

VOTO VOGAL:

O Senhor Ministro FLÁVIO DINO: A controvérsia se refere a “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”.

Na origem a Turma Recursal, amparada em precedente da Turma Regional de Uniformização da 4ª Região, declarou ter a autora, que recebe proventos de aposentadoria da previdência social e reside em Portugal, direito à isenção do imposto de renda incidente exclusivamente na fonte sobre o que não exceder o limite legal de isenção, assentando a aplicação aos residentes no exterior da tabela de alíquotas progressivas do imposto.

A Instância a quo afastou, assim, o art. 7º da Lei nº 9.779/99, com a redação conferida pela Lei nº 13.315/15, o qual estabelece que ficam sujeitos à alíquota de 25% de imposto de renda na fonte “os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior”.

O julgado da Turma Regional de Uniformização da 4ª Região citado no acórdão recorrido está assim ementado:

“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, 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 3 § 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).

No recurso extraordinário, a União sustenta contrariedade aos arts. 109, II, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Afirma que o tratamento diferenciado conferido aos residentes no exterior é justificável e não viola a isonomia. Destaca que *“os proventos/pensões de residente no exterior não foram contemplados na alíquota zero do IRPF”*, sendo ilegal se estender a isenção a que se refere a parte autora.

Foi reconhecida a Repercussão Geral da questão constitucional e fixado o **Tema nº 1174**, assim descrito: *“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”*.

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo provimento do recurso e pela fixação da seguinte 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.” (e-doc. 39)

Em sustentação oral por vídeo (e-doc. 58), a AGU afirma a constitucionalidade da alíquota fixa de 25% imposta aos residentes no exterior. Pondera que a isonomia não tem aplicação no caso, pois a situação dos residentes no exterior é diversa dos residentes no Brasil. Aponta que quem reside no exterior tem disciplina específica justificada pela sua situação distinta. Justifica que a capacidade contributiva global, que é aplicável ao residente no Brasil e justifica a tabela progressiva, não pode ser aplicada ao residente no exterior, pois não há controle sobre outras rendas por ele. Assevera que a tabela progressiva não seria praticável aos residentes do exterior por não estarem estes ao alcance do Estado Brasileiro. Sustenta que o Judiciário não pode conceder benefício tributário não previsto em lei.

O Relator apresentou voto pela negativa de provimento do recurso e 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 o breve relatório.

Passo à análise do recurso.

De início, ressalto que **acompanho o Eminentíssimo Relator, com ressalvas.**

Consoante relatado, a Controvérsia se refere a “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”.

O tratamento diferenciado aos residentes no exterior tem por fundamento o art. 7º da Lei nº 9.799/99 (com redação dada pela Lei 13.315/2016) segundo o qual “os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão 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%.”

Em seu voto, o Relator, em síntese, assentou a inconstitucionalidade do art. 7º da Lei 9.779/1999, com a redação conferida pela Lei 13.315/2016, aos seguintes fundamentos:

“DA VIOLAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE

[...]

“a legislação instituiu tributação simplesmente proporcional, e não progressiva, incidindo em inconstitucionalidade”.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

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.”

Não obstante, na linha do que defendido pela União, compreendo que **a tributação de quem reside no exterior PODE ser diferente pelos seguintes motivos:**

- i) o contribuinte não reside no Brasil, ou seja, recursos nacionais são transferidos para movimentar a economia, gerando empregos e tributos em outros países;
- ii) a capacidade contributiva global, que é aplicável ao residente no Brasil e justifica a tabela progressiva, não pode ser aplicada ao residente no exterior, pois não há controle sobre outras rendas por ele auferidas.

Contudo, a tributação deve observar a progressividade, **regra**

inafastável. Por isso, a lei impugnada é inconstitucional, sem prejuízo de nova atividade legiferante compatível com a Constituição Federal. Enquanto isso não ocorre, deve ser observada a tabela progressiva vigente para aposentados e pensionistas que residem no Brasil.

Nesse contexto, **acompanho** o Ministro Relator com as **ressalvas** de que i) **a tributação de quem reside no exterior PODE ser diferente, mediante a edição de uma nova lei que observe a progressividade;** e ii) **enquanto isso não ocorre,** deve ser observada a tabela progressiva vigente para aposentados e pensionistas que residem no Brasil.

É como voto.