

Aspectos fiscais relacionados à expatriação: tributação do imposto de renda do estrangeiro residente e do brasileiro não residente fiscal

Tax aspects related to expatriation: income tax taxation of resident foreigners and non-resident brazilians

DOI:10.34119/bjhrv6n5-335

Recebimento dos originais: 28/08/2023

Aceitação para publicação: 26/09/2023

Marcela Magno de Luna

Mestranda em Direito Constitucional e Processo Tributário

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC – SP)

Endereço: Rua Monte Alegre, 984, Perdizes, São Paulo – SP, CEP: 05014-901

E-mail. marcela@mmagnoadvogados.com.br

RESUMO

O respectivo artigo tem o intuito de demonstrar a aplicabilidade dos aspectos fiscais relacionados à expatriação no que se refere a tributação de Imposto de Renda da Pessoa Física. Dessa forma, iremos analisar algumas regras gerais do direito tributário, conceitos e princípios que são de extrema importância para o desenvolvimento e compreensão do tema supracitado. Analisaremos a expatriação sob dois aspectos: o brasileiro no exterior e o estrangeiro no Brasil.

Palavras-chave: imposto de renda pessoa física, residência fiscal, expatriação, saída do Brasil.

ABSTRACT

The previous article aims to demonstrate the applicability of tax aspects related to expatriation with regard to the taxation of Personal Income Tax. Therefore, we will analyze some general rules of tax law, concepts and principles that are extremely important for the development and understanding of the aforementioned topic. We will analyze expatriation from two aspects: the Brazilian abroad and the foreigner in Brazil.

Keywords: personal income tax, tax resident, expatriation, departure from Brazil.

1 INTRODUÇÃO

A globalização tem impulsionado o movimento de trabalhadores ao redor do mundo, resultando em um aumento significativo na expatriação de indivíduos que buscam oportunidades de carreira ou outros propósitos em países estrangeiros. Esse fenômeno, embora enriquecedor em diversos aspectos, também traz consigo uma complexidade crescente no que diz respeito aos aspectos fiscais que envolvem os expatriados e as autoridades tributárias de seus países de origem e de destino. Em particular, a tributação do imposto de renda do estrangeiro residente e do brasileiro não residente fiscal é um tema de considerável relevância e desafios jurídicos e financeiros.

A expatriação, que envolve a mudança de residência fiscal de um indivíduo para outro país, pode resultar em implicações fiscais complexas tanto para o país de origem quanto para o país de destino. Questões como a determinação da residência fiscal, a tributação de rendimentos obtidos no exterior, a aplicação de acordos de dupla tributação, reciprocidade de tratamento e a conformidade fiscal são apenas algumas das áreas que merecem atenção especial.

Neste contexto, o presente artigo tem como objetivo analisar e discutir os aspectos fiscais relacionados à expatriação, com foco na tributação do imposto de renda do estrangeiro residente e do brasileiro não residente fiscal. Serão abordados os principais desafios enfrentados por indivíduos em processo de expatriação e as implicações para as autoridades tributárias dos países envolvidos.

2 IMPOSTO DE RENDA – FATO GERADOR

A Constituição Federal elenca um rol de impostos Federais, Estaduais e Municipais instituídos em território nacional. Estudaremos em específico o Imposto de Renda que está tipificado no artigo 153, inciso III da Constituição Federal do Brasil, pois ele é a base para desenvolvimento do presente trabalho. Para compreendermos o envolvimento do Imposto de Renda no que tange a expatriação, faz-se necessário analisarmos determinados aspectos gerais em relação ao Imposto de Renda.

Fato gerador segundo Sabbag¹, “É a aquisição *da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (decorrente do capital, do trabalho ou da conjunção e ambos) e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda.*” Cabe-nos pontuar a diferença entre aquisição econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza.

Para Kiyoshi Harada²:

“a disponibilidade econômica consiste no acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza esse efeito, (art. 116, I, do CTN), ao passo que, a disponibilidade jurídica consiste no direito de usar, por qualquer forma, de renda e dos proventos definitivamente constituídos nos termos do direito aplicável (art. 116, II, do CTN)”.

¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 523.

² HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 180.

Embora existam divergências doutrinárias no que se refere a explicar o sentido semântico de renda e proventos de qualquer natureza, o professor Eduardo Sabbag detalha a “disponibilidade econômica ou jurídica” que pode variar, em razão³:

“a) da renda de capital: aluguel, “royalties”, recebimento decorrentes de aplicações financeiras, lucros, participação nos lucros, bonificações, rendimentos de partes beneficiadas e etc.; b) da renda do trabalho: salário, honorários, pró-labore, comissões etc.; c) da renda da combinação do capital e do trabalho: pró-labore, lucro etc.; d) dos proventos de qualquer natureza: são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda supramencionado – aposentadorias, pensões, ganhos em loterias, doações, acréscimos patrimoniais não justificáveis etc.”

Com base no descrito acima e conforme conclusão de Hugo de Brito Machado, o que de fato irá caracterizar a incidência do Imposto de Renda é o acréscimo patrimonial. O mencionado autor dispõe em sua obra “não poderá definir como renda, ou proventos, algo que não seja na verdade um acréscimo patrimonial”.⁴

A base de cálculo do imposto de renda é a diferença entre a soma dos rendimentos e as deduções permitidas pela legislação. Conforme dispõe Sabbag “a incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes, planos de saúde etc.”⁵

Conforme dispõe a Constituição Federal:

Artigo 153, § 2º - O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Critério da generalidade “*diz respeito à sujeição passiva, indicando a incidência sobre todos os contribuintes que pratiquem o fato descrito na hipótese de incidência da exação*” conforme preceitua Sabbag.⁶ Critério da universalidade, que determina que, por exemplo, o estrangeiro que reside no Brasil quando auferir proventos de qualquer natureza ou renda em qualquer parte do mundo, exceto quando há isenção através do acordo para evitar dupla tributação entre o país contratante e o contratado, tais rendimentos devem ser levados a tributação no Brasil. Por fim, para Hugo de Brito Machado “a progressividade significa que o

³ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 524.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. In: QUEIROZ, Mary Elbe, *Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. 1. ed. São Paulo: Editora Manole, 2004, p. 70.

⁵ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 524.

⁶ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 525.

*imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alarga a base de cálculo”.*⁷

3 EXPATRIAÇÃO – CONCEITO

Para entendermos melhor a temática, se faz necessário compreendermos o conceito da palavra expatriação.

De acordo com Roberto Norris, *“É oportuno lembrar, por exemplo, serem muitas as razões que vêm se apresentando para o desenvolvimento da atividade internacionalizada por parte das empresas, o que provoca, como um de seus principais efeitos, o fenômeno da circulação de trabalhadores”*.⁸ Acrescenta ainda sobre o tema que: *“No que se refere ao termo trabalhador, entendemos que (...) referido exclusivamente aqueles que exercem atividades subordinadas e prestadas por conta alheia”*⁹. Dessa forma, para Norris, são considerados expatriados (trabalhadores internacionais) aqueles que exercem atividades laborais em outro país, de forma subordinada.

Mary Elbe Queiroz faz alusão aos expatriados como pessoas físicas que possuem uma forma diferenciada na obtenção de rendimentos, no que diz respeito a sua forma e origem, motivo pelo qual denomina como transacional. Ainda delimita tal conceito a rendimentos localizados no exterior e por rendimentos de fontes brasileiras.¹⁰

Utilizaremos para os fins do presente artigo, o conceito de expatriação como a pessoa física que é transferida/designada a outro país, para exercer atividade laboral, analisando essa saída sobre dois aspectos: o estrangeiro que vem para o Brasil para exercer funções no nosso país e o brasileiro que deixa o Brasil para exercer suas atividades laborais em outro país.

4 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO IMPOSTO DE RENDA

Os princípios são de extrema importância para melhor compreensão e aplicabilidade no âmbito jurídico, não apenas para o Direito Tributário, como para todos os outros ramos do Direito. Conforme preceitua De Plácido e Silva¹¹:

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 70.

⁸ NORRIS, Roberto. *Contratos Coletivos Supranacionais de Trabalho e a Internacionalização das Relações Laborais no Mercosul*. 1. ed. São Paulo: RT, 1998, p. 39.

⁹ _____, *Contratos Coletivos Supranacionais de Trabalho e a Internacionalização das relações Laborais no Mercosul*. 1. ed. São Paulo: RT, 1998, p. 43.

¹⁰ QUEIROZ, MARY ELBE. *Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. 1. ed. São Paulo: Editora Manuel, 2004, p. 175.

¹¹ SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 639.

“Princípios, no plural, significam as normas elementares ou os requisitos primordiais instituídos como base, como alicerce de alguma coisa (...) revelam o conjunto de regras ou preceitos, que se fixam para servir de norma a toda espécie e ação jurídica, traçando, assim, a conduta a ser tida em qualquer operação jurídica (...) exprimem sentido mais relevante que o da própria norma ou regra jurídica (...) mostram-se a própria razão fundamental de ser das coisas jurídicas, convertendo-se em perfeitos axiomas (...) significam os pontos básicos, que servem de ponto de partida ou de elementos vitais do próprio Direito.”

Em nosso estudo, destacaremos cinco princípios relevantes para a compreensão do escopo central desse trabalho, qual seja a Tributação da Renda dos Expatriados.

4.1 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

O crescimento das relações econômicas internacionais e a globalização impossibilitou a tributação de determinados fatos pela territorialidade. Os Estados possuíam o interesse de tributar os lucros auferidos no exterior por aquele que é residente em seu país. Dessa forma, o Princípio da Universalidade concede ao Brasil uma autorização para tributar os fatos que ocorrem no exterior, desde que exista uma correlação com o território nacional. O Estado tributa os rendimentos auferidos por um residente no Brasil, desde que com ele o sujeito mantenha algum vínculo (nacionalidade, residência ou domicílio).

Heleno Torres preceitua que, no contexto atual, os sistemas devem observar os critérios de conexão objetivos e não podem adotar o tipo denominado como territorial puro, pois, caso contrário os rendimentos de residentes fiscais, totais ou parcial, recebidos fora do território não sofreriam qualquer obrigação tributária. Além disso, versando ainda sobre o princípio da universalidade, nos explica: *“Pelo princípio da universalidade, o contribuinte responde, ate o país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sem interessa o lugar de produção, se interno ou externo, em relação ao respectivo território.”*¹²

Dessa forma, podemos afirmar que através desse princípio é possível que o Brasil tribute rendimentos auferidos no exterior, desde que esses fatos resguardem qualquer relação, com o que já foi citado, com o território nacional, por exemplo a aquisição da residência fiscal no Brasil.

Por fim, é importante pontuar que para aqueles brasileiros ou estrangeiros que encerram a sua residência fiscal no Brasil, aplica-se o princípio da territorialidade pura, não sendo mais possível tributar os rendimentos recebidos no exterior, pois não há mais o elemento de ligação. Portanto, concluirmos que para que o princípio da universalidade se aplique, é necessário que

¹² TORRES, Heleno Taveira, *Principio da Territorialidade e Tributação de Não residente no Brasil. Prestações de serviço no Exterior. Fonte de produção de fonte de pagamento*. In, Heleno Taveira Torres (coord.), *Direito tributário internacional Aplicado*, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 71-108.

exista essa conexão entre a residência fiscal no Brasil e o rendimento auferido no exterior, pois se não há a característica de residência fiscal ou ao menos um rendimento auferido de fonte situada no Brasil, não há como levar tais valores a tributação.

4.2 PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

Renato Nunes preceitua que:¹³:

“O poder de tributar (...) é uma das manifestações da soberania, o qual confere ao Estado Brasileiro autonomia e independência para eleger os fatos tributáveis e regular a forma de arrecadação e fiscalização dos tributos, tudo dentro das balizas fixadas pela Constituição Federal, sobretudo os direitos fundamentais, bem como pelos acordos de vontades firmados com outros Estados. No Brasil, em virtude da forma de Estado preconizada pela Constituição Federal, a competência tributária é repartida entre a União, os Estados e os Municípios. (...) O poder tributário consiste em poder para criar normas que digam respeito à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Se assim o é, dado que a soberania consiste no poder do Estado para criar e fazer uma ordem jurídica, fácil verificar que o poder tributário cuida-se de uma das facetas desta.”

Diante do acima exposto, concluímos que as leis tributárias internas se aplicam independentemente da localização do bem ou da fonte do rendimento, pois é levado em consideração a territorialidade, ou seja, o país em que a pessoa física é residente fiscal. Para o Brasil, os salários auferidos no exterior, por exemplo, devem ser levados a tributação no Brasil a partir da data da aquisição da residência fiscal.

Para que exista um harmônico convívio internacional, a aplicação das normas tributárias vai até os limites territoriais dos respectivos Estados. Isso acontece para que a Soberania de outro Estado não seja desrespeitada.

4.3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Está tipificado na Constituição Federal o princípio da legalidade e ele é um dos fundamentos do Estado de Direito. Dispõe através do artigo 5º e no que se refere ao direito tributário, dispõe especificamente, no artigo 150 da Constituição Federal.

Assim, concluímos que a criação e sua respectiva cobrança compulsória, ou até mesmo alteração, mesmo que seja nas alíquotas ou na forma de recolhimento, só pode ocorrer em virtude de uma lei anterior que pré-estabeleça.

¹³ NUNES, Renato. *Imposto sobre a Renda devido por Não Residentes no Brasil: Regime Analítico e Critérios de Conexão*. 227f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2005.p.21.

4.4 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O Princípio da Isonomia tem grande importância no nosso ordenamento. Alguns doutrinadores, como José Souto Maior Borges e Geraldo Ataliba, entendem que a igualdade pode ser considerada como um Sobre princípio, por ser consagrada pela Constituição como um valor supremo da sociedade brasileira.

Além disso, esse princípio está disposto em nossa Constituição Federal, através da afirmativa: *“Todos são iguais perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”*.¹⁴. Ainda sobre o tema reforçou o legislador no inciso I do artigo 5º da Constituição Federal que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações”.

Especificamente ao que se refere ao Sistema Tributário Nacional, o legislador salienta também a igualdade sobre a instituição de Impostos, conforme estipulado no artigo 150 da Carta Magna.

Mery Elbe Queiroz nos ensina: *“O conceito e a medida de realização do que seja a igualdade inserem-se no campo dos conceitos indeterminados, pois não podem ser facilmente demarcados, tendo em vista que os valores não podem ser objetivados”*.¹⁵

De acordo com Hans Kelsen:

“A igualdade dos sujeitos na ordenação jurídica, garantida pela Constituição, não significa que estes devem ser tratados de maneira idêntica nas normas e em particular nas leis expedidas com base na Constituição. A igualdade assim entendida não é concebível: seria absurdo impor a todos os indivíduos exatamente as mesmas obrigações ou lhes conferir exatamente os mesmos direitos sem fazer distinção alguma entre eles”.¹⁶

Demonstramos acima que a isonomia é de extrema importância e deve ser observada no ordenamento jurídico. Como Kelsen nos ensina, conforme citado acima, não podemos considerar que os sujeitos são idênticos. A igualdade supracitada não pode partir do pressuposto de que todos são iguais e possuem as mesmas características/condições. Por isso, são admissíveis no caso do Imposto de Renda determinadas deduções da base de cálculo para que após a aplicabilidade dessas, haja a incidência da respectiva alíquota respeitando-se a tabela progressiva.

¹⁴ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, artigo 5º. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm>.

¹⁵ QUEIROZ, Mary Elbe, *Imposto Sobre a renda e Proventos de Qualquer Natureza*, 1 ed., São Paulo: Editora Manuel, 2004, p.16.

¹⁶ KELSEN, Hans, *Teoria Pura do Direito*, 8 ed. São Paulo: Martins Fontes: 2009.

4.5 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

De acordo com a doutrina majoritária, o princípio da Capacidade Contributiva é um princípio decorrente do princípio da Isonomia. Ademais, tal princípio também está disposto na Constituição Federal.

A Capacidade Contributiva está tipificada no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal Brasileira.

Em suma, a Constituição Federal determina que seja analisada a pessoalidade do sujeito passivo, sempre que possível. Dessa forma, aquele que possui um poder aquisitivo maior contribua mais, não agravando aquele que possui um menor poder aquisitivo, estabelecendo a isonomia entre os contribuintes.

Mary Elbe Queiroz dispõe que:

“Não há o que se falar em incidência do Imposto de Renda onde somente existir a capacidade econômica em potencial, isto é, o contribuinte pode ter auferido valores, ingressos, de alta monta, entretanto, no momento da apuração da base de cálculo do imposto, os gastos/despesas, poderão ser superiores ao ingresso e não resulte fato (base) sobre o qual deva incidir tributação”¹⁷.

Levando em consideração que o fato gerador do Imposto de Renda é o acréscimo patrimonial, a autora mencionada demonstra que em determinados casos, mesmo que o contribuinte tenha efetivamente recebido uma alta quantia, para que o imposto de renda seja aplicado tem que se levar em consideração as despesas e pagamentos efetuados para que se chegue a real base de cálculo.

Concluimos que é possível que as despesas (deduções) sejam superiores a receita, não existindo uma base para o cálculo do imposto.

Além das deduções permitidas em Lei para que se chegue a base de cálculo, como por exemplo o INSS e os valores de dependentes, a própria tabela progressiva, que analisaremos posteriormente, nos demonstra que para a aplicação do Imposto de Renda é levado em consideração a capacidade contributiva do contribuinte pois as porcentagens são crescentes, quanto mais se ganha, maior a alíquota aplicada.

4.6 A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DOS ESTRANGEIROS RESIDENTES NO BRASIL

Conforme analisamos anteriormente, para compreensão do presente trabalho, reputaremos como expatriado os estrangeiros que vem para o Brasil com o intuito de exercerem

¹⁷ QUEIROZ, Mary Elbe, *Imposto Sobre a renda e Proventos de Qualquer Natureza*, 1 ed., São Paulo: Editora Manuel, 2004, p.31.

suas atividades profissionais no Brasil. Fato que está acontecendo com grande frequência em nosso país.

Para que o Imposto de Renda seja cobrado em relação a renda auferida no exterior por esses expatriados, é necessário que os mesmos adquiram a residência fiscal no país.

À partir da data da aquisição da residência fiscal no Brasil, os estrangeiros passam a ser tributados em bases mensais e consequentemente se tornam sujeitos passivos do Imposto de Renda no Brasil. Para se verificar a data da aquisição da residência fiscal, deve-se observar o tipo de visto que geralmente é solicitado pela empresa que está designando o estrangeiro para exercer atividades laborais no Brasil. Dessa forma, o estrangeiro fica vinculado a empresa e ao tipo de visto solicitado de acordo com o tipo de trabalho que será prestado no Brasil. Dentre vários tipos de visto, podemos destacar dois deles que determinará a aquisição da residência fiscal com a entrada física no Brasil portando tal visto ou após 183 dias após sua chegada ao Brasil contados dentro do período de um ano.

Roberto Norris preceitua que, embora hajam tratados que possibilitem o intercambio de funcionários, e mesmo que haja um interesse econômico das empresas e até mesmo dos Estados, nada impede que o Estado de destino, que está recebendo aquele estrangeiro, efetue um certo controle em seu território verificando se todos estão portando os seus respectivos documentos de permanência.¹⁸

A Lei 6.815 de 19 de agosto de 1980 dispõe os tipos de visto, para se entrar no Brasil, que são os seguintes: Visto de trânsito, turista, temporário, permanente, cortesia, oficial e diplomático.¹⁹

Iremos tratar brevemente acerca do Visto Temporário e do Visto Permanente.

O visto temporário item V é deferido aos estrangeiros que tem o intuito de desenvolver as suas atividades laborais no Brasil. Diante desse fato e por possuírem vínculo com a empresa localizada no país, o portador deste visto adquire a residência fiscal no Brasil e, como consequência, passa a ter obrigações fiscais no Brasil a partir da data em que ele entre fisicamente no Brasil portando esse visto, pois tal modalidade determina que a residência fiscal no Brasil será adquirida tão logo o mesmo entre no Brasil fisicamente portando tal visto. Em contrapartida, aquele que possui o item V sem contrato de trabalho com a empresa brasileira,

¹⁸ NORRIS, Roberto, *Contratos Coletivos Supranacionais de Trabalho e a Internacionalização das Relações Laborais do Mercosul*, São Paulo: RT, 1998, p.41.

¹⁹ BRASIL, Lei nº 6.815, de 19 de agosto de 1980. Define a situação jurídica do estrangeiro no Brasil, cria o Conselho Nacional de Imigração. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6815.htm>.

será residente fiscal após 183 (cento e oitenta e três) dias de sua entrada no país portando o respectivo visto, e a contagem desses dias é realizada considerando o período de doze meses contados da data da sua primeira entrada no país, ininterruptamente ou não.

O visto permanente é utilizado pelos estrangeiros que tem o intuito de trabalhar no Brasil e residir por um determinado período. O nome de visto “permanente” não significa que o estrangeiro não tenha um período máximo de permanência no Brasil, que é concedido por um período máximo de cinco anos. Aquele estrangeiro que entra no Brasil portando tal visto, também adquire a condição de residente fiscal, tão logo entre fisicamente no Brasil portando o respectivo visto.

Os estrangeiros portadores do visto permanente ou temporário “item V”, já na condição de residentes fiscais e os brasileiros residentes no Brasil, são tributados da mesma forma. São tributados na fonte aqueles rendimentos auferidos de fontes brasileiras, tais como salários pagos através da folha de pagamentos da empresa brasileira, e os demais rendimentos auferidos de fonte situada no exterior, tais como aluguéis, salário, ajuda de custo, dividendos, ganhos, bônus, premiações, salvo previsão ao contrário estabelecida em acordo internacional, devem ser tributados através do imposto de renda mensal obrigatório (Carnê-Leão). Ambas as formas de tributação têm como base a tabela progressiva, cuja alíquota máxima é de 27,5%.

4.6.1 Imposto de Renda Mensal Obrigatório

De acordo com a substituição tributária, os rendimentos auferidos através de fontes localizadas no Brasil, sofrerão a tributação pela própria fonte pagadora com o respectivo desconto efetuado em folha de pagamento, pois tal imposto quem arca é o próprio contribuinte. Contudo, sabemos que grande parte dos estrangeiros veem ao Brasil e recebem parte do seu salário pela empresa brasileira e parte pela empresa que o designou ao Brasil, chamamos tal fenômeno de *Split payroll* (parte do salário pelo *home salary* e parte pelo *host salary*). Dessa forma, tais rendimentos auferidos de fonte de pagamento estrangeira devem ser levados tributação no Brasil em bases mensais através do imposto de renda mensal obrigatório (Carnê-Leão), com base na tabela progressiva que é atualizada anualmente, normalmente.

O próprio contribuinte fica compelido a recolher o imposto de renda, mensalmente, aplicando sob a base de cálculo a tabela progressiva, cujo pagamento deve ocorrer até o último dia útil do mês subsequente à data do recebimento.

Considerando que os rendimentos auferidos de fonte situada no exterior não estão em moeda corrente nacional. Dessa forma, para se calcular os respectivos valores em reais, devemos observar as regras de conversão estabelecidas pelo Banco Central e pela Receita

Federal.

Tabela 1: A tabela progressiva vigente no ano-base de 2023 é a seguinte²⁰:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 2.112,00	-	-
De 2.112,01 até 2.826,65	7,5	158,40
De 2.826,66 até 3.751,05	15	370,40
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	651,73
Acima de 4.664,68	27,5	884,96

Fonte: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2023>

Como se verifica acima, a tabela progressiva é composta pela base de cálculo, que é receita menos despesas (autorizadas em Lei), aplicando-se a alíquota variável de 7,5% à 27,5%, equivalente ao rendimento auferido; e deduzindo-se a parcela a deduzir, que corresponde ao valor da respectiva isenção de cada alíquota, ou seja, a parcela a deduzir também acompanha o enquadramento em sua respectiva alíquota.

Além disso, para o cálculo do recolhimento mensal, a legislação permite as seguintes deduções:

- Dependentes – menores de 18 anos ou até os 24 anos desde que estejam estudando;
- Pensão alimentícia (note que esta pensão será aceita como dedução da base de cálculo do imposto apenas se houver homologação, pelo Superior Tribunal de Justiça Brasileiro, da decisão proferida no exterior);
- Contribuição Social paga ao Instituto Nacional de Seguridade Social Brasileiro (INSS);

Cabe frisar que as referidas deduções só poderão ser computadas no respectivo cálculo do imposto de renda mensal obrigatório (Carnê-Leão) se não estiverem sendo utilizadas no cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte, ou seja, caso a empresa utilize tais valores como dedução para a base de cálculo do imposto de renda retido na fonte e o estrangeiro aufera rendimentos do exterior, não poderá utilizar tais deduções em seu cálculo de imposto de renda mensal, caso o faça, a própria Declaração de Ajuste Anual fará um “ajuste” considerando apenas uma vez por mês tais deduções.

De acordo com o que determina a legislação do imposto de renda é possível que se compense o imposto pago no exterior sobre os mesmos rendimentos, desde que isso seja

²⁰ BRASIL, Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014. *Dispõe sobre o cálculo do imposto sobre a renda na fonte e do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) de pessoas físicas*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=130822&visao=compilado>

previsto em acordo internacional para evitar a dupla tributação ou ao menos a reciprocidade de tratamento entre os países.

4.6.2 Brasileiros – Encerramento da Residência Fiscal

As obrigações fiscais em relação ao encerramento da residência fiscal no Brasil ou não, variam de acordo com a característica da saída do país. Temos duas modalidades de saída, saída temporária e saída definitiva.

A saída definitiva do país é caracterizada quando ocorre a transferência de residência para o exterior em caráter definitivo, ou seja, é levado em consideração o *animus* da pessoa física. Dessa forma, quando a pessoa física deixa o país com a intenção de permanecer em caráter permanente no exterior, se faz necessário apresentar dois requerimentos com o intuito de encerrar a residência fiscal no Brasil. Após as devidas formalidades a pessoa física passa à condição de não residente fiscal a partir desta data que deixou o Brasil fisicamente em caráter definitivo. Após a entrega da Declaração de Saída Definitiva do País, a pessoa física não tem mais obrigações de apresentar Declarações de Ajuste Anual no Brasil, que somente ocorrerá no momento e se a pessoa volte ao Brasil com o intuito de residir no Brasil novamente.

A saída temporária do país é caracterizada quando a pessoa física deixa o Brasil em caráter temporário. Neste caso, a pessoa física permanece na condição de residente fiscal no Brasil nos primeiros doze meses de ausência do Brasil, e o *animus* é levado em consideração novamente, pois para se caracterizar a saída temporária a intenção da pessoa física é retornar ao Brasil em até um ano contado da data de sua saída. Por exemplo, Nilda deixa o Brasil em 01 de abril de 2022 após proposta da empresa para uma curta designação aos EUA pelo período de 09 meses. Dessa forma, manteremos a residência fiscal de Nilda e ela permanecerá entregando Declaração no Brasil, bem como levando a tributação no Brasil os rendimentos auferidos nos EUA. A residência de Nilda só será encerrada caso ela permaneça no exterior por mais de 12 meses, ou seja, a residência seria encerrada em 02 de abril de 2023.

Importante pontuar, conforme descrito acima, que durante o período de ausência do Brasil, a pessoa física que está temporariamente no exterior continua sujeita às mesmas regras de tributação aplicáveis aos residentes fiscais no Brasil, ou seja, os rendimentos auferidos no exterior deverão ser levados à tributação no Brasil.

Cabe ressaltar que quando a renda é oriunda de fonte nacional, essa permanece sendo tributada no Brasil, observando as regras aplicáveis aos não residentes fiscais. Podemos exemplificar os rendimentos de aluguel de imóvel localizado no Brasil.

Através da nova Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.008 publicada

em 09 de fevereiro de 2010, os requerimentos fiscais para encerramento da residência fiscal sofreram algumas alterações, como a inclusão da apresentação da Comunicação de Saída Definitiva, obrigatoriamente.

O artigo 2º da Instrução Normativa nº 1.008 determina que a pessoa física residente no Brasil (brasileira ou estrangeira residente) que se retire do território nacional em caráter permanente, ou que passar à condição de não residente fiscal após 12 meses de ausência do país (saída temporária), deve protocolar perante o site da Receita Federal do Brasil a Comunicação de Saída Definitiva do País.

O prazo de entrega da Comunicação de Saída Definitiva do País é até o último dia do mês de fevereiro do ano-calendário seguinte ao ano da saída do Brasil em caráter permanente ou temporário. O sistema da Receita Federal libera o link para acesso e protocolo da Comunicação durante todo o ano.

A Comunicação de Saída Definitiva é um dos requerimentos necessários para encerramento da residência. Além disso, a pessoa física deve protocolar uma Declaração de Saída Definitiva do País, que substitui a Declaração de Ajuste Anual, referente ao período em que tenha permanecido como residente fiscal no Brasil, ou seja, caso a pessoa física deixe o Brasil em caráter definitivo em 15 de agosto de 2022, deve apresentar nos meses de Março e Abril de 2023 a Declaração de Saída Definitiva do País referente ao período de 01 de janeiro de 2022 até 15 de agosto de 2022, reportando seus rendimentos, deduções, pagamentos, bens e dívidas respectivos a esse período.

4.6.3 Tributação da Renda como não Residente

A partir da data em que a pessoa física deixa o Brasil em caráter definitivo, ela deixa de ser considerada residente fiscal no Brasil e passa a ser considerada não residente para o Brasil.

Conforme nos ensina Renato Nunes, *“pessoas não residentes, por não guardarem relação pessoal com o território brasileiro, somente podem ser tributados no Brasil quanto às renda auferidas nos limites daquele. Inexiste outra possibilidade”*²¹.

Alberto Xavier preceitua que *“as pessoas domiciliadas no exterior, sejam pessoas físicas, sejam pessoas jurídicas, apenas são tributáveis no Brasil pelos rendimentos que aqui tenham sido produzidos, isto é, por rendimentos imputáveis a fontes nacionais”*²², ele faz alusão

²¹ NUNES, Renato. *Imposto sobre a Renda devido por Não Residentes no Brasil: Regime Analítico e Critérios de Conexão*. 227f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2005.p.201.

²² XAVIER, Alberto. *Direito tributário Internacional do Brasil*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 387.

expressa ao princípio da Territorialidade. Dessa forma, podemos concluir que as pessoas físicas que passam a condição de não residente fiscal no país permanecerão sendo levadas a tributação pelos rendimentos recebidos de fontes localizadas no Brasil, somente.

Concluimos que haverá a tributação de determinados rendimentos, mas de forma específica e respeitando as regras e código de recolhimento aplicadas aos não residentes fiscais no Brasil.

4.6.4 Imposto de renda retido na fonte

A legislação brasileira determina que os rendimentos auferidos por não residentes fiscais, através de fonte pagadora brasileira, deve ser retido e recolhido pela respectiva fonte pagadora.

A lei²³ permite à respectiva fonte pagadora que arque com o compromisso do imposto incidente sobre a renda recebida por pessoa física não residente, com a ressalva que o valor do tributo seja incluído em sua própria base de cálculo – chamamos essa operação de *gross up*.

Caso o brasileiro na condição de não residente ou o estrangeiro que adquiriu bem imóvel no Brasil aufera rendimentos no Brasil de aluguel referente ao imóvel localizado em território brasileiro, o imposto deverá ser recolhido considerando uma alíquota de 15% sobre o valor do aluguel (é possível deduzir as taxas com administração da imobiliária, impostos e emolumentos), conforme dispõe o Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018²⁴.

5 CONCLUSÃO

A complexidade dos aspectos fiscais relacionados à expatriação, com ênfase na tributação do imposto de renda do estrangeiro residente e do brasileiro não residente fiscal, é um desafio contínuo que exige a atenção tanto dos indivíduos envolvidos quanto das autoridades tributárias dos países envolvidos. À medida que a globalização continua a moldar nossos cenários econômicos e de carreira, é imperativo que os sistemas fiscais evoluam para lidar com as crescentes demandas da mobilidade global.

Este artigo buscou explorar as complexidades inerentes à tributação de expatriados, identificando os principais desafios enfrentados por aqueles que buscam oportunidades no exterior e as implicações para os sistemas fiscais de seus países de origem e de destino. Além

²³ BRASIL, Lei nº 4.154, de 28 de novembro de 1962, artigo 5º. *Dispõe sobre a legislação de rendas e proventos de qualquer natureza*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4154.htm>.

²⁴ BRASIL, Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018. *Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4>.

disso, destacou a importância de uma compreensão abrangente das regulamentações fiscais em vigor, bem como a forma de tributação aplicável com os respectivos princípios envolvidos.

É fundamental ressaltar que a expatriação pode ser uma experiência enriquecedora tanto pessoal quanto profissionalmente, mas exige um planejamento cuidadoso e aconselhamento especializado em questões fiscais para garantir a conformidade e otimização tributária. A complexidade das leis tributárias exige que os expatriados estejam bem-informados sobre seus direitos e deveres fiscais, bem como que as autoridades tributárias dos países envolvidos cooperem de maneira eficaz para evitar conflitos e assegurar uma tributação justa.

Em última análise, o equilíbrio entre a mobilidade global e a tributação justa é um desafio contínuo que requer esforços coordenados e colaborativos de todas as partes envolvidas. Esperamos que este artigo tenha contribuído para uma compreensão mais clara das questões fiscais relacionadas à expatriação e inspire futuras pesquisas e discussões que levem a soluções mais eficazes e equitativas para esse cenário complexo. À medida que a globalização persiste, a adaptação contínua dos sistemas fiscais é essencial para apoiar a mobilidade global e o crescimento econômico em um mundo cada vez mais interconectado.

REFERÊNCIAS

Ato Declaratório Imperativo n 16. De 22 de dezembro de 2005; Ato Declaratório SRF n 28 de 26 de abril de 2000; Ato Declaratório SRF n 48, de 27 de junho de 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BELLAN, Daniel Vitor. *Tratados internacionais contra dupla tributação: Regime jurídico aplicável aos rendimentos de pessoa física*. 324 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2008.

BRASIL, Código Tributário Nacional, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, artigo 5º. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm>.

BRASIL, Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014. *Dispões sobre o cálculo do imposto sobre a renda na fonte e do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) de pessoas físicas*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=130822&visao=compilado>.

BRASIL, Decreto Nº 9.580 de 22 de novembro de 2018. *Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20152018/2018/Decreto/D9580.htm#art4>.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 1. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, 8 ed. São Paulo: Martins Fontes: 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. In: QUEIROZ, Mary Elbe, *Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. 1. ed. São Paulo: Editora Manole, 2004.

NORRIS, Roberto. *Contratos Coletivos Supranacionais de Trabalho e a Internacionalização das Relações Laborais no Mercosul*. 1. ed. São Paulo: RT, 1998.

NUNES, Renato. *Imposto sobre a Renda devido por Não Residentes no Brasil: Regime Analítico e Critérios de Conexão*. 227f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2005.

QUEIROZ, MARY ELBE. *Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. 1. ed. São Paulo: Editora Manuel, 2004.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

TORRES, Heleno Taveira. *Principio da Territorialidade e Tributação de não residente no Brasil. Prestações de serviço no Exterior. Fonte de produção de fonte de pagamento. In, Heleno Taveira Torres (coord.), Direito tributário internacional Aplicado*, São Paulo: Quartier Latin, 2003.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário Internacional do Brasil*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.