



A inconstitucionalidade da incidência do Imposto de Renda sobre os proventos recebidos no Brasil por contribuinte residente em Portugal com alíquota única de 25%

The unconstitutionality of the incidence of Income Tax on earnings received in Brazil by a taxpayer residing in Portugal with a single rate of 25%

Fernando Daniel de Moura Fonseca*

Silvia Marinho Pereira Santos Netto**

REFERÊNCIA

FONSECA, Fernando Daniel de Moura; NETTO, Silvia Marinho Pereira Santos. A inconstitucionalidade da incidência do Imposto de Renda sobre os proventos recebidos no Brasil por contribuinte residente em Portugal com alíquota única de 25%. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, n. 48, p. 120-134, abr. 2022. DOI: <https://doi.org/10.22456/0104-6594.113588>.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é debater a inconstitucionalidade da incidência do Imposto de Renda sobre proventos de aposentadoria e pensão recebidos no Brasil por contribuintes residentes no exterior, mais especificamente em Portugal, com alíquota única de 25% (vinte e cinco por cento), atualmente regulada pelo artigo 3º da Lei nº 13.315/2016. A incidência de alíquota progressiva para os brasileiros residentes no território nacional, e de alíquota única para os residentes no exterior, ambos com a mesma capacidade contributiva, demonstra uma violação da norma aos princípios da isonomia, da progressividade do Imposto de Renda, da garantia da não confiscatoriedade e da proporcionalidade, motivos pelos quais conclui-se pela sua inconstitucionalidade.

PALAVRAS-CHAVE

Imposto. Alíquota. Proventos. Residentes. Portugal.

ABSTRACT

This paper aims to discuss the unconstitutionality of the tax burden on retirement and pension earnings in Brazil by taxpayers living abroad, particularly in Portugal, at a flat tax rate of 25% under Article 3, Law 13.315/2016. The incidence of progressive tax rates for Brazilian taxpayers residing in the national territory and a flat tax rate for the residents living abroad, both with the same contributory capacity, shows a violation by this rule of the constitutional principle of equality, income tax progressivity, non-confiscatory guarantee, progressivity, by which reasons we conclude for its unconstitutionality.

KEYWORDS

Tax. Aliquot. Earnings. Residents. Portugal.

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. O Princípio da Isonomia e a previsão da Cláusula da Não Discriminação na Convenção celebrada entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa. 3. A Relação entre a Progressividade da Alíquota do Imposto de Renda e a Capacidade Contributiva. 4. Conclusão. Referências.

* Residência Pós-Doutoral na Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Master of Laws pela New York University (NYU). Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Professor das Faculdades Milton Campos.

** Mestranda em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos.





1 INTRODUÇÃO

O número de brasileiros residentes em Portugal vem aumentando a cada ano. O Serviço de Estrangeiros e Fronteiras (SEF) (SEF/GEPP, 2000) publicou relatório de imigração informando que a nacionalidade brasileira era a segunda com o maior número de residentes em Portugal nos anos de 1999 e 2000, perdendo apenas para os cabo-verdianos. Em 2001, houve um crescimento de 5,93% no número de residentes em relação ao ano anterior (SEF/GEPP, 2001), totalizando mais de vinte e três mil brasileiros em solo português, permanecendo como o segundo país com mais nacionais residindo em Portugal.

Diante desse número crescente de brasileiros habitantes em terras lusitanas, foi promulgada a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa (Decreto nº 4.012/2001) (BRASIL, 2001) para evitar a bitributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o Rendimento. Ficou determinado no artigo 18 desse documento que

as pensões e remunerações similares pagas nos termos da legislação relativa à segurança ou seguridade social de um Estado Contratante ou de uma das suas subdivisões políticas só podem ser tributadas nesse Estado (BRASIL, 2001).

Dessa forma, cabe ao Estado Brasileiro reter o imposto de renda das aposentadorias e pensões concedidas no país aos brasileiros residentes em Portugal.

O imposto de renda surgiu no Brasil República, por força do art. 31 da Lei nº 4.625/1922 (BRASIL, 1923). Francisco Tito de Souza Reis, primeiro Delegado-Geral do Imposto de Renda, apresentou proposta para que os rendimentos fossem dispostos em quatro categorias (comércio, capitais, ordenados públicos e privados, exercício de profissões não comerciais e não compreendidas na categoria anterior), sendo que o rendimento líquido de cada uma ficaria subordinado à tabela progressiva. Após o ano de 1926, passou a vigorar um sistema misto, incidindo taxas proporcionais sobre o rendimento líquido das categorias e taxas progressivas sobre a renda global. O regulamento de 1926 foi um dos mais importantes na história do imposto de renda no Brasil, pois já previa alíquotas progressivas, afirma Nóbrega (2014).¹

¹ Disponível em: receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/arquivos-e-imagens/livro-historia-do-imposto-de-renda-no-brasil-v-24x17-livro-completo-de-22-04-2014.pdf. Acesso em: 27 Mai. 2020.





Após inúmeras alterações na legislação do imposto de renda, a Lei nº 9.779/99 dispôs em seu art. 8º que os rendimentos decorrentes de qualquer operação de beneficiários no exterior sujeitam-se à incidência do imposto de renda com alíquota única de 25% (vinte e cinco por cento), desde que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda, como é o caso de Portugal (BRASIL, 1999). Contudo, foi silente sobre os casos em que não há tributação de proventos. A distinção entre renda e proventos é relevante para a incidência do imposto e o enquadramento da cobrança em questão no art. 7º, que, até 2016, previa a aplicação do imposto com alíquota única para os rendimentos do trabalho, porém, nada regulava sobre proventos de aposentadoria e pensão (BRASIL, 1999).

Carrazza (2009, p. 58), cita em sua obra a visão mais restritiva de Geraldo Ataliba, que considera provento o “[...] *dinheiro recebido por uma pessoa em razão do trabalho, mas depois que ela já deixou de trabalhar, por motivo de idade ou de doença.*” Nas palavras de Carrazza (2009, p. 58), os proventos são mais amplos, pois não se restringem somente aos rendimentos “*dos aposentados e pensionistas, mas também dos seus cônjuges e herdeiros (em razão, é claro, da aposentadoria do segurado ou do servidor público).*” Dessa forma, antes da modificação legislativa do art. 7º da Lei nº 9.779/99 (BRASIL, 1999), ocorrida em 2016, a previsão da incidência de alíquota única constava apenas nos artigos 682 e 685 do Decreto nº 3.000/1999 (antigo regulamento do Imposto de Renda) (BRASIL, 1999a). O desconto do tributo regulamentado apenas em decreto viola o princípio da legalidade tributária, insculpido no art. 150, I da Constituição Federal de 1988, que alude a uma reserva qualificada de lei.

A instituição de tributos deve ser realizada por meio de uma lei que traga todos os aspectos da norma tributária, permitindo que o contribuinte tenha ciência das consequências jurídicas dos atos que praticar. Dessa forma, não basta que os tributos sejam criados com base em lei, e sim pela própria lei, elucida Paulsen (2005).

Os proventos de qualquer natureza, nas quais estão incluídas as aposentadorias e pensões, possuem cunho residual, abrangendo os demais acréscimos patrimoniais não decorrentes do capital ou do trabalho. É importante dizer que o acréscimo patrimonial, nessa hipótese, provém de uma atividade que já foi interrompida, ao contrário dos rendimentos do trabalho a que dizia respeito o art. 7º da Lei nº 9.779/99 (BRASIL, 1999), conforme decidido pela Turma Regional de Uniformização da 4ª Região (2019).²

² TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. 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





Não obstante a inclusão da taxa  o dos proventos em lei, no ano de 2016, não foram observados os princípios constitucionais da isonomia, da progressividade do imposto de renda, da garantia da não confiscatoriedade e da proporcionalidade. E, aqui, adentra-se ao tema do presente trabalho, uma vez que a fixação da alíquota única de 25% sobre os proventos de aposentadoria e pensão desrespeita o direito dos contribuintes não residentes no Brasil a uma justa tributação. H a possibilidade de afastar a alíquota única sem violar o princípio da isonomia? O critério utilizado para o tratamento diferenciado entre contribuintes, com a mesma capacidade contributiva,   válido diante dos princípios constitucionais? As respostas são apresentadas ao longo do artigo, observando a sequência abaixo elencada.

No t pico 1 são abordados o princípio da isonomia, a cláusula da não-discriminação prevista na convenção celebrada entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa, bem como o julgado da Turma Regional de Uniformização do Tribunal Regional Federal da 4  Região. Já no t pico 2, discutir-se-  a relação entre a capacidade contributiva e a progressividade da alíquota com base na doutrina e na jurisprudência. Por fim, será exposta a conclusão com as respostas às indagações aqui apresentadas.

2 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA E A PREVISÃO DA CLÁUSULA DA NÃO DISCRIMINAÇÃO NA CONVENÇÃO CELEBRADA ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A REPÚBLICA PORTUGUESA

O princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II da CF/88, impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, que possuam a mesma capacidade contributiva. Apesar disso, o Sistema Tributário brasileiro adota, em algumas situações, tratamentos diferenciados entre os contribuintes, gerando regimes

RENTA 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. 7  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   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 3  da Lei n. 13.315/2015, ocorrido em 01-01-2017, que alterou o artigo 7  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 7  da Lei n. 9.779/99 pela Lei n. 13.315/2015, que submeteu os rendimentos de aposentadoria e pensão   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   2 , I, da Constituição Federal). 3. Agravo provido para conhecer o pedido de uniformização, ao qual se nega provimento. (RIO GRANDE DO SUL, 2019).





específicos, reduções de bases de cálculo, alíquotas diferenciadas, isenções e incentivos, sem que haja elucidação de critérios constitucionalmente eleitos para tais diferenciações, sendo esse o caso da Lei nº 13.315/2016 (BRASIL, 2016), pontua Ferraz (2005).

A referida norma prevê uma alíquota única de 25% sobre proventos de aposentadoria e pensão para os não-residentes no Brasil, independentemente do valor auferido a título de proventos. O legislador utilizou o critério do local da residência do contribuinte para embasar o tratamento desigual entre contribuintes com a mesma capacidade contributiva. O conceito tributário de residente e não-residente é descrito de forma minuciosa na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 208 (2002), e possui grande relevância na determinação das alíquotas do Imposto de Renda.

Nas palavras de Ávila (2021, p. 160) é necessária uma justificação apta a demonstrar suficientes fundamentos jurídicos para um tratamento desigual, não sendo suficiente uma simples explicação desse tratamento. Seguindo o raciocínio do insigne jurista, devemos nos perguntar se a legislação que criou o tratamento desigual entre residentes e não-residentes é passível de justificação ou apenas de explicação. A dificuldade em analisar a renda universal do contribuinte residente em Portugal pode servir de justificação para o tratamento diferenciado? Através de uma análise superficial a resposta pode ser afirmativa. Comenta Derzi (1989, p. 175-176) que o princípio implícito da praticabilidade possui intrínseca relação com a efetividade das normas, ao garantir que a legislação seja exequível, viável e executável. Entretanto, a relevância do princípio da isonomia e a possibilidade de cooperação entre os países signatários da Convenção destinada a evitar a dupla tributação não avaliza o tratamento diferenciado. De acordo com Costa (2007, p. 93), a natureza técnica do princípio da praticabilidade o impede “*de ser colocado no mesmo patamar dos princípios éticos, como a justiça e a moralidade, posicionados no altiplano do ordenamento jurídico.*”

Deve ser realizado um sopesamento dos princípios envolvidos para analisar a validade ou não da incidência de alíquota única no presente caso. Explana Ávila (2021, p. 163) que

como a prevalência relativa abstrata cria um desnivelamento favorável à igualdade, são necessárias maiores razões para o seu afastamento do que as exigidas para o afastamento ou superação de outro princípio.

Segundo o autor, há uma vantagem axiológica primitiva desse princípio. Além disso, afirma Ávila (2021, p. 163) que se há, além do tratamento diferenciado, um tratamento baseado em medida de comparação a princípio não permitida ou diversa das elencadas na Constituição, são necessárias razões mais contundentes para o tratamento diferenciado, veja-se:





A Constituição proíbe distinção baseada em determinadas medidas de comparação, como origem, raça, sexo, cor, idade, estado civil, deficiência física, qualidade do trabalho, caráter do vínculo empregatício, origem da nacionalidade, ocupação profissional ou procedência ou destino do bem. Não que o tratamento desigual não possa estar relacionado a medidas de comparação vedadas ou estar baseado em medidas de comparação diversa das prescritas. O que ele não pode é estar “fundado” em qualquer delas, entendendo-se como tratamento desigual aquele estabelecido “só por causa” de uma medida de comparação vedada, sem que o seu uso seja justificado por uma finalidade, constitucionalmente posta, com a qual mantenha vínculo de pertinência fundada e conjugada (ÁVILA, 2021, p. 163).

O acordo bilateral entre Brasil e Portugal visou apenas evitar a bitributação e prevenir a evasão fiscal, não sendo razoável que a lei interna reguladora da matéria preveja uma alíquota mais gravosa para todos os não-residentes no território brasileiro. De acordo com Tavolaro, Maneira e Torres (2012), o Brasil adotou, nos tratados que celebrou para evitar a bitributação internacional, a cláusula de não-discriminação, conforme modelo da OECD, que serve de orientação para as convenções. A discriminação de contribuintes com fulcro na residência assemelha-se àquela pela nacionalidade, e retrata uma discriminação indireta, uma *hidden discrimination*, violando o art. 24 da Convenção firmada entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa (BRASIL, 2001), que assim dispõe:

Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexa diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação.

Nas lições de Santos (2019), tanto a distinção baseada na residência, quanto a com base na nacionalidade produzem efeitos jurídicos idênticos, afrontando desarrazoadamente o princípio da isonomia. O ministro Luiz Fux, do Supremo Tribunal Federal (STF), assim se pronunciou sobre a isonomia tributária e a vedação ao tratamento discriminatório:

A isonomia tributária e a vedação constitucional à discriminação segundo a procedência ou o destino de bens e serviços (artigos 150, II, e 152 da CRFB/88) tornam inválidas as distinções em razão do local em que se situa o estabelecimento do contribuinte ou em que produzida a mercadoria, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, se engendra tratamento diferenciado. (BRASIL, 2019).

Apesar de o julgamento se referir à violação do princípio constitucional da isonomia no que diz respeito ao ICMS, o Ministro fundamentou sua decisão na ausência de base axiológica no postulado da razoabilidade, motivação que se adequa ao caso tratado no presente artigo, no qual a isonomia é violada em razão do local da residência do contribuinte, sendo esse critério inapropriado para medir capacidade contributiva.





Atualmente, os aposentados no Brasil, que residem no exterior, são tributados com uma alíquota única de imposto de renda, independentemente do valor que recebem de proventos. Aqueles que percebem o importe de um salário mínimo não possuem a mesma capacidade econômica dos contribuintes que recebem o benefício do teto do Regime Geral da Previdência Social. Para que os princípios constitucionais sejam garantidos, deve haver isenções e tratamentos mais amenos para as situações que demonstram ausência de capacidade contributiva. De outro lado, devem ser tratados, de forma isonômica, aqueles que tiverem a mesma capacidade de contribuir, como bem pontua Amaro (2009). A cobrança de uma alíquota no percentual de 25% sobre os proventos que estão incluídos na faixa de isenção gera um ônus que não pode ser suportado pelos contribuintes. Em razão disso, cada vez mais os cidadãos brasileiros que residem no exterior vêm buscando a justiça tributária. Conforme leciona Mello (2013, p. 40): “[n]a justiça tributária o agente eleito de forma predominante, atuando na sua função típica, é o Poder Judiciário, enquanto na Tributação Justa é o Poder Executivo, por meio dos entes Federativos.”

A Turma Regional de Uniformização do TRF da 4ª Região assim se pronunciou sobre a incidência da alíquota única do IRPF aos residentes no exterior:

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 § 2º, I, da Constituição Federal). 3. Agravo provido para conhecer o pedido de uniformização, ao qual se nega provimento. (RIO GRANDE DO SUL, 2019).

Quais seriam os princípios gerais buscados no caso de tributar não residentes com alíquota única? Apenas o princípio da praticabilidade pode ser invocado, mas deve ser sopesado com o princípio da isonomia para que seja respeitada a justiça tributária. No caso presente, a





violação da isonomia entre residentes e não-residentes que auferem os mesmos proventos não deve ser tolerada. Escolher como critério de diferenciação o local do domicílio é desarrazoado, destoa de qualquer critério de aferição de riqueza e fere, inclusive, a Cláusula 24 da não discriminação prevista no tratado bilateral entre Brasil e Portugal (BRASIL, 2001).

Em solo lusitano, o imposto sobre a renda de pessoas singulares (IRS) é progressivo, variando as alíquotas incidentes sobre as pensões (categoria H) entre 0 e 40% (zero e quarenta por cento). As tabelas de retenção na fonte isentam do tributo as pensões auferidas até o importe de € 686,00 (seiscentos e oitenta e seis euros), o que equivale a, aproximadamente, R\$ 4.520,00 (quatro mil, quinhentos e vinte reais), conforme Despacho nº 11886-A/2020 (PORTUGAL, 2020). No território brasileiro, há isenção do imposto de renda para os indivíduos que recebem até R\$ 1.903,98 (hum mil, novecentos e três reais e noventa e oito centavos), sendo esse valor superior ao do salário mínimo brasileiro, que estava no importe de R\$ 1.110,00 (Hum mil e cem reais) no ano de 2021. Incidem alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5% sobre as bases de cálculo entre R\$ 1.903,99 e R\$ 2.826,65, R\$ 2.826,66 e R\$ 3.751,05, R\$ 3.751,06 e R\$ 4.664,68 e acima de R\$ 4.664,68, respectivamente, conforme Lei nº 13.149/2015 (BRASIL, 2015).

Destarte, a violação da cláusula 24 da Convenção (BRASIL, 2001) é manifesta nesse caso, pois pode-se aferir que a tributação com alíquota de 25% sobre proventos recebidos até o valor de um salário mínimo (um mil e cem reais) por brasileiros aposentados no Brasil e residentes em Portugal enseja um tratamento mais gravoso para esses contribuintes. Isso se dá tanto se comparado aos portugueses residentes em Portugal, quanto aos brasileiros residentes no Brasil que recebem o mesmo valor de benefício previdenciário.

3 A RELAÇÃO ENTRE A PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição Cidadã de 1988 elenca a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades, como objetivos da República Federativa do Brasil (1995). Para que o Estado implemente as políticas públicas necessárias para cumprir o seu escopo, mister se faz a arrecadação de tributos para custear as ações. Para que a tributação atenda sua função, ela precisa ser equânime e tributar desigualmente os desiguais para que as injustiças sociais sejam minimizadas.

Conforme leciona Derzi (1997), a progressividade, que é o aumento da alíquota à medida que cresce o montante de riqueza, atua como um instrumento de concretização da





igualdade substancial. Já a alíquota única de 25% representa uma tributação proporcional, na qual a alíquota é fixa e incide sobre uma base de cálculo variável. Essa neutralidade é incapaz de alterar a situação dos cidadãos, ferindo a função redistributiva do sistema tributário. Nas lições de Breyner (2016, p. 160), esta função determina que a tributação seja feita de acordo com a capacidade econômica (art. 145, § 1º da CRFB/88).

O constituinte originário se utilizou da expressão “*capacidade econômica*” enquanto os juristas utilizam a expressão “*capacidade contributiva*.” Segundo afirma Martins (2003), as expressões são dissemelhantes, embora ambas se refiram à capacidade do indivíduo de pagar tributos. Tece o jurista que a “*capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei*”, enquanto que a “*capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder*” (MARTINS, 2003, p. 86).

De acordo com Faro (2010, p. 415), para que alguém seja considerado contribuinte são necessárias a previsão legal, bem como a aferição da capacidade econômica. Dessa forma, será possível averiguar se há idoneidade para que esse contribuinte arque com os gastos estatais. Dessa premissa, infere-se que há duas situações possíveis: i) caso inexista previsão legal, criando uma hipótese de incidência, pode haver capacidade econômica sem capacidade contributiva; ii) havendo a instituição de um tributo, pode haver a capacidade contributiva sem a necessária capacidade econômica, posto que as leis são abstratas e possuem caráter geral, desconsiderando a situação individual do contribuinte. Para que o comando do §1º do art. 145 da CRFB/88 (BRASIL, 1995) seja respeitado, deverão pagar tributos aqueles que sejam providos das capacidades econômica e contributiva.

Há ainda diferenças entre capacidade contributiva absoluta ou objetiva e capacidade contributiva relativa ou subjetiva. A capacidade objetiva ocorre quando um fato eleito pelo legislador se constitui em uma manifestação de riqueza, determinando a legislação um sujeito passivo em potencial. Ao contrário, a capacidade contributiva subjetiva refere-se a um sujeito passivo singularmente considerado, levando-se em consideração a capacidade de contribuir, na medida das suas possibilidades. De acordo com essa interpretação, a capacidade contributiva subjetiva atua como parâmetro de graduação do imposto e serve de limite a uma justa tributação, leciona Costa (2003, p. 27).

Trazendo as definições acima para a questão debatida no presente artigo, conclui-se que a lei definiu o brasileiro não residente como sujeito passivo da relação tributária do Imposto de





Renda, com uma alíquota única de 25%, investindo-o de capacidade contributiva, independentemente do valor auferido a título de proventos. É incontroverso que uma pessoa que recebe benefício previdenciário, no importe de um salário mínimo, não possui capacidade econômica e nem capacidade contributiva relativa, posto que o valor percebido não revela riqueza, ao contrário, somente inaptidão para obter o mínimo necessário para sobreviver. Dessa forma, tributar os contribuintes não residentes no Brasil que recebem salário mínimo com uma alíquota de 25% de IRPF consubstancia verdadeiro confisco. É importante salientar que o art. 26 da Convenção celebrada entre Brasil e Portugal (BRASIL, 2001) prevê a troca de informações entre os países, o que possibilita verificar a renda universal do contribuinte, não cabendo a violação de um princípio constitucional de peso como o da isonomia.

A aplicação de uma alíquota única, malgrado a base de cálculo, não é considerada uma técnica apta a atender o princípio da capacidade contributiva. A progressividade das alíquotas deve ser observada pelo legislador ordinário, nos termos do art. 153, III, e §2º, I da CRFB/88 (BRASIL, 1995), haja vista que o dispositivo determina que o imposto deverá ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade (COSTA, 2003, p. 28).

A inobservância de um desses critérios pela legislação infraconstitucional importa na sua inconstitucionalidade, salvo nos casos em que o escopo da lei seja atingir um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, constantes no art. 3º da Constituição (BRASIL, 1995), cumprindo uma função extrafiscal legítima de estabelecer uma sociedade solidária, garantir o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades sociais. A tributação de pessoas que recebem um salário mínimo de proventos não é capaz de alcançar um desses escopos citados, ao revés, aumenta significativamente as desigualdades sociais para os menos favorecidos. Como imposto de natureza pessoal, o imposto de renda deve, necessariamente, ser graduado segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo, também por força da determinação descrita no art. 145, §1º da CRFB/88 (BRASIL, 1995). A inobservância da capacidade contributiva, desprovida de um escopo baseado no texto constitucional, conforme já descrito acima, fere o direito fundamental da justa tributação.

Hodiernamente, não é possível realizar apenas a verificação de que o Fisco atuou dentro da lei em face do contribuinte. É imprescindível examinar se a substância da tributação foi ou não atendida pelo paradigma do Estado Democrático de Direito Tributário, que recomenda não só a atuação formal do legislador e do Fisco, mas também a concretização dos princípios constitucionais tributários e gerais. Estes princípios gerais estão descritos, segundo Nogueira (2008, p. 170), do art. 1º ao 3º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988





(BRASIL, 1995), concluindo o autor que: “[...] *em suma, não se trata apenas, como no passado, de realizar a justiça conforme a lei secamente posta e assim aplicada a qualquer situação, ainda que, no caso concreto, ofenda a dignidade humana.*” A lei não pode ser apenas formalmente constitucional. O neo-positivismo é uma corrente de pensamento atual, que confere um protagonismo aos princípios constitucionais, devendo haver uma coerência do sistema jurídico como um todo. A aplicação das normas deve ser, necessariamente, orientada pelos princípios para que a legalidade material seja alcançada. Dessa forma, conforme leciona Barroso (2006), as normas de direito infraconstitucional são condicionadas por valores constitucionais, bem como pelos fins públicos descritos em normas e princípios descritos na Constituição da República Federativa do Brasil.

Insta salientar que os benefícios previdenciários percebidos pelos segurados do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), em regra, são baixos. A insuportabilidade da carga tributária coíbe o contribuinte de uma existência digna, privando-o da satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde, e moradia, dentre outros), o que configura confisco. De acordo com Carrazza (2009), tributo confiscatório é aquele que esgota ou que tem a capacidade de esgotar a riqueza tributável das pessoas. Um não-residente que recebe proventos no valor de um salário mínimo não possui capacidade econômica, sendo indiscutível que a sua taxação com uma alíquota de 25% sobre seus proventos o priva do mínimo existencial, pois, o piso salarial é o valor mínimo que um indivíduo pode receber sem ficar tolhido daquilo que lhe é imprescindível para a subsistência.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 8, o STF assim se pronunciou sobre a questão:

Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional – CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) –, inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. Inaplicabilidade, aos servidores estatais, da norma inscrita no art. 195, § 9º, da Constituição. (...) A tributação confiscatória é vedada pela CF. A jurisprudência do STF entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 2.010 MC/DF, rel. min. Celso de Mello. 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, 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, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga





tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo poder público [...]. (BRASIL, 2003).

Tendo em vista que o imposto de renda tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica, não se pode considerar legítima a escolha do legislador que optou por isentar os contribuintes residentes no país e onerar os não residentes que recebem o mesmo valor de proventos. Indivíduos com a mesma capacidade contributiva são taxados de forma totalmente diversa em razão apenas do local da residência.

4 CONCLUSÃO

Diante de tudo o que foi exposto, tem-se que o Imposto de Renda é um tributo pessoal que deve, por determinação constitucional, ter alíquota progressiva para possibilitar um tratamento equânime entre os contribuintes. A tributação tão díspar entre residentes e não-residentes no Brasil, com a mesma capacidade econômica, fere a isonomia consagrada na Constituição, pois tributa de forma mais gravosa os não-residentes, sem nenhum critério válido, haja vista que o local da residência não é um sinal presuntivo de riqueza.

É importante salientar que o acordo bilateral entre Brasil e Portugal teve o escopo único de evitar a bitributação e prevenir a evasão fiscal, não servindo como prerrogativa para uma discriminação indireta. Além disso, o art. 24 da Convenção celebrada é expresso ao vedar tratamento mais gravoso para o brasileiro que reside no território lusitano se comparado a um português que lá possui domicílio. O princípio implícito da praticabilidade não pode se sobrepor ao princípio da isonomia, mormente pelo fato de a Convenção possibilitar a troca de informações entre os dois países, possibilitando aferir a renda universal do contribuinte, não sendo aquele princípio apto a justificar a violação de um princípio tão importante quanto o da isonomia.

Os contribuintes que recebem proventos inseridos na faixa de isenção não podem ser taxados com uma alíquota tão alta, pelo simples fato de aqui não residirem. A tributação com a alíquota única sobre o provento no importe de um salário mínimo configura verdadeiro confisco vedado pelo ordenamento jurídico, impossibilitando a existência digna do cidadão. O benefício concedido nesse valor não é suficiente para cobrir os gastos mínimos necessário para prover as





necessidades básicas de moradia, vestuário e alimentação, retirando, por consectário lógico, qualquer capacidade contributiva desse indivíduo. Além de todos os princípios violados, fere o fundamento axiológico do nosso ordenamento jurídico, qual seja, o princípio da dignidade da pessoa humana.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 4ª ed. Salvador: Juspodivm, 2021.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito. *Revista Quaestio Iuris*, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 1-48, 2006.

BRASIL. *Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922*. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercicio de 1923. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 63, 2 jan. 1923.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional n.º 9, de 9 de novembro de 1995. *Lex: legislação federal e marginalia*, São Paulo, v. 59, p. 1966, out./dez. 1995.

BRASIL. *Lei 9.779, de 19 de janeiro de 1999*. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, [...]. Diário Oficial da União: seção conjunta, Brasília, DF, p. 780, 14 jan. 1999.

BRASIL. *Decreto 3.000, de 23 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Decreto revogado pelo Decreto n. 9580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 29 mar. 1999.

BRASIL. *Decreto 4.012, de 13 de novembro de 2001*. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 14 nov. 2001.

BRASIL. *Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015*. Altera as Leis n.ºs 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13149.htm>, acesso 29 abr. 2022.





BRASIL. *Lei 13.315, de 20 de julho de 2016*. Altera as Leis n.º 12.249, de 11 de junho de 2010, 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e 9.481, de 13 de agosto de 1997, para dispor sobre a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre remessas ao exterior de valores destinados à cobertura de gastos pessoais, à promoção de produtos, serviços e destinos turísticos brasileiros e de rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 21 jul. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Constitucionalidade nº 3.984*. Relator: Luiz Fux. Brasília, 23 set. 2019. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp#1420>. Acesso em: 1 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Constitucionalidade nº 8*. Relator: Celso de Mello. Brasília, 4 abr. 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp#1420>. Acesso em: 29 abr. 2020.

BREYNER, Frederico Menezes. Benefícios Fiscais e Regressividade Tributária. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (Coords.). *Justiça Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto Sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2009.

COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. *CEJ*, v. 7, n. 22, p. 25-30, 2003.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária – Exequibilidade de lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

COSTA, Regina Helena. Princípio da praticabilidade do direito tributário – segurança jurídica e tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 13, n. 47, p. 175-176, jan-mar. 1989.

FARO, Júlio Homem de Siqueira. O Critério da Capacidade Econômica na Tributação. *Revista de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Valparaíso*, Valparaíso, v. 12, n. 35, p. 409-424, 2010.

FERRAZ, Roberto. *Princípios e Limitações da Tributação: Igualdade na Tributação: Qual o critério que Legitima Discriminações em Matéria Fiscal?*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva, igualdade e justiça. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, v. 2, 2003.

MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito Fundamental a uma Tributação Justa*. São Paulo: Atlas, 2013.

NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários: A Nova Matriz da Cidadania Democrática na Pós-Modernidade Tributária*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.





NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do Imposto de Renda no Brasil, Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013)*. Brasília: Receita Federal, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. 153 f. Dissertação (Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2005.

PORTUGAL. Gabinete do secretário de estado adjunto e dos assuntos fiscais. *Despacho*. Aprova as tabelas de retenção na fonte sobre rendimentos do trabalho dependente e pensões auferidas por titulares residentes no continente para vigorarem durante o ano de 2021. *Diário da República*: 2.a série, n. 235. p.188, 3 dez. 2020. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/150233207>. Acesso em: 12 abr. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Agravo nº 50183915320164047001*. Relator: Gilson Jacobsen. Brasília, 1 abr. 2019. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php. Acesso em: 28 mai. 2020.

SANTOS, Ramon Tomazela. *Estudos de Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2019.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Instrução Normativa nº 208*, de 27 de setembro de 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079&visao=anotado#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o%2C%20pelo,no%20Pa%C3%ADs%20por%20pessoa%20f%C3%ADsica>. Acesso em: 20 abr. 2020.

SEF/GEPIF. Relatório de Imigração, Fronteiras e Asilo 2000. SEFSTAT- Portal de Estatística. 2000. Disponível em: <https://sefstat.sef.pt/Docs/Rifa_2000.pdf>, acesso em: 16 abr. 2022.

SEF/GEPIF. Relatório de Imigração, Fronteiras e Asilo 2001. SEFSTAT- Portal de Estatística. 2001. Disponível em: <https://sefstat.sef.pt/Docs/Rifa_2001.pdf>, acesso em: 16 abr. 2022.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. (Coords.). *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

DADOS DA PUBLICAÇÃO

Categoria: artigo submetido ao *double-blind review*.

Recebido em: 30/04/2021.

Aceito em: 19/04/2022.

