

**RAFAEL MANTOVANI**

**O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER  
NATUREZA E A TRIBUTAÇÃO DE EXPATRIADOS**

**Monografia apresentada como requisito  
parcial à conclusão do Curso de Direito,  
Setor de Ciências Jurídicas,  
Universidade Federal do Paraná.**

**Orientadora:      Betina      Treiger  
Gruppenmacher**

**CURITIBA  
2006**

## SUMÁRIO

### INTRODUÇÃO

1. HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA
  - 1.1 SURGIMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO MUNDO
  - 1.2 SURGIMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA NO BRASIL
2. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA
  - 2.1 DO CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA
  - 2.2 DOS CRITÉRIOS DA GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA, PREVISTOS NO ART. 153, §2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988
  - 2.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
  - 2.4 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO
3. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE AO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA
4. O PRINCÍPIO DA RENDA MUNDIAL E O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA
5. ASPECTOS LEGAIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA
  - 5.1 O ESTABELECIMENTO DA CONDIÇÃO DE RESIDENTE E DE NÃO RESIDENTE NO BRASIL
  - 5.2 TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO BRASIL
  - 5.3 TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS DE NÃO-RESIDENTES NO BRASIL
6. OS TRATADOS INTERNACIONAIS E A RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO PARA EVITAR A DUPLA-TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS
7. EXEMPLO DE CÁLCULO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER, UTILIZANDO-SE OS MÉTODOS PREVISTOS NOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA-TRIBUTAÇÃO
8. CONCLUSÃO

## **9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

### **ANEXO I**

## INTRODUÇÃO

Com o atual alto grau de desenvolvimento do capitalismo e diante do fenômeno da globalização, o intercâmbio de profissionais entre os diversos países é inevitável. Surgem então os chamados expatriados, entendidos como aqueles que deixam seus países de origem. Nessa concepção, consideram-se tanto os brasileiros que passam a residir no exterior, como os estrangeiros que migram para o Brasil.

Um dos temas de maior relevância para aqueles que deixam seu país de origem, em busca de novas perspectivas de rendimentos, é a tributação que incidirá sobre a sua renda. Isso porque a mudança para outro país muitas vezes se torna interessante apenas em virtude da possibilidade de um acréscimo patrimonial, haja vista que vários aspectos pessoais da vida de um indivíduo são deixados de lado momentaneamente.

Neste sentido, em se tratando de auferimento de renda, o tributo mais importante a ser considerado é o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, pelo que se propõe o presente trabalho.

Ao analisar as dificuldades suscitadas na tributação de rendimentos no Brasil e no exterior, em virtude de um emaranhado de leis e tratados que visam a regular a tributação sobre a renda, faz-se necessária uma análise mais aprofundada sobre o tema, a fim de possibilitar a tributação mais correta sobre os rendimentos dos expatriados, evitando-se a sua dupla tributação.

Notoriamente, a tributação sobre a renda no Brasil é bastante elevada, considerando que a progressividade da alíquota do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza prevista na Constituição é apenas formalmente respeitada. Ou seja, na maioria das vezes a tributação efetiva sobre os rendimentos supera os 20%. Se considerado também, que no caso de rendimentos de expatriados pode haver a tributação em mais de um país, essa porcentagem passa a ser ainda mais elevada.

Diante desta temática, pretende-se evidenciar neste estudo o panorama da tributação sobre a renda no Brasil, sob a óptica das pessoas físicas, compreendendo-se nessa análise o estudo do surgimento do Imposto sobre a Renda e Proventos de

Qualquer Natureza no Brasil, as características do imposto em tela de acordo com a Constituição Federal de 1988, os princípios constitucionais e de Direito Internacional que regem a sua instituição e cobrança, a normativa geral sobre tributação da renda no Brasil, compreendendo o estudo do conceito de residência fiscal e dos regimes de tributação das pessoas físicas e, por fim, a aplicação de tratados internacionais para evitar a dupla tributação dos rendimentos.

Para efeitos do presente trabalho, a nomenclatura do imposto sob análise, qual seja “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, será reduzida ao termo utilizado coloquialmente, inclusive por algumas das normas em vigor. Portanto, a partir do presente momento, o imposto objeto deste estudo será referido como “Imposto de Renda”, e apenas como “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza” quando tal nomenclatura trouxer relevância ao exame das matérias que serão tratadas adiante.

## 1. HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Para melhor compreender o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, um retrospecto sobre o surgimento do Imposto de Renda no mundo e no Brasil se faz necessário, pois desta forma os institutos em vigor podem ser estudados de acordo com a melhor interpretação. A seguir será traçado o histórico do imposto em tela, abrangendo os fatos mais relevantes ao presente estudo.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> O histórico que será abordado na seqüência foi elaborado com dados coletados na obra “NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **Memória da Receita Federal – Imposto de Renda PF**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/default.asp>>. Acesso em: 15/7/2006. Obra elaborada com base na seguinte bibliografia:

BALEEIRO, Aliomar, **Imposto sobre a renda**, Livraria Baiana, Salvador, 1938.

BALEEIRO, Aliomar, **Uma introdução à ciência das finanças**, Editora Forense, 1978.

BARBOSA, Ruy, **Relatório do Ministro da Fazenda**, Rio de Janeiro, 1891.

BURNS, Edward McNall, **História da civilização ocidental**, Editora Globo, Porto Alegre, 2ª edição, 1970.

BULHÕES, Augusto, **Elementos para a reforma tributária**, Rio de Janeiro, 1947.

CAMPOS, João Luiz, **Elucidário do imposto sobre a renda**, Rio de Janeiro, 1944

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de Castro, **História Tributária do Brasil**, ESAF, 2ª edição, Brasília, 1989.

COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, **A arrecadação pela rede bancária**, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1965.

COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, **Serviço Federal de Processamento de dados**, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1965.

COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, **Guia geral do imposto de renda Pessoas Físicas**, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1966.

COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia**, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1967.

CONDE, F. Oliveira, **O imposto sobre a renda**, Jacintho Ribeiro dos Santos Editor, 1927.

COSTA, Léo Leite, **Imposto de renda das pessoas físicas**, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1971.

DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO, Rio de Janeiro e Brasília.

DIAS NETO, João, **Um estudo do grau de progressividade do imposto de renda - Pessoa Física no Brasil: 1975-1981**, ESAF, Brasília.

DIRETORIA DO IMPOSTO DE RENDA, **Relatório da Comissão de Reorganização dos Serviços da Diretoria do Imposto de Renda**, Rio de Janeiro, 1941.

DIVISÃO DO IMPOSTO DE RENDA, **Relatório da Comissão de Reorganização dos Serviços do Imposto de Renda**, Rio de Janeiro, 1958.

DIVISÃO DO IMPOSTO DE RENDA, **Sinopse estatística da arrecadação do imposto de renda**, 1965.

FRISCHAUER, Paul, **Os anos perigosos da Inglaterra: o drama documentário da guerra mundial de 1792-1815**, Editora A Noite, Rio de Janeiro, 1943.

GAMA, Mozart da, **Imposto sobre a renda**, Typografia Coelho, 1929.

GODOY, José Eduardo Pimentel de, **As reformas tributárias na história do Brasil**, Brasília.

GODOY, José Eduardo Pimentel de, **Pequeno dicionário da história dos impostos**, Brasília, 1996.

- 
- GUIMARÃES, Ylves José de Miranda, **Imposto de Renda, interpretação e prática**, Max Limonad Editor de Livros de Direito, São Paulo, 1948.
- HUGON, Paul, **História das doutrinas econômicas**, Editora Atlas S.A., São Paulo, 1970.
- HUGON, Paul, **O imposto, teoria moderna e principais sistemas, o sistema tributário brasileiro**, Edições Financeiras S. A., Rio de Janeiro.
- IMPRESA NACIONAL, **Coleção das Leis da República dos Estados Unidos do Brasil -1901 a 2002**, Rio de Janeiro e Brasília.
- JOPPERT, Ernani, **Imposto de Renda, Manual Explicativo para uso dos contribuintes**, Salles Oliveira Rocha e cia., São Paulo, 1930.
- KORFF, Eurico, **Imposto de renda e investimento**, Edições Financeiras, 1ª edição, 1965.
- LA ROCQUE, Geraldo, **Imposto de Renda**, Forense, Rio de Janeiro, 1963.
- LA ROCQUE, Geraldo, **Como declarar o imposto de renda**, Editora Fundo de Cultura, Rio de Janeiro, 1965.
- LA ROCQUE, Geraldo, **Manual do Imposto de Renda Pessoa Física**, Lidador, Rio de Janeiro, 1973.
- LIMA, Arnaud de Abreu, **O imposto de renda em análise**, 1959.
- LOBO, Libânio da Costa, **Agente Fiscal do Imposto de Renda**, 1962.
- MANDETTA, Savério, **Índice vocabulário do imposto de renda**, São Paulo, 1943.
- MAYA, Nésio Coelho, **Tributação de rendimentos de operações imobiliárias**, Editora resenha Tributária, São Paulo, 1972.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA, **Balancos Gerais da União**, 1938 a 1981.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA, Direção Geral da Fazenda Nacional, AESPA, **Análise do imposto sobre a renda no decênio 1958/1967**. Rio de Janeiro. 1968.
- MELLO, Plínio, **Novo guia dos contribuintes do imposto sobre a renda**, Irmãos Pongetti Editores, 1939.
- MOTTA, Américo Celestino, **O imposto de renda e sua jurisprudência fiscal**, Rio de Janeiro, 1938.
- MUSEU DA FAZENDA NACIONAL, **Imposto de Renda: 60 anos de desenvolvimento**, Rio de Janeiro, 1982.
- NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da, **80 anos de Imposto de Renda no Brasil - um enfoque da pessoa física**, Secretaria da Receita Federal, Brasília, 2004.
- OLIVEIRA, Rodrigues, **O imposto sobre a renda**, Typ. Escudero, Santos, 1933.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões, **Imposto de Renda**, Justec Editora Ltda., Rio de Janeiro, 1971.
- PENA, Maria Valéria Junho, **Formação do Estado e de sua fiscalidade**, Rio de Janeiro, 1990.
- PEREIRA, Ivone Rotta, **A tributação na história do Brasil**, Editora Moderna, 1998.
- REIS, F.T de Souza, **Relatório ao Ministro da Fazenda sobre o projeto dos regulamentos do Imposto de Renda e da arrecadação**, Rio de Janeiro, 1924.
- REIS, F.T de Souza, **A reforma do imposto sobre a renda**, Rio de Janeiro, 1925.
- REIS, F.T de Souza, **Imposto sobre a renda**, Rio de Janeiro, 1926.
- REIS, F.T de Souza, **O systema legal e o imposto de renda**, Rio de Janeiro, 1927.
- REIS, F.T de Souza, **O imposto de renda em seis anos de adaptação no Brasil 1924-1929**, Rio de Janeiro, 1930.
- REZENDE, Tito, **Manual prático do imposto de renda**, Typ. Santa Helena, Rio de Janeiro, 1929.
- REZENDE, Tito, **Manual prático do imposto de renda**, Oficina Gráfica Sfredo e Cravina Ltda., Rio de Janeiro, 1939.
- REZENDE, Tito, **Imposto de Renda Anotações**, Rio de Janeiro, 1953.
- REZENDE, Tito, **A nova Lei do Imposto de Renda**, Rio de Janeiro, 1959.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, **Imposto de Renda Pessoa Física**, 1979 a 1989.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, **Manual de Administração do Imposto de Renda**, Rio de Janeiro, 1969.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, **Manual de Orientação do Imposto de Renda Pessoa Física**, 1969 a 2002.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, **Estatísticas básicas de Arrecadação**, 1980 a 1993.

## 1.1 SURGIMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO MUNDO

A primeira forma de tributação da renda das pessoas surgiu no século XV, na Itália, juntamente com a criação da moeda. Anteriormente à utilização da moeda como meio de troca, as transações se davam através da troca de bens e serviços. Da mesma forma, a medida do patrimônio das pessoas se dava unicamente através dos bens que estas possuíam, sem expressão em valor. Com a criação da moeda, então, passou a ser possível atribuir valor ao patrimônio das pessoas e criou-se a *decima scalata*.

Este tributo não representava efetivamente um imposto sobre a renda, pois a unidade de medida para a tributação era o patrimônio, e não a renda propriamente dita. Entretanto, considerando que a renda é determinante para o acréscimo patrimonial, não se pode desconsiderar a *decima scalata* como primórdio do Imposto de Renda.

Posteriormente, surge na Inglaterra a primeira forma de tributação sobre a renda. Em 1797 os ingleses estavam em guerra com a França, e para angariar fundos o primeiro ministro inglês William Pitt sugeriu ao Parlamento o aumento do *assessed taxes*, imposto que incidia sobre as despesas das pessoas, o que para os ingleses representava um indício de riqueza.

Esse regime de tributação recebeu diversas críticas da sociedade inglesa, até que em 1798, o mesmo ministro William Pitt, propôs ao parlamento a criação do *income tax*, ou seja, o imposto sobre a renda, que incidiria provisoriamente sobre as fontes mais importantes de renda, para arrecadar fundos para a guerra. Em 1799 o

---

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, **Perguntas e respostas do imposto de renda Pessoa Física**, 1978 a 2002.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, **Plano Geral de Administração dos Tributos Federais - PLANGEF**, 1969/70/71.

SILVA, Fernando A Rezende da, **O imposto sobre a renda e a justiça fiscal**, IPEA, 1974.

SILVA, José Resende, **Imposto de renda, o novo sistema de desconto nas fontes sobre rendimentos do trabalho**, Oficinas Gráficas Casa Oliveira Costa Ltda., Belo Horizonte, 1955.

SOUZA, Rubens Gomes de, **Imposto de Renda, Edições Financeiras**, Rio de Janeiro, 1952.

TILBERY, Henry, **A desmistificação da tributação das pessoas físicas em bases correntes**, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1987.

TILBERY, Henry, **A tributação dos ganhos de capital**, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1977.

UNAFISCO SINDICAL, **O berço da nossa história**, 1999.

WINCKLER, Noé, **Imposto de Renda**, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2002.

WINCKLER, Noé, **Síntese da evolução do imposto de renda no Brasil**, Brasília, 2002.

imposto tornou-se obrigatório por força de lei, e passou a ser cobrado à alíquota de 10% sobre o excedente à renda de 60 libras anuais.

Com uma trégua na guerra, o imposto foi suprimido, entretanto, com a volta dos combates em 1803, voltou também a tributação sobre a renda, com algumas modificações, que podem ser encontradas na tributação sobre renda atual, tais como a retenção na fonte, isenção para determinada faixa de rendimentos, e a dedução de gastos com a família. Com o fim da guerra, em 1815, novamente o imposto foi suprimido, pois havia sido criado como imposto provisório, mas em 1842, devido a uma grave crise orçamentária, o imposto foi novamente instituído, permanecendo até a atualidade.

O Imposto de Renda também foi criado com relevância em países como Itália, França, Alemanha e Estados Unidos da América, entre os séculos XIX e XX. Os modelos de tributação sobre a renda criados nestes países serviram de referência para a instituição do tributo em outros países. Neste contexto, o Imposto de Renda criado Brasil adotou o modelo francês, que possuía características de progressividade e dependia de declaração do contribuinte pessoa física.

## 1.2 SURGIMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA NO BRASIL

A primeira forma de tributação sobre a renda no Brasil surgiu com a Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, que previa tributação sobre os vencimentos de servidores públicos. Este primeiro imposto era progressivo e seu pagamento se dava através da retenção na fonte, características que perduram até os dias de hoje. Considerando que a reação à tributação foi imensa, este tributo durou apenas 2 anos.

Assim como ocorreu com a Inglaterra, o Imposto de Renda surgiu pela sua segunda vez no Brasil ante a necessidade de obter recursos para a guerra, neste caso a Guerra do Paraguai, que foi travada entre os anos de 1864 e 1870. Através da Lei 1.507, de 26 de setembro de 1867, foram criados dois novos tributos. O primeiro deles

assemelhava-se ao atual IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, e o segundo aos moldes do tributo criado com a Lei 317/1843, que incidia sobre os vencimentos provindos da União, Estados e Municípios. Este imposto sofreu diversas modificações e, finalmente, foi extinto em 1910.

Durante o Império e a República, muitos foram os que intentaram a implantação do Imposto de Renda. Dentre eles se destacou principalmente Rui Barbosa, que defendia a necessidade de um imposto direto, incidente sobre a propriedade de imóveis e sobre rendimentos do trabalho, ações, juros e dívidas hipotecárias. O lançamento do imposto se daria com a declaração do contribuinte, e seria objeto de verificação fiscal posterior.

Basicamente, esta e outras tantas propostas de instituição do Imposto de Renda foram afastadas pelo fato de muitos considerarem que a sociedade não estava preparada para um imposto tão complexo, pois até o fim da República apenas impostos indiretos haviam sido instituídos e estavam em vigor no Brasil.

Com a Lei orçamentária 2.321, de 30 de dezembro de 1910, houve a instituição mais uma vez do Imposto de Renda. Este foi cobrado regularmente durante anos, até que em 1918 ele deixou de ser incluído na lei orçamentária e deixou de ser aplicável novamente.

Durante o período que se seguiu, a instituição do imposto sob análise continuou a ser fortemente debatida, pois a experiência em outros países se mostrava bastante exitosa, além de o Brasil vir enfrentando uma grave crise orçamentária nas últimas décadas.

Finalmente, através do art. 31 da Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922, institui-se o Imposto de Renda no Brasil, que passou a seguir as seguintes diretrizes:

Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem.

I - As pessoas não residentes no paiz e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda liquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.

II - É isenta do imposto a renda annual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for annualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III - Será considerado liquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deducções seguintes:

a) impostos e taxas;

b) juros de dívidas, por que responda o contribuinte;

c) perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e accidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;

d) as despesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda.

IV - Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de reis) e 20:000\$ (vinte contos de reis) terão deducção de 2% (dous por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa deducção a 50% (cincoenta por cento) da importância normal do imposto.

V - O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatorios do montante de renda e da taxa devida.

VI - A cobrança do imposto será feita cada anno sobre a base do lançamento realizado no anno immediatamente anterior.

O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessarias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne effectiva em 1924.

VII - Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o Maximo de 5:000\$ (cinco contos de réis).

Conforme se verifica, a lei de 1922 em muito se assemelha à actual tributação sobre a renda no Brasil, em especial no que diz respeito ao presente estudo, pois no inciso I encontra-se a previsão para a tributação de não-residentes.

Por ainda se tratar de tributo bastante complexo, o imposto não foi implementado em um primeiro momento. Para regulamentá-lo foi solicitado o auxílio de Francisco Tito de Souza Reis, engenheiro e estudioso do direito tributário, que, conforme exposto acima, se bascou no sistema francês. Apenas com a lei orçamentária do ano seguinte é que se deu aplicação ao imposto, sendo criadas classificações para os rendimentos e estipuladas alíquotas progressivas.

Em setembro de 1924, então, surge o primeiro Regulamento do Imposto de Renda, publicado através do Decreto 16.581, de 4 de setembro de 1924. Este foi o

primeiro regulamento a englobar todas as questões relativas ao Imposto sobre a Renda, dentre as quais se encontram as definições de contribuinte, dos rendimentos tributáveis, não-tributáveis e isentos, das deduções, dos prazos e locais de entrega e do lançamento, pagamento e fiscalização do imposto.

No que diz respeito ao Regulamento do Imposto de Renda de 1924, algumas questões nele tratadas são de suma importância ao presente estudo, a título comparativo, sendo elas a definição de contribuinte e de rendimentos tributáveis e não-tributáveis.

Em relação ao contribuinte, conforme previsto no RIR/1924, este era a pessoa física residente no Brasil em 1º de janeiro de cada exercício financeiro, ou aquela que se transferisse para o território nacional, a partir do exercício financeiro subsequente à transferência.

Relativamente aos rendimentos tributáveis, apenas os produzidos por fontes nacionais estavam sujeitos à incidência do Imposto de Renda, sendo que os gerados no exterior não eram tributáveis.

Em 1925, após diversas reformas introduzidas na legislação do Imposto de Renda, foi editado novo Regulamento do Imposto de Renda, através do Decreto nº 1.739, de 26 de junho de 1926, que dentre algumas inovações, trazia um leque maior de deduções da base de cálculo do imposto.

Após diversos anos em aplicação, o Imposto de Renda passou a ser previsto na Constituição Federal de 1934, que em seu art. 6º, inciso I, alínea 'c', que dispôs sobre a competência da União para decretar impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Esta competência foi mantida na Constituição Federal de 1937, com algumas alterações.

Através do Decreto-Lei 1.168/1939 a legislação brasileira passou a adotar o Princípio da Tributação Universal de Renda, determinando em seu art. 17 que os rendimentos seriam tributados independentemente de suas origens e fontes. Neste Decreto-Lei fixou-se ainda o conceito de residência fiscal, que será abordado em capítulo específico.

Relativamente às alíquotas do Imposto de Renda, desde a sua instituição em 1922, ela sofreu diversas alterações, variando a alíquota máxima de 8% para 20% até o ano de 1944, até que em 1948 a alíquota máxima passou a ser de 50%. No ano de 1961, através da entrava em vigor da Lei 3.898/1961 a alíquota máxima passou a ser de 60% sobre a renda, e em 1962 alcançou a marca máxima de 65%.

À primeira vista, a alíquota de 65% parece abusiva e confiscatória, porém, à época de sua instituição, a progressividade da tabela do Imposto sobre a Renda podia ser observada em quase vinte faixas de renda, que variavam e 1% até 65%. Desta forma, tinha-se primeiramente que a alíquota efetiva não era tão elevada quanto aparenta, em segundo lugar, a tributação era mais justa de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, o que não ocorre na atualidade, onde temos 3 faixas de renda inexpressivas.

Em 1958, através da Lei 3.470, de 28 de setembro de 1958, houve a previsão pela primeira vez da entrega da Declaração de Saída Definitiva do País. Até este momento, não havia controle da residência fiscal no país para efeito da tributação sobre a renda, sendo que o art. 17 da lei passou a fixar o marco legal para definir qual a data efetiva para considerar a pessoa física como não-residente e deixar de tributá-la.

No ano de 1965 foi instituída outra importante alteração na legislação do Imposto sobre a Renda, no caso, a obrigatoriedade de Registro das Pessoas Físicas no Imposto de Renda, que era direcionado aos contribuintes do imposto obrigados à apresentação da declaração de rendimentos. Posteriormente, o registro previsto o art. 11, da Lei 4.862/1965 foi transformado para Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), através do Decreto-Lei nº 401/1968.

Até o final da década de 80, os rendimentos provenientes de pessoas físicas eram tributados juntamente com outros rendimentos do contribuinte e, portanto, apurados e tributados em uma única oportunidade. Sobreveio então o Decreto-lei nº 1.705 de 23 de outubro de 1979, que dispôs o recolhimento antecipado do imposto, no caso de rendimentos recebidos de pessoa física, através do chamado carnê-leão. Posteriormente, a obrigatoriedade de recolhimento do carnê-leão passou a ser aplicável a outros rendimentos do contribuinte, como rendimentos provenientes do exterior.

Nas últimas décadas, além das inúmeras alterações legislativas que o Imposto de Renda sofreu, a Secretaria da Receita Federal passou a controlar grande parte dos rendimentos da pessoa física e efetuar a cobrança do imposto através de um avançado sistema informatizado de cruzamento de dados. Ademais, atualmente, as declarações que eram feitas através de formulários passaram a ser preenchidas por meio eletrônico, e entregues via internet, o que representa uma grande modernização e eficiência do Imposto de Renda.

## 2. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, assim como os outros tributos existentes no Brasil, tem sua competência tributária prevista na Constituição Federal de 1988, sendo esta compreendida como a competência como a “aptidão jurídica, que só as pessoas políticas possuem, para, em caráter privativo, criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas *hipóteses de incidência*, seus *sujeitos ativos*, seus *sujeitos passivos*, suas *bases de cálculo* e suas *alíquotas*”.<sup>2</sup>

Pelo que se conclui dos ensinamentos de ROQUE ANTONIO CARAZZA, no que diz respeito à competência tributária, a Carta Magna traz todas as características que devem ser observadas pelo legislador quando da instituição de tributos, através da via legal eleita pela própria Constituição. Neste sentido, ao legislador resta apenas a tarefa de reproduzir os preceitos e limites trazidos pela Constituição ao criar o tributo, tecendo normas aplicáveis ao caso concreto, sob pena de a norma instituidora estar inquinada de inconstitucionalidade.<sup>3</sup>

Portanto, ao fixar as competências tributárias, o constituinte acabou por determinar a regra matriz de incidência de cada um dos tributos, dentre eles o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza. Para melhor análise da regra-matriz, confira-se o que dispõe o art. 153, inciso III e § 2º, da Constituição Federal de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III – renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade;

---

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p.27.

<sup>3</sup> Ibid., p. 28.

(...)

Da simples leitura deste artigo, extraem-se alguns elementos da regra-matriz de incidência tributária<sup>4</sup> do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, quais sejam sua hipótese tributária, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, a base de cálculo e também a alíquota do imposto.

Em uma análise preliminar, é possível definir então cada um dos elementos do arquétipo constitucional do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. A hipótese tributária, por óbvio, é o auferimento de renda e proventos de qualquer natureza. O sujeito ativo do imposto é determinado pela pessoa competente para instituir e arrecadar o imposto, neste caso a União Federal. O sujeito passivo do imposto é aquele que tem o dever de pagá-lo, que pode ser a pessoa que auferir renda ou proventos de qualquer natureza, ou também a pessoa que tem poder sobre o pagamento do rendimento, nos casos em que existe substituição tributária e a obrigatoriedade de retenção na fonte. A base de cálculo do imposto é a medida da renda ou dos proventos de qualquer natureza.

Quanto ao último elemento caracterizador da regra-matriz, qual seja, a alíquota do imposto, embora esta não conste expressamente no art. 153 da Constituição, o § 2º deste artigo determina que o imposto terá alíquotas progressivas, o que fornece um parâmetro a ser seguido pelo legislador. Ademais, há limites constitucionalmente previstos, que devem ser observados quando da determinação da alíquota pelo legislador, tais como o Princípio da Vedação ao Confisco e o Princípio da Capacidade Contributiva.

Após esta breve análise constitucional do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza, serão analisados os principais aspectos constitucionais que configuram a regra-matriz de incidência, de forma a delinear os traços do imposto em

---

<sup>4</sup> Para PAULO DE BARROS CARVALHO a regra matriz é composta pela hipótese, que contém os critérios material (“hipótese tributária”, pois ele entende que “fato gerador” é incorreto), temporal e espacial, e pelo conseqüente que contém os critérios pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 11ª Edição revista, p. 167-169).

tela, e possibilitar a demonstração de sua aplicação quanto aos rendimentos de expatriados.

## 2.1 DO CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Antes de adentrar na definição de renda prevista na Constituição Federal, suficiente em si, e que deve ser observada pelo legislador ordinário, algumas teorias que definem o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, que utilizam conceitos de outras ciências, merecem ser sucintamente analisadas. Tratam-se das Teorias Econômicas e das Teorias Fiscais. As Teorias Fiscais ainda se dividem em Teoria da Renda-Produto, Teoria da Renda-Acréscimo Patrimonial e Teoria Legalista, cujos conceitos serão extraídos de obra de GISELE LEMKE.<sup>5</sup>

A Teoria Econômica define renda como sendo sempre uma riqueza nova, derivada de uma fonte produtiva, exteriorizada em valor de troca ou passível de avaliação, e líquida, que é resultado da renda bruta deduzida das despesas para a sua produção.<sup>6</sup>

Quantos às Teorias Fiscais, a Teoria Renda-Produto define renda como sendo uma riqueza nova material, derivada de fonte produtiva, explorada pelo homem e durável, periódica ou suscetível de sê-lo, líquida e expressa em valor monetário.<sup>7</sup>

Para a Teoria Renda Acréscimo Patrimonial renda é “todo ingresso, desde que passível de avaliação em moeda, incluindo-se aí os benefícios derivados do uso de bens próprios, de serviços produzidos pela própria pessoa e os ingressos gratuitos”<sup>8</sup>, não importando a periodicidade e a manutenção do ingresso.

---

<sup>5</sup> LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda – Os Conceitos de Renda e Disponibilidade Econômica Jurídica**, pp. 17-30. *Apud* BELSUNCE, Horacio A. **El concepto de redito em la doctrina y em el derecho tributario**. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 1967 e SOUZA, João Batista de. **Considerações sobre o fato gerador do imposto de renda**. Dissertação de mestrado apresentada na USP como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre, 1981.

<sup>6</sup> Id.

<sup>7</sup> Id.

<sup>8</sup> *Ibid.*, p. 23.

Por fim, para a Teoria Legalista renda é aquilo que a lei assim determina. Aqui também se divide a doutrina, sendo que alguns defendem um conceito de renda em sentido estrito e outros em sentido amplo. Para os adeptos à Teoria Legalista em sentido estrito, dentre eles o Fisco Federal, considerando que a Constituição não definiu expressamente o conceito de renda, o que vale é o conceito estampado na lei. Para os que defendem a Teoria Legalista em sentido amplo a lei não pode determinar livremente o que é renda, devendo-se atender aos princípios presentes na Carta Magna.<sup>9</sup>

Das teorias expostas acima, alguns autores, como GISELE LEMKE, RONALDO CORRÊA MARTINS, ALIOMAR BALEEIRO e HUGO DE BRITO MACHADO, defendem que a adotada pelo sistema tributário nacional é a Teoria Legalista em sentido amplo, isso porque, embora nela se encontrem características das Teorias Fiscal e Econômica, o sistema jurídico não pode ficar a mercê de conceitos determinados por outras ciências. Assim, a construção de um conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza deve ser feita pelo legislador, à luz dos preceitos constitucionais relativos a este imposto.

No que diz respeito à conceituação de acordo com a legislação em vigor, defendida pela Teoria Legalista em sentido amplo, conforme observa RONALDO CORRÊA MARTINS, a Constituição Federal referiu-se apenas aos vocábulos renda e proventos de qualquer natureza, sem trazer qualquer definição a estas palavras, pelo que, em tese, cabe à lei complementar o traçar os parâmetros destes conceitos, conforme preceitua o art. 146, III, 'a', da Constituição. Prossegue o autor, afirmando que a conceituação de renda foi objeto dos artigos. 43 a 45 da Lei 5.172/1966 (CTN), que por estar de acordo com os preceitos constitucionais de tributação, continua vigente.<sup>10</sup>

A partir deste conceito constante no CTN, ALIOMAR BALEEIRO leciona que “do ponto de vista jurídico-tributário, a existência de renda pressupõe: a) fonte permanente, como a casa, a fábrica, a atividade física ou intelectual do indivíduo; b) o

---

<sup>9</sup> Ibid, p. 30.

<sup>10</sup> MARTINS, Ronaldo C. **Imposto de Renda: Noção Teórica de Renda. O Conceito de Renda na Legislação Brasileira. Imposto de Renda de Pessoas Físicas**, p. 163-165.

decurso dum período de tempo, geralmente de um ano; c) caráter periódico ou regular das utilidades; d) aplicação da atividade do titular na gestão da fonte.”<sup>11</sup>

Nesta mesma linha de raciocínio, afirma HUGO DE BRITO MACHADO, que renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e que proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, conforme previsto no Código Tributário Nacional. Embora o autor defenda que são aplicáveis os conceitos previstos na lei, isso ocorre somente, pois nesta esfera os conceitos estão em consonância com a Carta Magna, restando demonstrado que o legislador ordinário não pode definir livremente o que é renda e proventos de qualquer natureza.<sup>12</sup>

Para GISELE LEMKE também é o legislador que deve determinar os conceitos aqui tratados, desde que respeitada a Constituição. Assim, o Código Tributário Nacional teria o condão de definir renda e proventos de qualquer natureza. De acordo com seu entendimento, renda, em sentido estrito, é o produto líquido do capital, trabalho, ou combinação de ambos, compreendido como o “resultado das receitas menos as despesas feitas para a sua obtenção, incluindo-se aí as despesas para manutenção da fonte.”<sup>13</sup>

Quanto à definição de proventos de qualquer natureza, defende a autora que estes são caracterizados como acréscimos patrimoniais que não constituem renda em sentido estrito, sendo acréscimo patrimonial compreendido como o resultado da comparação do patrimônio existente no início e no final de um determinado período, alterado através da mais-valia.<sup>14</sup>

Contrariando esta posição legalista defendida pelos autores acima, de que o conceito de renda e proventos de qualquer natureza está inserido no Código Tributário Nacional, encontramos corrente doutrinária afirmando que estes conceitos estão inseridos na própria Constituição Federal, não sendo necessária lei para definí-los, embora não haja dúvidas quanto à necessidade de lei para instituir e cobrar o imposto.

---

<sup>11</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 283.

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, p. 249-250.

<sup>13</sup> LEMKE, op.cit., p. 63.

<sup>14</sup> Ibid., p. 65-70.

Assim, a lei deve ser um espelho do conceito constitucional e trazer a definição de renda e proventos de qualquer natureza, firmando as características impostas pela Carta Magna.

A respeito, confira-se o escólio de OSCAR LABERTO MEZZAROBA TOMAZONI:

..., à luz do atual texto constitucional não é mesmo possível aceitar um conceito meramente legal da renda, tendo em vista a nítida distinção constitucional e capital (ou patrimônio) (...). Entendimento diverso importaria, inclusive, em relegar ao oblívio todo o sistema constitucional de repartição das competências tributárias.<sup>15</sup>

Para ROQUE ANTONIO CARRAZA, que partilha esse entendimento, o conceito de renda e proventos de qualquer natureza está inserido na própria Constituição Federal, e pode ser encontrado através da análise de diversos preceitos em conjunto. Ensina o autor que, em uma primeira análise da conceituação de renda deve-se determinar aquilo que não pode ser compreendido como renda e proventos de qualquer natureza.<sup>16</sup>

Neste sentido, renda e proventos de qualquer natureza não podem ser nada que seja objeto da hipótese tributária de outros tributos, como importação, comércio, prestação de serviços, entre outros, pois os artigos 153, 154, I, 155 e 156 do Texto Maior já prevêm esses fatos/hipóteses na regra-matriz de outros tributos.<sup>17</sup> É também o que defende VITTORIO CASSONE.<sup>18</sup>

Prossegue CARRAZZA, afirmando que renda não se confunde com rendimento, pois juridicamente, o primeiro significa uma riqueza nova produzida, em determinado lapso de tempo, subtraídos os custos para a sua produção, enquanto que rendimento é entendido como qualquer ganho.<sup>19</sup>

Desta forma, leciona o autor que renda e proventos de qualquer natureza são:

---

<sup>15</sup> TOMAZONI, Oscar Alberto Mezzaroba. **O Conceito de Renda e a Extinção Sistemática de Correção Monetária das Demonstrações Financeiras**. In: MARINS, James (coord.). **Direito Tributário Atual**, p. 476.

<sup>16</sup> CARRAZZA, op.cit., p. 34 35.

<sup>17</sup> Id.

<sup>18</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**, p. 210.

<sup>19</sup> CARRAZZA, op.cit., p. 34-35.

... *acréscimos patrimoniais* experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período de tempo. Ou, caso preferirmos, são o *resultado positivo* de uma *subtração* que tem por *minuendo* os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos de temporais, e por *subtraendo* o total das deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer.<sup>20</sup>

Neste sentido, afirma OSCAR LABERTO MEZZARROBA TOMAZONI que:

uma análise sistemática do texto constitucional permite identificar o conceito de **renda** – como núcleo da competência tributária da União, em matéria de Imposto sobre a Renda – como **acréscimo patrimonial**. Vale dizer, o aspecto material da hipótese de incidência do imposto objeto do presente estudo corresponde a uma mutação patrimonial que se constitui numa majoração de seus elementos. Como consequência, decorrendo o conceito de renda diretamente da Constituição Federal, tem-se que o legislador ordinário pode tributar apenas os fatos imponíveis que representem efetivo acréscimo patrimonial. Caso contrário, estará convertendo o que é renda em patrimônio e, assim, falseando a discriminação constitucional de competências tributárias.<sup>21</sup>

Ainda quanto ao conceito em tela, encontramos definição construída por VITTORIO CASSONE:

Renda é expressão jurídico-tributária, consistente em acréscimo patrimonial, de caráter pessoal e cuja tributação deve ser graduada segundo a capacidade econômica do indivíduo.

A Capacidade econômica não diz respeito a cada contribuinte, individualmente considerado, mas em função da base de cálculo ou do acréscimo patrimonial tido no regime jurídico que orienta a tributação. verificado durante certo período de tempo estabelecido na lei.<sup>22</sup>

Neste mesmo sentido, LUÍS CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ define renda e proventos de qualquer natureza como o acréscimo patrimonial apurado em um determinado período, através da combinação de fatores de acréscimo, tais como trabalho e aumento de valor do patrimônio, e fatores de decréscimo, que são os gastos que possibilitam a vida digna no indivíduo.<sup>23</sup>

Ainda quanto ao conceito constitucional de renda, temos que renda tributável é renda líquida, lucro, em um determinado período. A renda líquida pressupõe o

---

<sup>20</sup> Ibid., p.36.

<sup>21</sup> TOMAZONI, op.cit., p. 494.

<sup>22</sup> CASSONE, op.cit., p. 209.

<sup>23</sup> QUEIROZ, Luís César Souza de. **Imposto sobre a renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional**, p. 239.

auferimento de rendimento, compreendido como renda bruta, e a aplicação de deduções, compreendidas como os decréscimos que são aplicados à renda bruta. Embora haja a necessidade mais uma vez de que as deduções sejam introduzidas no sistema jurídico através de lei, aqui também não se pode negar que as hipóteses de dedução estão implícitas no texto constitucional.

Ensina CARRAZZA que a Constituição assegura ao indivíduo uma vida digna, através da proteção à vida, à saúde, à alimentação, à instrução própria e dos dependentes, etc. Portanto, a renda somente é tributável a partir do momento em que todas essas necessidades foram garantidas. Assim, quando a lei prevê como hipótese de dedução os gastos com saúde, não está esta a criar hipótese de dedução, mas apenas repete direito consagrado na Constituição.<sup>24</sup>

Do exposto acima, conclui-se que o conceito de renda e proventos de qualquer natureza deve ser extraído da Carta Magna, e representa nada mais são do que o acréscimo patrimonial acumulado durante um certo lapso de tempo, resultante dos rendimentos provenientes do capital, do trabalho, da mais-valia patrimonial e de ganhos esporádicos, subtraídas as deduções previstas na Constituição para garantir a dignidade humana, e dos custos para a sua manutenção.

Contudo, embora demonstrado que a Constituição Federal tenha trazido todos os parâmetros e definições necessários para a tributação através com Imposto de Renda, vale frisar que é necessária lei prevendo a hipótese tributária e as deduções para que a tributação se dê de forma válida.

Assim, temos que o Código Tributário Nacional, nos artigos 43 a 45, pode ser aplicado ao Imposto de Renda, pois os conceitos ali expostos, desde que devidamente interpretados, traduzem os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza. Neste sentido, pode-se afirmar que o CTN foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 no que diz respeito ao Imposto de Renda.

Traçadas as definições acima, cabe uma análise das outras características que revestem o Imposto de Renda.

---

<sup>24</sup> CARRAZZA, op.cit., p. 34-37.

## 2.2 DOS CRITÉRIOS DA GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA PREVISTOS NO ART. 153, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Na esteira dos preceitos constitucionais que o Imposto de Renda deve seguir, encontramos no art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988, disposição expressa determinando que o imposto deverá ser informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.<sup>25</sup>

Por generalidade entende-se que o imposto deverá alcançar a todos que realizarem seu fato imponible (auferir renda e proventos de qualquer natureza), sem discriminações de ordem racial, sexual, política, religiosa, profissional, dentre outras.

Embora a generalidade seja a regra, de acordo com CARAZZA, deve-se considerar que as pessoas imunes não estão sujeitas ao Imposto de Renda, pois não há a realização do fato imponible.<sup>26</sup>

Não deve ser descartada, no entanto, a hipótese de concessão de isenções e benefícios, desde que estes atendam à Constituição Federal. Destarte, são admitidas exceções a regra da generalidade no caso de o texto constitucional proteger determinadas pessoas, como deficientes, idosos, entre outros, pois se assim não fosse, estaria se tratando igualmente os desiguais.<sup>27</sup>

Pelo critério da universalidade, entende-se que todos os ganhos, lucros e acréscimos patrimoniais devem ser tributados quando obtidos por contribuinte no território nacional e também no exterior, respeitados os tratados para evitar dupla tributação. O Imposto de Renda deve alcançar qualquer forma de renda, mesmo se obtida de forma ilícita, independente da sua denominação.<sup>28</sup> Destarte, se para tentar contornar a tributação sobre a renda o contribuinte tenta mascarar um rendimento, lhe

---

<sup>25</sup> Ibid., p. 62.

<sup>26</sup> Id.

<sup>27</sup> Ibid., p. 63.

<sup>28</sup> Ibid., p. 63-64.

dando outra denominação, ainda incidirá o imposto, pois o que importa é a caracterização de renda.

Coadunando com essa definição, colacionamos explanação do critério da universalidade na obra de MARY ELBE QUEIROZ:

... a universalidade impõe que a incidência do imposto deverá alcançar todas as 'rendas' e 'proventos', de qualquer espécie, independentemente da denominação ou fonte, que deverão ser considerados no seu conjunto. O sentido mais adequado é a apuração da base de cálculo do imposto, que deverá ocorrer em um dado instante, abranja o total de rendimentos que for percebido em determinado período de tempo fixado na lei (periodicidade) como necessário para que se possa aferir a real capacidade contributiva dos sujeitos.<sup>29</sup>

Ainda de acordo com este critério, defende CARRAZZA que, relativamente ao Imposto de Renda, não se deve pautar pelo critério da seletividade, pois ao atribuir critérios diferentes para a tributação, como diferentes bases de cálculo e alíquotas, estar-se-á contrapondo ao critério da universalidade. Ou seja, toda renda líquida deve ser tributada de igual maneira. Neste sentido, o autor critica a instituição da tributação definitiva através da retenção na fonte, o que considera inconstitucional.<sup>30</sup>

Por fim, quanto ao critério da progressividade do Imposto de Renda, entende-se que as alíquotas do imposto deverão ser maiores, quanto maior for a base de cálculo do imposto. Sendo assim, o critério da progressividade pode ser compreendido como uma derivação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.<sup>31</sup> Da igualdade, pois os iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais desigualmente, e da capacidade contributiva, pois a pessoas devem ser tributadas na medida da sua capacidade para contribuir, ou seja, quem ganha mais pode contribuir mais.

A progressividade pode ser simples e graduada, sendo simples aquela em que cada alíquota maior se aplica ao total da base de cálculo, e graduada quando cada alíquota maior incide apenas sobre parcela do valor compreendido entre dois limites, podendo ser aplicadas tantas alíquotas quanto necessárias, para no final de obter

---

<sup>29</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**, p. 37.

<sup>30</sup> CARRAZZA, op.cit., p. 64.

<sup>31</sup> Ibid., p. 64-67.

resultado com a soma dos valores apurados.<sup>32</sup> Assim, podemos concluir que a progressividade de nosso sistema constitucional é a graduada.

Portanto, para que haja respeito à progressividade e aos outros preceitos constitucionais aplicáveis, as alíquotas do imposto deverão variar na medida da renda líquida do contribuinte. Por conta disso, o legislador ordinário, ao legislar sobre o imposto de renda das pessoas físicas, estabeleceu 3 faixas de tributação, que serão abordadas mais adiante.<sup>33</sup>

Apenas para o fim de demonstrar a progressividade, ou a falta dela, vale mencionar que atualmente há uma faixa de isenção para renda líquida anual até o valor de R\$ 15.085,44, uma faixa com alíquota de 15% para renda líquida anual de R\$ 15.085,45 até R\$ 30.144,96, e uma faixa com alíquota de 27,5% para renda líquida anual em valor superior a R\$ 30.144,96. Frise-se que a faixa de isenção existe para que as pessoas que recebem menos, e que precisam ter garantido o mínimo existencial previsto na Constituição Federal, não paguem imposto.

Considerando a forma de cálculo do imposto, poder-se-ia defender que existem infinitas alíquotas, pois quanto maior o rendimento, maior a alíquota efetiva. Entretanto, quando se trata de rendimentos em valor bastante expressivo, a alíquota efetiva passa a ser praticamente a mesma, ou seja, se uma pessoa física tem renda líquida anual de R\$ 500.000,00, a alíquota efetiva do Imposto de Renda é de 26,29%, enquanto que se outra pessoa tem renda líquida anual de R\$ 1.000.000,00, alíquota será de 26,89%.

### 2.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Princípio da Capacidade Contributiva, consagrado no §1º, art. 145 da Constituição Federal, determina que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade contributiva do contribuinte (...)”. Em

---

<sup>32</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. p. 168, citação do livro SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 171.

<sup>33</sup> CARRAZZA, op.cit., p. 64-67.

outros termos, o Princípio da Capacidade Contributiva é aquele segundo o qual as pessoas serão tributadas de acordo com suas capacidades para tanto, valendo a premissa de que, quem pode mais paga mais, enquanto que quem pode menos, paga menos ou não paga.

Desta forma, este princípio se liga ao critério da progressividade, pois è através de alíquotas diferenciadas que se pretende atender à capacidade contributiva. A respeito deste princípio, confira-se a definição trazida por FERNANDO AURÉLIO ZILVETI:

A capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que as despesas públicas devem ser rateadas proporcionalmente entre os cidadãos, uma vez que estes tenham potencial, ou efetivamente, usufruído a riqueza garantida pelo Estado. Também aceita-se como definição do Princípio da Capacidade Contributiva: a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal. Serve esse princípio de instrumento para realizar a igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, segundo a capacidade individual para arcar com o ônus tributário, daí ser o princípio da capacidade contributiva considerado um corolário do princípio da igualdade.<sup>34</sup>

Complementado o conceito exposto acima, encontra-se definição de REGINA HELENA COSTA, que afirma que a capacidade contributiva é a “aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.”<sup>35</sup>

Segundo GISELE LEMKE, que procurou sintetizar as características do Princípio da Capacidade Contributiva, algumas idéias não podem ser afastadas do princípio, sob pena de inconstitucionalidade. São elas:

- a) a hipótese de incidência deve descrever fato avaliável economicamente;
- b) todos devem contribuir para o financiamento das despesas públicas (princípio da generalidade);
- c) cada um deve fazê-lo na medida da sua capacidade econômica e na mesma proporção daqueles que são dotados de igual capacidade (princípio da isonomia);

---

<sup>34</sup> ZILVETI, op.cit., p. 134.

<sup>35</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 3ª ed, p. 107.

d) deve ser respeitado o limite mínimo (de sobrevivência);

e) a tributação não pode ser excessiva, o que não significa apenas que não se pode atingir o limite do confisco, mas que a tributação há de respeitar os princípios da livre iniciativa, da justiça social, do livre exercício das profissões e da propriedade privada (com função social).<sup>36</sup>

Afirma, ainda, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que este princípio confere ao Imposto de Renda caráter pessoal, pois o legislador deverá considerar características específicas do contribuinte, como idade, condições de saúde, filhos, etc.<sup>37</sup>

Assim, pode-se concluir que o Princípio da Capacidade Contributiva, no que diz respeito ao Imposto de Renda, garante que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua possibilidade, que é aferida de acordo com seus acréscimos patrimoniais/rendas, observando-se as peculiaridades de cada pessoa no que diz respeito às suas necessidades básicas (saúde, instrução, dependentes, etc).

## 2.4 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

O Princípio da Vedação ao Confisco está inserido no inciso IV, art. 150, da Constituição Federal, e determina que é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal utilizar tributo com efeito de confisco.

Neste sentido, a cobrança do Imposto de Renda passa a ser confiscatória quando este usurpa a capacidade contributiva do indivíduo, ou seja, esgota ou tem a potencialidade de esgotar a riqueza tributável das pessoas.<sup>38</sup>

Com efeito, a Constituição Federal protege a propriedade, portanto, sob o fundamento de financiar o serviço público, não pode o Estado tributar excessivamente o contribuinte, de forma a retirar-lhe a propriedade, ou sua riqueza, ou colocá-las em risco. A respeito, ensina FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI que:

---

<sup>36</sup> LEMKE, op.cit., p. 50.

<sup>37</sup> CARRAZZA, Op.cit., p. 102-103.

<sup>38</sup> Ibid., p. 106-107.

Em atenção mesmo à sistemática adotada na carta de 1988, o legislador constituinte houve por bem incluir no rol dos princípios constitucionais tributários, também chamados de barreiras ao poder de tributar do Estado, aquele referente à vedação ao confisco mediante a atividade tributária, o que significa dizer que não é possível ao Fisco lograr, direta ou indiretamente, mediante a instituição e cobrança de tributos, o efeito confiscatório da propriedade do contribuinte sujeito à norma impositiva em referência. (...)

Ora, vez mais a Constituição dirigiu-se ao legislador ordinário da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e do Município, vez que a norma instituída no art. 150, IV da CF/88 não tem como destinatário obviamente o contribuinte, senão que o titular da competência, do poder, da autorização para criar tributo; aquele que faz a lei. Este não poderá de modo algum, nos termos do que resta claro da disposição constitucional referenciada, criar um tributo, qualquer que seja ele, de forma tal a confiscar a propriedade do particular.

Se, de um lado, O Estado tem o direito de criar e arrecadar tributos, o que decorre até mesmo da necessidade imperiosa para financiar os gastos que atenderão à comunidade, por outro, deve utilizar tal instrumento com coerência e sem excesso, de modo tal a produzir os menores efeitos possíveis na marcha dos negócios pessoais e profissionais do contribuinte, preservado seu direito de propriedade e sua dignidade enquanto cidadão. (...) <sup>39</sup>

CINTIA ESTEFANIA FERNANDES ensina que:

... o confisco não se resume à apropriação de patrimônio seja este parcial ou total, mas também ao fato de o tributo vir a atingir a renda resultante deste patrimônio, pois a renda faz parte do progresso e crescimento do indivíduo, e vindo esta a ser totalmente absorvida, a ponto de desestimular o contribuinte, estar-se-ia diante de um ato confiscatório. <sup>40</sup>

Especificamente no que concerne ao Imposto de Renda, além de a tributação não poder trazer risco a propriedade, da mesma forma, o imposto não pode retirar do indivíduo o seu mínimo vital <sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade & não-confisco**, p. 128-129.

<sup>40</sup> FERNANDES, Cintia Estefania. **Princípio da Vedação de Tributo com Efeito de Confisco**. In: MARINS, James (coord.). **Direito Tributário Atual**, p. 24.

<sup>41</sup> A respeito do mínimo vital, no que tange ao Imposto de Renda, valhamo-nos da definição trazida por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *in verbis*: “É tarefa difícil precisar o que vem a ser *mínimo vital*. De qualquer modo, dá para entender que ele gravita em torno dos bens mais preciosos ao seu humano: a vida, a saúde, a cultura – quer próprias, quer dos familiares e dependentes. Minudenciando a asserção, os valores monetários que garantem o direito à vida, à saúde, à educação, à moradia, ao lazer, etc., do contribuinte e de seus dependentes, não podendo ser computados – mesmo que apenas em parte – para fins de determinação quer de renda, quer de proventos.

Embora o assunto não se esgote nisso, servem de bom parâmetro para o delineamento do *mínimo vital* os valores monetários que, vindo ao encontro do disposto no art. 7º, IV, da CF, encontram-se capazes de atender às ‘necessidades vitais básicas’ do contribuinte e ‘às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.’”

Conforme afirma CARRAZZA, a tributação também não pode afetar o médio vital, que tem seu perfil constitucional traçado pela parte final do art. 7º e no art. 170 da Constituição Federal, que versam sobre os direitos dos trabalhadores para a melhoria de sua condição social e sobre a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa<sup>42</sup>.

---

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**, p. 49.

<sup>42</sup> CARRAZZA, op.cit., p. 113.

### 3. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE AO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Os Estados soberanos possuem poder normativo dentro de seu território, desta forma, dentre outras normas, legislam sobre a tributação incidente nos limites de seu domínio. Isso se dá por aplicação do Princípio da Territorialidade, que preceitua que o tributo só pode ser exigido quando houver conexão do fato impositivo com o Estado que tenha estabelecido o imposto.<sup>43</sup>

Sobre o Princípio da Territorialidade, afirma BETINA TREIGER GRUPENMACHER que:

... a territorialidade da lei tributária impede a existência de regras, no ordenamento interno, que disciplinem a extensão da lei nacional, em relação a fatos circunstâncias relevantes também para as leis de outros Estados, e, bem assim, a aplicabilidade, no âmbito interno de um determinado Estado, de norma pertencente a outro ordenamento estatal.<sup>44</sup>

Conforme defende HELENO TAVEIRA TÔRRES, o Princípio da Territorialidade se divide em dois sentidos, quais sejam o sentido material e o sentido formal. Para ele, o conceito de territorialidade material “diz respeito à relação entre este conceito e o problema da vigência das normas tributárias (em sentido estrito) no espaço, quanto à possibilidade de constituição de respectivos créditos tributários.”<sup>45</sup> Isso significa dizer que o Estado somente pode fazer incidir sua norma dentro de seu território, o que não impede que rendimentos transnacionais sejam tributados.

Já o conceito de territorialidade em sentido formal expressa uma relação entre território e soberania, pelo que os Estados devem se relacionar de forma a impor sua soberania, e respeitar a soberania dos outros. Com base nisto, o Estado deve

---

<sup>43</sup> GRUPENMACHER, op.cit., p. 43-49.

<sup>44</sup> Id.

<sup>45</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes do Brasil. Prestações de serviços no Exterior. Fontes de Produção e Fontes de Pagamento.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**, p. 79.

reconhecer as demais jurisdições, entretanto, deve exercer sua jurisdição, dentro de seus limites, em face das demais ordens jurídicas.<sup>46</sup>

Ocorre que o Princípio da Territorialidade fica relativizado diante do grande fluxo internacional de pessoas, pois a vinculação de um fato a um território deixa de ser tão clara.

Defende BETINA TREIGER GRUPENMACHER que a rigidez deste princípio conduz:

... a uma situação de indeterminação quanto àquelas circunstâncias que estão conexas com mais de ordem jurídica, situações em que surge a questão de se saber qual a norma que rege o fato, a 'interna', qual seja a do Estado em que se concretizou o fato tributável, ou a 'externa', a integrante do ordenamento fiscal estrangeiro, que pode incidir diante da existência de um elemento de conexão, do fato, do bem ou da pessoa, com tal ordem jurídica.<sup>47</sup>

Para HELENO TAVEIRA TÔRRES:

... o princípio da territorialidade que fundamenta o alcance espacial das normas sobre os fatos juridicizados pelo ordenamento, estabelecendo uma reserva de exclusividade para a aplicação das leis do Estado aos fatos ocorridos neste espaço, mediante uma conexão material (presença da fonte de produção do rendimento), promovidos por residentes e não-residentes; e bem assim àqueles fatos identificados fora do respectivo território, mas colhidos para a tributação no âmbito interno, por conexão subjetiva (qualificação interna de 'residente' atribuída a um dado sujeito).<sup>48</sup>

Prossegue o autor, afirmando que:

... desse modo, reconhece-se a legitimidade dos atos internos de lançamentos tributários, de modo a construir o respectivo crédito tributário em favor da fazenda pública, mediante um critério de conexão pessoal, aplicados apenas àqueles sujeitos qualificados como 'residentes' do respectivo território, exclusivamente (universalidade ou princípio da renda mundial), ou um critério de conexão material, pela presença da fonte de produção do rendimento.<sup>49</sup>

O fato de haver elementos de conexão diferentes faz com que diferentes normas tributárias internacionais incidam sobre uma mesma hipótese tributária, o que é comum quando se trata de Imposto de Renda. Frequentemente, rendimentos que são

---

<sup>46</sup> Ibid., p. 81.

<sup>47</sup> GRUPENMACHER, op.cit., p. 46.

<sup>48</sup> TÔRRES, op.cit., p. 72.

<sup>49</sup> Id.

produzidos em um determinado Estado, e remetido a outro, são tributados em ambos os Estados, pois um deles estabelece elemento de conexão territorial, e o outro elemento pessoal.

Assim, temos que o Princípio da Territorialidade não é mais suficiente para solucionar esses conflitos tributários internacionais, pelo que atualmente vigora a extraterritorialidade das leis tributárias, que é regulada por tratados e convenções internacionais. Isso decorre do fato de que o elemento de conexão deixou de ser exclusivamente territorial, e passou a adotar outros critérios, tais como nacionalidade, residência fiscal, domicílio, entre outros.<sup>50</sup>

Partindo dos sentidos do Princípio da Territorialidade expostos acima, podemos aferir que a extraterritorialidade em voga não é a formal, definida como aquela que em um Estado legisla sobre fatos ocorridos em outro Estado. pois esta implicaria na sujeição de ordenamento jurídico estrangeiro a uma determinada hipótese, afrontando à segurança jurídica.<sup>51</sup>

Assim, atualmente é admitida a extraterritorialidade em sentido material, que possibilita a conjugação de critérios de conexão, para atingir fatos ocorridos em territórios de outros Estados, sem afrontar a sua soberania. É exatamente isso o que acontece no caso do Imposto de Renda, que conforme será verificado adiante, no Brasil, tem como elemento de conexão a residência, em consonância com o Princípio da Renda Mundial.

---

<sup>50</sup> GRUPENMACHER, op.cit., p. 50-53.

<sup>51</sup> Id.

#### 4. O PRINCÍPIO DA RENDA MUNDIAL E O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Conforme exposto, o Princípio da Territorialidade em seu sentido formal impedia a constituição de créditos tributários em outras jurisdições. Com evolução das relações econômicas internacionais o princípio deixou de ser absoluto, dando lugar a critérios suplementares que permitissem aos Estados tributar relações que tivessem conexão com seu território, mesmo que as relações se dessem em outro território.<sup>52</sup>

Surge então a tendência da tributação da renda em bases universais, que se “fundamenta num critério de conexão subjetivo do sujeito com o ordenamento jurídico que lhe pretende impor a carga fiscal, pouco importando o local da produção efetiva da renda.”<sup>53</sup>

Neste sentido, afirma ALBERTO XAVIER que, “no direito tributário brasileiro, é o *princípio da universalidade* (da totalidade, da tributabilidade ilimitada ou do *world-wide-income*) que governa a tributação das pessoas físicas.”<sup>54</sup>

Sobre a tributação universal da renda, ensina TACIANA ALVES, que:

A análise da evolução do princípio da renda mundial ou universal no direito brasileiro pressupõe o exame dos princípios de conexão informadores da tributação da renda no País, que visam a possibilitar o exercício do poder tributários tanto sobre os fatos produzidos por sujeitos não residentes nos limites do território nacional, como sobre eventos realizados no exterior por sujeitos residentes ou domiciliados no País.<sup>55</sup>

Neste mesmo sentido, HELENO TAVEIRA TÔRRES ensina que:

Pelo princípio da universalidade, o contribuinte responde, ante o país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sem interessar o lugar de produção, se interno ou externo, com relação ao respectivo território. Justifica-se assim, a ultraterritorialidade do alcance das normas de Direito Tributário Internacional, para atribuir aos respectivos contribuintes – conexos pessoalmente – as correspondentes obrigações

---

<sup>52</sup> ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley. **O Princípio da Renda Mundial no Direito Brasileiro**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**, p. 606.

<sup>53</sup> Id.

<sup>54</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**, p. 279.

<sup>55</sup> ALVES, op.cit., p. 606.

tributárias formadas a partir de fatos imponíveis constituídos mesmo sobre as fontes (...) localizadas no exterior.<sup>56</sup>

Desta forma, a tributação mundial ou universal da renda se dará de acordo com critérios de conexão, que se dividem em critérios materiais, ou objetivos, e critérios pessoais, ou subjetivos.

O critério de conexão objetivo está diretamente relacionado ao próprio fato jurígeno, conectado ao ordenamento jurídico de um determinado Estado por conta de sua realização dentro de seu território. No que diz respeito ao Imposto de Renda, o elemento de conexão é o local da produção da renda, ou seja, sua fonte, que pode ser identificada pelo local de trabalho, de exercício de alguma atividade, do pagamento como forma de remuneração, a localização de bens, dentre outros.<sup>57</sup>

Seguindo esta linha, defende ALBERTO XAVIER que relativamente ao Imposto de Renda o critério de conexão fundamental é o local da fonte do rendimento.<sup>58</sup>

No que diz respeito aos critérios de conexão subjetivos, estes são os que identificam um vínculo entre o contribuintes e o sistema jurídico ao qual pertence a norma tributária. Destarte, o critério subjetivo estabelece uma relação entre o sujeito e o ordenamento jurídico, não importando os limites territoriais da jurisdição do Estado.<sup>59</sup> Assim, tem-se que cada ordenamento deve determinar os critérios subjetivos que vinculam um determinado sujeito a ele.

A respeito, afirma TACIANA ALVES que

... a legislação dos vários ordenamentos costuma se referir ao estado de permanência (ou não) dos indivíduos a um dado território pelo termo residência ou não-residência, adotado, inclusive, pelos Modelos de Convenção da Organização das Nações Unidas – ONU- e da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE –, querendo com esse termo englobar não apenas o vínculo de residência em si, mas o próprio conceito de domicílio, menos utilizado nas diversas legislações.<sup>60</sup>

---

<sup>56</sup> TÔRRES, op.cit., p. 78.

<sup>57</sup> ALVES, op.cit., p. 608.

<sup>58</sup> XAVIER, op.cit., p. 227.

<sup>59</sup> ALVES, op.cit., p. 609.

<sup>60</sup> Id.

Desta leitura, temos que os conceitos de residência e não-residência, domicílio e até nacionalidade, adotados por alguns sistemas, devem ser determinados pelos ordenamentos jurídicos, constituindo conceitos jurídico-positivos, e não lógico-jurídicos.<sup>61</sup>

Isso significa dizer que a vinculação de contribuinte através de elemento de conexão depende de cada jurisdição, não havendo um conceito geral aplicável.

Do exposto, afere-se que na atualidade predomina o Princípio da Extraterritorialidade material, em consonância com o Princípio da Tributação Universal da Renda, que determina que a tributação pode se dar dentro e fora do território de um determinado Estado, por conta de elementos de conexão que vinculam a tributação a ele, tais como a fonte do rendimento e a qualidade pessoal do contribuinte, determinada pela lei.

---

<sup>61</sup> Ibid., p. 610.

## 5. ASPECTOS LEGAIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Estudados os principais aspectos constitucionais referentes ao Imposto de Renda, que deverão ser obrigatoriamente atendidos pelo legislador ordinário ao instituir o tributo, o Princípio da Territorialidade e o da Tributação Universal da Renda, serão identificadas na seqüência as principais normas que se aplicam à tributação da renda de pessoas físicas.

Considerando que o presente trabalho versa sobre a tributação pelo Imposto de Renda dos rendimentos de expatriados, tratar-se-á primeiramente da normativa referente à atribuição da condição de residente e não-residente fiscal no Brasil, que é o marco inicial para se definir a qual o regime de tributação da renda a pessoa física está sujeita.

Na seqüência, serão estudadas então as hipóteses tributárias do Imposto de Renda e as alíquotas aplicáveis aos rendimentos provenientes de fontes brasileiras e estrangeiras, remetidos ou creditados a pessoas físicas residentes e não-residentes no Brasil.

Neste momento, vale ressaltar que, no que diz respeito à normativa do Imposto de Renda, embora a legislação em vigor seja vasta, os conceitos que serão analisados fazem parte de atos normativos expedidos pela Administração Pública Federal, a quem foi atribuída competência para regulamentar algumas questões específicas.

Entretanto, vale alertar que, por conta da falta de leis para disciplinar a matéria, é possível que alguma das regras estabelecidas em Instruções Normativas acabem por extrapolar sua competência, sobretudo para criarem deveres não previstos em lei, o que as inquinaria de inconstitucionalidade, por afronta ao Princípio da Legalidade, pelo que se faria necessário recorrer ao judiciário.

### 5.1 O ESTABELECIMENTO DA CONDIÇÃO DE RESIDENTE E DE NÃO-RESIDENTE NO BRASIL

No capítulo referente à Tributação Universal da Renda ficou consignado que um dos elementos de conexão que vincula um determinado fato à jurisdição de um Estado é a condição de residência fiscal, que é o critério adotado pelo Brasil para a determinação do regime de tributação sobre a renda ao qual a pessoa física está sujeita. Defende ALBERTO XAVIER que há dois regimes de tributação, sendo eles o regime da tributação universal dos rendimentos e o regime da “tributabilidade limitada”<sup>62</sup>

A primeira definição legal de residência fiscal no Brasil, para efeitos da tributação pelo Imposto de Renda, constava no antigo Código Civil de 1916, aplicável em caráter de norma geral, pois a legislação tributária ainda não fixava nenhum critério objetivo para a determinação de residência.

O artigo 31 e seguintes do Código Civil de 1916 estabelecia o local de domicílio/residência da Pessoa Natural, entendida como Pessoa Física para efeitos tributários. Do que se depreende deste diploma, o domicílio/residência era o local onde a pessoa estabelecia sua residência com ânimo definitivo (art. 31). Conclui-se que, para a legislação brasileira os elementos caracterizadores da residência e não-residência fiscal eram o estabelecimento de residência e o ânimo definitivo.

Finalmente, uma norma de cunho tributário veio a fixar este conceito, entretanto, de forma restrita<sup>63</sup>, pois aplicável à determinação apenas da condição de residência. Trata-se do Decreto-Lei nº 1.168/1939, que em seu art. 17, §1º, abaixo transcrito, estabeleceu regra para a determinação da residência com base em tempo de permanência no país.

Art. 17. Os rendimentos a considerar para a aplicação do imposto complementar progressivo são os pertencentes às pessoas residentes ou domiciliadas no país, qualquer que seja a origem dos rendimentos e a situação das fontes de que promanam.

§ 1. Para o efeito deste artigo reputar-se-á residente o estrangeiro que estiver por mais de 12 meses no território nacional.

---

<sup>62</sup> XAVIER, op.cit., p. 209.

<sup>63</sup> Trata-se de conceito restrito, pois não é aplicável a todas as situações. A legislação brasileira continuou a se omitir quanto ao estabelecimento da não-residência.

§ 2. O imposto cedular recairá sobre os rendimentos produzidos no país e o correspondente a residentes no exterior cobrar-se-á sem se ter em consideração a natureza ou categoria dos rendimentos. (*grifo nosso*)

Posteriormente, através do Decreto-Lei nº 5.844/1943, art. 171, pretendeu-se definir o domicílio para efeitos fiscais da Pessoa Física, neste momento de forma genérica, aplicável tanto à residência, quanto à não-residência, sendo adotada sinteticamente a mesma premissa do ânimo definitivo previsto no Código Civil.

Art. 171. O domicílio fiscal da pessoa física é o lugar em que ela tiver uma habitação, em condições que permitam presumir a intenção de a manter.

Através do art. 17 da Lei 3.470, de 28 de setembro de 1958, foi fixado marco legal para definir a data efetiva para a caracterização da condição de não-residente. Outrossim, não foram determinados os critérios que determinariam as hipóteses que fariam uma pessoa deixar de ser residente, a lei apenas tratou da data que seria considerada no caso de residentes se retirassem em caráter definitivo do território nacional.

Com base nestas premissas legislativas, foram então estabelecidas normas regulamentares, através de Regulamentos do Imposto de Renda, nas quais foram especificados os momentos nos quais se adquiria a condição de residência e não-residência.

Conforme ensina ALBERTO XAVIER, o estabelecimento da condição de residência é era feito utilizando-se dois critérios. O primeiro é o “elemento material” (*corpus*), exteriorizado através da permanência em território nacional por mais de 12 meses, e o segundo o “elemento formal” (*animus*), que se verificava com a posse de visto permanente.<sup>64</sup>

Da mesma forma, a caracterização de não-residência se dava por um desses elementos, pelo *corpus*, quando da pessoa física de ausentava por um longo período do território nacional, e pelo *animus*, quando a pessoa transferia definitivamente sua residência para outro país.

---

<sup>64</sup> XAVIER, op.cit., p. 209-215.

Por diversos anos, atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal e o Regulamento do Imposto de Renda estabeleceram critérios de determinação de residência, da qual se extraíam os elementos do *corpus* e do *animus*, até que no ano de 1998, através do art. 12 da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, foram estabelecidos parâmetros para a caracterização da residência, leia-se o artigo:

Art. 12. Sem prejuízo das normas de tributação aplicáveis aos não-residentes no País, sujeitar-se-á à tributação pelo imposto de renda, como residente, a pessoa física que ingressar no Brasil:

I - com visto temporário:

a) para trabalhar com vínculo empregatício, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada;

b) por qualquer outro motivo, e permanecer por período superior a cento e oitenta e três dias, consecutivos ou não, contado, dentro de um intervalo de doze meses, da data de qualquer chegada, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do dia subsequente àquele em que se completar referido período de permanência;

II - com visto permanente, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de sua chegada.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal expedirá normas quanto às obrigações acessórias decorrentes da aplicação do disposto neste artigo.

Conforme se verifica, o art. 12 da Lei 9.718/1998 fixou os critérios com base nos atos normativos já existentes. Neste sentido, o inciso I, alínea 'b', tratou do aspecto temporal da permanência efetiva (*corpus*), qual seja a permanência em território nacional por mais de 183 dias no ano-calendário. e o inciso I, alínea 'a'. e inciso II, do aspecto formal (*animus*), qual seja a posse de visto temporário para trabalho ou a posse de visto permanente.

Finalmente, observando os critérios estabelecidos no Código Civil de 1916, repetidos no Decreto-Lei 5.844/1943, e introduzidos pelo Decreto-Lei nº 1.168/1939, e em vários atos normativos, dentre eles o Regulamento do Imposto de Renda, a Secretaria da Receita Federal fixou, através da recente Instrução Normativa de nº 208, de 27 de setembro de 2002, todas as hipóteses de aquisição ou perda da condição de residência fiscal da pessoa física no Brasil.

Confira-se o teor dos artigos 2º e 3º da Instrução Normativa de nº 208/2002, que dispuseram sobre a tributação de rendimentos nacionais e estrangeiros, auferidos por residentes e não-residentes no Brasil:

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

I - que resida no Brasil em caráter permanente;

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

III - que ingresse no Brasil:

a) com visto permanente, na data da chegada;

b) com visto temporário:

1. para trabalhar com vínculo empregatício, na data da chegada;

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

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

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

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem entregar a Declaração de Saída Definitiva do País, durante os primeiros doze meses consecutivos de ausência.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, "b", item 2, do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

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

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

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

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

IV - que ingresse no Brasil com visto temporário:

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

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

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

§ 1º Para fins do disposto no inciso IV, "a", do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

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

Art. 4º A partir do momento em que a pessoa física adquira a condição de residente ou de não-residente no País, dar-se-á o retorno à condição anterior somente quando ocorrer qualquer das hipóteses previstas nos arts. 2º ou 3º, conforme o caso.

No que diz respeito à caracterização da residência fiscal, encontra-se no art. 2º da IN 208/2002 cinco diferentes hipóteses, que obedecem a determinados critérios, que em princípio estão de acordo com os atos legais sobre a matéria. Analisemos cada um dos incisos.

O inciso I do art. 2º prevê que será considerado residente aquele que residir no Brasil em caráter permanente. Isto significa dizer que é residente aquela pessoa física que já reside no Brasil, desde sempre. Neste caso não há a aquisição da condição de residência, pois a pessoa jamais foi não-residente, este é o caso mais comum, trata-se da grande maioria dos brasileiros.

A segunda hipótese está descrita no inciso II, e determina que continua sendo residente aquele que se ausenta do país, entretanto, o faz para prestar serviços como assalariado de autarquias e repartições do Governo brasileiro no exterior. Neste caso, a manutenção da residência está relacionada com a extensão do território brasileiro às suas embaixadas e outras repartições semelhantes.

O inciso III, que versa sobre a terceira forma de caracterização de residência, não trata da manutenção da condição de residência, mas de sua aquisição pelo não-residente, remetendo ao disposto na Lei 9.718/1998. Neste caso, a caracterização da

residência fica vinculada a dois fatores. O primeiro deles é a qualidade do visto concedido ao estrangeiro, e o segundo é o tempo de permanência no Brasil.

Tem-se então que no caso de entrada no país com visto permanente (alínea 'a'), a caracterização se dá na data de chegada no Brasil. Isso se dá pelo fato de que a solicitação de visto permanente e a entrada no país com posse deste visto demonstra a intenção do estrangeiro em fixar-se no Brasil.

Nem sempre essa premissa é verificada no caso concreto, pois há situações nas quais a pessoa física adquire visto permanente sem a intenção de residir no Brasil, portanto, sem ânimo definitivo. Entretanto, considerando que a lei tributária não trata do ânimo de forma subjetiva, se houver a entrada no país, com visto permanente, mesmo que a pessoa fique no país apenas um dia, haverá a caracterização da residência, pois a lei assim determina. Conforme será verificado em momento oportuno, é possível que tratados internacionais afastem essa premissa legal, de forma com que pessoa que em tese teriam duas residências possa optar por apenas uma delas.

Já a alínea 'b' do inciso III trata do visto temporário vincula a caracterização a fatores pessoais e temporais. No caso de a pessoa física entrar no Brasil com visto temporário para trabalho, a caracterização se dá na data da chegada. Quanto ao fator temporal, a lei prevê que a manifestação do ânimo definitivo se dá com a permanência durante mais de 184 dias no país, consecutivos ou não, dentro de período de 12 meses.

Relativamente a este requisito temporal, o parágrafo único do art. 2º esclarece a forma de contagem do prazo:

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, "b", item 2, do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

Ainda quanto o inciso III, ainda dentro da terceira hipótese, determina o item 3, alínea 'b', que se adquire a condição de residência, se ainda não completado o prazo dos 184 dias, dentro de período de 12 meses, no caso de transformação do visto temporário em permanente ou no caso de obtenção de vínculo empregatício.

A quarta hipótese de caracterização de residência trata dos nacionais, por óbvio, dispensados da apresentação de visto, que estavam na condição de não-residentes. Neste caso, a pessoa física volta a ser residente na data em que ingressa no Brasil com ânimo definitivo. Neste caso, efetivamente é o elemento subjetivo para a ter relevância.

Por fim, a última e quinta previsão para a caracterização da pessoa física como residente também abrange aspecto temporal. No inciso V, do art. 2º, consta que a pessoa física residente se ausentar do Brasil temporariamente, ou definitivamente, sem a entrega de Declaração de Saída Definitiva, será considerada residente por um período de 12 meses consecutivos.

Quanto às hipóteses de caracterização da não-residência, estas são na verdade derivações a *contrario sensu* das hipóteses de residência. Neste sentido, o inciso I, art. 3º já determina que o não-residente é aquele que não se enquadra no art. 2º da IN 208/2002, ou que não resida no Brasil em caráter permanente.

O inciso II, art. 3º, segunda situação de caracterização de não-residência, prevê a hipótese de saída do território nacional em caráter definitivo. Conforme mencionado acima, a saída em caráter definitivo se opera através da entrega ao fisco de Declaração de Saída Definitiva<sup>65</sup>, na data da saída.

A terceira hipótese de caracterização de não-residência é análoga à do art. 2º, inciso II. Da mesma forma com que o Brasil determina que funcionários de seu governo continuem a ser residentes quando ausentes no exterior, a legislação brasileira também admite que funcionários de órgãos de governo estrangeiro sejam considerados não-residentes no Brasil.

O inciso IV do art. 3º se aplica na excludente do art. 2º, III, 'b' itens 2 e 3. Continua a ser não-residente aquele que permanece no país com visto temporário por

---

<sup>65</sup> A Declaração de Saída Definitiva é semelhante à Declaração de Ajuste Anual, com a diferença que o período declarado é apenas o de 1º de janeiro até a data de saída, e não o ano calendário completo. Desta forma, o cálculo do imposto se dá de forma proporcional ao número de meses de permanência no ano-calendário. Como requisito à caracterização de não-residência, no caso de entrega de Declaração de Saída Definitiva, o art. 16 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto 3.000/1999) prevê a necessidade de emissão de certidão negativa de débitos na data da saída, além da quitação de todas as obrigações tributárias do contribuinte.

menos de 184 dias, em um período de 12 meses, ou não transformar seu visto em permanente ou obter vínculo empregatício.

Por fim, quanto à caracterização da condição de não-residente, em atenção ao inciso V, art. 2º, inciso V, art. 3º prevê a caracterização de não-residência depois de transcorridos 12 meses consecutivos de ausência.

Verificadas as hipóteses de atribuição das condições de residente e não-residente, para efeitos fiscais, no Brasil, estudaremos a seguir o regime de tributação aplicável às pessoas físicas de acordo com a legislação brasileira.

## 5.2 TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO BRASIL

No Brasil, o Princípio da Territorialidade vigorou até a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 1.168, de 22 de março de 1939<sup>66</sup>, que em seu art. 17, caput, previu a hipótese de tributação de rendimentos auferidos fora do território brasileiro, *in verbis*:

Art. 17. Os rendimentos a considerar para a aplicação do imposto complementar progressivo são os pertencentes às pessoas residentes ou domiciliadas no país, qualquer que seja a origem dos rendimentos e a situação das fontes de que promanam.

Neste momento, vale ressaltar que, embora do art. 31 da Lei nº 4.625/1922, que institui o Imposto sobre a Renda no Brasil, já tivesse previsão para a tributação de rendimentos de residentes e não-residentes, não havia previsão expressa para a tributação de rendimentos auferidos no exterior por residentes no Brasil, pelo que ainda vigorava o Princípio da territorialidade até 1939.

A partir deste marco, passou a reger a tributação sobre a renda o Princípio da Tributação Universal da Renda, que foi devidamente observado pelas modificações legislativas no decorrer dos últimos 55 anos, permanecendo aplicável pela legislação em vigor no Brasil. Portanto, passou a se utilizar na legislação do Imposto de Renda o

---

<sup>66</sup> XAVIER, op.cit., p. 279. *Apud* PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro, 1969.

elemento de conexão “residência”, que determina qual a o regime de tributação aplicável às pessoas físicas.

Neste sentido, verificado que determinada pessoa física é residente fiscal no Brasil, por aplicação dos critérios expostos no capítulo anterior, a totalidade de sua renda será tributada no Brasil, independentemente do local no qual a renda foi auferida (fonte brasileira ou estrangeira). Conforme será estudado na seqüência, a origem dos rendimentos apenas interfere nas alíquotas e na forma de recolhimento aplicáveis ao Imposto de Renda.

Quanto aos rendimentos auferidos por residentes no Brasil, a regra geral é a tributação com base em alíquotas progressivas, que variam de acordo com faixas de renda. Temos então a seguinte tabela, de apuração mensal do Imposto de Renda, recém atualizada pela Lei nº 11.311/2006, e vigente a partir de fevereiro de 2006:

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.257,12	-	-
De 1.257,13 até 2.512,08	15,0	188,57
Acima de 2.512,08	27,5	502,58

Em capítulo anterior referente ao critério da progressividade, foi feita crítica no que diz respeito à efetivação do critério, entretanto, até o presente momento, são estas a alíquotas progressivas do Imposto de Renda.

Pelo que se pode verificar na tabela, há parcela a deduzir do imposto, o que visa a facilitar o seu cálculo. Destarte, se o rendimento ultrapassar o valor de R\$ 2.512,08, este deverá ser calculado utilizando-se a alíquota cheia de 27,5%, o valor apurado então será subtraído de R\$ 502,58.

Quando da apuração da base de cálculo mensal do imposto, a pessoa física poderá deduzir valores da base de cálculo, que, conforme mencionado anteriormente, são aqueles que se referem ao mínimo vital do contribuinte e de seus dependentes. Para efeitos de apuração mensal, são consideradas as seguintes deduções, cujos valores também foram atualizados recentemente:

- as importâncias pagas a título de pensão alimentícia, quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial;
- a quantia de R\$ 126,36 por dependente;
- as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País;
- a quantia de R\$ 1.257,12, correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, para os maiores de 65 anos de idade.

Além das alíquotas progressivas que se aplicam aos rendimentos em geral, a legislação pátria ainda prevê hipóteses de isenção do imposto e alíquotas específicas para determinados rendimentos.

Quanto às isenções, encontramos no Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto 3000/1.999), um grande rol de rendimentos que são considerados isentos, dentre os quais indicamos como mais relevantes:

- a ajuda de custo para pelo empregador;
- o ganho de capital auferido na alienação de bens de pequeno valor (até R\$ 20.000 mensais, no caso de ações, e R\$ 35.000,00 mensais nos demais casos);
- o ganho de capital decorrente da alienação de único imóvel até o valor de R\$ 440.000,00, desde que não tenha havido alienação nos últimos 5 anos;
- o ganho de capital decorrente da alienação de imóveis residenciais, desde que no prazo de 180 dias o produto da venda seja aplicado na aquisição de imóveis residenciais;
- os rendimentos percebidos por deficientes mentais;
- as bolsas de estudo;
- os rendimentos de poupança;
- doações e heranças;

- indenizações decorrentes de acidentes, danos patrimoniais, rescisão de contrato de trabalho e FGTS, reforma agrária, referente a objeto de seguro;
- lucros e dividendos distribuídos; e
- resgate de contribuições de previdência privada.

No que diz respeito às alíquotas específicas, verificamos que estas variam conforme a natureza do rendimento. Com exceção do ganho de capital, que é tributado à alíquota de 15%, as demais hipóteses de alíquotas diferenciadas pressupõem a retenção do Imposto de Renda na fonte.

Esses rendimentos com alíquotas diversas são basicamente os rendimentos do capital. Dentre eles encontramos: os rendimentos provenientes de fundos de longo prazo e aplicações de renda fixa (alíquota varia de 22,5% a 15% dependendo do tempo de aplicação, que varia de “até 180 dias” a “acima de 720 dias”), os rendimentos provenientes de fundos de curto prazo (há duas alíquotas, 22,5% “até 180 dias” e 20% “acima de 180 dias”); os rendimentos provenientes de fundos de ações, com alíquota de 15%, os rendimentos de aplicações em renda variável, com alíquota de 0,005% (nestes caso, aparentemente, a tributação ocorre apenas para fins de controle, assim como com a CPMF, pois desta forma a Receita Federal pode aferir qual o total de rendimentos que o contribuinte teve com aplicações em renda variável).

Estudadas a diferentes alíquotas aplicáveis aos residentes, serão verificadas a seguir as formas de recolhimento do Imposto de Renda. No caso dos rendimentos específicos tratados acima, que são os provenientes do próprio capital do contribuinte, considerando que as instituições financeiras têm a disponibilidade do dinheiro quando do resgate dos investimentos, ocorre a substituição tributária e há a retenção na fonte. Quando tratamos de ganho de capital, o próprio contribuinte deve apurar seu ganho e recolher o tributo.

Por fim, quanto ao recolhimento do Imposto de Renda nos demais casos, que denominamos de gerais, existe também a possibilidade de retenção na fonte no caso de rendimentos provenientes de trabalho assalariado e em outros casos especificados em lei. Para os demais rendimentos, sem previsão de retenção na fonte, o contribuinte

pode efetuar recolhimento complementar, ou aguardar até a entrega de Declaração de Ajuste Anual para pagar eventual saldo devedor de Imposto de Renda.

A legislação do imposto de renda, como a de outros tributos, prevê que as hipóteses de retenção visam, dentre outros objetivos, ao adiantamento do imposto que deverá ser apurado quando do ajuste no final de cada exercício financeiro. No caso de haver imposto recolhido a maior, existe a possibilidade de restituição.

Considerando que a tributação pelo Imposto de Renda nos moldes expostos acima geralmente não atende aos princípios constitucionais que caracterizam este tributo, o contribuinte, desde que preencha alguns dos requisitos previstos na Instrução Normativa SRF nº 616, de 31 de janeiro de 2006, deverá apresentar Declaração de Ajuste Anual.<sup>67</sup>

Em princípio, o contribuinte estará sendo tributado em atendimento principalmente ao princípio da capacidade contributiva, respeitando o seu mínimo vital e de seus dependentes. Para este fim, além das deduções utilizadas quando da apuração mensal do Imposto de Renda, o contribuinte poderá valer-se das seguintes deduções:

- despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;
- despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes efetuados a estabelecimentos de ensino, até o limite anual individual de R\$ 2.373,84 (dois mil, trezentos e setenta e três reais e oitenta e quatro centavos);
- a quantia de R\$ 1.516,32 (mil, quinhentos e dezesseis reais e trinta e dois centavos) por dependente;

---

<sup>67</sup> A Declaração de Ajuste Anual pode ser apresentada de duas formas, completa ou simplificada. Na completa o contribuinte poderá se utilizar das deduções tratadas anteriormente. No caso da simplificada utiliza-se como valor a deduzir 20% do total dos rendimentos, limitado a um valor estabelecido em lei.

- contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e também a previdência privada cujo ônus seja do contribuinte;
- as importâncias pagas a título de pensão alimentícia, quando em cumprimento de decisão ou acordo judicial;
- despesas escrituradas no Livro Caixa.

No que diz respeito aos rendimentos auferidos no exterior, por residentes no Brasil, que é o caso mais comum aos expatriados, a normativa aplicável é praticamente a mesma exposta acima, com algumas diferenças que serão tratadas na seqüência.

A primeira delas, e talvez a mais importante, é que alguns rendimentos são considerados como ganho de capital, ou seja, perdem a sua natureza e passam a ser tributados à alíquota de 15%. Desta forma, temos que o ganho apurado quando da liquidação ou resgate de aplicações financeiras no exterior, inclusive ações, assim como a alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, estão sujeitos ao Imposto de Renda como se esses rendimentos fossem ganhos de capital.

Quanto aos demais rendimentos, todos serão tributados com base na tabela progressiva, aplicando-se, quando cabível, as deduções já mencionadas e os métodos para evitar a dupla tributação.

Relativamente ao recolhimento do imposto apurado, na hipótese de haver a caracterização de ganho de capital, a tributação será definitiva, como se o ganho tivesse sido apurado no Brasil, e o imposto também deverá ser recolhido através de DARF, com códigos específicos que se destinam aos ganhos de capital no exterior.

Em se tratando dos demais rendimentos, tais como pensões, distribuição de dividendos, remuneração por trabalho, dentre outros, o imposto apurado será recolhido através de “carnê-leão”, que nada mais é do que um DARF com código específico. Neste caso a tributação não é definitiva, e eventual valor pago a maior poderá ser restituído quando da entrega de Declaração de Ajuste Anual.

Outra diferença em relação aos rendimentos provenientes de fontes brasileiras é a de que os rendimentos auferidos em moeda estrangeira, assim como o imposto pago no exterior, deverão ser convertidos para a moeda corrente brasileira.

A conversão dos rendimentos deve ser feita de acordo com o que determina o art. 6º da Lei 9.250/1996, *in verbis*:

Art. 6º Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, sujeitos a tributação no Brasil, bem como o imposto pago no exterior, serão convertidos em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento. (grifo nosso)

Quanto aos rendimentos auferidos em outras moedas, conforme orientação da Secretaria da Receita Federal, constante em seu sítio, o valor deverá ser convertido para dólares americanos na data do pagamento, e para reais, respeitando-se a mesma regra constante no artigo acima.

Verificada a tributação incidente sobre os rendimentos provenientes do exterior, pagãos ou creditados a residentes, nos cabe verificar de que forma o imposto a pagar deverá ser apurado.

No caso de ganho de capital não há maiores dificuldades, pois, após a conversão dos rendimentos para reais, deve-se apenas aplicar a alíquota de 15% e compensar eventual imposto pago no exterior. A compensação só é possível se o Brasil mantiver acordo para evitar dupla tributação com o país no qual o rendimento tenha sido gerado, ou se este país também aceitar reciprocidade de tratamento. Estas questões serão tratadas no próximo capítulo.

No que diz respeito aos demais rendimentos, podemos dividi-los em duas situações. A primeira situação é aquela na qual o residente no país tem rendimentos de fontes brasileiras e estrangeiras. A segunda é aquela na qual o residente no país recebe rendimentos apenas do exterior, o que ocorre com mais frequência no caso dos expatriados do estrangeiro, pois geralmente os trabalhadores que vem ao Brasil continuam com vínculo de trabalho no exterior.

Quando o residente tem rendimentos no Brasil e no exterior, o cálculo mensal do imposto deverá observar algumas regras, para que não se utilize as deduções

indevidamente e apure imposto a menor. Primeiramente, deve-se apurar a base de cálculo do Imposto com todos os rendimentos mensais, nacionais e estrangeiros. Após, aplicam-se as deduções permitidas pela legislação, para que se chegue à base de cálculo do imposto.

Apurada a base de cálculo, aplicam-se as alíquotas progressivas para o cálculo do imposto, e verifica-se a possibilidade de compensação com o imposto pago no exterior. Para a compensação deve-se verificar de que forma a convenção internacional concede crédito do imposto, pois em algumas situações há concessão de crédito a menor ou a maior do que o valor efetivamente pago.

Do imposto apurado, pode-se então deduzir o valor recolhido no exterior até o montante que não ultrapasse o imposto que seria devido apenas sobre o rendimento do exterior. Em outras palavras, não se pode utilizar crédito de imposto pago no exterior para compensar com imposto devido sobre rendimento de fonte brasileira.

Quanto à pessoa física residente que tenha rendimentos apenas no exterior o cálculo é mais simples, pois todas as deduções aplicam-se somente a este rendimento, e não há problemas com a verificação de limites de compensação.

Por fim, vale frisar que, o imposto pago no exterior deve ser compensado mensalmente, entretanto, quando da entrega de Declaração de Ajuste Anual, para afeitos de apuração do imposto, os rendimentos no exterior e o imposto pago no exterior são agrupados, de forma com que, caso tenha havido imposto pago a maior através de “carnê leão”, a restituição é possível.

### 5.3 TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS DE NÃO-RESIDENTES NO BRASIL

Os não-residentes no Brasil não se sujeitam à tributação universal da renda, conforme normativa tratada acima, pois não há o elemento de conexão (pessoal), que vincule o os rendimentos totais do não-residente à legislação brasileira. O que ocorre neste caso é a tributação dos rendimentos apenas em sua fonte, com a utilização do critério de conexão da territorialidade.

Isso decorre justamente da soberania dos Estados, que, ao mesmo tempo em que impossibilita que fatos ocorridos fora de seu território sejam tributados, permite que os fatos ocorridos em seus limites sejam tributados, independentemente do local para onde os recursos sejam remetidos.

Tem-se então a tributação na fonte dos rendimentos, que foi a forma encontrada pela legislação pátria de tributar rendimentos que são gerados no Brasil e remetidos ao exterior para não-residentes.

Quanto a esses rendimentos, cuja tributação é na fonte ou definitiva, basicamente, há três alíquotas que se aplicam na prática, sendo uma de 25% para alguns rendimentos específicos, outra de 15% para os demais rendimentos, e algumas alíquotas específicas para rendimentos cuja tributação é definitiva.

Nesta primeira categoria, incluem-se rendimentos que são fruto do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, ou da prestação de serviços, diretamente pela pessoa física beneficiada. Nestas hipóteses haverá a retenção na fonte do Imposto de Renda à alíquota de 25%.<sup>68</sup>

Assim como para os residentes no Brasil, na hipótese de ganho de capital no Brasil, o não residente está sujeito à incidência de Imposto de Renda à alíquota de 15%, sendo que o responsável pelo recolhimento do imposto é o procurador do não-residente.

Em relação aos rendimentos das operações financeiras, cuja tributação se dá pela forma definitiva para os residentes, para os não residentes haverá a aplicação da mesma normativa, de forma com que as instituições financeiras disponibilizarão os rendimentos apenas após as devidas retenções, observando-se as alíquotas tratadas anteriormente, de acordo com o prazo de investimento.

Para o caso de investimentos de não-residente, de acordo com as normas e condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) existem alíquotas específicas para cada tipo de rendimento. Tem-se então alíquota de 10% para as

---

<sup>68</sup> A pessoa física que passe à condição de não-residente tem o dever de informar tal situação à fonte pagadora de seus rendimentos.

aplicações nos fundos de investimento em ações, e em operações nos mercados de liquidação futura e alíquota de 15% nos demais casos.

Por fim, não havendo previsão de alíquota específica para determinado rendimento, este será tributado à alíquota de 15%.

Em todos as hipóteses tratadas acima, caso a remessa do rendimento seja feita para país com tributação favorecida, a alíquota incidente na retenção na fonte passa a ser de 25%. Entende-se como país com tributação favorecida, aquele que tribute a renda em alíquota inferior a 20%, conforme determinado na Lei 9.430/1996. Para efeitos de controle, a Secretaria da Receita Federal expediu o Instrução Normativa de nº 188/2002, no qual há relação *numerus clausus* dos países com tributação favorecida.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> Instrução Normativa SRF nº 188, de 6 de agosto de 2002:

Art. 1º Para todos os efeitos previstos nos dispositivos legais discriminados acima, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade as seguintes jurisdições:

- I - Andorra;
- II - Anguilla;
- III - Antígua e Barbuda;
- IV - Antilhas Holandesas;
- V - Aruba;
- VI - Comunidade das Bahamas;
- VII - Bahrein;
- VIII - Barbados;
- IX - Belize;
- X - Ilhas Bermudas;
- XI - Campione D'Italia;
- XII - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark);
- XIII - Ilhas Cayman;
- XIV - Chipre;
- XV - Cingapura;
- XVI - Ilhas Cook;
- XVII - República da Costa Rica;
- XVIII - Djibouti;
- XIX - Dominica;
- XX - Emirados Árabes Unidos;
- XXI - Gibraltar
- XXII - Granada;
- XXIII - Hong Kong;
- XXIV - Lebuán;
- XXV - Líbano;
- XXVI - Libéria;
- XXVII - Liechtenstein;

Assim como o residente no país pode compensar o Imposto de Renda pago no exterior com o imposto devido aqui, desde que haja previsão de reciprocidade de tratamento ou acordo para evitar dupla-tributação, o mesmo ocorre no exterior, de forma com que Estados estrangeiros aceitam crédito do Imposto de Renda pago no Brasil para fins de compensação.

---

XXVIII - Luxemburgo (no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929) ;  
XXIX - Macau;  
XXX - Ilha da Madeira;  
XXXI - Maldivas;  
XXXII - Malta;  
XXXIII - Ilha de Man;  
XXXIV - Ilhas Marshall;  
XXXV - Ilhas Maurício;  
XXXVI - Mônaco;  
XXXVII - Ilhas Montserrat;  
XXXVIII - Nauru;  
XXXIX - Ilha Niue;  
XL - Sultanato de Omã;  
XLI - Panamá;  
XLII - Federação de São Cristóvão e Nevis;  
XLIII - Samoa Americana;  
XLIV - Samoa Ocidental;  
XLV - San Marino;  
XLVI - São Vicente e Granadinas;  
XLVII - Santa Lúcia;  
XLVIII - Seychelles;  
XLIX - Tonga;  
L - Ilhas Turks e Caicos;  
LI - Vanuatu;  
LII - Ilhas Virgens Americanas;  
LIII - Ilhas Virgens Britânicas.

## 6. OS TRATADOS INTERNACIONAIS E A RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO PARA EVITAR A DUPLA-TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS

Tratado Internacional, conforme definido por JOSÉ FRANCISCO REZEK, respeitando o constante na Convenção de Viena de 1969, é um “acordo formal, concluído entre sujeitos de Direito Internacional Público destinado a produzir efeitos jurídicos”.<sup>70</sup>

Com base em tal definição, afirma VALADÃO que o tratado deve ser “formal”, por escrito, e não verbal, que o tratado deve ser firmado entre “sujeitos de Direito Internacional Público”, compreendidos como Estados soberanos, e que este deve ser “destinado a produzir efeitos jurídicos”, entendendo que o acordo é ato jurídico que produz a norma, desencadeando efeitos de direito e gerando obrigações e prerrogativas.<sup>71</sup>

Prossegue o Autor, ensinando que os tratados devem ser negociados por Estados soberanos plenipotenciários, através de representação diplomática. Concluída a negociação, é redigido texto nos termos acordados, nas línguas oficiais dos Estados signatários, e então é submetido à assinatura dos representantes do Estado. Embora a assinatura ponha fim ao acordo, este ainda não possui eficácia, pois carece de incorporação pelo sistema jurídico do Estado.<sup>72</sup> Por fim, quanto à fase de celebração, temos que ela deverá ser realizada de acordo com os artigos 21, inciso I, 84, inciso VIII e 49, inciso I, da Constituição Federal de 1988.<sup>73</sup>

Com relação à recepção do tratado internacional ao ordenamento jurídico pátrio, temos que o próprio artigo 84, inciso VIII, e também o art. 49, inciso I, da Constituição Federal, determinam que este deverá ser referendado pelo Congresso

---

<sup>70</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**, p. 145, citando conceito do livro :REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

<sup>71</sup> Ibid., p. 145-150.

<sup>72</sup> Ibid., p. 155-157.

<sup>73</sup> BEUX, Carla. **Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária**. In: MARINS, James (coord.). **Direito Tributário Atual**, p. 198.

Nacional.<sup>74</sup> Após o referendo, o tratado deve ser ratificado pelo Presidente da República, e pelas outras partes signatárias, passando a gerar efeitos no âmbito internacional. É através da promulgação do tratado através de decreto legislativo que este será inserido no ordenamento jurídico.<sup>75</sup>

Especificamente no que diz respeito aos tratados internacionais em matéria tributária, geralmente, estes versam sobre formas de evitar a dupla-tributação, pois esta é a maneira mais eficaz de prevenir e eliminar a múltipla tributação no plano internacional.<sup>76</sup> Defende BETINA TREIGER GRUPENMACHER que a bitributação de rendimentos poderia ocasionar certa “injustiça”, pois a tributação consumiria parte significativa da renda.<sup>77</sup>

Nestes tratados, trata-se da atribuição da condição de residência fiscal no caso de dupla-residência, de acordo com a avaliação de centro de interesses do expatriado, e de acordo com HELENO TAVEIRA TÔRRES, há também a previsão de métodos que podem ser utilizados para evitar a dupla tributação, quais sejam: a isenção, o crédito de imposto (*tax credit*), o crédito de imposto fictício (*matching credit* e *tax sparing*) e a dedução dos tributos como despesa.<sup>78</sup>

No âmbito do Imposto de Renda das pessoas físicas, os métodos que mais interessam são os de aplicação da isenção e de crédito do imposto. A isenção se configura com a não-incidência de imposto equivalente o Imposto de Renda sobre rendimento que já foi tributado. Já o método de crédito do imposto remete à possibilidade de utilizar o imposto pago no exterior, ou no Brasil, como crédito a ser deduzido do montante de imposto apurado no outro país. Na modalidade crédito, existe também o método do crédito presumido, que implica na concessão de crédito a compensar, em valor maior do que foi pago.

Ao todo, o Brasil é signatário de 25 tratados bilaterais para evitar a dupla tributação pelo Imposto de Renda e assemelhados no exterior. Confira-se anexo I a

---

<sup>74</sup> Ibid., p. 198-203.

<sup>75</sup> GRUPENMACHER, op.cit., p. 62-66.

<sup>76</sup> Ibid., p. 90.

<sup>77</sup> Ibid., p. 94.

<sup>78</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Convenções Internacionais em Matéria Tributária sobre a Renda e o Capital – A abrangência de Tributos Incidentes sobre as Empresas.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 76-86.

relação dos países que assinaram acordo com o Brasil, assim como os atos normativos que os incorporaram à legislação brasileira.

Outra forma encontrada Direito Internacional para evitar a dupla-tributação está na adoção de medidas unilaterais dos Estados, que prevêm a hipótese de redução de alíquotas, de isenção, de crédito tributário, e principalmente de reciprocidade de tratamento.<sup>79</sup> A reciprocidade de tratamento é admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro por força do art. 5º da Lei nº 4.862 de 29.11.1965, senão vejamos:

Art. 5º As pessoas físicas, residentes ou domiciliadas no território nacional, que declarem rendimento provenientes de fontes situadas no estrangeiro, poderão deduzir do imposto progressivo, calculado de acordo com o art. 1º, importância em cruzeiros equivalente ao imposto de renda cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.

Basicamente, a previsão de reciprocidade de tratamento faz com que no Brasil seja admitida a compensação de imposto pago no exterior, se o outro Estado parte da relação também autorizar este procedimento. A prova de reciprocidade de tratamento é feita através da apresentação à autoridade fazendária de cópia de lei estrangeira, contendo esta previsão, publicada em órgão de imprensa oficial do país de origem do rendimento, traduzida por tradutor juramentado e consularizada. A prova da reciprocidade também se dá através da apresentação de atestado por parte da Representação Diplomática do país no Brasil.<sup>80</sup>

Como a demonstração de reciprocidade de tratamento de alguns países se dava com bastante freqüência, a Secretaria da Receita Federal expediu atos reconhecendo a reciprocidade de tratamento com os Estados Unidos da América, com o Reino Unido e com a Alemanha.

A reciprocidade de tratamento com os Estados Unidos foi reconhecida através do Ato Declaratório SRF de nº 28/2000<sup>81</sup>. Por sua vez, a reciprocidade de tratamento com o Reino Unido foi reconhecida através Ato Declaratório SRF de nº 48/2000<sup>82</sup>.

---

<sup>79</sup> CRUPENMACHER, op.cit., p. 94 96.

<sup>80</sup> YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Guia Prático do Imposto de Renda – Pessoa Física – 2004**, p. 36.

<sup>81</sup> Ato Declaratório nº 28 de 26 /04 /2000  
Secretaria da Receita Federal - SRF

Recentemente houve denúncia do tratado para evitar dupla-tributação firmado entre o Brasil e a Alemanha. Entretanto, em Ato Declaratório Interpretativo de nº 16/2005<sup>83</sup> a Secretaria da Receita Federal reconheceu expressamente a existência de

DOU de 27 /04 /2000, p. 10.

Dispõe sobre a compensação do imposto pago nos Estados Unidos da América com o imposto devido no Brasil.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no § 3o do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 73, de 21 de julho de 1998, declara que:

I - a legislação federal dos Estados Unidos da América permite a dedução do tributo reconhecidamente pago no Brasil sobre receitas e rendimentos auferidos e tributados no Brasil, o que configura, nos termos do § 2o do art. 1o da Instrução Normativa nº 73, de 1998, a reciprocidade de tratamento;

II - o imposto pago nos Estados Unidos da América pode ser compensado com o imposto devido no Brasil, observados os limites a que referem os arts. 14, § 3o, 15, § 6o e 16, § 1o da Instrução Normativa No 73, de 1998;

III - a reciprocidade de tratamento não se comunica aos tributos pagos aos estados-membros e municípios.

EVERARDO MACIEL

<sup>82</sup> Ato Declaratório nº 48 de 27 /06 /2000

Secretaria da Receita Federal - SRF

DOU de 29 /06 /2000, p. 16

Dispõe sobre reciprocidade de tratamento relativamente a imposto pago no Brasil ou no Reino Unido."

O SECRETARIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no § 3o do art. 1o da Instrução Normativa SRF nº 73, de 21 de julho de 1998, declara que:

I - a legislação do Reino Unido permite a dedução do imposto de renda comprovadamente pago no Brasil sobre rendimentos auferidos e tributados no Brasil, o que configura, nos termos do § 2o do art. 1o da Instrução Normativa nº 73, de 1998, a reciprocidade de tratamento;

II - o imposto pago no Reino Unido pode ser compensado com o imposto devido no Brasil, observados os limites a que referem os arts. 14, § 3o, 15, § 6o e 16, § 1o da Instrução Normativa nº 73, de 1998.

EVERARDO MACIEL

<sup>83</sup> Ato Declaratório Interpretativo nº 16 de 22 /12 /2005

Secretaria da Receita Federal - SRF

DOU em 26 /12 /2005, p. 32

Declara compensável com o imposto devido no Brasil o imposto pago na República Federal da Alemanha sobre rendimentos auferidos na República Federal da Alemanha, na hipótese que especifica.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº

reciprocidade de tratamento entre o Brasil e a Alemanha para o caso de rendimentos de pessoas físicas.

Por fim, vale ressaltar que de acordo com o acórdão nº 9523, de 21 de outubro de 2004, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, e também nos atos declaratórios que reconheceram a reciprocidade, apenas o Imposto de Renda federal é que poderá ser utilizado para compensação, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 9523 de 21 de outubro de 2004

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

EMENTA: IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. Pela existência de reciprocidade de tratamento o imposto federal cobrado sobre os rendimentos recebidos nos Estados Unidos da América pode ser deduzido do imposto apurado na declaração de ajuste anual, observadas as condições e limites estabelecidos pela legislação.

Com base no exposto acima, vejamos a seguir exemplo de cálculo Imposto de Renda, utilizando-se os métodos previstos nos tratados para evitar a dupla-tributação.

---

30, de 25 de fevereiro de 2005, tendo em vista o disposto no § 3º do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, e o que consta no processo nº 10168.004733/2005-87, declara:

Art. 1º A legislação da República Federal da Alemanha permite a dedução do imposto de renda das pessoas físicas comprovadamente pago no Brasil sobre rendimentos auferidos e tributados no Brasil, o que configura, nos termos do § 2º do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, a reciprocidade de tratamento.

Art. 2º O imposto pago na República Federal da Alemanha pelas pessoas físicas residentes no Brasil sobre os rendimentos auferidos na República Federal da Alemanha pode ser compensado com o imposto devido no Brasil, observados os limites a que se referem os arts. 15, § 1º, e 16, §§ 1º, 2º e 6º, da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002.

Art. 3º A reciprocidade de tratamento não se comunica aos tributos pagos aos estados-membros e municípios.

JORGE ANTONIO DEHER RACHID

## 7. EXEMPLO DE CÁLCULO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER, UTILIZANDO-SE OS MÉTODOS PREVISTOS NOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA-TRIBUTAÇÃO

Para melhor elucidar a forma de cálculo do imposto sobre rendimentos do exterior, com aplicação dos métodos para evitar a dupla tributação, confira-se cálculo, em etapas, do carnê-leão a pagar no caso de pessoa física que tenha rendimentos provenientes de fontes brasileiras e estrangeiras.

Para efeitos do cálculo, serão utilizados os seguintes parâmetros:

- pessoa física com 3 dependentes
- rendimento de R\$ 1.000,00 no Brasil (trabalho assalariado)
- rendimento de EU 5.000,00 na Alemanha (20 de setembro de 2006)
- tributação em 15% nos Alemanha

### 1. Conversão dos rendimentos e do Imposto de Renda pago para Reais

Primeiramente convertem-se o valor do rendimento e do imposto pago para dólares americanos utilizando-se a cotação da data do pagamento (20 de setembro de 2006). Após convertem-se estes valores para Reais utilizando-se a cotação do último dia útil da primeira quinzena do mês anterior, no caso 15 de agosto de 2006.

Rendimentos EURO	IR Alemanha	Taxa Conversão EURO/US\$	Rendimentos US\$	IR Alemanha em US\$	Taxa Conversão US\$/R\$	Rendimentos em R\$	IR Alemanha em R\$
5.000,00	750,00	1,2690	6.345,00	951,75	2,1532	13.662,06	2.049,31

### 2. Apuração da base de cálculo, aplicação das deduções e cálculo do Imposto de Renda

A base de cálculo do Imposto de Renda é o total dos rendimentos mensais, portanto, somam-se R\$ 1.000 ao valor apurado acima. Após, aplica-se a dedução de

R\$ 126,36 por dependente. Por fim, aplica-se a alíquota de 27,5% e deduz-se a parcela de R\$ 502,58.

Rendimento Exterior	Rendimento Brasil	Base de cálculo sem deduções	Dedução dependentes	Base de Cálculo	Alíquota IR	IR apurado	Dedução parcela IR	IR Apurado
13.662,05	1.000,00	14.662,05	379,08	14.282,97	27,50%	3.927,82	502,58	3.425,24

### 3. Compensação com Imposto de Renda pago na Alemanha

Primeiramente, deve-se verificar se o imposto pago no exterior esta sendo utilizado para compensar com imposto devido no Brasil. Considerando que o Imposto de Renda devido apenas sobre esses rendimentos é superior ao valor pago no exterior, não há limite de compensação.

Desta forma, do valor apurado sobre o total de rendimentos (R\$ 3425,24), deve-se subtrair o valor de imposto pago no exterior (R\$ 2.049,31). Resta então o saldo de R\$ 1.375,93 a pagar a título de carnê-leão.

## CONCLUSÃO

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza foi criado no Brasil e no mundo com o intuito de aumentar a arrecadação pública, seja para financiar guerras, como ocorreu em seus primórdios, seja para suportar os gastos públicos estatais. Com a evolução da legislação sobre o do tributo, a renda das pessoas passou a ser tributada em sua totalidade, ultrapassando os limites territoriais dos Estados, sem afrontar a sua soberania, trazendo uma problemática no que diz respeito aos rendimentos de expatriados.

No presente estudo, verificou-se que o Imposto de Renda está previsto no art. 153, III, da Constituição Federal, cuja instituição é de competência privativa da União. Além da previsão para a instituição do imposto, a Carta Magna traz também todas as características que devem compor a regra-matriz do tributo.

Quanto ao conceito de renda e proventos de qualquer natureza, embora existam diversas teorias que pretendem defini-lo, tais como as Teorias Fiscais e as Econômicas, dentre as quais se destaca a Teoria Legalista, o conceito em tela está estampado na própria Constituição Federal. Desta forma, o legislador ordinário não tem liberdade para definir renda e proventos de qualquer natureza, mas apenas deve repetir o que já está determinado constitucionalmente.

Portanto, partindo-se dos parâmetros fixados na Constituição Federal, renda e proventos de qualquer natureza representa o acréscimo patrimonial verificado pelo contribuinte em um determinado lapso de tempo, resultante dos rendimentos provenientes do capital, do trabalho, da mais valia, e de ganhos esporádicos, deduzidos os gastos para a sua obtenção e manutenção, e os gastos para a garantia da dignidade humana.

Com base nessa assertiva, foram estudadas as características do Imposto de Renda, ficando evidenciado que o imposto deve se revestir dos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Dentre esses critérios destacam-se principalmente os da generalidade e da universalidade.

O critério da generalidade determina que o imposto deverá atingir a todos que pratiquem o fato imponible do imposto, pelo que os expatriados, tanto residentes, como não-residentes, podem estar sujeitos ao imposto.

Pelo critério da universalidade compreende-se que absolutamente todos os rendimentos do contribuinte estão sujeitos ao imposto, independentemente de sua fonte. Portanto, se o expatriado for considerado contribuinte, de acordo com algum critério de conexão legalmente estabelecido, todos os seus rendimentos serão tributados, excluídas as hipóteses de não incidência, como no caso de auferimento de rendimentos no exterior por não-residente.

Relativamente aos princípios aplicáveis ao Imposto de Renda, foram analisados os Princípios da Capacidade Contributiva e da Vedação ao Confisco. Esses princípios, em conjunto, garantem que os expatriados, tanto no Brasil quanto no Exterior, sejam tributados pelo imposto de forma justa. Isso porque o Imposto de Renda deve atender às situações pessoais do contribuinte, como idade, condições de saúde, filhos, etc, para que esses contribuam de acordo com suas possibilidades, e ainda evitar que o patrimônio do contribuinte seja colocado em risco, o que pode ocorrer no caso de haver dupla-tributação.

No que concerne aos limites territoriais que o Imposto de Renda alcança, verificou-se que o Princípio da Territorialidade em sentido formal não é mais suficiente na atualidade, vigorando a Extraterritorialidade Material. Esta, ao mesmo tempo em que não fere a soberania de outros Estados, possibilita que fatos ocorridos em outros Estados sejam tributados por conta de elementos de conexão diferentes da territorialidade, tais como a nacionalidade e a residência.

Por conta da aplicação da Extraterritorialidade Material no âmbito internacional é possível que o Imposto de Renda se utilize do Princípio da Renda Mundial, que reflete o critério da universalidade do imposto.

Verificados as características e os princípios que se aplicam ao Imposto de Renda, fica evidenciado que os expatriados, de uma forma ou de outra, ficam sujeitos ao imposto no Brasil. Portanto, foram verificados os regimes de tributação a que os expatriados estão sujeitos.

Estes regimes dependem da caracterização da condição de residência e de não-residência no Brasil, que é determinada de acordo com os critérios de conexão estabelecidos pela legislação brasileira. Tem-se então como critérios o *corpus* e o *ânimus*, que representam a demonstração de intenção de ser ou não residente pela permanência no Brasil, e a intenção de aqui residir, respectivamente.

Estabelecidos os regimes, quais sejam, o da tributação ilimitada para os residentes e da tributação limitada para os não-residentes, foram verificadas cada uma das alíquotas que podem incidir sobre cada um dos rendimentos dos expatriados, assim como os métodos para evitar a dupla-tributação.

Ao final, foram estudados os regimes internacionais que possibilitam evitar a dupla tributação dos rendimentos, que são as medidas unilaterais de isenção ou compensação, entendidas como reciprocidades de tratamento, e os tratados internacionais.

Nos termos expostos acima, restou demonstrado no presente estudo qual a forma de tributação pelo Imposto de Renda a que os expatriados estão sujeitos, no Brasil e no Exterior.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIAS

ALVES, Taciana Stanislau Afonso Bradley. **O Princípio da Renda Mundial no Direito Brasileiro**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade & não-confisco**. Curitiba: Juruá, 2003.

BEUX, Carla. **Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária**. In: MARINS, James (coord.). **Direito Tributário Atual**. Curitiba: Juruá, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18ª Edição Revista Ampliada e Atualizada até a Emenda Constitucional 30/2002. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

—————. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 11ª Edição revista. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. São Paulo: Atlas, 1995.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 3ª ed. São Paulo:

Malheiros Editores, 2003.

FERNANDES, Cintia Estefania. **Princípio da Vedação de Tributo com Efeito de Confisco**. In: MARINS, James (coord.). **Direito Tributário Atual**. Curitiba: Juruá, 2000.

FERREIRA, Antonio Airton (org.). **Regulamento do Imposto de Renda 1999 anotado e comentado: atualizado até 31 de maio de 2006**, vol. 1, 9º ed. São Paulo:FiscoSoft, 2006.

FERREIRA, Antonio Airton (org.). **Regulamento do Imposto de Renda 1999 anotado e comentado: atualizado até 31 de maio de 2006**, vol. 2, 9º ed. São Paulo:FiscoSoft, 2006.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

HIGUCHI, Hiromi. HIGUCHI, Fabio Hiroshi. HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática**. 30ª Edição. Atualizado até 16.01.2005. São Paulo: IR Publicações, 2005.

LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda – Os Conceitos de Renda e Disponibilidade Econômica Jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18ª Edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARTINS, Ronaldo C. **Imposto de Renda; Noção Teórica de Renda. O Conceito de Renda na Legislação Brasileira. Imposto de Renda de Pessoas Físicas**. In: Interesse Público. São Paulo: Notadez, nº 26, 2004, p. 156-176

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **Memória da Receita Federal – Imposto de Renda PF.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/default.asp>>. Acesso em: 15/7/2006.

OKUMA, Alessandra. **Princípio da não-discriminação e a tributação das Rendas de Não-residentes no Brasil.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado.** São Paulo: Quartier Latin, 2003.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Imposto sobre a renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional.** Rio de Janeiro: Forense, 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** Barueri: Manole, 2004.

TOMAZONI, Oscar Alberto Mezzaroba. **O Conceito de Renda e a Extinção Sistemática de Correção Monetária das Demonstrações Financeiras.** In: MARINS, James (coord.). **Direito Tributário Atual.** Curitiba: Juruá, 2000.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Convenções Internacionais em Matéria Tributária sobre a Renda e o Capital – A abrangência de Tributos Incidentes sobre as Empresas.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 1997.

—————. **Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes do Brasil. Prestações de serviços no Exterior. Fontes de Produção e Fontes de Pagamento.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado.** São Paulo: Quartier Latin, 2003.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de**

**Tributar e Tratados Internacionais.** Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais.** 2ª Edição totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1993.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Guia Prático do Imposto de Renda – Pessoa Física – 2004,** 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2004.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

## ANEXO I

### Argentina

**Decreto Legislativo nº 74/1981** - Aprova o texto da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina, em Buenos Aires, a 17 de maio de 1980.

**Decreto nº 87.976/1982** - Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.

### Áustria

**Decreto Legislativo nº 95/1975** - Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de impostos sobre o Capital concluída entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria.

**Decreto nº 78.107/1976** - Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Austria.

### Bélgica

**Decreto Legislativo nº 76/1972** - Aprova o texto da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica, em Brasília, a 23 de junho de 1972.

**Decreto nº 72.542/1973** - Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda. Brasil Bélgica.

### Canadá

**Decreto Legislativo nº 28/1985** - Aprova o texto da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Canadá, concluído em Brasília, a 4 de junho de 1984.

**Decreto nº 92318/1986** - Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá.

### Chile

**Decreto Legislativo nº 331/2003** - Aprova o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República do Chile destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Santiago, em 3 de abril de 2001.

**Decreto nº 4.852/2003** - Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, de 3 de abril de 2001.

## **China**

**Decreto Legislativo nº 85/1992** - Aprova o texto do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto de Renda, celebrado em Pequim, em 5 de agosto de 1991.

**Decreto nº 762/1993** - Promulga o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China, celebrado em Pequim, em 5.8.1991.

## **Coréia**

**Decreto Legislativo nº 205/1991** - Aprova o texto da Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e a República da Coréia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Seul, a 7 de março de 1989.

**Decreto nº 354/1991** - Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coréia.

## **Dinamarca**

**Decreto nº 75.106/1974** - Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil - Dinamarca.

## **Equador**

**Decreto Legislativo nº 4/1986** - Aprova o texto da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Equador, celebrado em Quito, a 26 de maio de 1983

**Decreto nº 75.717/1988** - Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador.

## **Espanha**

**Decreto Legislativo nº 62/1975** - Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol, em Brasília, a 14 de novembro de 1974.

**Decreto nº 76975/1976** - Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha.

### **Filipinas**

**Decreto Legislativo nº 198/1991** - Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar e Dupla tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República das Filipinas, celebrado em Brasília, a 29 de setembro de 1983.

**Decreto nº 241/1991** - Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República das Filipinas.

### **Finlândia**

**Decreto Legislativo nº 35/1997** - Aprova o texto do Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996.

**Decreto nº 2465/1998** - Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996.

### **França**

**Decreto Legislativo nº 87/1971** - Aprova o texto da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, firmada entre o Brasil e a República Francesa em 10 de setembro de 1971.

**Decreto nº 70506/1972** - Promulga a Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

**Decreto Legislativo nº 140/1995** - Aprova o texto do Acordo, por Troca de Notas, de 4 de novembro de 1994, que emenda o Acordo sobre Cooperação Administrativa Mútua para a Prevenção, a Pesquisa e a Repressão às Infrações Aduaneiras, de 18 de março de 1993, entre o Brasil e a França.

### **Holanda**

**Decreto Legislativo nº 60/1990** - Aprova o texto da Convenção celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos,

Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Brasília, a 8 de março de 1990.

**Decreto nº 355/1991** - Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos.

## Hungria

**Decreto Legislativo nº 13/1990** - Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de impostos sobre a renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da Hungria, celebrada em Budapeste, em 20 de junho de 1986, assim como o protocolo, acordado no mesmo local e data, que a integra.

**Decreto nº 53/1991** - Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da Hungria.

## Índia

**Decreto Legislativo nº 214/1991** - Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia, a 26 de abril de 1988.

**Decreto nº 510/1992** - Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Índia.

## Israel

**Decreto Legislativo nº 931/2005** - Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda.

**Decreto nº 5.576/2005** - Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Brasília, em 12 de dezembro de 2002.

## Itália

**Decreto Legislativo nº 77/79** - Aprova o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada entre a República Federativa do Brasil e a República Italiana, em Roma, a 3 de outubro de 1978.

**Decreto nº 85.985/81** - Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda.

## **Japão**

**Decreto Legislativo nº 043/67** - Aprova a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos, concluída entre a República do Brasil e o Japão, assinada em Tóquio, em 24 de janeiro de 1967.

**Decreto nº 61.899/67** - Promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão.

**Decreto Legislativo nº 69/76** - Aprova o texto do Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, Atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos, assinado em Tóquio, a 23 de março de 1976.

**Decreto nº 81.194/78** - Promulga o Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos.

## **Luxemburgo**

**Decreto Legislativo nº 78/1979** - Aprova o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado do Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, firmada na cidade do Luxemburgo, a 8 de novembro de 1978.

**Decreto nº 85.051/1980** - Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital.

## **Noruega**

**Decreto Legislativo nº 50/1981** - Aprova o texto da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de impostos sobre a Renda e o Capital, concluída entre o Governo da República Federativa do Brasil e o governo do Reino da Noruega, em Brasília, a 21 de agosto de 1980.

**Decreto nº 86.710/1981** - Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital.

## **Portugal**

**Decreto Legislativo nº 188/2001** - Aprova o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000.

**Decreto nº 4012/2001** - 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.

### **República Checa e Eslováquia**

**Decreto Legislativo nº 11/1990** - Aprova o texto da Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Socialista da Tchecoslováquia, em Brasília, em 26 de agosto de 1986, bem como o Protocolo que a integra.

**Decreto nº 43/1991** - Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Federativa Tcheca e Eslovaca.

### **Suécia**

**Decreto Legislativo nº 93/1975** - Aprova o texto da Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto sobre a Renda.

**Decreto nº 77.053/1976** - Promulga a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia.

**Decreto Legislativo nº 57/1997** - Aprova o texto do Acordo, por troca de notas verbais, que prorroga, por um período adicional de dois anos, os artigos 10 (parágrafos 2 e 5), 11 (parágrafo 2b), 12 (parágrafo 2b) e 23 (parágrafo 3) da Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, de 25 de abril de 1975, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Suécia, em Brasília, em 19 de março de 1996.

### **Ucrânia**

**Decreto Legislativo nº 66/2006** - Aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Ucrânia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Kiev, em 16 de janeiro de 2002.

**Decreto nº 5.779/2006** - Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Ucrânia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Kiev, em 16 de janeiro de 2002.