



**PARECER SEI Nº 3465/2025/MF**

**Documento preparatório. Acesso restrito até a tomada da decisão pelo órgão consultante (Receita Federal do Brasil). Art. 7º, § 3º, da Lei nº 11.527, de 18 de novembro de 2011. Art. 20, "caput", do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012.**

**CONSULTA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. QUESTIONAMENTOS RELACIONADOS AO JULGAMENTO DO TEMA Nº 1174 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

Tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema nº 1174: "É inconstitucional a sujeição, na forma do art. 7º da Lei nº 9.779/99, com a redação conferida pela Lei nº 13.315/16, dos rendimentos de aposentadoria e de pensão pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)".

A decisão do STF determina, apenas, a aplicação das alíquotas progressivas do imposto de renda (no que exceder o limite da isenção), em relação aos rendimentos de aposentadoria e pensão recebidos pelo contribuinte residente no exterior.

Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, continuam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), considerando que a questão efetivamente controvertida no recurso paradigmático centrou-se apenas na análise específica da situação daqueles que

percebem aposentadorias e pensões de fonte nacional e que residem no exterior.

A decisão do STF não alterou a regra relativa ao regime de tributação na fonte, que se fundamenta na previsão do art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999, tampouco estendeu aos não residentes as regras de dedução e de ajuste anual aplicáveis apenas aos residentes.

**Legislação:** art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999; Lei nº 13.315, de 2016; Lei nº 11.482, de 2007; arts. 14, § 2º, 746 do Decreto nº 9.580, de 2018; Lei nº 3.470, de 1958.

**Atos da Receita Federal do Brasil:** Nota Cosit/Sutri nº 97, de 5 de maio de 2025.

**Pareceres CAT:** Parecer PGFN/CAT nº 443/2014.

**Pareceres de outras coordenações:** Parecer SEI nº 453/2025/MF e Parecer SEI nº 3330/2025/MF, da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional - CRJ.

**Jurisprudência:** Tema 1174 de Repercussão Geral.

Processo SEI nº 10951.106776/2021-80

## I. RELATÓRIO

1. A Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ) encaminha a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) os questionamentos da Receita Federal do Brasil (RFB), relacionados ao resultado do julgamento do Tema nº 1174, cujo resumo é o seguinte: “Incidência da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) do imposto de renda exclusivamente na fonte sobre as pensões e os proventos de fontes situadas no País, percebidos por pessoas físicas residentes no exterior” (eventos SEI nº 51505948 e 53643337).

2. Segundo a CRJ, os questionamentos da RFB demandam “o conhecimento e enfrentamento de temas de direito material, ou seja, o entrelaçamento de conceitos de direito tributário e a legislação correlata com as bases lógicas ou a motivação do

tópico decisório do acórdão demonstradas nesta manifestação”, ressaltando, contudo, que “não pode haver interpretação que estabeleça recognição do julgado, mas apenas exegese que indique sua correta conformação à legislação própria, em sintonia ao que restou debatido no conteúdo do acórdão em questão prolatado pelo Supremo Tribunal Federal” (evento SEI nº 53643337).

3. A RFB apresenta três questionamentos e seus respectivos apontamentos (evento SEI nº 51505948):

“21. Nos termos da decisão proferida no ARE 1.327.491/SC (Tema nº 1.174), a tributação deve ser realizada de forma isolada (independentemente dos demais rendimentos auferidos)?

É importante frisar que a tabela progressiva não foi desenhada para uma tributação isolada. Por conta disso, a adoção desse modelo poderia causar certas distorções. Não obstante, parece-nos que esta seria a forma de tributação mais aderente à decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a qual versamos.

22. Nos termos da decisão proferida no ARE 1.327.491/SC (Tema nº 1.174), a tributação deve ser realizada de forma exclusiva na fonte?

22.1. Informa-se que a aplicação da tabela progressiva sem o ajuste anual pode causar distorções. Todavia, parece-nos que esta seria a única forma de tributação praticável, tendo em vista que, de acordo com a legislação vigente, os rendimentos dos não residentes não estão sujeitos a ajustes.

23. Nos termos da decisão proferida no ARE 1.327.491/SC (Tema nº 1.174), deve ser garantida a dedutibilidade das despesas incorridas pelos contribuintes não residentes?

23.1. Salienta-se que a aplicação da tabela progressiva sem a possibilidade de deduções pode gerar distorções. No entanto, parece-nos que esta seria a única forma de tributação praticável, tendo em vista que, de acordo com a legislação vigente, os rendimentos dos não residentes não permitem deduções.

4. Em suma, a RFB quer saber como irá operacionalizar a decisão do STF no julgamento do Tema nº 1174, à luz das regras tributárias vigentes.

5. As considerações desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários estarão restritas às suas atribuições, previstas nos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014, ou seja, à análise dos aspectos jurídicos de matéria tributária.

6. Desse modo, a presente manifestação, nos termos do art. 11, incisos I e V, c/c art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, e do Enunciado nº 7 do Manual de Boas Práticas Consultivas da Advocacia-Geral da União, estará limitada à interpretação dos questionamentos da RFB da perspectiva do direito material tributário.

## II. ANÁLISE JURÍDICA

**A tabela progressiva deverá ser aplicada somente em relação aos rendimentos de aposentadoria e de pensão do residente no exterior. Os demais rendimentos auferidos pelo residente no exterior, caso existentes, devem continuar a seguir a regra do art. 7º, da Lei nº 9.779, de 1999, que prevê a aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).**

7. O primeiro questionamento da RFB pretende saber se a tributação dos rendimentos de aposentadoria e pensão de residentes no exterior deve ser realizada de forma isolada, ou seja, independentemente dos demais rendimentos auferidos.

8. Para responder a essa pergunta, faz-se necessário examinar o que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

9. A **tese fixada** pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema nº 1174, foi a seguinte<sup>[1]</sup>:

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

10. Os **fundamentos jurídicos** apresentados pelo STF para julgar inconstitucional a alíquota fixa de 25% de IRRF incidente sobre os proventos de aposentadoria e pensão de contribuintes residentes no exterior podem ser assim resumidos (evento SEI nº 46673895):

I - violação à progressividade, por entender que "inexistem faixas distintas de tributação para fins de incidência de outras alíquotas, de modo que os 25% incidem sobre a totalidade desses rendimentos, sem deduções relativas a faixas inferiores", e que as aposentadorias e pensões consistem, em regra, para quem as recebe (idosos, crianças, adolescentes e pessoas com deficiência), em suas principais fontes de renda, quando não as únicas;

II - violação ao princípio do não confisco, sob perspectiva de que, ao incidir a alíquota única de 25% inclusive sobre a parcela de aposentadoria e pensão que se encontra dentro da faixa de isenção aplicável aos residentes no país, a tributação atingiria valores essenciais para a existência digna do residente no exterior;

III - violação à isonomia, à proporcionalidade e à capacidade contributiva, por considerar que incide carga tributária efetiva muito mais gravosa, sem justificativa razoável, em face dos residentes no exterior, quando comparada com a dos residentes no país que recebem rendimentos de aposentadoria ou de pensão de fontes aqui localizadas.

11. O **caso concreto** que deu origem ao paradigma trazia a "hipótese de contribuinte pessoa física cuja aposentadoria, recebida de fonte nacional, sujeitava-se à tributação de 25% de IRRF, apesar de encontrar-se na faixa de isenção aplicável aos residentes no Brasil" (evento SEI nº 46673895).

12. **Duas deliberações** podem ser extraídas da tese julgada, em atenção aos limites fático-jurídicos evidenciados pelo *leading case* (evento SEI nº 46673895):

I - o afastamento, por inconstitucionalidade, da alíquota prevista no art. 7º da Lei nº 9.779/99 (com a redação conferida pela Lei nº 13.315/16) sobre as aposentadorias e pensões;

II - e, como consequência, a incidência das alíquotas progressivas previstas na Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, inclusive o respectivo

limite legal de isenção, às aposentadorias e pensões do residente no exterior.

13. O Parecer SEI nº 453/2025/MF da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional - CRJ definiu o **alcance da decisão** proferida no Recurso Extraordinário nº 1.327.491/SC (evento SEI nº 48235198):

"A decisão limitou-se a declarar a inconstitucionalidade do art. 7º da Lei nº 9.779/99, com redação dada pela Lei nº 13.315/16, especificamente quanto à alíquota única de 25% do imposto de renda retido na fonte sobre aposentadorias e pensões pagas a residentes no exterior. Por consequência, determinou-se apenas a aplicação das alíquotas progressivas previstas na Lei nº 11.482/07, incluindo a faixa de isenção."

14. Esse é o **contexto fático-jurídico** delineado pelo julgamento do Tema nº 1174 que deverá ser levado em consideração no exame dos questionamentos da RFB, mas não se resume a ele, uma vez que, como bem apontou o órgão fiscalizador, ao lado dos rendimentos de aposentadoria e de pensão há também a possibilidade de o contribuinte residente no exterior receber outros rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, ou rendimentos decorrentes da prestação de serviços.

15. Com efeito, a partir das mudanças trazidas pela Lei nº 13.315, de 2016, ao art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999<sup>[2]</sup>, foi acrescida a expressão "de aposentadoria, de pensão", ao lado da expressão "rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício" e da expressão "prestação de serviços", albergando aqueles entre os rendimentos que se submetem à alíquota de 25%.

16. A redação conferida pela Lei nº 13.315, de 2016, extirpou dúvidas que remanesçam sobre os rendimentos que se submetiam à alíquota de 25%. Se antes dessa alteração havia discussões sobre se rendimentos de aposentadoria e de pensão deviam ser considerados "rendimentos do trabalho" para aplicação do disposto no artigo 7º da Lei nº 9.779, de 1999, o certo é que, a partir das alterações promovidas pela referida Lei nº 13.315, de 2016, essas dúvidas, que foram bem expostas no Parecer PGFN/CAT nº 443/2014, deixaram de existir.

17. Porém, a partir dos limites fático-jurídicos do recurso paradigma relativo ao Tema nº 1174, pode-se afirmar que sobre os **rendimentos de aposentadoria e pensão** pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes no exterior, não mais incidirá a alíquota de 25% prevista no art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999, ou seja, sobre esses rendimentos somente incidirão as alíquotas progressivas previstas na Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, desde que não estejam na faixa de isenção.

18. Desse modo, os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, continuam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), considerando que a questão efetivamente controvertida no recurso paradigma centrou-se apenas "na análise específica da situação daqueles que percebem aposentadorias e pensões de fonte nacional (idosos, crianças, adolescentes e pessoas com deficiência)." (evento SEI nº 46673895).

**A tributação das aposentadorias e pensões dos residentes no exterior, mediante a utilização da tabela progressiva, deverá ser realizada de forma exclusiva na fonte e sem a possibilidade de deduções e de ajuste anual**

19. Duas outras questões levantadas pelo órgão lançador dizem respeito à sistemática de incidência do imposto de renda sobre os rendimentos de aposentadoria e pensão de residentes no exterior por meio da tributação exclusiva na fonte e da possibilidade de dedução das despesas incorridas pelos contribuintes não residentes.

20. A estrutura desenhada para a incidência do imposto de renda sobre rendimentos de residentes no exterior baseia-se na tributação exclusiva na fonte ou definitiva, como se verifica do art. 14, § 2º, e do art. 746, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que encontra fundamento no já citado art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999:

Art. 14. Os residentes no País que se retirarem em caráter definitivo do território nacional no curso de um ano-calendário, além da declaração correspondente aos rendimentos do ano-calendário anterior, ficam sujeitos à apresentação da Declaração de Saída Definitiva do País correspondente aos rendimentos e aos ganhos de capital percebidos no período de 1º de janeiro até o dia anterior à data da saída do País, observado o disposto no [art. 918 \(Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, art. 17, caput e § 2º\)](#).  
(...)

§ 2º Os rendimentos e os ganhos de capital percebidos após a data da saída definitiva do País ficarão sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou definitiva, na forma estabelecida no [Capítulo V do Título I do Livro III](#), e, quando couber, na forma estabelecida neste Livro ([Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º](#); e [Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 18](#)).  
(...)

Art. 746. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os rendimentos da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, excepcionado, no que se refere a serviços, o disposto no [art. 765 \(Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º\)](#).

21. De acordo com o Parecer PGFN/CAT nº 443/2014, essa sistemática de tributação exclusiva na fonte ou definitiva das remessas ao exterior justifica-se pela ausência de domicílio ou residência do contribuinte no país, o que torna inviável a fiscalização do contribuinte no exterior, tanto para verificação do direito à dedução de despesas da base de cálculo do tributo, quanto para ajuste do total de rendas recebidas de fontes situadas no Brasil. Tanto assim que essa sistemática é adotada há décadas, como se pode constatar da previsão contida na Lei nº 3.470, de 1958:

Art 17. Os residentes ou domiciliados no Brasil que se retirarem em caráter definitivo do território nacional no correr de um exercício financeiro, além do impôsto calculado na declaração correspondente aos rendimentos do ano civil imediatamente anterior, ficam sujeitos à apresentação imediata da nova declaração dos rendimentos do período de 1 de janeiro até a data em que fôr requerida às repartições do impôsto de renda a certidão para visto no passaporte, ficando, ainda, obrigados ao pagamento, no ato da entrega dessa declaração, do impôsto que nela fôr apurado.  
(...)

§ 3º Os que (Vetado) continuarem a perceber rendimentos produzidos no país, ficarão sujeitos ao regime de tributação na fonte, sobre os rendimentos que auferirem a partir da data em que fôr requerida a certidão fornecida pelas repartições do impôsto de renda.

22. Parece-nos que tanto a sistemática de tributação na fonte quanto a regra que permite a dedução de despesas apenas ao contribuinte residente no país não

foram afastadas pelo recurso paradigma relativo ao Tema nº 1174.

23. De fato, em relação à sistemática de tributação exclusiva na fonte, o próprio Relator considera que “nada há de complicado quanto à possibilidade de retenção, na fonte, do imposto de renda, considerando-se a progressividade do tributo e a faixa de isenção. Isso, a propósito, já é comumente feito quanto aos residentes no país” (evento SEI nº 53643337).

24. Em relação à impossibilidade de estender as regras de dedução legal de despesas e de ajuste anual aos residentes no exterior, esclareça-se que chegou a ser cogitada pela CASTF a oposição de embargos declaratórios para dirimir dúvidas relacionadas a determinadas passagens do voto do Relator Ministro Dias Toffoli, que “aludem à ausência de dedução legal como uma circunstância que torna mais gravosa a carga tributária sobre o residente no exterior, havendo, em especial, passagem que sugere a possibilidade de que esse contribuinte apresente declaração anual de IRPF com o propósito de realizar as sobreditas deduções legais e de alcançar uma alíquota efetiva menos gravosa de imposto.” (evento SEI nº 46673895).

25. Para subsidiar essa decisão, a CASTF solicitou manifestação da RFB sobre “os impactos negativos em admitir-se deduções legais pelo residente no exterior e a consequente apresentação de declaração anual de ajuste, para fins de aplicação das tabelas progressivas do IRPF nos moldes dos residentes no Brasil, obtendo, em resposta, a Nota Cosit/Sutri/RFB nº 311, de 22 de novembro de 2024.”<sup>[31]</sup>

26. Ao final, a CASTF decidiu pela não oposição de embargos declaratórios, ao fundamento de que “nem a decisão sobre o caso concreto, nem a tese fixada em repercussão geral, com efeitos gerais e abstratos, contempla qualquer decisão da Corte no sentido de que deva ser estendida ao residente no exterior, quando perceba rendimentos de aposentadoria e pensão que eventualmente excedam a faixa isenta, o regime de deduções legais e de ajuste anual por meio de declaração ao Fisco brasileiro, regras aplicáveis aos residentes no Brasil.” (evento SEI nº 46673895).

27. Segundo a CASTF, “Se essa fosse, de fato, a deliberação da Suprema Corte - indo além da mera aplicação das alíquotas progressivas de IRPF -, tal diretriz necessitaria constar inequivocamente do acórdão paradigma. Com efeito, é certo que não cabe à Administração Tributária, jungida que está ao princípio da legalidade, promover a extensão, aos contribuintes não residentes, de regras que são expressa e intrinsecamente relacionadas à tributação dos residentes.” (evento SEI nº 46673895).

28. Ainda de acordo com a CASTF, “o próprio voto condutor do Min. Dias Toffoli faz um esclarecimento no sentido de que o foco da discussão é a alíquota fixa de 25% sobre o total dos rendimentos de aposentadoria e pensão e não envereda sobre a possibilidade de haver regras diferenciadas de tributação para os residentes e não residentes que percebam aposentadorias e pensões de fontes brasileiras.” (evento SEI nº 46673895).

29. E prossegue: “Assim, como decorrência do afastamento da alíquota prevista no art. 7º da Lei nº 9.779/99 (com a redação conferida pela Lei nº 13.315/16), entende-se que o acórdão apregoa, apenas, a aplicação das alíquotas progressivas do IR (no que exceder o limite da isenção), em relação aos rendimentos de aposentadoria e pensão recebidos pelo contribuinte residente no exterior, mantendo-se, assim, o regime de tributação exclusivamente na fonte (sem deduções ou ajuste anual).” (evento SEI nº 46673895).

30. O teor do Parecer SEI 3330/2025/MF, que reafirma os termos do Parecer SEI nº 453/2025/MF, também não alude a nenhum aspecto do julgado que tenha estendido outras regras de tributação aos não residentes (evento SEI nº 53643337):

"21. Para delimitar o alcance do julgado visando ao seu cumprimento, reportam-se aos elementos essenciais do ARE 1.327.491/SC analisados no Parecer SEI nº 453/2025/MF, e, em acréscimo, repisa-se que a motivação do acórdão, seus fundamentos de fato e de direito, em resumo, apresentou-se da seguinte forma:

- a) Está em discussão a constitucionalidade da incidência da alíquota de 25% do imposto de renda exclusivamente na fonte sobre as pensões e os proventos de fontes situadas no País percebidos por pessoas físicas residentes no exterior.
- b) O relator para decidir a causa discorreu, em termos gerais, sobre a **progressividade do imposto de renda** e sobre os **princípios da isonomia, do não confisco e da proporcionalidade**.
- c) Preconiza o texto constitucional que o imposto de renda "será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei"
- d) Que consiste a progressividade na qualidade ou na condição de progressivo.
- e) O relator entende o conceito de progressividade de acordo com Leadro Paulsen, ou seja, "um tributo dimensionado com alíquotas", no modo em que "se dimensiona o montante devido de um tributo mediante a aplicação de uma escala de alíquotas a outra escala correlata, fundada normalmente na maior ou menor revelação de capacidade contributiva".
- f) Com base em Paulsen, haveria duas espécies de progressividade, a primeira: "o tributo é calculado verificando-se qual é a alíquota correspondente na escala correlata. Com base nela, calcula-se o montante do tributo devido. Essa é a **progressividade simples**"; a segunda, a **progressividade gradual**: "o cálculo do tributo é um pouco mais complexo. Vide, por exemplo, a progressividade do imposto de renda, há muito conhecida. Em casos como esse, as alíquotas se aplicarão à renda do contribuinte faixa por faixa. Isso é, se a renda do contribuinte passar da faixa correspondente à menor alíquota para a próxima faixa, a alíquota da primeira faixa incidirá sobre a parcela da base de cálculo que se encontrar dentro de sua faixa, e a alíquota da segunda faixa, sobre a parte sobrepujante, ficando tal parcela limitada ao teto de sua faixa, e assim sucessivamente".
- g) Em relação às espécies de progressividade, destaca: "vale conferir as lições de Kioshi Harada, mencionadas pelo Ministro Alexandre de Moraes no julgamento daquele RE nº 852.796/RS".
- h) A progressividade do imposto de renda relaciona-se com o princípio da capacidade contributiva.
- i) A progressividade é um critério: "deve presidir a aplicação do tributo, a fim de torná-lo mais justo e equitativo para todos os contribuintes".
- j) O relator cita novamente Paulsen: "expressamente aponta que o imposto de renda, o qual tem caráter pessoal, "deve, necessariamente, ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte também por força de determinação expressa constante do art. 145, § 1º, da CF".
- k) O relator reporta-se ao ensinamento de Hugo de Brito Machado: "com a Constituição Federal, a progressividade passou a ser obrigatória para o legislador. Indicando, da mesma forma, o caráter cogente da progressividade".

22. Observe-se que, ao enfrentar objetivamente o exame da constitucionalidade no acórdão do ARE 1.327.491/SC, no tópico da tributação pelo imposto de renda com alíquota de 25%, dos rendimentos de aposentadoria e de pensão no caso de residentes no exterior, o relator do julgado se pronunciou da seguinte maneira, sobre a violação da progressividade:

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

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

23. O relator constata a existência de violação à progressividade e ao princípio do não confisco:

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

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

24. O relator reconhece a violação da isonomia, da proporcionalidade e da capacidade contributiva:

a) podemos constatar a gravosidade (com a consequente violação daqueles preceitos) dos referidos 25%, que incidem sobre a totalidade daqueles rendimentos, sem possibilidade de se fazerem as deduções permitidas nessa declaração, [...]

b) o imposto de renda é severamente mais gravoso em relação aos aposentados e pensionistas residentes no exterior atingidos pelo art. 7º da Lei nº 9.779/99, com a redação conferida pela Lei nº 13.315/16.

c) o fato de o contribuinte residir no exterior, por si só, não revela ser ele detentor de maior capacidade econômica do que aquele que aqui reside e recebe aposentadoria ou pensão.

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

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

31. Uma vez que a decisão do STF determina, apenas, a aplicação das

alíquotas progressivas do imposto de renda (no que exceder o limite da isenção), em relação aos rendimentos de aposentadoria e pensão recebidos pelo contribuinte residente no exterior, não há que se falar em alteração do regime de tributação exclusivamente na fonte, tampouco em extensão aos não residentes das regras de dedução e de ajuste anual aplicadas apenas aos residentes. A não aplicação do ajuste anual e das deduções para residentes do exterior, tem razão de ser, dada a impossibilidade de se acompanhar e fiscalizar a obtenção de renda de outras fontes e dos gastos dedutíveis no exterior.

32. Sobre esse último ponto, atinente às deduções legais, é preciso recordar que, no âmbito dos Temas nº 881 e 885 de repercussão geral, o Supremo entendeu que, nas relações tributárias de trato sucessivo, as decisões da Corte que alterem o cenário legal e jurisprudencial equiparam-se ao surgimento de uma lei nova. Nesse sentido, sob a perspectiva do art. 111, inciso II, do CTN, a leitura desse pronunciamento formalizado no Tema nº 1174 de RG deve guiar-se sob uma ótica restritiva no que concerne a aspectos que tangenciem a matéria de isenções fiscais, tal qual as deduções legais voltadas ao imposto de renda.

33. Essa conclusão, contudo, não impede que o órgão fiscalizador, sempre que considerar necessário, procure propor ao legislador regras para viabilizar, de forma transparente e compreensível pelos contribuintes, melhorias relacionadas ao regime de tributação de rendimentos remetidos ao exterior.

### **III. CONCLUSÃO**

34. Levando em consideração os limites fático-jurídicos do recurso paradigma, responde-se objetivamente aos questionamentos da Receita Federal do Brasil, nos seguintes termos:

**Primeiro questionamento:** “21. Nos termos da decisão proferida no ARE 1.327.491/SC (Tema nº 1.174), a tributação deve ser realizada de forma isolada (independentemente dos demais rendimentos auferidos)?”

**Resposta:** Sim. A decisão do STF determina, apenas, a aplicação das alíquotas progressivas do imposto de renda (no que exceder o limite da isenção), em relação aos rendimentos de aposentadoria e pensão recebidos pelos contribuintes residentes no exterior, ou seja, a tributação deve ser realizada de forma isolada, independentemente dos demais rendimentos auferidos (a exemplo dos rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços). Esses rendimentos continuam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), considerando que a questão efetivamente controvertida no recurso paradigma centrou-se apenas na análise específica da situação de residentes no exterior que percebem aposentadorias e pensões de fonte nacional.

**Segundo questionamento:** “22. Nos termos da decisão proferida no ARE 1.327.491/SC (Tema nº 1.174), a tributação deve ser realizada de forma exclusiva na fonte?”

**Resposta:** Sim. A decisão do STF determina, apenas, a aplicação das alíquotas progressivas do imposto de renda (no que exceder o limite da isenção), em relação

aos rendimentos de aposentadoria e pensão recebidos pelos contribuintes residentes no exterior. Não houve alteração em relação ao regime de tributação na fonte, previsto no art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999.

**Terceiro questionamento:** “23. Nos termos da decisão proferida no ARE 1.327.491/SC (Tema nº 1.174), deve ser garantida a dedutibilidade das despesas incorridas pelos contribuintes não residentes?”

**Resposta:** Não. A decisão do STF determina, apenas, a aplicação das alíquotas progressivas do imposto de renda (no que exceder o limite da isenção), em relação aos rendimentos de aposentadoria e pensão recebidos pelos contribuintes residentes no exterior. Não há nenhuma determinação de extensão aos não residentes de regras de dedução e de ajuste anual aplicáveis apenas aos residentes.

35. À consideração superior.

**Andréa Karla Ferraz**  
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

**Tiago do Vale**  
Coordenador de Assuntos Tributários

De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto Tributário.

**Andréa Müssnich Barreto**  
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo o Parecer SEI nº 3465/2025/MF.

Ao Apoio/CAT para providenciar a remessa à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (Cosit/RFB) e à Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ/PGAJUD).

**Moisés de Sousa Carvalho Pereira**  
Procurador-Geral Adjunto Tributário

---

**[1]** O trânsito em julgado ocorreu em 28 de novembro de 2024.

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

**[3]** A Nota Cosit/Sutri/RFB nº 311, de 22 de novembro de 2024, não consta dos autos.



Documento assinado eletronicamente por **Andrea Karla Ferraz, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 02/10/2025, às 14:03, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Tiago do Vale, Coordenador(a)**, em 02/10/2025, às 14:03, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 02/10/2025, às 18:37, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 02/10/2025, às 18:40, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **53908629** e o código CRC **3C0340AB**.

---

**Referência:** Processo nº 10951.106776/2021-80

SEI nº 53908629



## DESPACHO

1. Esta CAT/PGFN, assim que foi aprovado o PARECER SEI Nº 3465/2025/MF, constante do evento SEI nº 53908629, solicitou ao órgão consultante, a RFB/Cosit, manifestação em relação à possibilidade de liberação da restrição de acesso ao referido opinativo, para atender demanda urgente do INSS, constante dos autos do processo SEI nº 10951.006576/2025-51, conforme e-mail ora anexado (evento SEI nº ).

2. Em resposta, o órgão consultante afirmou o seguinte:

"Nos termos da [Port. Conj. PGFN / RFB nº 1/2014](#), a RFB encaminha questionamentos à PGFN sobre o alcance de decisões do STJ ou STF, para que a PGFN emita uma nota ou um parecer com essa delimitação.

A partir de então, a RFB (e os responsáveis tributários, como fonte pagadoras) devem observar o parecer.

Salvo engano, a CRJ encaminhou à CAT os questionamentos e, neste momento, caberia à CRJ emitir o parecer de que trata a portaria conjunta.

Parece-nos, então, que a retirada de restrição de acesso ao parecer da CAT poderia ocorrer somente após a edição do parecer da CRJ.

A rigor, a RFB não precisará emitir nenhum ato complementar (adotaremos o parecer em nossas decisões, inclusive soluções de consulta).

Caso entendam necessário que a Cosit informe algo no processo, nos avise, por gentileza.

Estou copinado a CRJ".

3. Diante da manifestação da RFB/Cosit de que não haveria mais nenhuma providência a ser tomada, mas que a retirada da restrição de acesso só poderia ocorrer após a consolidação pela CRJ das manifestações da CAT e da COJUD, esta CAT decidiu aguardar a conclusão das providências exigidas pela [Port. Conj. PGFN / RFB nº 1/2014](#).

4. Com a aprovação da Nota SEI nº 7/2025/RLIT/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-MF, de 17 de novembro de 2025, o Coordenador-Geral de Tributação da RFB solicitou, por e-mail, providências para a liberação da restrição de acesso ao PARECER SEI Nº 3465/2025/MF, constante do evento SEI nº 53908629, nos seguintes termos:

"Boa noite,

Grato pela priorização. Tendo em vista a conclusão da Nota 7/2025, solicitamos à CAT (copiada) que seja dada publicidade (seja retirada a restrição de acesso) ao Parecer 3465/2025, para que possamos incorporá-

lo como vinculante para a RFB".

5. Diante do exposto, solicita-se ao Apoio/CAT que adote as medidas administrativas a seu cargo para:

- a) tornar público o **PARECER SEI Nº 3465/2025/MF**, constante do evento SEI nº 53908629, com base no art. 7º, § 3º, da Lei nº 12.527, de 2011, combinado com art. 20, "caput", do Decreto nº 7.724, de 2012;
- b) providenciar a juntada aos presentes autos de cópia do **PARECER SEI Nº 3465/2025/MF**, com a informação de que o documento foi reclassificado para documento público;
- c) dar ciência do presente despacho e da reclassificação do documento à RFB/Cosit;
- d) providenciar a juntada aos autos do processo SEI nº 10951.006576/2025-51 de cópia do **PARECER SEI Nº 3465/2025/MF**, com a informação de que o documento foi reclassificado para documento público, para fins de atendimento à demanda do INSS.

6. À consideração superior.

**Andréa Karla Ferraz**  
**Procuradora da Fazenda Nacional**

De acordo.

Ao Apoio/CAT para a adoção das providências acima, indicadas no item 5, alíneas "a" a "d".

**Conrado Dias**  
**Chefe de Divisão da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários**



Documento assinado eletronicamente por **Andrea Karla Ferraz, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 19/11/2025, às 12:07, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Conrado Luiz Alves Dias, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 19/11/2025, às 12:17, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **55652820** e o código CRC **A436784A**.