



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 1.327.491/SC

RELATOR: MINISTRO DIAS TOFFOLI

RECORRENTE: UNIÃO

RECORRIDA: ISABEM MARIA MARTINS

ADVOGADOS: MARCIA PALERMO MARQUES E OUTROS

PARECER ARESV/PGR N° 99513/2022

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 1174. PESSOAS NATURAIS. RESIDÊNCIA. EXTERIOR. PENSÕES. APOSENTADORIA. PROVENTOS. IMPOSTO DE RENDA. ALÍQUOTA DIFERENCIADA. ISONOMIA. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA. PROVIMENTO.

1. Recurso Extraordinário *leading case* do Tema 1174 da sistemática da Repercussão Geral: “*incidência da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) do imposto de renda exclusivamente na fonte, sobre as pensões e os proventos de fontes situadas no País, percebidos por pessoas físicas residentes no exterior*”.

2. A incidência do imposto de renda há de se conduzir pelos elementos de conexão subjetivos e objetivos, entre os quais, respectivamente, residência e fonte.

3. A sujeição passiva quando o rendimento for pago por fonte situada dentro do território nacional, quando o contribuinte aqui não seja residente, caracteriza regime tributário específico.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

4. É inconstitucional a extensão pelo Judiciário, com base na isonomia, estender regras próprias de um regime tributário para outro, atuando como legislador positivo, quando há critério legal de discrimen justificado e constitucionalmente não vedado.

5. Proposta de tese de repercussão geral: é constitucional a previsão de retenção do imposto de renda à alíquota de 25% sobre os proventos de aposentadoria e pensão, tendo em conta o contexto diferenciado do contribuinte de residência fiscal no exterior.

— Parecer pelo provimento do recurso extraordinário e pela fixação da tese sugerida.

Excelentíssimo Senhor Ministro Dias Toffoli,

Trata-se de recurso extraordinário da União, representativo do Tema 1172 da sistemática da Repercussão Geral, referente à incidência da alíquota de 25% do imposto de renda exclusivamente na fonte, sobre as pensões e os proventos de fontes situadas no País, percebidos por pessoas naturais residentes no exterior.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Na origem, a recorrida ajuizou ação ordinária em face da União, visando a obter a afastar a incidência da alíquota de 25% do imposto de renda na fonte sobre os proventos de aposentadoria e pensão, prevista no art. 7º, da Lei nº 9.779/99, com a redação dada pela Lei nº 13.315/2015.

O pedido foi julgado improcedente pelo juízo originário. Interposto recurso inominado, a Turma Recursal do Juizado Especial Federal da 4ª Região deu-lhe provimento com base no acórdão proferido pela Turma Regional de Uniformização da 4ª Região:

AGRAVO. DIVERGÊNCIA CONFIGURADA ENTRE TURMAS DA MESMA REGIÃO. PROVIMENTO PARA CONHECER DO PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. INCIDÊNCIA SOBRE OS VALORES DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO DO RGPS PAGO A PESSOA RESIDENTE NO EXTERIOR. ALÍQUOTA DE 25%. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NO ART. 7º DA LEI 9.779/99. ILEGALIDADE DE SUA COBRANÇA POR ATO NORMATIVO INFERIOR. INCLUSÃO DOS PROVENTOS DE APOSENTADORIA E PENSÃO PELA LEI 13.313/2015. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DAS MESMAS REGRAS TRIBUTÁRIAS AOS RESIDENTES NO BRASIL. 1. É ilegal a retenção do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o valor do benefício de aposentadoria previdenciária do RGPS pago a pessoa residente no exterior antes do início da vigência do artigo 3º da Lei n. 13.315/2015, ocorrido em 01-01-2017, que alterou o artigo 7º da Lei n. 9.779/99, porque a sua cobrança foi estabelecida por meio de ato normativo inferior,



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

infringindo, desta forma, o princípio da legalidade tributária insculpido no artigo 150, I, da Constituição Federal. 2. A alteração efetuada no artigo 7º da Lei n. 9.779/99 pela Lei n. 13.315/2015, que submeteu os rendimentos de aposentadoria e pensão à sua cobrança é inconstitucional, porque contraria os princípios da isonomia, da progressividade do Imposto de Renda, da garantia da não confiscatoriedade e da proporcionalidade (150, II e IV, 153, III, e § 2º, I, da Constituição Federal). 3. Agravo provido para conhecer o pedido de uniformização, ao qual se nega provimento. (5018391-53.2016.4.04.7001, TURMA REGIONAL DE UNIFORMIZAÇÃO DA 4ª REGIÃO, Relator GILSON JACOBSEN, juntado aos autos em 01/04/2019)

Seguiu-se a interposição de recurso extraordinário pela União, com fundamento no art. 102, III, *a* e *b*, da Constituição Federal. Nas razões, sustenta que o acórdão impugnado vai de encontro ao art. 150, II e § 6º, da Constituição Federal. Assinala a declaração de inconstitucionalidade do art. 7º, da Lei nº 9.799/99 pela Turma Recursal.

Defende a inexistência de ofensa ao princípio da isonomia, tendo em conta que o tratamento diferenciado conferido aos residentes no exterior se dá diante do fato de que eles estão desobrigados de apresentar à Administração Tributária brasileira a declaração de imposto de renda.

Conclui que foi estabelecido um sistema próprio de tributação dos residentes no exterior que recebam rendimento ou provento de fontes situadas



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

em território nacional – tributação exclusiva na fonte –, sendo indevida a aplicação da tabela progressiva, com faixas de isenção, nessa situação.

O apelo extraordinário foi inadmitido na origem. Interposto agravo, o relator o proveu e o recurso extraordinário teve reconhecida a repercussão geral em acórdão assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. JUIZADOS ESPECIAIS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE POR TURMA REGIONAL DE UNIFORMIZAÇÃO. INTERPOSIÇÃO PELA LETRA B. CABIMENTO. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. INAPLICABILIDADE. TRIBUTÁRIO. IRRF. PROVENTOS E PENSÕES. RESIDENTES NO EXTERIOR. ISONOMIA. RESERVA LEGAL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. REPERCUSSÃO GERAL. É constitucional e tem repercussão geral a controvérsia atinente à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), sobre as pensões e os proventos percebidos por pessoas físicas residentes no exterior provenientes de fontes situadas no País, à luz dos princípios da reserva legal e da isonomia.

Vieram os autos à Procuradoria-Geral da República para parecer.

- EXAME DO TEMA 1174 DA REPERCUSSÃO GERAL

O tema delimitado para exame sob a sistemática da repercussão geral nestes autos diz respeito à constitucionalidade da norma legal que prevê



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aposentadoria e pensão pagos por fontes localizadas em território nacional a pessoas físicas residentes no exterior.

A competência para a instituição do imposto de renda consta no art. 153, III, da Constituição Federal, e no § 2º do mesmo artigo são estabelecidos os critérios a serem observados.

Na legislação infraconstitucional, o Código Tributário Nacional, por meio de seus arts. 43 a 45, estabeleceu as normas gerais e definiu os arquétipos para o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes.

A precisão dos conceitos previstos é importante para delimitar o que pode ser tributado. Ao legislador ordinário é defeso extrapolar os conceitos postos no CTN, bem como deixar de observar os elementos de conexão entre os fatos que ensejam a tributação e o ente tributante que fundamentem a pretensão tributária.

Os elementos de conexão podem ser subjetivos ou objetivos. Naquele, são apontados critérios que vinculam o contribuinte ao ordenamento a que pertence a norma tributária; neste, os critérios definem o fato tributável, independentemente da localização do contribuinte.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Entre os elementos de conexão subjetivos está o critério da residência, utilizado pelo ordenamento jurídico pátrio para tributar a renda, nos termos do arts. 1º e 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88 e art. 38, do Decreto nº 3.000/99 (atualmente, art. 34 do Decreto nº 9.580/2018):

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos, ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Tem-se, então, que enquanto o contribuinte possuir residência em território nacional estará submetido à tributação pelo imposto de renda, independentemente da origem da renda:



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

*“é na pessoa do contribuinte (sua residência) que se identifica o vínculo do fato tributável com o sistema tributário do Estado. Ignora-se, dessa forma, o local de produção do rendimento ou de pagamento para se definir a legitimação do Estado para tributar determinada transação, privilegiando-se, ao contrário, a residência do contribuinte como critério a estabelecer a sujeição passiva ao imposto de renda”.*¹

O conceito de residência para fins fiscais varia de ordenamento para ordenamento, sendo definido no Brasil pela Instrução Normativa SRF nº 208/2002 (art. 2º):

Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

I - que resida no Brasil em caráter permanente;

II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;

III - que ingresse no Brasil:

a) com visto permanente, na data da chegada;

b) com visto temporário:

1. para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada;

2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

1 SCHOUERI, Luís Eduardo. Regras de residência fiscal da pessoa física no direito comparado e no direito brasileiro. **Revista Tributária das Américas**. v. 5, p. 347, Jan/2012.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência

O conceito de não residência, por sua vez, está previsto no art. 3º, da mesma instrução normativa:

Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:

I - que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2º;

II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º;

III - que, na condição de não-residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País, ressalvado o disposto no inciso IV do art. 2º;

IV - que ingresse no Brasil com visto temporário:

a) e permaneça até 183 dias, consecutivos ou não, em um período de até doze meses;

b) até o dia anterior ao da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência.

§ 1º Para fins do disposto no inciso IV, " a ", do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

§ 2º A pessoa física não-residente que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 35 a 45.

Caracterizada a residência, o contribuinte será tributado na forma da legislação vigente (art. 1º, da Lei nº 7.713/88) e a opção legislativa foi: (i) a obrigatoriedade de entrega da declaração de ajuste anual; (ii) a possibilidade de deduções e desconto simplificado da base de cálculo; (iii) a indicação de rendimentos recebidos que serão isentos; e (iv) o enquadramento do rendimento recebido em margens com alíquotas correspondentes (tabela progressiva).

Nota-se situação distinta quando presente o critério da fonte, como um dos elementos de conexão objetivos que também é utilizado pelo ordenamento jurídico pátrio para tributar a renda, nos termos do arts. 682 e 685, do Decreto nº 3.000/99 (atualmente, art. 741 e seguintes, do Decreto nº 9.580/2018):

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

- I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior;*
- II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17;*
- III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19;*
- IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879.*

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte:

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;*
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;*
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;*
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;*

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

- a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;*
- b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.*

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

§ 2º *No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.*

§ 3º *O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.*

Ao se empregar o critério da fonte como elemento de conexão, tem-se a sujeição passiva do contribuinte ao imposto de renda quando o rendimento for pago por fonte situada dentro do território nacional, mesmo que não seja aqui residente.

Inexiste incompatibilidade na adoção de ambos os critérios de conexão pelo ordenamento jurídico, sendo possível tributar todos os residentes, independentemente da localização da fonte e, simultaneamente, alcançar todo rendimento de fonte local, qualquer que seja o beneficiário: *“aliás, como lembra Kalus Vogel, não se tem notícia de país que tribute a renda e deixe de tributar aquela fonte doméstica, independentemente de seu beneficiário”*.²

Observa-se que o legislador instituiu um regime tributário específico para englobar os não residentes, com regras específicas e distintas

2 SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípio e limites da tributação**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005, p. 321.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

daquelas aplicadas aos residentes, por não preencherem a mesma situação fiscal.

O tratamento diferenciado evidencia que o legislador nacional buscou estabelecer parâmetros específicos para aqueles que aqui residem, gerenciam sua vida e colaboram com a economia nacional.

Estender regras específicas de um regime tributário para outro, por critério de isonomia, fará com que o Judiciário atue como legislador positivo. A Suprema Corte possui entendimento pacificado de que é inviável ao Poder Judiciário estabelecer isenções tributárias, redução de impostos ou alterar limites de deduções para alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável.³

Há dois regimes tributários distintos para residentes e não residentes, sendo indevida a extensão de regras de um para o outro. Nesse cenário, é de se privilegiar a escolha democraticamente alcançada pelo Legislativo quando editada norma que está inserida dentro de espectro de regulamentação constitucionalmente previsto.

3 Sobre situação semelhante ao ponto debatido, vide ARE 1.320.632/RS, Relator Min. Ricardo Lewandowski, DJe 12/5/2021.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Em face do exposto, opina o PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA pelo provimento do recurso extraordinário.

Considerados a sistemática da repercussão geral e os efeitos do julgamento deste recurso em relação aos demais casos que tratem ou venham a tratar do Tema 1174, sugere-se a fixação da seguinte tese:

É constitucional a previsão de retenção do imposto de renda à alíquota de 25% sobre os proventos de aposentadoria e pensão, tendo em conta o contexto diferenciado do contribuinte de residência fiscal no exterior.

Brasília, data da assinatura digital.

Augusto Aras
Procurador-Geral da República
Assinado digitalmente