ou melhor, a forma como a carga tributária é dividida entre as famílias brasileiras. Quem ganha pouco consome tudo e acaba mais penalizado pela tributação pesada sobre mercadorias e serviços. Já os mais ricos conseguem poupar e, conseqüentemente, sofrem relativamente menos com os impostos sobre o consumo.

A distorção ficou evidenciada em estudo recente de economistas da USP: as famílias que ganham até dois salários mínimos arcam com um total de impostos equivalente a 48% de sua renda; as que ganham mais de 30 salários, com o equivalente a 26%. Entre essas duas faixas há uma clara correlação: a proporção dos impostos diminui à medida que a renda aumenta.

4 – A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E A OFENSA AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE ENTRE HOMENS E MULHERES EM DIREITOS E OBRIGAÇÕES

Não obstante a significativa alteração do papel da mulher na sociedade, em especial na família, passando de simples colaboradora a provedora e também responsável pelas despesas da casa, continua ainda firme o pensamento de que é ela a responsável natural pela criação dos filhos¹². Dessa forma, mesmo registrando que cresce a cada dia o interesse do pai pela guarda do filho ainda é predominante a destinação da guarda para a mulher, em caso de dissolução da sociedade conjugal.

Essa “naturalidade” advém da cultura do patriarcado que estabelecia, de forma nítida, a divisão de tarefas na sociedade familiar: à mulher cabia a administração do lar e dos filhos e ao homem prover o sustento de todos. Nas palavras de MESQUITA (1956, p. 131), podemos visualizar o panorama típico da sociedade brasileira, em meados do século XX:

12 Cf. BRUSCHINI (2007, p. 5) “Entretanto, apesar de todas essas mudanças, muita coisa continua igual: as mulheres seguem sendo as principais responsáveis pelas atividades domésticas e cuidados com os filhos e demais familiares, o que representa uma sobrecarga para aquelas que também realizam atividades econômicas”.

Atendendo o Direito aos encargos que, pela natureza, foram reservados ao homem e a mulher na conservação da espécie, atribuiu a cada qual dos cônjuges, pelo casamento, direitos e deveres em harmonia com as suas funções naturais, embora abrindo exceções compreensíveis e que muitas vêzes o são apenas de direito, tais como as do arts 266, 277, 309 e 310 do nosso Código.

Não são pequenos nem de somenos importância os encargos que tem a mulher na sociedade conjugal, como companheira, consorte e auxiliar do marido nos termos do art. 240. É sua, de fato, toda a responsabilidade interna da casa. Em regra, o que se passa portas a dentro ela é quem resolve, diretamente, ou orienta o marido para bem resolver. Por ela é que o marido está a par das necessidades da casa para providenciar no sentido de provê-las. Ao marido cabem as providências externas para a satisfação das necessidades da casa. Durante a sua ausência diária é a mulher a sua representante, a sua delegada, para sob a sua responsabilidade, resolver os assuntos que apareçam. Dela depende, mais diretamente, a boa ou má educação doméstica que tem os filhos, assim como do marido depende a melhor ou pior situação econômica da família, (...).

Esse panorama típico da sociedade patriarcal foi-se alterando muito antes de a Constituição Federal consignar no inciso I do art. 5º que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações. A Lei nº 6.515, de 1977, por exemplo, já estabelecia as obrigações dos pais em relação aos seus filhos na proporcionalidade de seus recursos, em caso de dissolução da sociedade conjugal, conforme consta de seu art. 20:

Art 20 - Para manutenção dos filhos, os cônjuges, separados judicialmente, contribuirão na proporção de seus recursos.

Assim, o dever de alimentar os filhos passou a se constituir em obrigação do pai e da mãe, de acordo com as necessidades do filho e as condições econômicas de cada um dos genitores. A Lei do Divórcio, pelo artigo acima transcrito, transpôs para a situação de dissolução da sociedade conjugal o que já era obrigação dos genitores na constância conjugal, e, assim fazendo, retratava a inserção da mulher no mercado de trabalho, que a essa época já se fazia notar¹³. Persistentemente a mulher tem aumentado sua taxa de participação no mercado de trabalho, embora ainda abaixo da masculina, representou, em 2005, o nível de ocupação em torno de 46,4% da população economicamente ativa feminina – PEA (IBGE 2005).

CARVALHO NETO (2007, p. 368-369), tratando especificamente da guarda dos filhos na separação de fato, entende que a guarda deve ser mantida com o cônjuge que já a detinha “principalmente quando os filhos estão em poder da mãe, e cuidando ela dos mesmos, não deve ser deferida a busca e apreensão, máxime em medida liminar”.

¹³ Conforme BRUSCHINI (1989, p. 14-15) em estudo realizado sobre as “Tendências da força de trabalho feminina brasileira nos anos setenta e oitenta: Algumas comparações regionais”: “(...) todos os dados observados revelam que a presença da mulher na PEA (população economicamente ativa) brasileira vem-se ampliando sensivelmente nos últimos anos em todo o país. A taxa de atividade feminina passou de 18,2% em 1970 para quase 37% em 1985 (Tabela 1) e já vinha crescendo desde 1950, época em que se intensificou, com a industrialização, o processo de expansão do capitalismo brasileiro (Madeira/Singer, 1971; Bruschini, 1979: Brasil, 1976).

Na pesquisa realizada pelo Serviço Psicossocial Forense do Tribunal de Justiça do Distrito Federal as profissionais NASSER ANDRADE e MARINHO (2004, p. 6) observaram que “ainda é fortemente presente na cultura brasileira o posicionamento que privilegia a mãe na definição da guarda de filhos menores. Parece que o “instinto maternal” é um valor moral e cultural a ser preservado socialmente. Em consequência, é possível que também na magistratura ocorra a prevalência da mãe sobre o pai quanto à guarda dos filhos. Os juízes, afinal, estão inseridos nesse contexto social, dele fazem parte e, portanto, participam da construção e da manutenção dos valores culturais que imperam socialmente”. Do universo pesquisado, noventa casos litigiosos de pedidos de alteração da guarda, em apenas quatorze ocorreram alteração. A tendência observada foi a manutenção da guarda para quem já a detinha.

Conforme assevera SILVA (2003, P. 216), “Onde houver um homem e uma mulher, qualquer tratamento desigual entre eles, a propósito de situações pertinentes a ambos os sexos, constituirá uma infringência constitucional”. Portanto, é possível concluir que a condição imposta pelo RIR/1999, impondo maior ônus tributário, e, portanto, maiores obrigações ao detentor da guarda, importará em ofensa ao princípio da igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações. Considerando, entretanto, que a guarda dos filhos, em geral, é destinada à mãe, a desigualdade predomina sobre a mulher contribuinte.

De outro lado, a dita “opção” da declaração em separado do filho menor desconsidera o que o direito de família, desde os seus primórdios, tem por base: a dependência dos filhos menores em relação aos pais, obrigando-se estes a sustentá-los até que tenham capacidade própria, para sozinhos, proverem seu próprio sustento. Adotando essa forma de ajuste do Imposto de Renda, imposto pelas autoridades fiscais, a mulher trabalhadora, além do ônus de suprir o imposto retirado da pensão alimentícia, quando possível, com os seus próprios recursos, para garantia de atendimento das demandas do menor, será punida com a exclusão das deduções em relação a esse dependente.

Cumprе acrescentar que, em se tratando de mercado de trabalho, ou seja, rendimentos do trabalho assalariado, a mulher tem maior dificuldade que o homem para ganhar o “pão de cada dia”. A mulher é discriminada tanto para entrar no mercado de trabalho, sofrendo toda sorte de restrições, quanto para manter-se no trabalho recebendo salário igual ao do homem¹⁴. Em consequência, a desigualdade constatada nos Quadros I, II e III, adotando a hipótese de rendimentos iguais, é, na realidade, agravada pelos fatores de discriminação da mulher no mundo do trabalho.

5 – A DESIGUALDADE ENTRE CONTRIBUINTES E OS PROPÓSITOS CONSTITUCIONAIS PARA A CRIANÇA E O ADOLESCENTE

Conforme análise anterior, a desigualdade entre contribuintes põe em xeque o princípio constitucional da igualdade além de atingir de forma perversa o filho menor, uma vez que a simples redução do valor total dos alimentos seja onerando o contribuinte que detém a guarda (declaração em conjunto, com soma dos rendimentos) seja cobrando diretamente do

¹⁴ Cf. BRUSCHINI (2007, p. 26-33) “Informações mais recentes, também da PME/IBGE, para as 6 regiões metropolitanas do país, revelam que o diferencial de gênero persiste na população brasileira, no que diz respeito às taxas de desemprego: em 2005, no período de janeiro a abril, enquanto a taxa feminina de desemprego foi de 13,5, a masculina foi de 8,3 (IPEA, boletim Mercado de Trabalho, vol.30, maio de 2006, pag.A30, tabela A.4.2) O nível de ganhos dos brasileiros é reconhecidamente baixo e as mulheres brasileiras (...) ganham ainda menos do que os homens¹⁸. (...)Entre os mais escolarizados de ambos os sexos, aquela discriminação parece ainda mais evidente: na faixa de 15 anos e mais de estudo, que corresponde ao ensino superior, 62% dos homens, mas apenas 35% das mulheres ganhavam mais de 5 SM em 2005 (tabela 22)”.

menor (declaração em separado) implica redução do valor total dos alimentos e, portanto, dos meios de sua subsistência.

Dessa forma, forçoso concluir que a legislação tributária não tem acompanhado a mudança de paradigma¹⁵ da criança, refletida na Constituição Federal e legislação infraconstitucional como é exemplo o Estatuto da Criança e do Adolescente. ROMÃO (2005, p. 56-59) ilustra essa alteração paradigmática lançando mão da crônica de Rubem Alves, a qual retratou com maestria o cotidiano familiar e a importância atribuída à criança nesse contexto:

Na crônica, Rubem Alves, do alto de seus quase oitenta anos, pede aos seus leitores que o acompanhem num retorno ao passado. Na verdade, um retorno à infância do autor em Boa Esperança, Minas Gerais. Mais precisamente, um retorno a um almoço de domingo quando, ainda criança no início do século XX, (...) Sem discutir as peculiaridades da condição de “caçulinha”, da qual não gozava, sobrava para o escritor o pedaço considerado de menor prestígio, indicando, portanto, seu lugar, ou melhor, o lugar da criança na sociedade da época sob análise. Isso mesmo, naquele contexto sociocultural a criança era tão somente um projeto de gente, uma possibilidade de pessoa. Por isso, o ordenamento jurídico não lhe conferia a titularidade de direitos. Às crianças aplicava-se a tutela dos pais (o chinelo e o marmelo) e, quando não bastava, o código de menores. (...)

Hoje, no terceiro milênio, transcorrido pouco menos de um século daquele outro almoço em família, não há dúvidas de que para a seguinte pergunta haverá uma única resposta: quem recebe o frango em primeiro lugar? Sem hesitar: a criança. Em qualquer família pode-se verificar que as crianças comem antes mesmo que o pai. As crianças têm prioridade absoluta à mesa e em quaisquer outras situações. Não é o que diz o artigo 227 da Constituição Federal de 1988? Ele expressamente determina que: “É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito à liberdade, à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão”. Mas pode-se perguntar: por que essa mudança? Impossível identificar a totalidade de fatores e relações que promoveram tamanha transformação. Todavia, pode-se apontar alguns entendimentos que sustentam a conexão entre o lugar que a criança ocupa nesta sociedade e a condição de sujeito de direito a que foi alçada pela legislação, sobretudo, pelo Estatuto da Criança e do Adolescente. Se a criança é percebida como o futuro do país e sobre ela se depositam as expectativas sociais e os projetos individuais de uma vida melhor, nada mais coerente do que protegê-la e promovê-la, nesse quadro entende-se que o desenvolvimento das crianças resulta na realização de cada um. Citando Manuel Bandeira: priorizar a criança é tornar possível “a vida que podia ter sido e que não foi”.

¹⁵ Conforme explicitado por CARVALHO NETTO (2001, p.14-15), a noção de paradigma vem de Thomas Kuhn e sua obra “A Estrutura das Revoluções Científicas”, pela qual desenvolveu “a tese de que o conhecimento não progride evolutivamente, pacificamente, [...] se daria por rupturas, por saltos, por alterações de paradigmas”. Explica o autor que a noção de paradigma foi transposta para o direito a partir de estudos de juristas alemães com a descoberta de que as diversas rupturas determinaram uma nova compreensão do constitucionalismo.

A mudança de concepção a respeito da criança, passando de “projeto de gente” a sujeito de direitos (ROMÃO, p.59) foi refletida no ordenamento jurídico brasileiro constitucional e infraconstitucional. Infelizmente, não se constitui em verdade quanto à legislação tributária, uma vez que remanesce incólume o conceito legal de alimentos como renda tributável. Todavia, esclarece MACHADO (1994, p. 3) que o legislador não é “inteiramente livre para formular o conceito tributário de renda, nem pode livremente determinar quais os elementos materiais devem ser considerados, ou desconsiderados, na determinação da base de cálculo do imposto de renda”.

O legislador deve atentar-se para as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre as quais encontramos a observância do princípio da igualdade entre contribuintes. Proíbe a Constituição Federal tratar desigualmente os contribuintes que estão em situação equivalente. Caberia então a pergunta: se o menor incapaz de auto sustentar-se, dependente de seus pais, estaria em situação equivalente aos demais contribuintes.

Ressalte-se que o caráter público¹⁶ conferido aos alimentos mostra o interesse do Estado em garantir ao menor os meios de sua subsistência. Nesse sentido, destaque-se a possibilidade de prisão do devedor de alimentos, única hipótese de prisão, no ordenamento jurídico, por dívidas. A característica de irrenunciabilidade, porque deles depende o alimentando para viver. A impossibilidade de penhora, pois “tratando de um direito personalíssimo, destinado o respectivo crédito à subsistência da pessoa alimentada, que não dispõe de recursos para viver, nem pode prover suas necessidades pelo próprio trabalho, não se compreende possam ser as prestações alimentícias penhoradas; inadmissível, assim, que qualquer credor do alimentando possa privá-lo do que é estritamente necessário a sua subsistência.”¹⁷. Acrescente-se a proibição de compensação e transação. Saliente-se também a preferência sobre qualquer outra dívida, “a todas prefere, pois a todas se sobrepõe o direito à vida”¹⁸. A fundamentação é comum e está em garantir, integralmente, as prestações alimentícias ao menor destinadas a sua sobrevivência, a sua vida.

Desta forma, interessante notar o contraste entre o interesse do Estado em resguardar os meios de subsistência do menor, com respaldo na compreensão de que dos alimentos derivam o sustento necessário ao desenvolvimento físico-psicológico e intelectual do menor, e essas mesmas justificativas não servem como medida de discrimine, e, portanto, justificativa para a isenção tributária total dos alimentos. Bem sabemos que os alimentos não são estipulados com sobra, verifica-se o binômio: necessidade e possibilidade¹⁹, para a sua fixação e se “constituem

¹⁶ Cf. CAHALI (2006, p. 32): “A obrigação alimentícia não se funda exclusivamente sobre um interesse egoístico-patrimonial próprio do alimentando, mas sobre um interesse de natureza superior que se poderia qualificar como um *interesse público familiar*. Por essa razão, orienta-se a doutrina no sentido de reconhecer o caráter de ordem pública das normas disciplinadoras da obrigação legal de alimentos, no pressuposto de que elas concernem não apenas aos interesses privados do credor, mas igualmente ao interesse geral; assim, sem prejuízo de seu acendrado conteúdo moral, a dívida alimentar *veramente interest rei publicae*; embora sendo o crédito alimentar estritamente ligado à pessoa do beneficiário, as regras que o governam são, como todas aquelas relativas à integridade da pessoa, sua conservação e sobrevivência, como direitos inerentes à personalidade, normas de ordem pública, ainda que impostas por motivo de humanidade, de piedade ou solidariedade, pois resultam do vínculo de família, que o legislador considera essencial preservar”.

¹⁷ CAHALI, 2006, p. 84-85.

¹⁸ CAHALI, 2006, p. 96.

¹⁹ Cf. CAHALI (2006, p. 20): “O Código Civil de 2002 introduz expressamente em nosso direito a discriminação quanto a sua natureza, *dos alimentos indispensáveis*, agora ao lado dos alimentos *necessários*.”

em uma modalidade de assistência *imposta por lei* de ministrar os recursos necessários à subsistência, à conservação da vida, tanto física como moral e social do indivíduo”²⁰.

NASSER FERREIRA e RIBEIRO (2004, p. 342), reportando-se a vários doutrinadores concluem que alimentos “não são renda, não são proventos de qualquer natureza, não são rendimentos e não caracterizam acréscimos patrimoniais”.

A explanação de CAHALI (2005, p. 34-35) sobre a natureza jurídica dos alimentos, e “a afirmativa de que um direito relativo como este tem um caráter patrimonial ou um caráter pessoal, qualquer que seja o fundamento para justificar a opção, não equivale ao seu confinamento no contexto de uma determinada categoria, pois faltariam outros requisitos para a sua exata sistematização”, estimulam a uma revisão da legislação tributária, privilegiando o legislador a proteção constitucional do menor e a finalidade²¹ dos alimentos, constante do direito de família.

Ressaltamos, no entanto, que, afora o questionamento²² acerca da natureza jurídica dos alimentos e sua classificação como renda, mais urgente se revela a necessidade de revisão da legislação infralegal aplicada, especialmente o Decreto nº 3.000/99. Frise-se que esse normativo também tem que se ater aos princípios constitucionais buscando efetivar os princípios da igualdade entre contribuintes e princípio da igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações, notadamente quando a ofensa a esses princípios tem reflexos na pensão alimentícia, instrumento material de realização dos propósitos constitucionais elecandos no art. 227, para a criança e adolescente.

6 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Muito se fala sobre a pesada carga tributária imposta aos contribuintes brasileiros sendo considerada uma das mais altas do mundo. O tema está em constante debate desde as reformas intentadas pela gestão governamental anterior até a atual e, infelizmente, pouco se fez tendo em vista a pessoa física, classe média, pessoa cuja única disponibilidade econômica é a renda, fruto de seu trabalho.

Menos ainda se apercebe nesse debate a preocupação em se rediscutir a questão dos alimentos como renda. A simples imputação tributária aos alimentos devidos ao filho para sua manutenção, por si só, causa estranheza quando trazemos à reflexão a finalidade dos alimentos constante da Constituição Federal de 1988, disseminada em seus princípios, pelo direito de família e amplamente discutida pela doutrina. O tratamento conferido pela legislação tributária ao menor que recebe alimentos, pela tributação direta ou indireta, transferindo o ônus para o seu responsável, atenta contra os princípios constitucionais da igualdade e da proteção ao menor e ao adolescente.

²⁰ Martinho Garcez Filho, Direito de Família, I, p. 209, citado por CAHALI, 2006, p. 16.

²¹ Cf. CAHALI (1998, p. 40): “Na sua função ou finalidade, os alimentos visam assegurar ao necessitado aquilo que é preciso para a sua manutenção, entendida esta em sentido amplo, propiciando-lhe os meios de subsistência, se o mesmo não tem de onde tirá-los ou se encontra impossibilitado de produzi-los”.

²² Para NASSER FERREIRA e RIBEIRO (2004, p. 346-347) “A cobrança do imposto de renda sobre a pensão alimentícia não enfrenta questionamentos e reflexões por parte da doutrina e muito menos pela jurisprudência”.

Considerando que cabe igualmente aos pais a responsabilidade pelo sustento dos filhos, deve a legislação tributária adequar-se aos preceitos constitucionais a fim de que o ônus tributário aos pais, pelo dever de sustento, seja também igualitário. Nesse sentido, em se tratando de pensão alimentícia, é urgente a revisão da legislação tributária, em especial das normas de execução como é exemplo o Decreto nº 3.000, de 1999, e instruções normativas da Receita Federal.

7 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Eliane; MARINHO, Valeska. Reflexões sobre pareceres psicossociais em processo de guarda de filhos. A tendência do profissional em sugerir a guarda de crianças e adolescentes para um dos pais em desfavor do outro. LUMEN. Boletim Mensal da SEPAP. Ano I – Vol. 5 – Brasília - Setembro/2004.

BARBOSA, Ruy. Pátrio poder: viúva binuba: usufruto dos bens dos filhos: parecer. Trabalhos jurídicos, Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1949, v. 26 t. 1, p. 175-184.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.301 de 31 de dezembro de 1973. Dispõe sobre a tributação separada dos rendimentos de casal e dá outras providências. SICON – Sistema de Informação do Congresso Nacional. Código de Inclusão nº 122.068. Brasília-DF. Disponível em <http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>. Acesso em 16.5.2007.

BRUSCHINI, Cristina. Tendências da força de trabalho feminina brasileira nos anos setenta e oitenta: algumas comparações regionais. Fundação Carlos Chagas/DPE. São Paulo. 1989. Disponível em: http://www.fcc.org.br/pesquisa/publicacoes/textos_fcc/arquivos/1291/arquivoAnexado.pdf. Acesso em 25/06/2007.

_____. Trabalho e gênero no Brasil nos últimos dez anos. *In*: Seminário Internacional Mercado de Trabalho e Gênero: Comparações Brasil-França. Fundação Carlos Chagas. São Paulo. 2007. Disponível em: <http://www.fcc.org.br/seminario/index.html>. Acesso em 15.08.2007.

CAHALI, Yussef Said. Dos alimentos. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, 5ª ed. rev.atual. e ampl., 2006.

CARVALHO NETO, Inácio de. Separação e Divórcio: teoria e prática. 8ª edição. Curitiba: Juruá, 2007.

CARVALHO NETTO, Menelick. A Contribuição do Direito Administrativo enfocado da ótica do administrado para uma reflexão acerca dos fundamentos do Controle de Constitucionalidade das Leis no Brasil: um pequeno exercício de Teoria da Constituição. Fórum Administrativo – Doutrina, vol. 1, mar. 2001, p.11-20.

DINIZ, Maria Helena. Compêndio de Introdução à Ciência do Direito. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1991.

DORNELLES, Francisco. Carga tributária invisível. Folha de São Paulo. Opinião, A-3. São Paulo, 12 ago 2007.

IBGE. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios–PNAD - Comentários. Brasília, 2005. Disponível em

<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/trabalhoerendimento/pnad2005/comentarios2005.pdf>. Acesso em 20/06/2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. Rev, atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. A Supremacia Constitucional e o Imposto de Renda. *Jus Navegandi*, 1994, p. 3. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2714>. Acesso em 29.05.2007.

MADALENO, Rolf. Obrigação, dever de Assistência, e alimentos transitórios. In PEREIRA, Rodrigo da Cunha (Coord.). AFETO, ÉTICA, FAMÍLIA e o Novo Código Civil. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

MESQUITA, Euclides de. Poder da binuba sobre os filhos do leito anterior. Revista da Faculdade de Direito da UFPR, América do Sul, 4 13 11 2006. Obtido no endereço eletrônico: calvados.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/viewFile/6582/4702. Acesso em 11.06.2007.

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. 31ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994.

NASSER FERREIRA, Jussara Suzi A. B. e RIBEIRO, Maria de Fátima. Direito de Família – Pensão Alimentícia e Tributação. In PEREIRA, Rodrigo da Cunha (Coord.). AFETO, ÉTICA, FAMÍLIA e o Novo Código Civil. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

NÓBREGA, Cristovão Barcelos. 80 anos de imposto de renda no Brasil 1922-2002, um enfoque da pessoa física. Secretaria da Receita Federal. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/TextConcat/Default.asp?Pos=1&Div=Historico/80AnosIR/Livro/>. Acesso em 15 de agosto de 2007.

REZENDE, Tito. A Declaração de bens e seus numerosos problemas. Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda. Rio de Janeiro. 1963.

ROMÃO, José Eduardo Elias. Justiça procedimental: A Prática da Mediação na Teoria Discursiva do Direito de Jurgen Habermas. Brasília:Maggiore, 2005.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Manual de Preenchimento 2007 – Declaração de Ajuste Anual – Modelo Completo – Ano-calendário de 2006. Brasília, 2007.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 22ª ed. Rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 2002.