



PARECER SEI Nº 17984/2020/ME

**PARECER PÚBLICO. Ausência de hipótese que justifique o sigilo.**

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF. AISS, CISS e OISS.

Organizações não governamentais com atuação de relevo no plano internacional em matérias sistematizadas sob a perspectiva da proteção social. Adesão do Brasil. Pagamento de anuidade como pressuposto à participação como membro, e fundamental para a manutenção e funcionamento das entidades. Sobre esta parcela, sendo o país filiado, concede-se o mesmo regime outorgado aos Estados e organismos internacionais, afastando-se, igualmente, a tributação pelo imposto sobre a renda.

Processo SEI 10135.100527/2019-80

**I - CONTEXTUALIZAÇÃO**

1. Trata-se de consulta que tem como fundamento o Parecer 29/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF (0650280). Naquela ocasião, analisou-se a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre as remessas ao exterior das contribuições destinadas à manutenção e funcionamento de organizações internacionais.

2. A conclusão foi pela não incidência atendidos quatro pressupostos: confirmar-se a natureza jurídica de organismo internacional da entidade; tratarem-se de contribuições básicas destinadas à manutenção e funcionamento dos organismos internacionais; integrarem as contribuições o orçamento, conforme estatuto; e ser o país Estado-membro.

3. O Despacho PGACTP 0657682, do então Procurador-Geral Adjunto da Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Previdenciária e Tributária, ampliou as condições para também afastar a incidência em relação às contribuições a organismos nos quais o país tem interesse de ingresso e a entidades com estruturas assemelhadas a organizações internacionais, como a Organização Internacional de Polícia Criminal - INTERPOL.

4. Transcreva-se:

Estou de acordo com o Despacho PGACTP-CAT 0653199 e, portanto, com o Parecer 29 (0650280).

Relativamente ao item n. 56 do Parecer 29 --que estabelece quatro "balizas", quais sejam: (i) confirmar a natureza jurídica de organismo internacional da entidade; (ii) ser a contribuição destinada à manutenção e ao funcionamento do organismo internacional; (iii) integrar a contribuição o orçamento da entidade, cf. respectivo estatuto; (iv) ser o país contribuinte Estado-membro--, merece ele duas observações, quais sejam:

(i) não se pode excluir da conclusão do Parecer (não-incidência) contribuições voluntárias, por exemplo, quando do processo de adesão a organismos da espécie em causa, como está a ocorrer, SMJ, no caso da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE); e

(ii) também não se pode excluir da conclusão do Parecer contribuições a estruturas assemelhadas a organismos internacionais, como parece ser o caso, por exemplo, da Organização Internacional de Polícia Criminal (INTERPOL), estrutura que talvez alguém pretenda considerar mais propriamente como uma associação de polícias.

Portanto, com essas duas observações cujo único intuito é reconhecer a amplitude das múltiplas relações que o Estado brasileiro mantém com a comunidade internacional e com as suas respectivas (e diversas) projeções, submeto a matéria à elevada apreciação do Exmo. Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

5. A questão foi retomada em razão de consulta formulada pela Secretaria Especial de Previdência e Trabalho – SEPRT, por meio do OFÍCIO SEI 28905/2019/ME (4322089). Apoiando-se em pontos abordados no Parecer 29/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF., indaga se os fundamentos aplicam-se às contribuições destinadas à Associação Internacional de Seguridade Social – AISS, Conferência Interamericana de Seguridade Social – CISS e Organização Ibero-americana de Seguridade Social – OISS.

6. Foi então produzida por esta unidade a Nota SEI 183/2019/CAT/PGACCAT/PGFN-ME (5591065), cujo propósito principal consistiu em solicitar esclarecimento sobre a natureza jurídica destas entidades, se organizações interestaduais ou organizações não governamentais, dada a possibilidade de o figurino influenciar no desfecho da análise.

7. Confira-se:

9. No plano internacional convivem duas realidades. A primeira são as organizações internacionais, pessoas jurídicas reguladas pelas normas de direito internacional. Ao lado das organizações internacionais, identifica-se as organizações não governamentais que, embora com atuação internacional, são constituídas e regidas pelas normas do direito interno de determinado país.

10. As organizações internacionais surgem em função da vontade de Estados ou de outros organismos internacionais. Nos termos da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, artigo 2º, parágrafo 1, alínea “i”, organização internacional significa uma organização intergovernamental. As organizações internacionais são, portanto, resultado da manifestação de sujeitos de direito internacional e não de direito ‘internacional. Assim aponta Marcelo D. Varella, que conclui:

Desta forma, uma Organização Internacional não poderá ter como membros pessoas físicas ou jurídicas de direito interno, tais como indivíduos, empresas ou organizações não governamentais. Quando uma organização que opera no âmbito internacional tem membros que não são Estados (ainda que tenha também Estados-membros), ela não será uma Organização Internacional, mas uma organização não governamental (ONG).

11. Somente os Estados e as organizações internacionais são, portanto, sujeitos de direito internacional. Outras realidades, como é o caso das organizações não governamentais, são chamadas de atores internacionais.

12. No Ofício SEI 28905/2019/ME, há a afirmação de que se trata de pagamento de anuidades a organizações internacionais “de natureza jurídica de direitos privados sem fins lucrativos”. A expressão em destaque deixa dúvida se está cuidando-se na hipótese de organizações internacionais efetivamente ou organizações não governamentais.

13. Das três entidades em análise, foram apresentados os estatutos da AISS () e da CISS (). Ambos os textos estão redigidos na língua espanhola. De todo modo, é possível tomar algumas impressões iniciais.

14. Em relação à AISS, tem-se pelo artigo 1 que se trata de uma organização internacional sem fins lucrativos composta por instituições, órgãos governamentais, entidades e outros organismos gestores de um ou mais aspectos da seguridade social. A referência aos mesmos atores está também contida na disciplina sobre os membros, que apanha os artigos 5 e 6.

15. Não parece aqui que a filiação ao ente restringe-se às pessoas jurídicas de direito internacional, Estados ou organizações internacionais, o que, a princípio, afastaria a natureza de organização internacional da AISS. De fato, há alusão não só a órgãos governamentais, mas também a outros organismos gestores que atuam na área da seguridade social.

16. Situação semelhante observa-se no estatuto da CISS. De acordo com o artigo 1º, trata-se de um organismo internacional técnico especializado e sem fins de lucro, de caráter permanente, integrado por órgãos governamentais, instituições e outras entidades da América, que normatizam, administram, gerem, supervisionam, estudam

ou investigam um ou mais aspectos da seguridade social.

17. Não foi apresentado o estatuto da OISS. Consta apenas uma declaração da própria entidade (), em que se afirma a sua natureza de organismo internacional sem finalidade lucrativa, de caráter técnico e especializado. Não há informação sobre quem são os seus membros.

18. A natureza jurídica das três estruturas precisa ser superada para que se possa proceder a uma análise definitiva da consulta.

19. Se for afastada a condição de organizações internacionais, para acomodá-las como organizações não governamentais, o exame não fica de imediato prejudicado. É certo que o Parecer 29/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF debruçou-se sobre os pagamentos feitos a organizações internacionais, embora o Despacho PGACTP 0657682 tenha ampliado os contornos de modo a abranger as estruturas assemelhadas a organizações internacionais, caso da INTERPOL. Porém, nada impede que se promova uma análise em relação às organizações não governamentais, ainda que com outro enfoque.

20. No caso do Parecer 29/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF, a linha mestra para se afastar a incidência do imposto de renda na fonte foi o conjunto de prerrogativas e garantias, incluindo a isenção, que se confere às organizações internacionais, assim como aos Estados, na qualidade de sujeitos do direito internacional, de forma a viabilizar o seu funcionamento, sem eventuais ingerências de qualquer país.

21. O parecer também debruçou-se sobre a subsunção dos pagamentos à hipótese de incidência do imposto de renda, sob a perspectiva de não se constituir em contrapartida à prestação de um serviço. O exame, no entanto, sobre esse ponto, foi colateral, sem maior aprofundamento, em conformidade com apreciação anterior, materializado no Parecer PGFN/CAT 573/2007, dado que satisfazia o primeiro aspecto, relativo às prerrogativas e garantias reconhecidas às organizações internacionais.

22. Não se pode perder de vista, a respeito, que o espectro da hipótese de incidência do imposto de renda é amplo, envolvendo qualquer acréscimo patrimonial, incluindo, a princípio, as doações.

23. Alerta-se, no entanto, que não se pretende antecipar um juízo definitivo sobre a natureza dos pagamentos feitos às organizações compreendidas na presente consulta, de modo a enquadrá-los como doações e eventualmente levá-los para o campo de incidência do imposto de renda.

24. A questão é complexa e pode também ser apreciada sob a ótica se os pagamentos não revelariam a natureza de reembolso às organizações face às despesas com a sua manutenção e funcionamento, para porventura descaracterizá-los como acréscimo patrimonial.

25. Mas para que se aprofunde o exame sobre qualquer dos aspectos, é preciso que se confirme a natureza jurídica da AISS, CISS e OISS, razão pela qual se propõe o retorno da consulta para esclarecimentos.

8. A SEPRT produziu o Despacho 6156938. Junta o Parecer CONJUR/MPS 359/2007 (6156883), da Consultoria Jurídica – CONJUR, do então Ministério da Previdência Social – MPS, que desvenda a natureza jurídica das entidades, informando tratar-se de organizações não governamentais, embora com atuação internacional, vinculadas ao direito interno do país em que foram constituídas.

9. O órgão elaborou informações complementares sobre cada uma destas ONGs.

10. Sobre a AISS (10161297) destaca:

A Associação Internacional de Seguridade Social é, conforme o artigo primeiro da própria Constituição, uma organização internacional sem fins lucrativos composta por instituições, órgãos governamentais e outros que façam a gestão de um ou mais aspectos da seguridade social [...]

A missão da Associação é promover a excelência nos vários aspectos da seguridade social, em todo o mundo, pela oferta de serviços de apoio técnico, especializado e normativo aos seus membros ao redor do mundo. A AISS foi fundada em 1927 com ajuda da Organização Internacional do Trabalho e, hoje, conta com 320 membros em 159 países, além de estar presente em todos os continentes pelas suas unidades regionais.

A Secretaria Especial de Previdência e Trabalho (SEPRT) é membro associado desde 1990 (então, Ministério da Previdência e Trabalho), com uma relação muito frutífera com a associação. Dentre os exemplos possíveis de resultados do relacionamento, estão a participação em diversos cursos e congressos especializados, além de um acordo de cooperação para pesquisa voltada à previdência social. Cumpre ressaltar também que o atual Secretário-Geral da associação é o senhor Marcelo Caetano, nacional brasileiro que ocupou o cargo de Secretário de Previdência do Brasil até 2018. Sua eleição foi objeto de campanha oficial do Governo brasileiro, que concluiu que a sua posse no cargo contribui tanto para a consecução dos objetivos da Organização quanto para os interesses nacionais na área.

Conforme o Estatuto e o Regulamento Financeiro da AISS (citado abaixo), nos artigos 53o e 3o respectivamente, os recursos financeiros necessários para realização do programa de atividades aprovado pelo Conselho se originam dos ingressos oriundos das contribuições anuais regulares dos membros e de outras fontes obrigatoriamente aprovadas pela Mesa Diretiva. Como membro associado, a SEPRT paga anualmente o valor de 11.250 francos suíços.

#### 11. Em relação à CISS (10161438) a SEPRT afirma:

Segundo a definição do artigo primeiro do seu Estatuto, a Conferência Interamericana de Seguridade Social (CISS) é um organismo internacional, técnico, especializado e sem fins lucrativos integrado por instituições, órgãos governamentais e outros que façam a gestão, supervisão, estudo ou pesquisa de um ou mais aspectos da seguridade social [...]:

A finalidade principal da Conferência é contribuir e cooperar com o desenvolvimento da seguridade social, no continente americano, pelo fomento de capacitação, estudos, discussões e recomendações sobre políticas previdenciárias e relacionadas. A CISS foi fundada em 1942 e, atualmente, conta com 85 membros em 37 países.

A Secretaria Especial de Previdência e Trabalho (SEPRT) é membro fundador e titular desde 1942 (então, Ministério do Trabalho e Previdência Social) e fez parte da iniciativa de fundação e primeira assembleia da instituição. Durante esses 78 anos, inúmeras pesquisas, publicações e resoluções foram criadas, as quais constituem o corpo normativo da CISS. Toda essa informação é usada para regular a ação dos órgãos técnicos e apoiar o desenvolvimento da seguridade social continental.

Conforme seu Estatuto, no artigo 49o transcrito abaixo, a CISS tem seu próprio patrimônio e seus recursos financeiros se originam das contribuições anuais dos membros e outras fontes, e todos esses recursos se destinam exclusivamente ao cumprimento das finalidades da Conferência. Como membro titular, a SEPRT paga anualmente o valor de US\$ 44.558.

#### 12. Por fim, há a seguinte contextualização sobre a OISS (10161549):

A Organização Ibero-americana de Segurança Social é uma organização internacional, técnica e especializada que tem por objetivo promover o bem-estar econômico e social dos países ibero-americanos e de todos aqueles que estão vinculados pela língua espanhola e portuguesa por meio de coordenação, intercâmbio e uso de suas experiências mútuas na Previdência Social e, em geral, no campo da proteção social. Ainda que não conste expressamente no Estatuto, a OISS é uma organização sem fins lucrativos, conforme expresso por Declaração assinada pelo Vice-Secretário-Geral, anexa ao processo 10135.100527/2019-80, documento SEI no 4342613.

A organização foi fundada em 1954, com apoio da Organização Internacional do Trabalho (OIT), da Organização dos Estados Americanos (OEA) e da Associação Internacional de Seguridade Social (AISS) e, atualmente, conta com 151 membros em 22 países.

A Secretaria Especial de Previdência e Trabalho (SEPRT) é membro de pleno direito da OISS, já foi anfitriã de Fóruns Regionais e Assembleias, com participação ativa na instituição. Dentre os diversos benefícios originados do relacionamento com a organização, podemos citar o papel da OISS na negociação, implementação e avaliação dos convênios multilaterais de previdência social (Mercosul e Ibero-americano), os quais permitem que segurados do Mercosul e Ibero-américa acesse seus direitos previdenciários, mesmo tendo trabalhado em diversos países. Além disso, é digno de nota o programa acadêmico de Master (parceria com a Universidade de Alcalá) voltado para o tema de seguridade social, e que já formou vários dos servidores da Secretaria Especial.

Conforme Estatuto, no artigo 27º transcrito abaixo, os ingressos da OISS são constituídos pelas cotas dos membros e outros recursos. Como membro de pleno direito, a SEPRT paga anualmente o valor de US\$ 65 mil.

13. Tem-se até aqui os elementos preliminares.

## II – ANÁLISE

### II.1 - RELEVÂNCIA DAS ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS INTERNACIONAIS PARA A COLETIVIDADE

14. As organizações não governamentais internacionais têm uma monumental expressão no desempenho de ações e iniciativas com ampla contribuição para toda a coletividade.

15. A AID FOR AIDS é uma organização sem fins lucrativos que fornece medicamentos gratuitos para pessoas com HIV nos países em desenvolvimento, oferece educação de prevenção, gestão de casos e defesa de direitos para pessoas afetadas pela epidemia. Compreende-se também na missão da organização atuar perante organismos internacionais, empresas farmacêuticas e governos estrangeiros, de modo a mobilizar e coordenar respostas eficazes às questões que afetam as pessoas com HIV.

16. São incluídos como membros da AID FOR AIDS organismos internacionais como a Agência da ONU para Refugiados – ACNUR, a Organização Panamericana de Saúde – OPAS, braço da Organização Mundial de Saúde - OMS, e a Federação Internacional da Cruz Vermelha.

17. O Conselho Mundial da Água tem como objetivo incentivar o uso racional e a conservação da água, atuando na elaboração e na implementação de políticas e estratégias para o desenvolvimento. A instituição idealiza o Fórum Mundial da Água e é ligada à Organização das Nações Unidas - ONU.

18. Quase um terço dos membros é formado por organismos internacionais e governos. No caso do Brasil, compõem-no instituições de diferentes matizes, como a Fundação Banco do Brasil – FBB, a Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo – SABESP, a Associação Brasileira da Infraestrutura e Indústrias de Base – ABDIB, a Associação Brasileira dos Fabricantes de Água e Saneamento Básico – ASFAMAS, a Associação Brasileira de Engenharia Sanitária e Ambiental – ABES, a Associação Brasileira de Engenharia Sanitária e Ambiental, Seção Paulista - ABES-SP, a Confederação Nacional da Indústria do Brasil – CNI, a Associação Brasileira de Recursos Hídricos – ABRHidro, o Ministério do Desenvolvimento Regional – MDR, a Agência Nacional de Águas – ANA, e a Escola Politécnica da Universidade de São Paulo – USP.

19. International Campaign to Abolish Nuclear Weapons – ICAN é uma organização não governamental com atuação em cerca de cem países, tendo destaque na promoção da adesão e implementação dos governos do Tratado sobre a Proibição das Armas Nucleares das Nações Unidas. Trata-se de acordo global histórico adotado de 2017. O Brasil aderiu ao tratado, embora ainda não o tenha internalizado.

20. Desde a fundação, segundo aponta a instituição, tem trabalhado para construir um poderoso terreno global, voltado ao incremento do apoio público à abolição das armas nucleares. Pelo seu serviço, recebeu o Prêmio Nobel da Paz de 2017, em razão do “trabalho para chamar a atenção para as consequências catastróficas humanitárias de qualquer uso de armas nucleares” e “esforços inovadores para alcançar uma proibição baseada em tratados de tais armas”.

21. Sobre o Prêmio Nobel da Paz, destaca o Governo brasileiro, conforme notícia publicada pelo Itamaraty (Disponível em: <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/17542-premio-nobel-da-paz-a-organizacao-nao-governamental-international-campaign-to-abolish-nuclear-weapons-ican>. Acesso em: 07 out. 2020):

O governo brasileiro cumprimenta a ICAN (das iniciais em inglês de Campanha Internacional para Abolir as Armas Nucleares) pelo Prêmio Nobel da Paz de 2017, em reconhecimento aos esforços da organização que levaram à recente adoção do Tratado sobre a Proibição das Armas Nucleares.

O Brasil orgulha-se de ter sido um dos seis países que lideraram as negociações do tratado, reflexo de sua tradição pacifista e da busca por um mundo livre de armas nucleares. Em cerimônia realizada no último dia 20 de setembro na sede das Nações

Unidas em Nova York, o presidente Michel Temer foi a primeira autoridade a assinar o documento.

Ao congratular-se com a ICAN, o Brasil reafirma seu compromisso constitucional com o uso pacífico da atividade nuclear e conclama a comunidade internacional a engajar-se nos esforços que levem a uma completa eliminação das armas nucleares e à prevalência do direito internacional e dos direitos humanos.

22. A Associação Projeto Resgate é uma organização não governamental com sede na Suíça, que tem em seus membros o Conselho Europeu e o Governo brasileiro. Tem como missão ajudar pessoas vítimas de tráfico humano, exploração social e sexual, contribuindo para o retorno e reintegração social em seu país de origem. Oferece abrigo de emergência para as vítimas, assim como assistência médica e psicológica, aconselhamentos jurídicos e assistência em procedimentos burocráticos para a viagem de volta para casa.

23. Em temas de trabalho proteção social, a Organização Internacional do Trabalho – OIT destaca o papel da HomeNet, uma organização não governamental que reúne diferentes associações de trabalhadores domésticos, como a SefEmployed Women’s Association – SEWA, da Índia, a SelfEmployed Women’s Union – SEWU, com sede na África do Sul, e o Centro de Capacitación para la Mujer Trabajadora, da América Latina.

24. Concebe a OIT (Manual de capacitação e informação sobre gênero, raça, pobreza e emprego: guia para o leitor. Brasília: OIT, 2005):

O trabalho a domicílio ocupa uma grande quantidade de trabalhadores em todo o mundo, a maior parte constituída por mulheres. Um dos principais problemas dos trabalhadores a domicílio é sua “invisibilidade”, uma vez que os sistemas de contas nacionais não refletem seu trabalho nem sua contribuição à economia. Dessa forma, esses trabalhadores não têm qualquer forma de proteção jurídica e social.

Nos lugares que contam com o reconhecimento e a proteção da legislação trabalhista, o problema reside na falta de medidas para aplicar e fazer cumprir a lei. Os trabalhadores a domicílio costumam trabalhar isoladamente, mesmo assim em diversas partes do mundo eles começaram a se organizar, estabelecendo relações com os trabalhadores de outros países e buscando apoio em grupos de interesse, com o propósito de deixar de ser invisíveis e melhorar suas condições de emprego.

[...] Os objetivos da HomeNet International são:

- . criar consciência sobre as condições de emprego e a difícil situação dos trabalhadores a domicílio, por meio da difusão de informação;
- . promover relações e troca de experiências interinstitucionais; ?conseguir assistência técnica e fornecê-la aos trabalhadores a domicílio; e
- . fazer campanhas e gestões para melhorar as normas jurídicas e as políticas públicas, tanto no plano nacional quanto internacional, em benefício destes trabalhadores.

A HomeNet e seus membros desempenharam um papel importante como incentivadores da adoção da Convenção sobre o trabalho a domicílio, 1996 (nº 177), e da Recomendação sobre o trabalho a domicílio, 1996 (nº 184), também de na Conferência Internacional do Trabalho daquele mesmo ano. Considerando-se que a formulação de normas internacionais representaria um avanço fundamental na direção do reconhecimento jurídico e da proteção desses trabalhadores, a HomeNet International identificou os governos e sindicatos que exercem influência decisiva na Conferência Internacional do Trabalho, com o propósito de conseguir apoio para essas medidas. Atualmente, a HomeNet International promove uma estratégia para criar associações de trabalhadores a domicílio e advogar em favor de políticas nacionais favoráveis a esse grupo.

25. A OIT ressalta a atuação das ONGs no combate ao trabalho escravo no Brasil (Futuro do trabalho no Brasil: perspectivas e diálogos tripartites. Brasília: OIT, 2018), por meio de encaminhamento de denúncias, permitindo ações de fiscalização e punição dos empregadores flagrados no cometimento dessas práticas.

26. No tráfico internacional de pessoas, a OIT (Tráfico internacional de pessoas e tráfico de migrantes entre deportados(as) e não admitidos(as) que regressam ao Brasil via o aeroporto internacional de São Paulo. Brasília: OIT, 2017) chama atenção para o especial trabalho da Associação Brasileira de Defesa da Mulher, da Infância e da Juventude – ASBRAD, na promoção do atendimento às vítimas que retornam ao Brasil pelos aeroportos de Cumbica e Guarulhos, que conta com o apoio financeiro do Governo holandês, e para a estruturação do serviço tem como parceira a Secretaria Nacional de Justiça – SNJ.

## II.2 - AISS, OISS E CISS

27. Com expressiva e intensa atuação no plano internacional em matérias relacionadas à seguridade social, tem-se a Associação Internacional de Seguridade Social - AISS, a Organização Ibero-americana de Seguridade Social - OISS e a Conferência Interamericana de Seguridade Social – CISS.

28. A AISS, conforme pode inferir-se do site (Disponível em: <https://ww1.issa.int/pt/the-issa>. Acesso em: 28 out 2020), desempenha performance central para as instituições nacionais, departamentos governamentais e agências de proteção social, no compartilhamento de diretrizes, conhecimento especializado, serviços e suporte, contribuindo que seus membros desenvolvam sistemas e políticas nesse tema. Realiza ainda pesquisas e análises, identifica boas práticas e fornece dados sobre os inúmeros sistemas de seguridade social. Atua por fim em variáveis que envolvem a antecipação de riscos, a facilitação de abordagens inovadoras e o gerenciamento de reformas.

29. Foi fundada em 1927 com o apoio da OIT, contando atualmente com 330 membros. Afiliados incluem departamentos governamentais, instituições de previdência social, agências e federações.

30. A OISS é uma realidade internacional de natureza técnica e especializada, cujo objetivo é promover o bem-estar econômico dos seus membros, por meio da coordenação, intercâmbio e uso de suas experiências mútuas na proteção social.

31. Compõe-se de cerca de 160 entidades (Disponível em: <https://oiss.org/pt/que-es-la-oiss/quien-puede-ser-miembro/>. Acesso em: 28 out 2020), qualificando-se como membros os governos dos países ibero-americanos e os governos dos demais países de línguas espanhola e portuguesa, como Portugal, Espanha, Moçambique e Angola, bem como instituições que administram seguro social obrigatório e previdência social, bem como suas associações e federações.

32. A CISS é uma organização técnica e especializada de caráter permanente, fundada em 1942, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento da seguridade social nos países da América e Caribe. Conta com a participação de mais de 70 instituições de 36 nações.

33. Sobre a importância da CISS para o país, destaca-se notícia publicada pelo site do extinto Ministério do Trabalho e Previdência Social - MTPS, relatando a presença do então Secretário de Previdência Social em encontro da entidade (Disponível em: <http://www.antigo.previdencia.gov.br/2016/07/internacional-brasil-tera-presenca-de-peso-na-conferencia-interamericana-de-seguridade-social/>. Acesso em: 28 out 2020):

O Secretário de Previdência, Marcelo Caetano, reuniu-se nesta quinta (21) com o secretário-geral da Conferência Interamericana de Seguridade Social (CISS), Omar de la Torre.

O representante da CISS reiterou que o Brasil é um dos países com participação de destaque na próxima reunião da Conferência Interamericana de Seguridade Social – CISS, que acontecerá na Cidade do México, de 24 a 26 de agosto.

O evento contará com a participação do Secretário de Previdência, Marcelo Caetano, que integrará uma mesa com presença de outros representantes da área de previdência, do Chile e da Colômbia.

“A previdência é um tema de relevância em todo o mundo atualmente. Buscamos aproximação com Brasil, Canadá, Estados Unidos, Uruguai, Paraguai e outros porque são países que passam por transformações importantes. Queremos acompanhar esses processos e com uma presença em todo o hemisfério”, afirmou Omar de la Torre.

O secretário Marcelo Caetano afirmou que o Brasil tem interesse em manter e fortalecer laços com organizações de peso como a CISS, sediada no México. “Assim como o México, passamos por um envelhecimento rápido da população. Conhecer experiências de outros países é muito positivo para nós.”

34. O Brasil é membro de todas as três entidades.

## II.3 - CAMPO DE ATUAÇÃO NO CENÁRIO INTERNACIONAL

35. A relevância das organizações não governamentais não se evidencia apenas pela participação na sua estrutura de governos nacionais. Reconhece-se a possibilidade de plena atuação em organismos internacionais.

36. Tem-se pelo artigo 71, da Carta das Nações Unidas, a prerrogativa de o Conselho Econômico e Social das Nações Unidas, em inglês Economic and Social Council – ECOSOC, promover consultas a ONGs.

37. No âmbito do ECOSOC, projeta-se ademais o Comitê sobre Organizações Não Governamentais - CONG. Trata-se de órgão permanente, estabelecido em 1946, que se reporta diretamente ao ECOSOC e o seu relatório inclui projetos de resolução, na forma de recomendações, sobre questões que exigem a ação do conselho. Reúne aproximadamente 3.400 ONGs.

38. O CONG acompanha o relacionamento da sociedade civil com as Nações Unidas, avaliando os pedidos de credenciamento de ONGs e os relatórios encaminhados pelas ONGs acreditadas. Insere-se ainda na sua competência a análise de questões que lhes são eventualmente submetidas pelo ECOSOC.

39. A ONG credenciada recebe a condição de entidade consultiva. Conforme anota Lisa Boström (Controversial Issues in the NGO Committee. Work Paper, 2011), o “status” consultivo é uma estrutura que confere à organização não governamental a possibilidade de acesso às reuniões do conselho e de seus órgãos subsidiários, bem como ao Conselho de Direitos Humanos. Esse figurino é regido pela Resolução ECOSOC 31, de 1996, que estabelece, entre outros aspectos, que a organização deve ter uma estrutura representativa e possuir mecanismos apropriados de prestação de contas aos seus membros, que exercerão controle efetivo sobre suas políticas e ações por meio do exercício do direito de voto ou outros processos de tomada de decisão democráticos e transparentes apropriados. A entidade pode incluir membros designados por autoridades governamentais, desde que tal associação não interfira com a livre expressão da organização. Os recursos básicos devem originar-se principalmente de contribuições dos seus membros. Há também o comando de que qualquer contribuição financeira ou outro apoio, direto ou indireto, de um governo à organização deve ser declarado abertamente ao comitê.

40. Na perspectiva da Organização Internacional do Trabalho – OIT, pelo Instrumento para a Emenda da Constituição da entidade, garante-se pelo artigo 12, parágrafo terceiro, a possibilidade de consulta a organizações internacionais não governamentais.

41. No plano europeu, há a Convenção Europeia sobre o Reconhecimento da Personalidade Jurídica das Organizações Internacionais Não Governamentais, pela qual os Estados signatários deferem às ONGs personalidade jurídica automática quando atribuída por qualquer deles.

42. A facilitação para o funcionamento destas entidades, objetivada pelo tratado, tem como pressuposto o reconhecimento de que as organizações não governamentais internacionais exercem uma atividade útil à comunidade internacional, particularmente nos domínios científico, cultural, caritativo, filantrópico, educacional e de saúde, contribuindo para a realização dos objetivos e princípios consignados na Carta das Nações Unidas e no Estatuto do Conselho da Europa.

43. O caráter de organização não governamental internacional é dado pelo artigo 1º, o qual requer quatro condições: ter um fim não lucrativo de utilidade internacional; ter sido criada por um ato relevante do direito interno de uma Parte; exercer uma atividade efetiva em pelo menos dois Estados; e ter a sua sede estatutária no território de uma parte e a sua sede real no território dessa ou de qualquer outra parte.

#### **II.4 - ESTRUTURA JURÍDICA NACIONAL**

44. Garante a Constituição Federal, pelo artigo 5º, inciso XVII, a plena liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar. Consagra o inciso XVIII que a criação de associações independe de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento. Por fim, estabelece o inciso XIX que as associações só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado.

45. No Brasil, o termo “organizações não governamentais” não constitui propriamente uma titulação jurídica conferida por lei.

46. O Código Civil, ao disciplinar o regime jurídico das pessoas jurídicas, estabelece o estatuto das



associações e fundações, revelando os formatos pelos quais podem ser concebidas as ONGs. Pelo artigo 54, compreende-se que as associações necessariamente vinculam-se a fins não econômicos. O artigo 62 limita o campo de atuação das fundações, permitindo que sejam constituídas para finalidades específicas, como assistência social, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico, educação, saúde, preservação e conservação do meio ambiente e pesquisa científica.

47. Há ainda leis esparsas que estabelecem regimes jurídicos próprios para as ONGs. Ilustra-se com as figuras da Organização Social – OS, Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP, e Organização da Sociedade Civil – OSC, previstas na Lei 9.637, de 15 de maio de 1998, Lei 9.790, de 23 de março de 1999, e Lei 13.019, de 31 de julho de 2014. Trata-se, conforme esclarece Bruno Mattos e Silva (ONGs: relações com o Estado e o novo marco legal. 2009. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/12408/ongs-relacoes-com-o-estado-e-o-novo-marco-legal>. Acesso em: 30 set 2020), de normas cujo objetivo volta-se para o estabelecimento de um regime jurídico de contratação específico com o Poder Público.

48. Ainda adverte Bruno Mattos e Silva (op. cit.), válido para o contexto nacional:

[..] Assim, ONG não é um tipo societário ou categoria jurídica. Na linguagem leiga, costuma-se chamar de ONG as associações, as fundações (pessoas jurídicas de direito privado) ou até mesmo as organizações internacionais que não sejam vinculadas a Estado ou governo. Assim, qualquer entidade de direito privado ou de direito internacional, desde que sem fins lucrativos e sem ser controlada pelo Poder Público, pode ser considerada ONG.

49. No Brasil, a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro reconhece personalidade jurídica às ONGs estrangeiras. A instalação de filiais, agências ou estabelecimentos no país, todavia, em conformidade com o artigo 11, § 1º, subordina-se a que os atos constitutivos sejam aprovados pelo Governo brasileiro.

50. O Código Civil, a partir do artigo 1.134, disciplina o procedimento de autorização para funcionamento de sociedade estrangeira. Não se requer a adequação do estatuto à legislação brasileira. A atribuição do Poder Executivo Federal corresponde ao mero exame de legalidade. A formação da personalidade, a denominação e a capacidade jurídica, dentre outros aspectos, são regidas pelas leis do país de origem. Assim esclarece Gislaïne Caresia (ONGs internacionais: personalidade jurídica, autorização para funcionamento no Brasil e atuação no sistema das nações unidas. Disponível em: [http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/campos/gislaïne\\_caresia.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/campos/gislaïne_caresia.pdf). Acesso em: 03 nov 2020).

51. O Brasil é signatário da Convenção Interamericana sobre Personalidade e Capacidade de Pessoas Jurídicas no Direito Internacional Privado, internalizada no país pelo Decreto 2.427, de 17 de dezembro de 1997. Pelo artigo 2º, tem-se que a existência, a capacidade de ser titular de direitos e obrigações, o funcionamento, a dissolução e a fusão das pessoas jurídicas privadas serão regidas pela lei do lugar de sua constituição. O artigo 3º estabelece o reconhecimento de pleno direito pelos Estados, sem excluir a faculdade de se exigir a comprovação de existência conforme o lugar de constituição.

## II.5 - TRIBUTAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS

52. Como aponta Alicja Majdańska (Taxation of non-profit organizations: Poland. Disponível em: [https://silo.tips/queue/taxation-of-non-profit-organizations?&queue\\_id=1&v=1604430809&u=MjgwNDoxNGQ6NzgzYjo0MDEExOjJjNmU6ZTI0MToxMjk2OmUyYWY=](https://silo.tips/queue/taxation-of-non-profit-organizations?&queue_id=1&v=1604430809&u=MjgwNDoxNGQ6NzgzYjo0MDEExOjJjNmU6ZTI0MToxMjk2OmUyYWY=) Acesso em: 03 nov 2020), no desenvolvimento das organizações sem fins lucrativos, o sistema jurídico desempenha um papel vital. Levando em consideração o relevo dessas entidades, o legislador normalmente estabelece regras tributárias especiais.

53. A Constituição Federal consagra no artigo 150, inciso VI, alínea “c” e § 4º, a imunidade para as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. O benefício contempla os impostos incidentes sobre o patrimônio, rendas ou serviços, quando relacionados com as suas finalidades essenciais. Também confere-se a imunidade das contribuições sociais, conforme artigo 195, § 7º, às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

54. A Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, garante pelo artigo 15 a isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL às instituições de caráter

filantrópico, recreativo, cultural e científico e associações civis sem fins lucrativos, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam. O § 2º excepciona da isenção o imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

55. A Medida Provisória 2.158-34, de 24 de agosto de 2001, isenta a COFINS para as entidades de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações.

56. Constitui prática mundial isentar do imposto de renda as ONGs. Estudo de Anita Dehne, Peter Friedrich, Chang Woon Nam e Rüdiger Parsche (Taxation of Nonprofit Associations in an International Comparison. Disponível em: <http://nvs.sagepub.com/cgi/content/abstract/37/4/709>. Acesso em: 03 nov 2020) aborda o tema, com análise voltada para os países da União Européia, Estados Unidos e Japão. Alguns Estados contam com arranjos adicionais, cujo objetivo central é conferir tratamento tributário preferencial às pessoas envolvidas com as ONGs. Na Alemanha, existe por exemplo o chamado sistema de subsídio padrão, isentando parcela da renda de profissionais como educadores, assistentes sociais e cuidadores.

57. Michael Rushton (Why are nonprofits exempt from the corporate income tax? Disponível em: <http://nvs.sagepub.com/cgi/content/abstract/36/4/662>. Acesso em: 03 nov 2020) formula três argumentos tradicionais que suportam o benefício, pelo menos nos Estados Unidos. A isenção constitui um subsídio do Poder Público ao setor para incentivar a prestação de serviços geralmente de interesse coletivo. Por outro lado, decorre de um legado histórico, correspondente ao reconhecimento da necessidade de se conferir independência à atividade, estabelecendo deveres mínimos de reporte ao Estado, em contrapartida à obrigação de se abster de envolvimento em assuntos políticos, daí as restrições à atividade de lobby. Por fim, tem-se a concepção de que as ONGs não realizam renda no sentido comum da palavra. Citando Bittker e Rahdert, o pressuposto é de que não se pode definir de forma coerente a base tributária porque não há o propósito de lucro.

58. O autor acrescenta um quarto argumento. As ONGs estão isentas do imposto de renda porque a receita líquida auferida por elas não é atribuível a, e não tem como destino final, um indivíduo em particular. Há a obrigatoriedade de que eventual receita seja reinvestida. “Contrario sensu”, o lucro das empresas com fins lucrativos pode assim ser tributado porque pode ser distribuído.

59. Abordando a legislação polonesa, Alicja Majdańska (op. cit.) indica que no país os subsídios públicos direcionados às ONGs são também tidos como rendimentos isentos. São compreendidos como subsídios públicos não apenas os subsídios obtidos do orçamento nacional ou orçamento do governo local, como também os fundos de ajuda concedidos não só por organizações internacionais, mas também por governos estrangeiros.

60. Nessa linha, Boris I. Bittker e George K. Rahdert (The exemption of nonprofit organizations from Federal Income taxation. The Yale Law Journal, vol. 85, nº 3, January 1976) chama atenção para o fato de que, supondo que as ONGs fossem privadas da isenção e tratadas como entidades tributáveis, estabelecer a sua receita líquida seria uma tarefa conceitualmente difícil, se não contraditória. Desde o seu início, o imposto de renda incide não sobre a receita bruta, mas sobre um valor líquido ajustado. Para calcular a renda tributável, foi desenvolvido um extenso corpo de princípios jurídicos e contábeis derivados da prática comercial e financeira. Mas esses princípios baseiam-se na premissa de que a organização busca maximizar seu lucro, não podendo ser utilizados de forma satisfatória para as organizações que rejeitam esta premissa básica. Exemplifica o autor, entre outras situações, com as contribuições dos filiados. Tendo em vista o dever da organização de usar as contribuições para fins estatutários, indaga-se se qual é o seu papel, se um mero canal pelo qual os fundos movem-se do doador para os destinatários finais, sem gerar quaisquer consequências tributárias para a organização. Ou se a organização deve ser tratada como tendo vida própria, tendo renda quando coleta fundos que serão desembolsados para finalidades específicas.

## **II.6 - CONTROVÉRSIA SOBRE A PERSONALIDADE JURÍDICA DE DIREITO INTERNACIONAL**

61. É incontroverso que os Estados e as organizações internacionais constituem pessoas jurídicas de Direito Internacional. O estatuto é igual, ainda que com limites de competência predeterminados pelo ato constitutivo no caso das organizações internacionais. Reconhece-se que a personalidade jurídica destas é oponível inclusive aos Estados não membros, vinculando toda comunidade internacional. Daí a outorga de privilégios e imunidades às organizações internacionais, semelhante ao tratamento concedido aos Estados, também sob a lógica tributária.

62. A doutrina tradicional no Brasil categoriza os indivíduos e as ONGs apenas como atores internacionais, não lhes concedendo personalidade jurídica no plano internacional. Projetam-se no plano global, sem equivalerem-se, ainda assim, a sujeitos do Direito Internacional.

63. O termo ator internacional, assim ilustra Clarissa Franzoi Dri (Do Estado ao indivíduo – repensando os sujeitos do direito internacional público. Revista da Faculdade de Direito UFPR, v. 43, 2005), apresenta conotação ampla e apanha qualquer pessoa ou entidade que busque espaço ou possua voz no cenário internacional. Sujeito corresponde à noção de quem possui a titularidade de direitos e obrigações. Na perspectiva da capacidade jurídica, insere-se a capacidade de demandar perante um tribunal competente e o direito de elaborar as normas às quais se deve obediência. Corresponde essa última faceta ao direito de representação.

64. Mas há quem que busque redefinir esse desenho.

65. No que toca à a importância das organizações não governamentais na questão ambiental na perspectiva internacional, contextualiza Fúlvio Eduardo Fonseca (Notas e Reflexões sobre a Jurisprudência Internacional em Matéria Ambiental: a participação de indivíduos e organizações não governamentais. Revista Ambiente & Sociedade. 2010, vol.13, nº 2, p. 244):

Tudo indica que a presença das ONGs ambientalistas no cenário internacional contribui para elevar a conscientização pública sobre a sustentabilidade e representa uma força que não deixa de impulsionar a adoção de novas normas e padrões internacionais. Além disso, o trabalho das ONGs proporciona insumos técnicos sobre os assuntos em pauta, a ligação entre as deliberações nacionais e internacionais, aumentando a transparência do processo e o controle dos atores, além de representar uma comunidade interessada em desenvolver ações práticas e monitorar os resultados.

66. Fúlvio Eduardo Fonseca (op. cit.) evidencia o interesse histórico comunidade Internacional nas “associações internacionais de caráter privado”. Foi apresentado em 1923 um primeiro “projet de convention relative à la condition juridique des associations internationales”, preparando-se em 1950 documento dedicado às “conditions d’attribution d’un statut international à des associations d’initiative privée”. Não obstante as demandas pelo reconhecimento de um estatuto mínimo, os projetos não foram postos em prática. Ainda assim, para o autor, representam um aporte significativo ao plano das ideias do direito internacional. Ainda assim, para o autor, representam um aporte significativo ao plano das ideias do direito internacional.

67. De acordo com Fúlvio Eduardo Fonseca (op. cit.), o Conselho da Europa fundamenta-se na Convenção Europeia sobre o Reconhecimento da Personalidade Jurídica das Organizações Internacionais Não Governamentais, para reconhecimento da capacidade de agir das ONGs internacionais. Corretamente, no entanto, sinaliza o autor que o tratado refere-se à questão do “status” legal intraestatal das ONGs, e não propriamente à questão fundamental da extensão da qualidade de sujeito às ONGs internacionais no Direito Internacional. Para ele, a cláusula básica que regulamenta as ONGs internacionais continua sendo o artigo 71 da Carta da ONU e a Resolução 31, de 1996, que regulamenta a participação das organizações não governamentais o Comitê sobre Organizações Não Governamentais – CONG.

68. Tem-se ainda, na ótica dos direitos humanos, nos sistemas regionais de proteção, cláusulas possibilitando a iniciativa das ONGs. De acordo com a Convenção Europeia de Direitos Humanos, pelo artigo 34, as ONGs têm o direito de apor petições e representar vítimas de violações de direitos perante o Tribunal Europeu do Direito do Homem. Garantia semelhante às ONGs está contida no artigo 44, da Convenção Americana de Direitos Humanos. Pela norma, a organização não governamental, legalmente reconhecida em um ou mais Estados membros, pode apresentar à Comissão Interamericana de Direitos Humanos petições que contenham denúncias ou queixas de violação da convenção por um Estado Parte. Tem-se, por fim, pelo artigo 45, da Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Povos, como missão da Comissão Africana encorajar as organizações que se ocupam dos direitos humanos a dar pareceres ou fazer recomendações aos governos.

69. Embora reconheça que a temática é controversa, Fúlvio Eduardo Fonseca (op. cit.) refere-se ao papel, função e importância das ONGs internacionais, conjugando esse elemento com a concessão de certos direitos no plano internacional, cujo soma pode-lhes garantir pelo menos uma personalidade jurídica parcial.

70. Antônio Augusto Cançado Trindade (Os indivíduos como sujeitos do Direito Internacional. Revista do Instituto Brasileiro de Direitos Humanos, v. 12, n. 12, 2012) destaca o papel cada vez mais relevante das ONGs na formação da “opinio juris” internacional. Se, há algumas décadas atrás, era possível analisar o processo de formação das normas do Direito Internacional com abordagem voltada para as fontes estatais e interestatais, hodiernamente não se pode ignorar as fontes não estatais, originárias da atuação da sociedade civil organizada no plano internacional. Critica então o autor que a visão estatista do Direito Internacional ignora a presença e atuação das ONGs nos trabalhos preparatórios dos tratados e nas conferências globais. Na verdade, as ONGs passam não só a atuar no processo de formação das normas internacionais, como na aplicação. Aqui lembre-se, principalmente, das garantias previstas para as organizações não governamentais nos sistemas regionais de proteção dos direitos humanos.

71. Abordando especificamente a condição do indivíduo, cuja análise, no entanto, pode aplicar-se também às ONGs, Clarissa Franzoi Dri (op. cit.) destaca que, embora seja certo que o indivíduo não se envolve diretamente na produção do acervo normativo internacional, prerrogativa que habitualmente insere-se na competência dos Estados e das organizações internacionais, o indivíduo goza de direitos primordiais e inatos na ordem internacional, como liberdade individual, salvaguarda da saúde e da vida, proteção dos frutos do trabalho intelectual e industrial, garantia de condições de trabalho equitativas e proteção das minorias. Há também deveres, dentre os quais a possibilidade de ser julgado internacionalmente como criminoso de guerra pelo Tribunal Penal Internacional – TPI.

72. Com apoio na doutrina de Marco Aurélio Antas Torronteguy, Clarissa Franzoi Dri (op. cit.) refere-se então à categorização de sujeitos diretos e indiretos do Direito Internacional. O indivíduo enquadra-se nesta última categoria. Ele pode ser, assim, sobretudo sob a influência de uma ótica democrática, considerado sujeito, mesmo que o admitindo como indireto e fragmentário. Há ainda menção a Deisy Ventura e Ricardo Seintenfus, que classificam o indivíduo como sujeito incapaz no âmbito internacional. A autora encerra então a sua abordagem, afirmando que a limitada capacidade internacional do indivíduo não lhe retira o “status” de pessoa jurídica. A tutela internacional dos direitos do homem e a possibilidade de se lhe imputado fatos ilícitos são elementos que ensejam a sua habilitação como sujeito.

73. Há um ponto na análise de Clarissa Franzoi Dri (op. cit.) que chama também atenção e que pode contribuir na compreensão da natureza jurídica das ONGs. Aqui a autora faz referência à capacidade das organizações internacionais, que é em alguma medida também limitada. Mesmo tendo estas entidades personalidade jurídica, independente do reconhecimento dos Estados, a atuação condiciona-se às suas finalidades e competências. Há também limites na performance perante a Corte Internacional de Justiça – CIJ. No caso de divergência entre um Estado e uma organização internacional, a CIJ limita-se a emitir pareceres consultivos, na medida em que uma organização não pode configurar polo passivo ou ativo em procedimentos que envolvam Estados.

74. Tem-se igualmente a doutrina de Paulo Henrique Gonçalves Portela, abordada por Ana Carolina Souza Fernandes e Vladimir Oliveira da Silveira (Sujeitos de Direito Internacional Público: um processo evolutivo de reconhecimento. Revista Jurídica Direito & Paz. Ano X, nº 38, 1º Semestre, 2018). Observe-se:

[...] há quem defenda que a sociedade internacional evoluiu, e, portanto, novos atores contracenam com os protagonistas do direito internacional público. Paulo Henrique Gonçalves Portela (PORTELLA, 2016, p.170) defende que indivíduos, empresas e ONGs possuem personalidade jurídica internacional, não obstante não reúnam todas as prerrogativas dos Estados e organismos internacionais. Inclusive, o mesmo autor (PORTELLA, 2016, p.170) argumenta que a falta de personalidade e capacidade internacionais não justificaria a exclusão, principalmente porque a legislação internacional permite aos indivíduos, por exemplo, recorrer a certos foros internacionais.

75. Há autores portugueses de relevo que caminham na mesma direção. Conforme apontado por Carla Noura Teixeira (Por uma nova ordem internacional: Uma proposta de Constituição Mundial. 2009. Tese de doutorado, p. 53), André Gonçalves Pereira e Fausto de Quadros reconhecem que as “ONGs gozam de uma principiante personalidade jurídica de Direito Internacional, de natureza funcional, isto é, com capacidade jurídica restrita ao ‘serviço público’”.

76. Portanto, há um cenário de rearranjo da estrutura global, com a participação de novos sujeitos, que afetam o monopólio dos Estados. A respeito do papel das ONGs, há que contextualizá-lo com o fenômeno da globalização e o incremento dos chamados problemas mundiais, como as questões vinculadas ao meio ambiente, direitos humanos, refugiados e armas nucleares. Nesse contexto, ganho relevo a necessidade de se expandir o papel do indivíduo, função para qual é crucial a participação das organizações não governamentais.

77. No plano das relações internacionais, há que se também conferir proeminência às situações correntes de cooperação, e como uma das suas faces a cooperação técnica, na qual as ONGs assumem uma posição vital.

78. Como indica Leila Maria da Juda Bijos (Desafios jurídicos e econômicos para a cooperação técnica internacional na América do Sul. Revista Brasileira de Estudos Políticos, n. 114, jan./jun. 2017), a cooperação internacional tem a função de criar condições para o estabelecimento de uma relação de colaboração e aprendizado entre os atores envolvidos. No caso da cooperação técnica, ganha relevo o compartilhamento de iniciativas e tecnologias. Referindo-se particularmente à cooperação agrícola, a autora destaca a possibilidade de constituir instrumento para a solução de problemas observados em nações como o Brasil, como a redução da pobreza e a fome nas cidades e no campo e a modernização no ramo do agronegócio.

79. Soraia Leandro dos Santos (O papel das ONGs nas relações internacionais do Brasil. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/9359/1/20017429.pdf>. Acesso em: 04 nov 2020) acentua que a cooperação técnica internacional é um dos formatos mais importantes no processo de desenvolvimento econômico e social, constituindo o principal canal por onde transitam as relações internacionais e a política exterior dos países em desenvolvimento. Observe-se que constitui princípio que rege as relações internacionais do país, conforme Constituição Federal, artigo 4º, inciso IX, a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade. Em relação à América Latina, nos termos do parágrafo único, há o comando de que se busque a integração econômica, política, social e cultural dos povos, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

## **II.7 - MATERIALIDADE DO IMPOSTO DE RENDA NO ORDENAMENTO BRASILEIRO**

80. A Constituição Federal constitui o ponto de partida para estabelecer a hipótese de incidência. No intuito de delimitar a competência tributária de cada um dos entes políticos, a Constituição Federal define a materialidade dos impostos. Corresponde, quanto ao imposto sobre a renda, nos termos do artigo 153, inciso III, a rendas e proventos de qualquer natureza.

81. Paulo de Barros Carvalho identifica três correntes doutrinárias sobre o conceito de renda, correspondentes à teoria da fonte, teoria legalista e teoria do acréscimo patrimonial. Assim contextualiza Simone Rodrigues Costa Barreto (Renda. Enciclopédia Jurídica da PUCSP. Tomo Direito Tributário, Edição 1, Maio de 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/295/edicao-1/renda>. Acesso em: 27 de abr. de 2020):

Mesmo objetivando perquirir o conceito de renda apenas para fins da incidência do imposto do art. 153, III da Constituição Federal 1988, convém destacar a existência de divergência doutrinária sobre o tema. Paulo de Barros Carvalho identifica três correntes predominantes que versam sobre o conceito de renda - a teoria da fonte, a teoria legalista e a teoria do acréscimo patrimonial - oportunidade em que tece as seguintes considerações:

a) 'teoria da fonte', para a qual 'renda' é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;

b) 'teoria legalista', que considera 'renda' um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e

c) 'teoria do acréscimo patrimonial', onde 'renda' é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.

82. O Código Tributário Nacional – CTN contempla a teoria da fonte e do acréscimo patrimonial. Conforme artigo 43, “caput” e incisos, o imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na primeira categoria.

83. O inciso I absorve a teoria tradicional da fonte, que identifica a renda como ganho regular, derivado de fonte permanente (Miguel Delgado Gutierrez. O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Tese de doutorado. USP, 2009) O inciso II constitui a tradução absoluta da teoria do acréscimo patrimonial. A renda deriva de uma base ampla, refletindo todo aumento

de riqueza.

84. Compreende-se que o CTN combina as duas teorias. Nessa medida, renda e proventos configuram modalidades incluídas de acréscimos patrimoniais. O uso da expressão “qualquer natureza”, empregada pela Constituição Federal para qualificar proventos na indicação da materialidade do imposto de renda, confirma que todo ingresso de riqueza, qualquer que seja a sua origem, é passível de incidência tributária.

85. Essa compreensão reforça-se pela disciplina constitucional vinculada ao imposto de renda que impõe o cumprimento do princípio da universalidade, insculpido no artigo 153, § 2º, inciso I, que se traduz no CTN pelo artigo 43, § 1º, pelo qual a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

86. Ainda nos termos do § 4º, do artigo 3º, da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, ocorrências de tais acréscimos por qualquer forma e a qualquer título.

87. Supõe-se, assim, que há permissão para que o tributo recaia sobre todos os rendimentos, independentemente da denominação, origem, localização ou condição jurídica da respectiva fonte. A respeito, Gustavo Gonçalves Vettori (Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional. Tese de doutorado. 2014) destaca que o CTN, não obstante adotar ótica diferente da definição econômica de renda, resulta igualmente amplo, para tributar tanto a renda consumida quanto a renda poupada.

## **II.8 - NATUREZA JURÍDICA DAS ANUIDADES PAGAS PELO BRASIL**

88. Pelo Código Civil, no artigo 538, a doação é compreendida como o negócio jurídico em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

89. Embora o primeiro impulso do intérprete seja de enquadrar como doações as anuidades pagas pelo Brasil, em função da condição de filiadas de organizações não governamentais internacionais, o correto é tê-las como contribuições.

90. No plano da contabilidade pública, conforme disciplina contida no artigo 12, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, as despesas classificam-se entre correntes e de capital. Dentro das despesas correntes, tem-se as despesas de custeio e as transferências correntes. Concebe-se estas últimas como as dotações para despesas as quais não correspondam contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive as contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

91. As despesas destinadas à manutenção de entidades de direito público ou privado assumem assim a forma de contribuições ou subvenções. Não há na norma o figurino das contribuições. Define-se apenas as subvenções, categorizando-as como sociais ou econômicas, compreendendo como subvenções sociais as transferências destinadas a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa. Entende-se, por exclusão, que as transferências destinadas a outros tipos de entidades enquadram-se como contribuições.

92. As anuidades configuram, portanto, sob a perspectiva jurídica brasileira, não doações, mas contribuições.

93. As anuidades têm disciplina nas sucessivas leis de diretrizes orçamentárias, que confirma a sua natureza de contribuições.

94. Pela LDO para o exercício de 2020, corporificada na Lei 13.898, de 11 de novembro de 2019, obriga-se, nos termos do artigo 11, inciso XVII, a que o projeto e a lei orçamentária discriminem, em categorias de programação específicas, as dotações destinadas ao pagamento de anuidades ou de participação em organizações interestaduais e entidades nacionais ou internacionais. Conforme § 1º, inciso II, o pagamento de anuidades limita-se ao atendimento de obrigações decorrentes de atos internacionais ou impostas por leis específicas.

95. Soma-se a esse conjunto de regras na LDO o § 2º do artigo 12, que impõe que estas dotações sejam direcionadas exclusivamente à finalidade de cobertura dos orçamentos gerais das organizações interestaduais e das entidades internacionais, admitindo-se o pagamento de taxas bancárias relativas a esses repasses, o pagamento eventual a título de regularizações decorrentes de compromissos regulamentares, e situações extraordinárias devidamente justificadas.

96. O pagamento de anuidades a organizações interestaduais e ONGs tem também previsão no ordenamento nacional na Lei 13.202, de 08 de dezembro de 2015. Esta legislação estabelece um conjunto de regras e pressupostos à formalização de parcerias entre a Administração Pública e as ONGs. Há destaque na disciplina para a imposição do chamamento público na seleção da entidade, necessariamente com indicação de objeto, metas, custos, e indicadores, quantitativos ou qualitativos, de avaliação de resultados. Pelo artigo 3º, inciso IX, no entanto, excepciona-se desse regime, claramente vinculativo, os pagamentos realizados a título de anuidades, contribuições ou taxas associativas em favor de organizações internacionais ou entidades que sejam obrigatoriamente constituídas por membros de Poder ou do Ministério Público; dirigentes de órgão ou de entidade da administração pública; pessoas jurídicas de direito público interno; ou pessoas jurídicas integrantes da Administração Pública.

## II.9 - DEFINIÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

97. De um lado, tem-se que para efeitos tributários o conceito de renda é amplo, abrangendo todos os acréscimos patrimoniais. Nesse sentido, supõe-se que a generalidade dos rendimentos atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no Brasil, impõe-se o pagamento do imposto de renda, na forma de retenção.

98. Pelo CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a concessão de isenção, conforme artigo 111, inciso III.

99. As hipóteses de isenção ou outras modalidades de não retenção, para os pagamentos remetidos ao exterior, estão condensadas no Regulamento do Imposto de Renda – RIR 2018, a partir do artigo 750.

100. Confira-se:

Serviços prestados a órgãos governamentais no exterior

Art. 750. Ficam isentos do imposto de que trata o art. 741 os rendimentos pagos a pessoa física residente ou domiciliada no exterior por autarquias ou por repartições do Governo brasileiro situadas fora do território nacional e que correspondam a serviços prestados a esses órgãos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 29).

Rendimentos de governos estrangeiros

Art. 751. Ficam isentos do imposto sobre a renda os rendimentos auferidos no País por governos estrangeiros, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos auferidos em seus países pelo Governo brasileiro (Lei nº 154, de 1947, art. 5º).

Serviços de telecomunicações

Art. 752. O imposto sobre a renda na fonte não incide sobre os rendimentos pagos ou creditados a empresa domiciliada no exterior pela contraprestação de serviços de telecomunicações por empresa de telecomunicação que centralize, no País, a prestação de serviços de rede corporativa de pessoas jurídicas (Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 5º, caput).

[...]

Viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais

Art. 753. Até 31 de dezembro de 2019, fica reduzida a seis por cento a alíquota do imposto sobre a renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, nos termos, nos limites e nas condições estabelecidos em ato do Poder Executivo federal (Lei nº 12.249, de 2010, art. 60, caput).

[...]

#### Dispensa de retenção

Art. 754. Não ficam sujeitas à retenção de que trata o art. 741 as seguintes remessas destinadas ao exterior (Lei nº 13.315, de 2016, art. 2º, caput, incisos I e II):

I - as importâncias para pagamento de apostilas decorrentes de curso por correspondência ministrado por estabelecimento de ensino com sede no exterior;

II - os valores, em moeda estrangeira, registrados no Banco Central do Brasil, como investimentos ou reinvestimentos, retornados ao seu país de origem;

III - as importâncias para pagamento de livros técnicos importados, de livre divulgação;

IV - para dependentes no exterior, desde que efetuadas em nome dos referidos dependentes, nos limites estabelecidos pelo Banco Central do Brasil, e que não se trate de rendimentos auferidos pelos favorecidos ou que estes não tenham perdido a condição de residentes ou domiciliados no País, quando se tratar de rendimentos próprios;

V - as remessas:

a) para fins educacionais, científicos ou culturais; e

b) em pagamento de taxas:

1. escolares;

2. de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados; e

3. de exames de proficiência; e

VI - remessas por pessoas físicas, residentes e domiciliadas no País, para cobertura de despesas médico-hospitalares com tratamento de saúde, no exterior, do remetente ou de seus dependentes.

#### Alíquota zero

Art. 755. A alíquota do imposto sobre a renda incidente na fonte sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida a zero nas seguintes hipóteses (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput; e Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º):

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, e os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso I);

II - comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso II);

III - valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso III):

a) em decorrência de despesas com pesquisas de mercado, aluguéis e arrendamentos de estandes e locais para exposições, feiras e conclaves semelhantes, inclusive promoção e propaganda no âmbito desses eventos, para produtos e serviços brasileiros e para promoção de destinos turísticos brasileiros; e

b) por órgãos do Poder Executivo federal, relativos à contratação de serviços destinados à promoção do País no exterior;

IV - valores correspondentes a operações de cobertura de riscos de variações, no mercado internacional, de taxas de juros, de paridade entre moedas e de preços de mercadorias (hedge) (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso IV);

V - juros de desconto, no exterior, de cambiais de exportação e comissões de banqueiros inerentes a essas cambiais (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso X);

VI - juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso XI);

VII - valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior



pelo exportador brasileiro, relativos às despesas de armazenagem, movimentação e transporte de carga e emissão de documentos realizadas no exterior (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso XII);

VIII - valores correspondentes a pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, por fonte situada no País, a pessoa jurídica domiciliada no exterior, a título de contraprestação de contrato de arrendamento mercantil de aeronave ou de motores destinados a aeronaves, celebrado até 31 de dezembro de 2019, por empresa de transporte aéreo público regular, de passageiros ou de cargas, em relação aos fatos geradores que ocorrerem até 31 de dezembro de 2022 (Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, art. 16);

IX - importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços vinculados a processos de avaliação da conformidade, metrologia, normalização, inspeção sanitária e fitossanitária, homologação, registros e outros procedimentos exigidos pelo país importador sob o resguardo dos acordos sobre medidas sanitárias e fitossanitárias - SPS e sobre barreiras técnicas ao comércio - TBT, ambos no âmbito da Organização Mundial do Comércio - OMC (Lei nº 12.249, de 2010, art. 18); e

X - remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e à manutenção de marcas, patentes e cultivares, relativamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica (Lei nº 11.196, de 2005, art. 17, caput, inciso VI).

101. Não há, nesta sistematização do RIR 2018, previsão do mesmo tratamento às anuidades pagas pelo Governo brasileiro às organizações não governamentais internacionais, em função da condição de filiado.

102. No RIR 1999, formalizado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, havia a seguinte norma, no artigo 690, inciso III:

Art. 690. Não se sujeitam à retenção de que trata o art. 682 as seguintes remessas destinadas ao exterior:

[...]

III - os valores dos bens havidos, por herança ou doação, por residente ou domiciliado no exterior;

103. Essa regra não foi repetida no RIR 2018. Em função da mudança no cenário, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB produziu, pela Coordenação-Geral de Tributação – COSIT, a Solução de Consulta 309, de 2018.

104. A ementa está assim estruturada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF  
REMESSAS PARA O EXTERIOR. DOAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Os valores remetidos a título de doação a residente ou domiciliado no exterior, pessoa física ou jurídica, sujeitam-se à incidência do IRRF, à alíquota de 15% (quinze por cento), ou de 25% (vinte e cinco por cento), na hipótese de o beneficiário ser residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 43; Regulamento do Imposto de Renda, anexo ao Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), art. 744, caput e §1º.

105. O pronunciamento foi motivado em razão de consulta formulada por organização religiosa, indagando sobre a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre remessa a organização religiosa “coirmã” localizada no exterior. Na consulta, afirma-se que se trata de pessoa jurídica de direito privado de fins e objetivos religiosos e eclesiais. Como objetivo estatutário está o de contribuir institucionalmente com obras comuns e auxiliar províncias e casas necessitadas, no país ou fora dele. E nesse contexto, a consulente pretende então efetivar a transferência de determinado recurso para a organização religiosa “coirmã”. Indaga à RFB se está correta a sua compreensão de que a remessa não está sujeita ao IRRF, na medida em que a entidade receberá o recurso não como rendimento, mas como uma contribuição estatutária e institucional, não se enquadrando os valores no conceito de renda.

106. A RFB manifesta-se pelo desacerto do entendimento da consulente. Fundamenta-se que valores remetidos, embora não sejam produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, categorizam-

se com perfeição no conceito de proventos de qualquer natureza, contido no artigo 43, inciso II, do CTN, na medida em que proporcionam um acréscimo patrimonial para a entidade que recebe a remessa, independentemente da destinação que ela dará aos recursos. Argumenta ainda que se trata na hipótese de uma doação. Na legislação brasileira, conforme artigo 6º, inciso XVI, da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, contempla-se isenção do imposto sobre a renda somente em relação à doação cujo beneficiário seja pessoa física residente no país.

107. O desfecho da análise direcionou-se para o fundamento de que o antigo RIR continha previsão de não retenção do IRRF nas remessas de valores havidos por doação por residente ou domiciliado no exterior. Assim, durante a sua vigência, as remessas não se obrigavam à retenção. No entanto, o Decreto 3.000, de 1999, foi revogado pelo Decreto 9.580, de 2018, e o RIR hoje vigente nada dispõe a esse respeito, razão pela qual tal dispensa não mais se aplica.

108. Miguel Delgado Gutierrez (Doações para não residentes e a sua tributação pelo imposto de renda. Revista Direito Tributário Atual, nº 45, pp. 359-381, São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020) contesta a tese que permite a incidência do IRRF sobre as doações remetidas a residente ou domiciliado no exterior.

109. O ponto de partida está em que a doação implica na transferência de bens ou direitos do patrimônio do doador para o patrimônio do donatário. O autor não nega que os valores recebidos representam um acréscimo patrimonial para aquele que os recebe. Mas o enriquecimento do donatário em decorrência da doação importa no empobrecimento do doador. Assim, a transferência patrimonial não cria um novo poder econômico.

110. Para Miguel Delgado Gutierrez (op. cit.), o propósito do inciso II, do artigo 43, do CTN, é autorizar a tributação do ganho de capital. Nas doações, entretanto, não há um proveito decorrente da alienação de bens e direitos que estão no patrimônio do contribuinte. Nas doações, há um fluxo de bens e direitos de um patrimônio para outro. O patrimônio do transmitente dos bens e direitos reduz-se, aumentando em igual valor o patrimônio do beneficiário da transferência de capital. Daí conclui que o fluxo de bens e direitos não pode ser caracterizado como rendimento tributável. Sendo possível, tributa-se não a renda, mas o próprio capital.

111. Portanto, o acréscimo patrimonial, para que possa ser tributado pelo imposto da renda, pressupõe originar-se de uma fonte determinada e já pertencente ao patrimônio do titular da renda. O dinheiro recebido por doação não seria renda, uma vez que não se origina de uma fonte pré-existente no patrimônio do indivíduo que a recebe.

112. O autor apresenta um segundo argumento. Tributar a doação pelo imposto de renda importa em ofensa à discriminação constitucional de competências, estabelecida quanto aos impostos entre os entes políticos integrantes da Federação. Aponta que o sistema tributário assenta-se na técnica de compartilhamento entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio da discriminação exclusiva. Fundamenta-se então que a Constituição Federal estabeleceu a privatividade tributária, tornando próprio de cada esfera o tributo que lhe foi destinado.

113. Há nesse contexto, conforme Miguel Delgado Gutierrez (op. cit.), o seguinte corolário:

Em virtude disso, caso fosse instituído o imposto de renda sobre as heranças e doações, estaríamos diante de uma bitributação jurídica que, além de condenável do ponto de vista financeiro e econômico, é implicitamente vedada pelo ordenamento jurídico tributário brasileiro, já que, sendo o Brasil um Estado federal, as competências tributárias de cada entidade da federação estão bem delineadas em nossa Constituição Federal. A nossa Constituição não admite o chamado “concurso de competências”, sendo rigorosamente vedada a invasão de competência entre as diversas pessoas de direito público interno.

[...] entendemos que no sistema tributário brasileiro as doações não podem ser submetidas ao imposto de renda, pois já são objeto do imposto previsto no art. 155, inciso I, da Constituição, de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal. Ou seja, a Constituição retirou do campo de incidência do imposto de renda os acréscimos.

114. Para o autor, portanto, as doações são materialidade própria e privativa do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, não podendo ser concomitantemente tributadas pelo imposto de renda.

115. Assim, dentro da sua lógica, a legislação brasileira, conforme artigo 6º, inciso XVI, da Lei 7.713, de 22, ao estabelecer a isenção sobre o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, pela pessoa física residente no país, está na verdade esclarecendo que as doações estão fora do âmbito material do imposto de renda. Apenas explicita uma situação de não incidência, na medida em que a Constituição Federal retirou do campo de incidência do imposto de renda os acréscimos patrimoniais resultantes de doações. Qualifica a hipótese como isenção didática, ou de não incidência, e não propriamente como uma isenção.

116. Entre os dois argumentos, impressiona a tese de que a tributação da doação, pelo imposto de renda, pode implicar na violação da regra constitucional de distribuição de competências, invadindo materialidade de tributo que compete privativamente aos Estados e Distrito Federal.

117. Não há, entretanto, para a hipótese presente, a necessidade de se aprofundar sobre o eventual acerto do segundo ponto.

118. O caso em análise configura situação distinta, de matiz própria, relacionando-se às anuidades pagas pelo Estado brasileiro a organizações não governamentais, em atendimento a compromisso estabelecido no plano internacional, que lhe garante o acesso e participação nas atividades desenvolvidas no interior destas realidades.

119. Não se trata de doação pela perspectiva jurídica, porém de recurso que se qualifica como contribuição. Não pode traduzir-se, na sequência, em mera liberalidade do Governo nacional. Fundamenta-se na necessidade de cumprimento de obrigação precedente, indispensável ao funcionamento da entidade, na medida em que são fonte de financiamento as anuidades dos seus filiados. Constitui, de outro modo, pressuposto para que o Brasil permaneça associado, e assim continuar beneficiando-se dos diálogos e projetos que resultam da cooperação técnica fomentada pelas organizações não governamentais internacionais.

120. É controversa a personalidade jurídica de Direito Internacional das ONGs. Pode haver, assim, dificuldade de lhes reconhecer o mesmo conjunto de garantias e privilégios, incluindo isenção tributária, que se concede aos Estados e organizações internacionais. Não há, todavia, a obrigatoriedade de que se esgote este ponto.

121. Parte da doutrina valida a questão da personalidade jurídica, ainda que num plano menor, qualificando-a como parcial ou incompleta. Há então caminho para que se outorgue uma parcela do regime estabelecido para os Estados e organizações interestatais. Pode-se adequar a disciplina para as anuidades pagas pelo Brasil a organizações não governamentais das quais é filiado. Decorre como perfeitamente legítimo compreender, pelo menos sob a perspectiva de tais valores, que o Brasil lhes reconhece “status” semelhante ao concedido aos sujeitos do Direito Internacional.

122. A relevância das ONGs para o país evidencia-se pela decisão de se tornar membro, que se funda na incontestável contribuição para a preservação e viabilidade do regime nacional de proteção social, no caso da AISS, OISS e CISS, cuja atuação apanha também “inputs” para as reformas constitucionais e legais que vem sendo realizadas no ordenamento interno.

123. Ausente a colaboração na forma da anuidade, não é possível a participação do Brasil nos diálogos e resultados. Aqui pouco importa que a situação configure-se pelo não pagamento puro e simples ou o pagamento em valores inferiores a que se comprometeu o país. Projeta-se para as duas circunstâncias a possibilidade de se inviabilizar a permanência nas organizações. Confirmando-se esse cenário, o prejuízo para o país pode ser enorme.

124. A evidente importância das ONGs pode traduzir-se em que, pelo menos quanto às anuidades, o Brasil reconhece o regime de privilégios e imunidades, que alcança a não incidência do imposto de renda.

125. Não é lógico, a respeito, que o país, para efeito de viabilizar a filiação, comprometa-se a um parâmetro de anuidade e acabe, ao final, promovendo a remessa de um montante menor, em decorrência da retenção do tributo. Ainda que pela forma de imposto, não transferir a integralidade da contribuição importa em o Brasil apropriar-se de parte do valor.

126. Para que não se descumpra a obrigação, pode haver na necessidade de se elevar o valor a ser transferido, de modo que se ajuste com o imposto retido, e a entidade receba na integralidade a parcela correspondente ao compromisso do país. Tem-se, a respeito, na LDO de 2020, pelo § 2º, do artigo 12,

que a autorização do pagamento às organizações não governamentais internacionais apanha unicamente o valor da anuidade, eventualmente permitindo reembolso adicionais apenas quanto ao pagamento de taxas bancárias relativas aos repasses, o pagamento a título de regularizações decorrentes de compromissos com a entidade, presumindo-se aqui que a hipótese refere-se às anuidades pretéritas não adimplidas, e situações extraordinárias necessariamente justificadas.

127. Não é lógico, por fim, verificar que as ONGs, no Brasil, beneficiam-se da isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, sujeitando-se, porém, as organizações não governamentais internacionais ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF. Embora configurem situações aparentemente distintas, no limite se está tributando, também pelo IRRF, a receita da entidade. Tem-se, a propósito, que a tradição de não se tributar a renda das ONGs é universal, não se constituindo em uma prática isolada do país.

128. Esse último raciocínio, no entanto, é o que menos importa para a análise.

129. De outro modo, embora impressione o argumento de que a tributação das anuidades pelo imposto de renda, assemelhada a sua natureza jurídica de contribuição à de doação, conflita com a repartição constitucional de competências, invadindo materialidade do ITCMD, atribuído aos Estados e Distrito Federal, faz-se dispensável o aprofundamento desse aspecto. É suficiente, para o caso, concluir pela não incidência do IRRF pelo fato de o Brasil, sobre as anuidades recolhidas às organizações não governamentais internacionais das quais seja membro, conceder-lhe personalidade jurídica Direito Internacional parcial ou indireta, deferindo um regime de privilégios e imunidades quanto a esses valores.

130. Adverte-se que a análise envolve somente as anuidades pagas pelo Brasil a ONGs de que é filiado. Outros valores demandam eventualmente exame apartado e complementar.

### **III - CONCLUSÃO**

131. Opina-se, portanto, pela não tributação do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre as anuidades a que se obriga o Brasil perante as organizações não governamentais internacionais Associação Internacional de Seguridade Social - AISS, Organização Ibero-americana de Seguridade Social - OISS e Conferência Interamericana de Seguridade Social – CISS, estando o pagamento vinculado à permanência na condição de membro e de cujo recurso depende estas entidades para a sua manutenção e funcionamento. Trata-se da aplicação, quanto a esses pagamentos, do mesmo regime outorgado aos Estados e organizações interestaduais, afastando-se, igualmente, a tributação.

É a presente manifestação.

**ALEXEY FABIANI VIEIRA MAIA**

**Procurador da Fazenda Nacional**

1. De acordo com o Parecer SEI nº 16888/2020/ME

2. Ao Coordenador-Geral para apreciação

**RILDO JOSÉ DE SOUZA**

Coordenador de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer SEI nº 16888/2020/ME

2. Dê-se ciência deste opinativo à Subsecretaria de Assuntos Corporativos da Secretaria Especial de Previdência e Trabalho do Ministério da Economia.

**ADRIANO CHIARI DA SILVA**

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários Substituto

no exercício acumulado da substituição da Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário



Documento assinado eletronicamente por **Alexey Fabiani Vieira Maia, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 21/12/2020, às 16:32, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) Substituto(a)**, em 21/12/2020, às 16:39, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)**, em 22/12/2020, às 10:47, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **11699255** e o código CRC **BC8BD4D4**.