

## VOTO

### O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR): INTRODUÇÃO

Trata-se, na origem, de ação ordinária de obrigação de fazer c/c restituição tributária ajuizada contra a União em 2019 por brasileira aposentada residente em Portugal.

Relatou a autora que é segurada da previdência social, sendo titular do benefício de aposentadoria com renda mensal equivalente ao salário mínimo (na época, de R\$ 998,00). Disse que o benefício foi concedido em 18/12/18, com data a partir de 27/3/18. Apontou que “passou a receber mensalmente sua aposentadoria e, em março de 2019, percebeu os valores relativos ao período dos atrasados, de 27/03/2018 a 30/11/2018, juntamente com o 13º salário proporcional daquele ano”.

Em seguida, narrou que, por residir em Portugal, a União retém o imposto de renda na fonte na ordem de 25% sobre os proventos em questão.

Defendeu a autora ser essa tributação inconstitucional (art. 7º da Lei nº 9.779/99, com a redação conferida pela Lei nº 13.315/16). Pediu que a ré fosse condenada a se abster de aplicar a alíquota em comento e a restituir as diferenças retidas além da tributação que seria aplicada aos contribuintes residentes no Brasil anteriores e posteriores ao ajuizamento da ação, com correção monetária, na forma descrita na exordial, apurando-se tudo em liquidação.

A sentença foi pela improcedência da ação. Interpôs a autora recurso inominado.

A Turma Recursal deu provimento ao recurso, declarando o direito da autora à isenção do imposto de renda, incidente exclusivamente na fonte, sobre o que não exceder o limite legal (art. 6º, inciso XV, da Lei nº 7.713/88), tendo em vista a aplicação aos residentes no exterior da tabela de alíquotas progressivas. A União foi condenada a restituir os valores indevidamente retidos, observado o prazo prescricional.

A Turma Recursal de Origem se amparou no julgado em que a Turma Regional de Uniformização da 4ª Região (Agravo - JEF nº 5018391-53.2016.4.04.7001/PR), entendendo que a tributação ora combatida violava os princípios da isonomia, da progressividade do imposto de renda, da vedação do não confisco e da proporcionalidade, firmou a seguinte tese:

“[O]s rendimentos decorrentes de benefícios

previdenciários provenientes de fontes situadas no país, auferidos por pessoa física residente ou domiciliada no exterior, não se sujeitam à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)."

De acordo com o Relator do julgado paradigma em questão, Juiz Federal Gilson Jacobsen, inexistiria situação excepcional a justificar tratamento diferenciado entre segurados vinculados ao RGPS residentes e não residente no país, "especialmente em razão da identidade da capacidade contributiva". Ademais, para Sua Excelência, se o tributo tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica, não se podia considerar, na disciplina do imposto, o fato de se residir no exterior. Ademais, consignou que a tributação impugnada não observou o critério da progressividade, e importou em confisco, considerando o fato de que os benefícios previdenciários pagos pelo RGPS se encontram, muitas vezes, na faixa de isenção.

Contra a decisão da Turma Recursal de Origem, interpôs a União o presente recurso extraordinário. O presente feito é paradigma do Tema nº 1.174. Está em discussão a constitucionalidade da 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 físicas residentes no exterior.

Para o deslinde da presente causa, discorrerei, em termos gerais, sobre a progressividade do imposto de renda e sobre os princípios da isonomia, do não confisco e da proporcionalidade. Após, adentrarei no exame propriamente dito da tributação questionada, à luz das considerações extraíveis até então.

Ao final, adentrarei no exame do caso concreto.

#### **DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA**

Preconiza o texto constitucional que o imposto de renda "será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da **progressividade**, na forma da lei" (grifo nosso).

No julgamento do RE nº 852.796/RS, tive a oportunidade de discorrer brevemente sobre a progressividade na esfera tributária. Embora lá estivesse em debate a progressividade da contribuição previdenciária devida pelo segurado empregado e pelo trabalhador avulso, é certo que as considerações gerais acerca do ponto podem ser aproveitadas no presente caso.

Lá consignei que consiste a progressividade na qualidade ou na condição de progressivo. Esse último vocábulo, progressivo, pode significar, entre outras acepções, “o que se torna cada vez maior” (Michaelis). Segundo De Plácido e Silva, entende-se por progressivo “o que vai [se] elevando em razão do aumento daquilo em que se vai firmar para estabelecer uma situação”<sup>1</sup>.

Também apontei, naquele caso, que, na esfera do direito tributário, Leandro Paulsen apresenta um conceito de progressividade muito pertinente, tomando por base um tributo dimensionado com alíquotas. Para ele, progressividade consiste em uma técnica tributária por meio da qual “se dimensiona o montante devido de um tributo mediante a aplicação de uma escala de alíquotas a outra escala correlata, fundada normalmente na maior ou menor revelação de capacidade contributiva”<sup>2</sup>.

Ainda de acordo com o referido doutrinador, há duas espécies de progressividade. Numa, o tributo é calculado verificando-se qual é a alíquota correspondente na escala correlata. Com base nela, calcula-se o montante do tributo devido. Essa é a progressividade simples.

Na outra, denominada progressividade gradual, o cálculo do tributo é um pouco mais complexo. Vide, por exemplo, a progressividade do imposto de renda, há muito conhecida. Em casos como esse, as alíquotas se aplicarão à renda do contribuinte faixa por faixa. Isso é, se a renda do contribuinte passar da faixa correspondente à menor alíquota para a próxima faixa, a alíquota da primeira faixa incidirá sobre a parcela da base de cálculo que se encontrar dentro de sua faixa, e a alíquota da segunda faixa, sobre a parte sobrepujante, ficando tal parcela limitada ao teto de sua faixa, e assim sucessivamente. Por ser esclarecedor, transcrevo trecho da obra de Leandro Paulsen:

“A progressividade pode ser simples ou gradual. Na progressividade simples, verifica-se a alíquota correspondente ao seu parâmetro de variação (normalmente a base de cálculo) e procede-se ao cálculo do tributo, obtendo o montante devido. Na progressividade gradual, por sua vez, há várias faixas de alíquota aplicáveis para os diversos contribuintes relativamente à parcela das suas revelações de riquezas que se enquadrem nas respectivas faixas. Assim, o contribuinte que revelar riqueza

1 SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1112

2 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 153.

aquém do limite da primeira faixa, submeter-se-á à respectiva alíquota, e o que dela extrapolar se submeterá parcialmente à alíquota inicial e, quanto ao que desbordou do patamar de referência, à alíquota superior e assim por diante. Na progressividade gradual, portanto, as diversas alíquotas são aplicadas mediante a determinação da aplicação da alíquota da maior faixa e de deduções correspondentes à diferença entre tal alíquota e as inferiores quanto às respectivas faixas. Há quem entenda que somente a progressividade gradual seria autorizada, porquanto a progressividade simples poderia levar a injustiças" (p. 154).

Também a respeito das espécies de progressividade, vale conferir as lições de Koshi Harada, mencionadas pelo Ministro **Alexandre de Moraes** no julgamento daquele RE nº 852.796/RS.

Destaco que a progressividade do imposto de renda tem íntima conexão com o princípio da capacidade contributiva, servindo aquela de instrumento para a concretização desse<sup>3</sup>. De fato, à luz do princípio em referência, quanto maior a riqueza expressa pela base de cálculo, maior pode, **a priori**, ser a intensidade da tributação, observadas a razoabilidade e a proporcionalidade.

Ainda a respeito da progressividade, vale relembrar o que disse o constituinte Bernardo Cabral nos debates durante a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-88: "pensamos também que a progressividade é critério que deve presidir a aplicação do tributo, a fim de torná-lo **mais justo e equitativo** para todos os contribuintes" (grifo nosso).

Paulsen, ao tecer comentários sobre o art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, expressamente aponta que o imposto de renda, o qual tem caráter pessoal, "deve, necessariamente, ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte também por força de determinação expressa constante do art. 145, § 1º, da CF"<sup>4</sup>. Patrícia Grassi Osório, igualmente ao comentar aquele dispositivo, vai na mesma direção, lecionando que os critérios nele previstos (o que inclui o da

<sup>3</sup> OSÓRIO, Patrícia Grassi. Comentário ao art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal. In.: SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério (Coords.). **Constituição e código tributário comentados** [livro eletrônico]. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 280.

progressividade) “alicerçam toda a legislação sobre o imposto de renda, de modo que são, inequivocamente, princípios específicos de observância cogente”<sup>5</sup>. Hugo de Brito Machado, em sentido convergente, consigna que, com a Constituição Federal, a progressividade passou a ser obrigatória para o legislador<sup>6</sup>. Indicando, da mesma forma, o caráter cogente da progressividade, cito, ainda, Sacha Calmon Navarro Coelho, realçando que esse critério, endereçado ao legislador, pode ser controlado pelo Poder Judiciário<sup>7</sup>.

Antes de passar para o próximo tópico, anoto que a progressividade do imposto de renda é norma constitucional que convive com outras normas ou princípios constitucionais, inclusive com as que amparam eventuais funções extrafiscais ou benefícios fiscais.

#### **DA VEDAÇÃO DO CONFISCO**

Reza o texto constitucional, na parte relativa às limitações do poder de tributar, ser vedado aos entes federados “utilizar tributo com efeito de confisco” (art. 150, inciso IV).

Já consignou o Ministro **Celso de Mello** que o constituinte, ao editar esse dispositivo, se valeu de cláusula aberta e que os tribunais devem, ao investigar se determinado tributo incidiu em excesso, considerar o princípio da proporcionalidade.

Nas palavras de Sua Excelência:

“É certo que a norma inscrita no art. 150, IV, da Constituição encerra uma cláusula aberta, veiculadora de um conceito jurídico indeterminado, reclamando, em consequência, que os Tribunais, na ausência de ‘uma diretriz objetiva e genérica, aplicável a todas as circunstâncias’ (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, **‘Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law’**, p. 196, item n. 62, 2<sup>a</sup> ed., 1986, Forense),

5 OSÓRIO, Patrícia Grassi. Comentário ao art. 153, §2º, I, da Constituição Federal. In.: SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério (Coords.). **Constituição e código tributário comentados** [livro eletrônico]. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020

6 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 320.

7 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

**procedam** à avaliação dos **excessos** eventualmente praticados pelo Estado, tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade.

(...)

Como observei anteriormente, **não há uma definição constitucional** de confisco em matéria tributária. **Trata-se**, na realidade, **de um conceito aberto**, a ser formulado pelo juiz, **com apoio em seu prudente critério**, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes.

**A proibição constitucional do confisco em matéria tributária** nada mais representa senão **a interdição**, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, **no campo da fiscalidade** - trate-se de tributos não-vinculados ou cuide-se de tributos vinculados -, **à injusta apropriação estatal**, no todo **ou** em parte, do patrimônio **ou** dos rendimentos dos contribuintes, **comprometendo-lhes**, pela **insuportabilidade** da carga tributária, o **exercício** do direito a uma existência digna, **a prática** de atividade profissional lícita e **a regular satisfação** de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, **por exemplo**).

O Poder Público, **especialmente** em sede de tributação, **não pode agir imoderadamente**, pois a atividade estatal acha-se **essencialmente condicionada** pelo princípio da razoabilidade."

Segundo o Ministro **Gilmar Mendes**, a vedação da utilização de tributo com efeito confiscatório pode ser compreendida, resumidamente, como "a impossibilidade de se exigir do contribuinte grande parte do valor de sua propriedade ou renda, de modo a tornar inviável o gozo do próprio direito de propriedade e sobrevivência digna do contribuinte" (ADI nº 2.034/DF, Tribunal Pleno, DJe de 24/9/18).

Note-se, portanto, que a tributação que compromete rendimentos necessários ao exercício de uma existência digna é inconstitucional, por violação do não confisco e da capacidade contributiva.

#### **DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA**

Na apreciação da ADI nº 2.898/DF e do RE nº 656.089/MG, versei sobre o princípio da isonomia na esfera tributária.

Segundo Humberto Ávila, a desigualdade tributária pode estar calcada tanto nas finalidades fiscais quanto nas finalidades extrafiscais. No primeiro caso, leciona que o tratamento distinto deve estar orientado com o critério de justiça prevalente no direito tributário, isso é, "deve

corresponder à capacidade contributiva dos contribuintes"<sup>8</sup>, a qual pode ter sua concretude presumida, de modo a autorizar o legislador a utilizar-se de elementos de fato sintomáticos do grau de riqueza deles. De sua perspectiva, a medida adotada que se afaste desse raciocínio deve ser legitimamente justificada.

No caso de a desigualdade tributária estar fundada nas finalidades extrafiscais, afirma o jurista que ela deve ser "proporcional (relação 'medida-fim-bem jurídico')"<sup>9</sup>, sendo premente verificar se a medida é apta para a consecução da finalidade pretendida (e constitucionalmente amparada), se a medida é a menos gravosa relativamente ao direito à isonomia e se "as vantagens decorrentes da promoção da finalidade extrafiscal estão em relação de proporção com as desvantagens advindas da desigualdade (relação 'vantagens x desvantagens')"<sup>10</sup>.

Ainda tendo em mira o princípio da igualdade, Ávila assevera que pode o Poder Judiciário controlar as medidas adotadas pelo Poder Legislativo, verificando se ele avaliou, de maneira objetiva e sustentável, o

"material fático e técnico disponível, se esgotou as fontes de conhecimento para prever os efeitos da regra do modo mais seguro possível e se se orientou pelo estágio atual do conhecimento e da experiência"<sup>11</sup>.

Complemento registrando que vai na mesma direção Leandro Paulsen, ao ensinar que duas categorias de razões podem dar amparo ao tratamento tributário diferenciado, quais sejam, "a) razões de capacidade contributiva; b) razões extrafiscais", sendo vedado, de todo modo, discriminações arbitrárias. De acordo com o tributarista, as razões da primeira categoria promovem a igualdade material e se justificam internamente, "porquanto a capacidade contributiva constitui medida de justiça fiscal com suporte expresso no art. 145, § 1º, da Constituição". No

8 ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 419.

9 ÁVILA, 2012. p. 419.

10 ÁVILA, 2012. p. 419.

11 ÁVILA, 2012. p. 430.

tocante às razões extrafiscais, destaca o especialista que elas devem encontrar amparo no texto constitucional. Apoiando-se em lições de Andrei Pitten Velloso, ainda consigna a imprescindibilidade de os tratamentos diferenciados estarem em consonância com a adequação e a proporcionalidade.

#### DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Como se sabe, muito embora o princípio da proporcionalidade não esteja expresso no texto constitucional, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a doutrina assentam ter esse preceito envergadura constitucional, estando intimamente conectado com o estado de direito, o devido processo legal e a justiça.

A avaliação de uma norma à luz da proporcionalidade perpassa pelo exame da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito<sup>12</sup> (nessa direção, cito precedentes do Tribunal Pleno: HC nº 122.694/SP, de **minha relatoria**, DJe de 19/2/15; RE nº 349.703, red. do ac. Min. **Gilmar Mendes**, DJe de 5/6/09). Segundo Humberto Ávila,

“[u]m meio é adequado se promove o fim. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca”<sup>13</sup>.

Entendo que ganha relevância na presente discussão o exame da proporcionalidade em sentido estrito. Como registrei em outra ocasião (HC nº 122.694/SP), essa etapa consiste em um sopesamento entre os direitos envolvidos, a fim de se evitar que uma medida estatal, a despeito de adequada e necessária, restrinja direitos fundamentais além daquilo que a realização do objetivo perseguido seja capaz de justificar.<sup>14</sup>

12 BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 259.

13 ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 102.

14 SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 175.

Nesse ponto, entendo ser crucial considerar os direitos fundamentais das crianças, dos adolescentes, dos idosos e das pessoas com deficiência, afora outras pessoas com especial vulnerabilidade, os quais considero terem importante participação no grupo das pessoas atingidas pela tributação questionada (isso é, pessoas que recebem aposentadoria ou pensão<sup>15</sup>).

Quanto aos menores pensionistas sujeitos à tributação questionada, o próprio texto constitucional prevê a necessidade de se observar em relação a eles o princípio do melhor interesse e o da proteção integral, estabelecendo que é dever não só da família, da comunidade e da sociedade em geral, mas também do poder público, assegurar, com absoluta prioridade, a efetivação dos direitos “à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária”.

Ainda nesse contexto, cumpre rememorar que o Código Civil contém diversos dispositivos dos quais se depreende o reconhecimento da acentuada vulnerabilidade dos menores. Recorde-se, v.g., que a legislação civil prevê que são eles, em regra, absoluta ou relativamente incapazes, conforme a idade, e que não corre a prescrição contra os

15 Vale lembrar que pensão por morte, no âmbito do RGPS, é devida ao conjunto dos dependentes do segurado que falecer, aposentado ou não (art. 74 da Lei nº 8.213/91).

“Dependentes são as pessoas que, embora não estejam contribuindo para a Seguridade Social, a Lei de Benefícios elenca como possíveis beneficiários do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, em razão de terem vínculo familiar com segurados do regime, fazendo jus às seguintes prestações: pensão por morte, auxílio-reclusão, serviço social e reabilitação profissional. Como salienta Feijó Coimbra, **‘em boa parte, os dependentes mencionados na lei previdenciária coincidem com aqueles que a lei civil reconhece credores de alimentos a serem prestados pelo segurado’**. E bem lógico que assim o seja, pois que a prestação previdenciária – conteúdo material da pretensão do dependente – é, acima de tudo, uma reposição de renda perdida: aquela renda que o segurado proporcionaria, caso não o atingisse um risco social’. (...) São os vínculos familiares, dos quais decorre a solidariedade civil e o direito dos necessitados à provisão da subsistência pelos mais afortunados (CF, art. 229), a nosso ver, o principal critério norteador da fixação da dependência no campo previdenciário. Este critério, em alguns casos, será conjugado com o da necessidade econômica, vale dizer, quando se estende a dependência a pessoas que estão fora da célula familiar básica – cônjuge e filhos. É o caso dos pais do segurado, bem como dos irmãos inválidos ou menores de idade, não emancipados” (CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, grifo nosso).

primeiros. Na mesma direção, vale citar o próprio Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA).

Consoante a doutrina, o princípio do melhor interesse incide não apenas na interpretação das normas, mas também

“na resolução (julgamento) dos conflitos que envolvem os direitos das crianças e adolescentes: as decisões judiciais devem sempre se orientar no sentido da satisfação integral de seus direitos no caso concreto”<sup>16</sup>.

Em relação aos idosos credores de aposentadoria ou de pensão sujeita à tributação questionada, o texto constitucional estabelece, em seu art. 230, o dever do estado (além da família e da sociedade) de os amparar, “defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida”. De acordo com a doutrina, o constituinte conferiu a eles tratamento especial, de maneira semelhante com o que se fez com as crianças e os adolescentes. Aqui, há o reconhecimento “de uma fragilidade que necessita, demanda e merece o amparo da coletividade, estabelecendo-se a propiciação de um envelhecimento digno às pessoas [ ] como um compromisso de caráter constitucional”<sup>17</sup>. Ressalte-se, nesse ponto, que a velhice traz, usualmente, acréscimo de gastos com a saúde, no qual se inclui o pagamento de tratamentos médicos e de remédios.

No que diz respeito às pessoas com deficiência credoras de aposentadoria ou pensão sujeita à tributação questionada, insta realçar diversos comandos constitucionais que conferem a elas proteção reforçada: proibição de qualquer discriminação no tocante a salário e critérios de admissão (art. 7º, inciso XXXI); (ii) obrigatoriedade de a lei reservar percentual de cargos e empregos públicos (art. 37, inciso VIII); (iii) possibilidade de se estabelecerem idade e tempo de contribuição diferenciados para aposentadoria (art. 40, § 4º-A; e 201, § 1º); preferência quanto ao pagamento de precatórios (art. 100, § 2º); garantia de um

16 FULLER, Paulo Henrique Aranda. **Estatuto da criança e do adolescente comentado** [livro eletrônico]. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

17 MORAES, Maria Celina Bodin; Teixeira, Ana Carolina Brochado. Comentário ao artigo 230. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lênio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 2146.

salário mínimo de benefício mensal, se comprovarem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família (art. 203, inciso V) etc.

Menciono também a existência da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e de seu Protocolo Facultativo, que, aliás, equivalem a uma emenda constitucional, por terem sido adotados pelo Brasil (*vide* Decreto nº 6.949/09), nos termos do art. 5º, § 3º, da Constituição Federal.

Tal convenção adota como princípios, entre outros, (i) o respeito pela dignidade inerente das pessoas com deficiência, a autonomia individual, incluída a liberdade de fazer as próprias escolhas, e a independência das pessoas; (ii) a não discriminação; (iii) a plena e efetiva participação e inclusão na sociedade; (iv) a igualdade de oportunidades e (v) o respeito pelo desenvolvimento das capacidades das crianças com deficiência e pelo direito das crianças com deficiência de preservar sua identidade. Esses princípios, até por força da posição hierárquica que ocupam, não é demais dizer, devem ser respeitados pelas legislações ordinárias.

Intimamente ligado a vários desses preceitos, o art. 4º da convenção lista compromissos assumidos pelos estados-partes. Entre esses compromissos estão, por exemplo, o de adotar medidas de qualquer natureza necessárias para a realização dos direitos reconhecidos no diploma e o de levar em conta, nas políticas públicas, a proteção e a promoção dos direitos humanos dessas pessoas.

Em suma, julgo que, na apreciação da presente controvérsia, têm importantíssimo peso os direitos fundamentais relacionados a essas pessoas vulneráveis, as quais, repito, considero terem relevante participação no grupo de pessoas atingidas pela tributação hostilizada.

Insta anotar que o Tribunal Pleno já julgou causas tributárias homenageando alguns dos direitos fundamentais citados. Nesse sentido, cito os seguintes julgados: a) ADO nº 30/DF, na qual a Corte reconheceu ter a Lei nº 8.989/95 incidido em constitucionalidade por omissão ao deixar de incluir as pessoas com deficiência auditiva no rol das pessoas beneficiadas pela isenção do IPI prevista no art. 1º, inciso IV, da citada lei; b) ADI nº 5.583/DF, na qual o Tribunal assentou a possibilidade de a pessoa com deficiência que supere o limite etário e seja capacitada para o trabalho ser considerada como dependente na apuração do imposto de renda de pessoa física quando sua remuneração não exceder as deduções autorizadas por lei; c) ADI nº 5.422/DF, na qual o Tribunal afastou a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de

família percebidos pelos alimentandos a título de alimentos ou de pensões alimentícias e rechaçou o pedido de modulação dos efeitos dessa decisão.

### DAS PESQUISAS SOBRE APOSENTADORIAS E PENSÕES

Para a boa compreensão da controvérsia, julgo ser conveniente trazer algumas pesquisas e dados relativos a aposentadorias e pensões.

A pesquisa Raio X do Investidor Brasileiro, 5<sup>a</sup> edição, 2022 (dados de 2021), da Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiros e de Capitais (Anbima), mostrou, na avaliação da expectativa x realidade, que, “[p]ara 92% dos aposentados, o INSS é a principal fonte de sustento – sendo esse índice muito semelhante entre a classe A/B (94%) e a C (93%)”<sup>18</sup> (grifo nosso). A referida pesquisa apontou que, entre as pessoas não aposentadas, apenas 55% declararam que o INSS seria sua fonte de sustento no futuro, o que contrastaria com aquela percepção dos aposentados.

Na 6<sup>a</sup> edição, 2023 (dados de 2022), a pesquisa evidenciou que 90% dos aposentados citaram a previdência pública (INSS) quando questionados de onde vem o dinheiro que os sustenta; e que 51% das pessoas não aposentadas citou o INSS quando questionadas de onde virá o dinheiro que as sustentará na aposentadoria. Em tal edição, chegou-se a afirmar que “muitos esperam não depender, mas quase todos acabam precisando do INSS”<sup>19</sup>.

Na 7<sup>a</sup> edição, 2024 (dados de 2023), a pesquisa apontou que, “enquanto 41% dos não aposentados esperaram não depender do INSS, 93% de quem já chegou nessa fase da vida utilizam (sic) os recursos da previdência pública”<sup>20</sup>. Também essa pesquisa indicou ser a previdência pública (INSS) “a maior parte da renda das pessoas aposentadas (88%)”.

18 ANBIMA. Raio X do investidor brasileiro. 5. ed. 2022. p. 36. Disponível em: [https://www.anbima.com.br/pt\\_br/especial/raio-x-do-investidor-2022.htm](https://www.anbima.com.br/pt_br/especial/raio-x-do-investidor-2022.htm). Acesso em: 16 set 2024.

19 ANBIMA. Raio X do investidor brasileiro. 6. ed. 2023. p. 49. Disponível em: [https://www.anbima.com.br/pt\\_br/especial/raio-x-do-investidor-2023.htm](https://www.anbima.com.br/pt_br/especial/raio-x-do-investidor-2023.htm). Acesso em: 16 set 2024.

20 ANBIMA. Raio X do investidor brasileiro. 7. ed. 2024. p. 62. Disponível em: [https://www.anbima.com.br/pt\\_br/especial/raio-x-do-investidor-brasileiro.htm](https://www.anbima.com.br/pt_br/especial/raio-x-do-investidor-brasileiro.htm). Acesso em: 16 set 2024.

mesmo percentual de 2021, mas com aumento de dois pontos percentuais ante a 2022 (86%)”<sup>21</sup>.

Cito também outros importantes dados, realçando alguns relativos a **2020**. Considerei ser conveniente mencionar esse ano em razão de a última publicação Grandes Números IRPF (sobre a qual discorrerei mais à frente), com informações sobre alíquota média do imposto prontamente disponíveis para o público, ser relativa ao exercício de 2021, ano calendário 2020.

O teto da aposentadoria e da pensão paga pelo INSS em 2024 é de R\$ 7.786,02 (Portaria interministerial MPS/MF nº 2, de 11 de janeiro de 2024). Em 2020, o teto foi de R\$ 6.101,06.

Já o piso da aposentadoria e da pensão concedida pelo RGPS é o salário-mínimo. Em 2024, o salário-mínimo é R\$ 1.412,00. Em 2020, foi de R\$ 1.045,00 (exceto no primeiro mês, que foi de R\$ 1.039,00).

Ainda relativamente ao RGPS, cumpre destacar que, segundo o Boletim Estatístico da Previdência Social (BEPS)<sup>22</sup> de junho de 2024, os valores médios totais (considerando as clientelas urbana e rural) dos benefícios emitidos<sup>23</sup> de aposentadorias por idade, de aposentadorias por

21 ANBIMA. Raio X do investidor brasileiro. 7. ed. 2024. p. 61. Disponível em: [https://www.anbima.com.br/pt\\_br/especial/raio-x-do-investidor-brasileiro.htm](https://www.anbima.com.br/pt_br/especial/raio-x-do-investidor-brasileiro.htm). Acesso em: 16 set 2024.

22 SECRETARIA DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL Coordenação-geral de Estudos e Estatísticas. Boletim Estatístico da Previdência Social. Jun. 2024, v. 29, n. 6. p. 42-44. Disponível em: <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-social/dados-estatisticos-previdencia-social-e-inss>. Acesso em: 16 set 2024.

23 “São denominados benefícios emitidos os créditos encaminhados à rede bancária para pagamento de benefícios de prestação continuada que estão ativos no cadastro. Os Complementos Positivos – CP de um benefício, tais como os derivados de decisão judicial, reativação e revisão de benefício, inclusão de acompanhante etc., também constituem créditos emitidos, desde que sejam de baixo valor. Os benefícios emitidos não incluem os Pagamentos Alternativos de Benefícios (PAB), que são comandados pelas Agências da Previdência Social (APS) e pagos diretamente no Banco do Brasil. A quantidade de créditos emitidos pode ser maior que o número de benefícios ativos porque um benefício pode gerar mais de um crédito, numa mesma competência. Os dados de quantidade incluem as pensões alimentícias e os desdobramentos de pensões por morte. Os dados de valor correspondem ao valor líquido, que é obtido pela diferença entre o valor bruto (valor do benefício adicionado de complementos, salário-família, etc.) e o valor dos descontos (imposto de renda, pensão alimentícia, etc.). Os quadros de benefícios emitidos por faixa de valor, diferentemente dos

invalidez, de aposentadorias por tempo de contribuição e de pensões por morte foram de R\$ 1.408,74; R\$ 1.618,85; R\$ 2.711,10; e R\$ 1.603,88, respectivamente (**vide** tabela 20: Benefícios emitidos pelo INSS por clientela, segundo as espécies).

De acordo com o BEPS de dezembro de 2020 (tabela 20)<sup>24</sup>, os referidos valores médios totais foram de, respectivamente: R\$ 1.076,02; R\$ 1.318,59; R\$ 2.161,59; e R\$ 1.239,64.

Vale mencionar, outrossim, que a tributação hostilizada também pode alcançar as aposentadorias e pensões oriundas das previdências complementares e dos RPPS (caso, obviamente, presente a hipótese versada no art. 7º da Lei nº 9.779/99, com a redação conferida pela Lei nº 13.315/16).

Nessa toada, é pertinente também anotar ter a Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (ABRAPP) indicado, em seu consolidado estatístico de abril de 2024, que os valores médios mensais de aposentadoria programada, de aposentadoria por invalidez e de pensões foram, respectivamente, de: R\$ 7.947,00; R\$ 3.247,00; e R\$ 4.065,00<sup>25</sup>. De acordo com o consolidado estatístico de dezembro de 2020<sup>26</sup>, os referidos valores médios mensais foram,

demais quadros, consideram o valor do benefício acrescido de complementos, não incorporando os créditos eventuais nem os descontos. As informações têm como período de referência o mês de competência do benefício. As parcelas relativas ao abono anual (13º salário) são incorporadas ao valor das competências agosto e novembro, pagas nos meses de setembro e dezembro, respectivamente" (SECRETARIA DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL Coordenação-geral de Estudos e Estatísticas. **Boletim Estatístico da Previdência Social**. Jun. 2024, v. 29, n. 6. p. 54. Disponível em: [https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-social/arquivos/beps062024\\_final-1.pdf](https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-social/arquivos/beps062024_final-1.pdf). Acesso em: 16 set 2024).

24 SECRETARIA DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL Coordenação-geral de Estudos e Estatísticas. Boletim Estatístico da Previdência Social. Dez. 2020, v. 25, n. 12. p. 41-43. Disponível em: <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-social/dados-estatisticos-previdencia-social-e-inss/BEPS-anteriores>. Acesso em: 18 nov 2022.

25 ABRAPP. Consolidado Estatístico\_04\_2024. Disponível em: <https://www.abrapp.org.br/consolidado-estatistico/>. Acesso em: 16 set 2024.

26 ABRAPP. Consolidado Estatístico\_12\_2020. Disponível em: [https://www.abrapp.org.br/wp-content/uploads/2021/04/Consolidado-Estatistico\\_12\\_2020.pdf](https://www.abrapp.org.br/wp-content/uploads/2021/04/Consolidado-Estatistico_12_2020.pdf). Acesso em: 16 set 2024.

respectivamente, de: R\$ 6.482,00; R\$ 2.692,00; e R\$ 3.279,00.

**DA TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO DE RENDA COM ALÍQUOTA DE 25%, DOS RENDIMENTOS DE APOSENTADORIA E DE PENSÃO NO CASO DE RESIDENTES NO EXTERIOR**

Adentro no exame da constitucionalidade da tributação impugnada, levando em conta os direitos fundamentais e as normas protetivas das pessoas com deficiência, dos idosos, das crianças e dos adolescentes, pessoas com reconhecida vulnerabilidade e que, a meu ver, têm importante participação no grupo das pessoas atingidas pela exação.

***DA VIOLAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE***

Recorde-se de que ficam sujeitos à alíquota de 25% de imposto de renda retido na fonte os rendimentos de aposentadoria e de pensão pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior.

Nessa hipótese, inexistem faixas distintas de tributação para fins de incidência de outras alíquotas, de modo que os 25% incidem sobre a totalidade desses rendimentos, sem deduções relativas a faixas inferiores (as quais inexistem nesse contexto).

Considerando-se que as aposentadorias e as pensões consistem, em regra, para quem as recebe (idosos, crianças, adolescentes e pessoas com deficiência), em suas principais fontes de renda (quando não as únicas), entendo que a legislação instituiu **tributação simplesmente proporcional, e não progressiva**, incidindo em inconstitucionalidade.

Como bem registrou o Ministro Roberto Barroso na ADI nº 6.254/DF, “[a] progressividade não se limita a exigir valor de tributo proporcionalmente maior a quem possua mais recursos, o que já se alcançaria com a fixação de percentual igual para todos” (grifo nosso). Com efeito, recorde-se que, nas palavras da Ministra Ellen Gracie, a progressividade “consiste em submeter os contribuintes a **alíquotas superiores à medida que aumenta a base tributável**” (RE nº 614.406/RS – grifo nosso).

Não se diga, ademais, que a tributação hostilizada, com a alíquota única de 25% incidente sobre os rendimentos de **aposentadoria** e de **pensão** consistiria em benefício fiscal em razão de a alíquota máxima do imposto de renda prevista na tabela aplicável aos residentes no Brasil ser de 27,5%.

Com efeito, tendo presentes a realidade nacional e as declarações das

pessoas aqui residentes, essa maior alíquota (de 27,5%) é inaplicável na maioria das declarações, além de ela, a bem da verdade, não ser comumente a alíquota efetiva.

#### ***DA VIOLAÇÃO DO NÃO CONFISCO***

A tributação ora questionada incide, como se viu, sobre a **totalidade** dos rendimentos de aposentadoria ou pensão.

Isso, evidentemente, inclui não só a parcela desses rendimentos que supera a faixa de isenção da tabela do imposto de renda aplicada aos residentes no País, mas também a parcela que se encontra nessa própria faixa de isenção. E mais: a tributação impugnada, com toda a alíquota de 25%, continua a incidir normalmente mesmo que a integralidade de tais rendimentos se encontre dentro dessa faixa.

Considero que isso, além de violar a progressividade (já comentada acima), importa em confisco.

No julgamento da ADI nº 5.422/DF – na qual se concluiu pela inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre as pensões alimentícias ou os alimentos decorrentes do direito de família recebidos em dinheiro pelos alimentandos –, a Corte tangenciou alguns dos motivos que embasam a existência daquela faixa de isenção.

O Ministro **Gilmar Mendes** anotou, na ocasião, que progressividade do imposto de renda, concretizada por meio da tabela há muito conhecida (a qual, como é notoriamente sabido, possui uma faixa de isenção), se prestaria “**justamente a garantir que os valores considerados essenciais a uma existência digna não sejam tributados**” (grifo nosso). Complementou Sua Excelência aduzindo que, “até determinado patamar de renda, a tributação será menor, só alcançando uma tributação mais elevada de valores igualmente maiores”.

A faixa de isenção, portanto, presta-se para proteger da tributação os valores que, **no geral**, são compreendidos como **necessários para a existência digna** (cabendo acrescentar que, no caso de pensão alimentícia ou alimentos decorrentes do direito de família, a maioria da Corte concluiu que a integralidade dos valores recebidos a esses títulos, ainda que superiores à faixa de isenção, está vinculada à dignidade da pessoa humana).

Nesse contexto, cabe realçar que, em 2020, eram isentos do imposto de renda os rendimentos mensais menores do que R\$ 1.903,98, intervalo vigente de abril do ano-calendário de 2015 a abril do ano-calendário de 2023 (**vide** Leis nºs 13.149/15 e 14.663/23). Tal montante abarcava os

valores médios totais (considerando as clientelas urbana e rural) dos benefícios emitidos em dezembro de 2020, no âmbito do INSS, de aposentadorias por idade, de aposentadorias por invalidez e de pensões por morte; e grande parte do valor médio total dos benefícios emitidos no referido período de aposentadoria por tempo de contribuição. Essa lógica fica mantida quando se consideram a faixa de isenção de até R\$ 2.259,20, vigente a partir de fevereiro do ano-calendário de 2024 (Lei nº 14.848/24) e os valores médios totais dos referidos benefícios emitidos em junho de 2024 no âmbito do INSS.

Em síntese, a incidência do imposto de renda, com alíquota de 25%, sobre a parcela dos rendimentos de aposentadoria ou de pensão pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior abrangida pela faixa de isenção em comento abocanha recursos que são necessários para uma vida digna.

#### ***DA VIOLAÇÃO DA ISONOMIA, DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA***

Afora as inconstitucionalidades já mencionadas, entendo que a realidade ainda demonstra haver **carga tributária efetiva muito mais gravosa, sem justificativa razoável, em face dos residentes no exterior** do que dos residentes no país que recebem rendimentos de aposentadoria ou de pensão de fontes aqui localizadas.

Esses últimos ficam sujeitos à tabela progressiva do imposto de renda, além de poderem realizar deduções na declaração anual, o que possibilita a redução da carga do imposto, isso é, uma alíquota efetiva menor do que a alíquota nominal. Já aqueles (os residentes no exterior), de outro giro, ficam sujeitos a uma única e elevada alíquota de 25% incidente sobre a totalidade dos rendimentos de aposentadoria ou pensão, sem poderem, ademais, realizar qualquer dedução.

Julgo que isso evidencia a violação da isonomia, da proporcionalidade e da capacidade contributiva.

Abro parêntese para esclarecer que não adentro, aqui, na discussão sobre a possibilidade ou não de o legislador estabelecer, para os residentes ou domiciliados no exterior que recebam aposentadoria ou pensão de fonte aqui localizadas, algumas regras diferentes em relação àquelas atinentes ao regime tributário dos residentes ou domiciliados no Brasil. O foco, no presente ponto, está apenas na evidenciação da falta de observância dos citados preceitos (isonomia, proporcionalidade e capacidade contributiva) na fixação daqueles 25% retidos na fonte,

incidentes sobre a totalidade dos rendimentos de aposentadoria ou pensão pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior. Em outras palavras, a atenção, aqui, está na avaliação, à luz daqueles preceitos, do excessivo **quantum** fixado a título da tributação impugnada. Fecho parêntese.

Penso que podemos constatar a gravosidade (com a consequente violação daqueles preceitos) dos referidos 25%, que incidem sobre a totalidade daqueles rendimentos, **sem possibilidade de se fazerem as deduções permitidas nessa declaração**, levando em conta (a grosso modo) as situações a seguir.

Na publicação Grandes Números do IRPF 2021, **ano-calendário 2020<sup>27</sup>** (última que contou com informações prontamente disponíveis sobre alíquotas médias), o gráfico relacionado à Tabela 2<sup>28</sup>, intitulada Resumo das Declarações Por Situação Fiscal, apontou que **foi de 11% a alíquota média do rendimento tributável relativamente aos casos de imposto de renda devido maior que zero**.

Também se demonstrou, na mesma publicação, ao se tratar das declarações **por faixa etária do declarante** e por gênero (Tabela 4), que a **alíquota média do rendimento tributável na faixa até 18 anos foi de 4,8%**; na de 19 a 30 anos, 5,5%; na de 31 a 40 anos, 9%; na de 41 a 50 anos, 10,4%. Na faixa de 51 a 60 anos, em que se encontram as idades mínimas para os trabalhadores rurais se aposentarem pelo RGPS<sup>29</sup>, a alíquota média foi de 11,6%. **Na faixa de 61 a 70 anos, na qual se enquadram as idades para os trabalhadores urbanos se aposentarem pelo RGPS**

27 Disponível

em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/grandes-numeros-do-IRPF-2008-a-2023>. Acesso em: 16 set 2024.

28 Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/grandes-numeros-do-IRPF-2008-a-2023/gn-irpf-2021-2020.pdf/view>. Acesso em: 16 set 2024.

29 Vide art. 201, § 7º, inciso II, da Constituição Federal, na redação conferida pela EC nº 103/19: “II - 60 (sessenta) anos de idade, se homem, e 55 (cinquenta e cinco) anos de idade, se mulher, para os trabalhadores rurais e para os que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, nestes incluídos o produtor rural, o garimpeiro e o pescador artesanal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)”.

(observado o tempo mínimo de contribuição)<sup>30</sup> e, no âmbito da União, pelo RPPS<sup>31</sup>, a alíquota média foi de 11,6%. Na faixa de 71 a 80 anos, a alíquota média foi de 12,2%. Na faixa de acima de 80 anos, a alíquota média foi de 13,2%.

Relativamente às declarações por faixa de rendimento tributável bruto (Tabela 7), apontou-se, naquela publicação, que a alíquota média na faixa de 1 a 2 salários-mínimos mensais foi de -0,2% (sic); na faixa de 2 a 3 salários mínimos mensais, a alíquota média foi de 0,5%; na de 3 a 5 salários mínimos mensais, 2,8%; na de 5 a 7 salários mínimos mensais, 6,8%; na de 7 a 10 salários mínimos mensais, 11,4%; na de 10 a 15 salários mínimos mensais, 15,3%; etc. **A maior alíquota média, nesse contexto, foi de 23,7%, na faixa de 80 a 160 salários mínimos mensais.**

Quanto às declarações por faixa de rendimentos tributáveis mais rendimentos sujeitos à tributação exclusiva (tabela 8), os Grandes Números do IRPF 2021 apontaram que a alíquota média na faixa de até 2 salários mínimos mensais foi de 0,0%; na de 2 a 3 salários mínimos mensais, 0,3%; na de 3 a 5 salários mínimos mensais, 2,1%; na de 5 a 7 salários mínimos mensais, 5,4%; na de 7 a 10 salários mínimos mensais, 9,3%; na de 10 a 15 salários mínimos mensais, 12,9%; etc. **A maior alíquota média foi a de 16,9%, correspondente à faixa de 30 a 40 salários mínimos mensais.**

Igualmente, na publicação em comento, em relação às declarações por faixa de rendimentos totais (Tabela 9), demonstrou-se que a alíquota média na faixa até 2 salários mínimos mensais foi de 0,0%; na de 3 a 5 salários mínimos mensais, 1,6%; na de 5 a 7 salários mínimos mensais, 3,9%; na de 10 a 15 salários mínimos mensais, 9,2%; na de 15 a 20 salários mínimos mensais, 10,3%; **na de 20 a 30 salários mínimos, de 10,6%; etc.** **Essa última alíquota média foi a maior encontrada nesse contexto.**

A meu ver, essas anotações corroboram o fato de que, realmente, o imposto de renda é **severamente mais gravoso** em relação aos aposentados e pensionistas residentes no exterior atingidos pelo art. 7º da

30 **Vide** art. 201, § 7º, inciso I, da Constituição Federal, na redação conferida pela EC nº 103/19:

“I - 65 (sessenta e cinco) anos de idade, se homem, e 62 (sessenta e dois) anos de idade, se mulher, observado tempo mínimo de contribuição; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)”.

31 **Vide** art. 40, § 1º, inciso III, da Constituição Federal, com a redação conferida pela EC nº 103/19: “III - no âmbito da União, aos 62 (sessenta e dois) anos de idade, se mulher, e aos 65 (sessenta e cinco) anos de idade, se homem (...”).

Lei nº 9.779/99, com a redação conferida pela Lei nº 13.315/16.

Ressalte-se, ainda, que o fato de o contribuinte residir no exterior, por si só, não revela ser ele detentor de maior capacidade econômica do que aquele que aqui reside e recebe aposentadoria ou pensão. Nessa toada, reitero o que disse o Juiz Federal Gilson Jacobsen, no julgamento do incidente de uniformização de jurisprudência já referido (Agravo - JEF Nº 5018391-53.2016.4.04.7001/PR):

“O simples fato de se residir fora do Brasil (...) não é indicativo suficiente do aumento da capacidade contributiva do segurado contribuinte, até porque, na grande maioria das vezes, devido à idade avançada ou à incapacidade laboral, **não há revelação de riqueza diversa**, a justificar diferente capacidade de contribuir.”

De mais a mais, não vislumbro proporcionalidade na tributação impugnada, mesmo considerando os argumentos levantados pela União. Recorde-se que a recorrente diz que a tributação seria válida em razão de: a) o residente no exterior não ser obrigado a apresentar a declaração de ajuste anual de imposto de renda; b) a Fazenda Nacional não poder exigir ou usar de seus poderes legais em território estrangeiro, sendo a única ligação com o contribuinte por meio da fonte pagadora ou do procurador por ele nomeado sediado no Brasil; c) ser necessário se verificar a existência de acordos internacionais.

Em primeiro lugar, nada há de complicado quanto à possibilidade de retenção, na fonte, do imposto de renda, considerando-se a progressividade do tributo e a faixa de isenção. Isso, a propósito, já é comumente feito quanto aos residentes no país. Em segundo lugar, caso o residente no exterior queira se valer daquelas deduções permitidas às pessoas residentes no país que fazem a declaração anual, deverá ele mesmo fazer essa declaração.

No que diz respeito aos acordos internacionais, ressalto que, no presente tema de repercussão geral, não se colocou em discussão a tributação à luz de alíquota, de base de cálculo ou de tabela prevista em diplomas de tais espécies (acordos internacionais). Aqui está em discussão a tributação tão somente à luz do art. 7º da Lei nº 9.779/99, com a redação conferida pela Lei nº 13.315/16.

**DO PROJETO QUE ENSEJOU A LEI Nº 13.315/16 E DAS PROPOSIÇÕES EM**

## TRAMITAÇÃO QUE VISAM A REVOGAR A TRIBUTAÇÃO IMPUGNADA

Tramita na Câmara dos Deputados um conjunto de proposições apensadas ao PL nº 1.418/07 que buscam, entre outras medidas, reajustar a tributação impugnada na presente causa, levando-se em conta a progressividade, a isonomia, a capacidade contributiva e a proporcionalidade (PL nºs 7.243/14, 7.258/14, 7.580/14, 6.198/16, e 7.408/17).

A Comissão de Defesa dos Direitos da Pessoa Idosa (CIDOSO) já proferiu parecer pela modificação dessa tributação, estabelecendo-se que os rendimentos de aposentadorias e pensões em discussão nos autos devem ficar sujeitos às mesmas regras de apuração do imposto de renda aplicadas aos rendimentos de mesma natureza jurídica pagos a pessoas físicas residentes ou domiciliadas em território nacional<sup>32</sup>.

Transcrevo trecho do voto do Relator, Deputado Felício Laterça, a respeito do assunto:

**"As proposições listadas no grupo 3 cuidam da tributação das aposentadorias e pensões de pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior, matéria de interesse direto das pessoas idosas, que compõem a maior parte do grupo dos aposentados e pensionistas.**

Atualmente, os aposentados e pensionistas que optem por residir no exterior têm seus proventos tributados na fonte à alíquota de 25%, por força no disposto no art. 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

Esse tratamento é bastante gravoso com relação àqueles

32 Vide o teor do art. 5º do substitutivo ao PL nº 1.418/07:

'Art. 5º A Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, passa a vigorar com as seguintes alterações:

'Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).' (NR)

'Art. 7º-A. Os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, de transferência para a reserva remunerada ou de reforma, inclusive a parcela relativa ao décimo terceiro salário, cuja fonte seja a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou entidade de previdência privada, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior sujeitam-se às mesmas regras de apuração do imposto de renda aplicadas aos rendimentos de mesma natureza pagos a pessoas físicas residentes ou domiciliadas no território nacional'" (grifo nosso).

que recebem seus proventos no Brasil, que são tributados pela tabela progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física, com alíquotas que variam de 0% a 27,5%, e ainda podem reduzir as deduções legais da base de cálculo do imposto.

Isso quer dizer que, enquanto um aposentado ou pensionista residente no exterior paga 25% de imposto de renda sobre todo o valor recebido, aquele que reside no Brasil contribui sobre uma base de cálculo menor e se submete a alíquotas em regra inferiores, o que resulta em uma alíquota efetiva de imposto de renda bem menor. Na verdade, de acordo com informação constante no relatório do Parecer da Comissão Mista que analisou a Medida Provisória nº 713, de 1º de março de 2016<sup>29</sup>, segundo dados do Ministério das Relações Exteriores de 2016, a maioria dos benefícios pagos no exterior no Regime Geral de Previdência não seria sequer tributada se o beneficiário residisse no Brasil, visto estarem abaixo do limite de isenção.

**Destaque-se que, quando o art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999, foi alterado pela Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2016, a intenção era de aliviar as aposentadorias e pensões pagas pelo Poder Público a residentes no exterior, pois também tinham sido inseridos dois parágrafos, que garantiam que esses valores seriam tributados com as mesmas alíquotas aplicadas aos benefícios da mesma natureza pagos no território nacional, e a parcela do 13º salário seria tributada em separado. Contudo, esses parágrafos foram vetados sob a alegação de desrespeito à Lei de Responsabilidade Fiscal e de quebra de isonomia com os beneficiários de previdência privada residentes ou domiciliados no exterior, que não foram beneficiados com a medida.**

**Todas as proposições do grupo 3 buscam corrigir esse tratamento injusto e discriminatório, igualando a situação dos aposentados e pensionistas residentes no exterior com os residentes no Brasil, e por isso somos absolutamente favoráveis a seu mérito<sup>33</sup> (grifo nosso).**

Como se nota, diversas vozes também já foram levantadas na Casa Legislativa pela constitucionalidade da tributação questionada. E já há

<sup>33</sup> Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarIntegra?codteor=2036722&filename=PRL+2+CIDOSO+%3D%3E+PL+1418/2007](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarIntegra?codteor=2036722&filename=PRL+2+CIDOSO+%3D%3E+PL+1418/2007). Acesso em: 16 set 2024.

algum tempo que se tenta fazer o devido ajuste na legislação.

#### **DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO**

A parte autora informou na petição inicial ser segurada da Previdência Social, sendo titular de benefício de aposentadoria mensal equivalente ao salário mínimo.

Pediu que fosse reconhecida a inconstitucionalidade do art. 7º da Lei nº 9.779/99, com a redação imposta pela Lei nº 13.315/16, quanto à cobrança do imposto de renda na fonte relativamente a seus rendimentos de aposentadoria, por ofensa aos art. 150, incisos II e IV, e art. 153, inciso III, e § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Requereu que a União fosse condenada a se abster de aplicar o desconto a título de imposto de renda retido na fonte nessa alíquota e a lhe restituir as diferenças retidas além da tributação que seria aplicada aos contribuintes residentes no Brasil, nos demais termos consignados na exordial.

A sentença foi pela improcedência do pedido.

O Turma Recursal de Origem, aplicando ao caso a orientação firmada pela Turma Regional de Uniformização da 4ª Região, deu provimento ao recurso inominado da parte autora e julgou procedente o pedido para declarar o direito da autora à isenção do imposto de renda, incidente exclusivamente na fonte, sobre o que não exceder o limite legal de isenção (art. 6º, inciso XV, da Lei nº 7.713/88), diante da aplicação aos residentes no exterior da tabela de alíquotas progressivas, atualmente prevista no art. 1º da Lei nº 11.482/07, com a redação conferida pela Lei nº 13.149/15, bem como condenar a União a restituir os valores indevidamente retidos, observada a prescrição quinquenal.

Interpôs a União o presente recurso extraordinário, defendendo a constitucionalidade da tributação.

Como se nota, o entendimento constante do acórdão recorrido está em harmonia com o defendido no presente voto.

#### **DISPOSITIVO**

Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Proponho a fixação da seguinte tese de repercussão geral: “É inconstitucional a sujeição, na forma do art. 7º da Lei nº 9.779/99, com a redação conferida pela Lei nº 13.315/16, dos rendimentos de aposentadoria e de pensão pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)”.

É como voto.