



PARECER SEI Nº 29/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique o sigilo.

Interpretação da legislação tributária. Fato gerador: Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF. Organismo Internacional. Brasil. Estado-membro. Contribuição do país destinada à manutenção e funcionamento da entidade. Tributação da remessa. Não cabimento. Hipótese de incidência. Acréscimo patrimonial. Não configuração. Ausência do elemento contraprestacional. Pagamento não relacionado à prestação de um serviço.

Processo SEI nº 10951.102236/2018-21

I

1. Vem para exame da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT o Processo SEI 10951.102236/2018-21, formalizado após encaminhamento ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional do Ofício 116/CONJUR/JURI, de 27 de abril de 2018, do Consultor Jurídico do Ministério das Relações Exteriores – MRE.

I – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

2. A Secretaria de Assuntos Internacionais – SEAIN, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – MP, encaminhou consulta à Consultoria Jurídica com atuação perante a pasta.

3. Em questão, a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre o pagamento de contribuições do país a organismos internacionais. Tem-se como origem manifestação exarada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB sobre o tema.

4. A Consultoria Jurídica junto ao MP concluiu que o pagamento de contribuições do Brasil a organismos internacionais, na qualidade de Estado-membro, não está sujeito à incidência de qualquer tributo, independentemente da existência de previsão específica no ato constitutivo.

5. Transcreva-se alguns pontos (Parecer 00281/2018/GCG/CGJOE/CONJUR-MP/CGU/AGU):

8. Assim como os estados, as organizações internacionais também possuem personalidade jurídica de direito internacional público e gozam de determinados privilégios e imunidades

necessários para garantir o desempenho regular e autônomo das suas funções.

9. Não obstante esses privilégios e imunidades sejam comumente detalhados nos atos constitutivos das organizações, a doutrina internacional reconhece que os principais aspectos desses privilégios e imunidades, devido ao formato genérico e padronizado com o qual são normalmente elencados em diversos tratados internacionais, já foram devidamente assimilados pelo costume internacional (...)

10. Logo, sendo o costume uma fonte legítima de direito internacional (Artigo 38 (l) (b) do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, promulgado pelo Decreto 19.841/1945), os estados são obrigados a garantir às organizações internacionais todos os privilégios e imunidades necessários ao desempenho regular e autônomo das suas funções, ainda que tais privilégios e imunidades não estejam expressamente previstos no ato constitutivo da organização.

11. Em relação aos privilégios e imunidades em matéria fiscal, os atos constitutivos das organizações internacionais costumam conter uma cláusula geral prevendo a não incidência de tributos diretos sobre a renda e o patrimônio das organizações. No caso da Organização das Nações, tal cláusula está prevista tanto (i) na Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Nações Unidas (Seção 7 da Convenção, promulgada pelo Decreto 17.784/1950), quanto (ii) na Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU (Seção 9 da Convenção, promulgada pelo Decreto 52.288/1963).

12. Assim como os privilégios e imunidades dos estados, as normas sobre privilégios e imunidades das organizações internacionais, inclusive no âmbito fiscal, podem abarcar eventuais exceções a depender da densidade das atividades econômicas concretamente exercidas pelas organizações no território dos seus estados-membros. Trata-se de questão complexa, cuja jurisprudência dos diversos tribunais nacionais que tem enfrentado a matéria nem sempre é harmônica.

13. Contudo, não parece haver dúvidas quanto à não incidência de tributação sobre a receita básica primordial das organizações internacionais, isto é, sobre as contribuições pagas pelos seus estados-membro para a manutenção e funcionamento da própria organização.

14. Essa contribuição não decorre de qualquer atividade específica exercida pela organização, não sendo possível enquadrá-la, em hipótese alguma, como eventual remuneração pela prestação de serviços. Trata-se de obrigação internacional assumida pelos estados de arcar com os custos financeiros das organizações por meio de contribuições periódicas, normalmente distribuídas entre eles de acordo com a capacidade econômica de cada um.

6. De todo modo, compreendendo que a matéria está inserida no âmbito das competências institucionais do Ministério da Fazenda – MF e do Ministério das Relações Exteriores – MRE, a Consultoria Jurídica junto ao MP solicitou a manifestação das respectivas unidades de assessoramento jurídico, com o objetivo de conferir solução uniforme e consensual ao ponto objeto da consulta.

7. Propôs, por fim, para evitar prejuízos financeiros e de credibilidade para o país, que seja dada continuidade ao pagamento das contribuições na forma como vem sendo feito. Ou seja, sem a incidência de qualquer tributo.

8. A Consultoria Jurídica junto ao MRE (Parecer 00013/2018/GABCONJUR/CONJUR-MRE /CGU/AGU) foi na mesma linha.

9. Vale trazer alguns trechos do parecer:

18. O que caracteriza, portanto, de maneira essencial, a organização internacional, é a sua existência como sujeito de direito internacional distinto dos seus Estados-membros. E em havendo tal distinção, a organização internacional cria um direito (ou mesmo um sistema jurídico) próprio, que não se confunde e nem pode se confundir com aqueles dos Estados - sob pena de o próprio pressuposto da subjetividade internacional, ou seja, seu caráter próprio ("own"), desvirtuar-se.

19. O direito interno da organização internacional é o que lhe permite desenvolver suas atividades seja no que se refere aos seus órgãos e funcionários próprios seja no que se refere às relações que mantém com outros sujeitos de direito internacional.

20. Schermers e Blokker são taxativos no que se refere à existência da especificidade e identidade de tal direito interno e, inclusive, no que se refere à sua autonomia (e impossibilidade de sujeição) aos direitos internos dos Estados-membros (...)

21. A autonomia das organizações internacionais em face de seus próprios membros é o que justifica que as primeiras frequentemente estabeleçam tratados com os segundos, uma vez que se pode falar em duas vontades distintas. Ao mesmo tempo, à luz do fato de que as organizações internacionais são sujeitos de direito internacional, as relações jurídicas entre as organizações internacionais e os Estados-membros são submetidas às normas de direito internacional.

22. Nesse esquema de coisas, do mesmo modo como defluem princípios para regular a existência de relações entre os Estados, como não-intervenção e, em geral, a não-ingêrência em assuntos internos, algo bastante similar se aplica às relações entre Estados e organizações internacionais. Organizações Internacionais não podem impor o seu direito interno aos Estados - ainda que eles sejam membros dela - e muito menos Estados podem impor seus direitos internos a Organizações Internacionais. As relações externas entre ambos, no entanto, do mesmo modo como ocorre com os Estados entre si, são reguladas pelas normas de direito internacional.

23. A autonomia da organização internacional é aferida pelo cumprimento a uma série de princípios, dentre eles especialmente, o princípio da autonomia financeira, como claramente estabelece Genevieve Bastid Burdeau (...)

(...)

31. As contribuições feitas a organizações internacionais são honradas perante um ente dotado de autonomia e com um direito interno próprio. Sendo tais contribuições integrantes da receita que é própria da organização internacional - decorrência de uma obrigação devida pelo membro, regularmente prevista em tratado - tributá-las significaria uma intervenção absolutamente ilícita perante o direito internacional.

32. A situação também possui significativas repercussões do ponto de vista do direito constitucional brasileiro.

33. Lembre-se que a Constituição Federal estabelece em seu art. 4º, IV, a “não-intervenção”, como um princípio que rege as relações internacionais do Brasil. Tal princípio tem sido tradicionalmente aplicado às relações entre Estados, mas, ontologicamente, uma restrição de tal tipo não faz sentido.

34. A não-intervenção não é uma norma dirigida a quem sofre intervenção, mas a quem a promove. Ela estabelece um regime de contenção, por parte de um Estado soberano, em se envolver em assuntos que se reconhece estarem fora de sua alçada. Nesse sentido, a finalidade do princípio da não-intervenção está em reconhecer a existência de uma esfera

autônoma fora do Estado. Deixar de aplicar o princípio da não-intervenção a organizações internacionais seria, em última análise, uma violação até mesmo da não-intervenção no nível interestatal. Na medida em que uma organização internacional congrega membros que são Estados, impor, unilateralmente, um padrão ou uma norma a uma organização internacional reduz ou mesmo elimina a autonomia de atuação de outros Estados nessa mesma organização. Não é por outra razão que autores têm considerado que o dever de pagar contribuições a organizações internacionais é um "dever coletivo", que não se projeta somente perante a organização, mas também perante todos os outros Estados-membros.

35. Evidentemente que o conteúdo e os limites do que se considera como não-intervenção variam conforme as regras internas da organização, inclusive seu instrumento constitutivo e demais tratados de que seja parte. Negar a sua aplicação, *ipso facto*, a tais instituições internacionais significaria, em última análise, por em sério risco o funcionamento das relações internacionais no nível da cooperação internacional institucionalizada - dado que organizações internacionais lidam com temas relevantes para a agenda da comunidade internacional em questões de elevada sensibilidade - e no nível das ações interestatais puras.

36. Assim sendo, o art. 4º, IV, da Constituição Federal, fornece um elemento de grande vigor para estabelecer, no mínimo, um parâmetro interpretativo que desautoriza qualquer tentativa de imposição de normas a organizações internacionais de maneira unilateral pelo Estado brasileiro.

37. Contudo, mesmo em se desconsiderando o caráter de sujeito de direito internacional de tais entidades - e a conseqüente imposição de normas, unilateralmente, a um ente de direito internacional público dotado de autonomia -; mesmo equiparando tais entes internacionais à situação de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, a conclusão sobre a impossibilidade de tributação de tais contribuições não seria diferente.

(...)

(...) a contribuição à organização internacional não se dá como contraprestação a serviços prestados nem ao Estado Brasileiro nem a qualquer particular. Também as contribuições não possuem qualquer relação com alienação de bens localizados no Brasil.

(...)

43. Mas vale a pena entender mais a fundo a descaracterização da contribuição de que trata o pedido de consulta como tendo um caráter de contraprestação por serviços prestados.

44. A organização internacional, conforme as regras estabelecidas pelo instrumento constitutivo e os instrumentos dele derivados, pode se financiar por serviços prestados. Para tanto, pode exigir tanto de Estados-membros como de particulares que uma retribuição lhe seja feita. Essa, no entanto, é uma forma diversa de financiamento de organizações internacionais. As contribuições obrigatórias, exigíveis dos Estados membros, podem envolver um serviço a ser prestado pela Organização Internacional; isso, no entanto, se dará não como serviço prestado em razão de uma contraprestação efetuada pelo membro, mas como o cumprimento das finalidades estipuladas nos instrumentos que regulam a ação da organização.

10. Consta do processo a Nota Cosit 507, de 20 de dezembro de 2017, da RFB.

11. Transcreva-se parte do seu conteúdo:

Trata-se de solicitação do Ministério do Planejamento, às fls. 2 a 10, sobre a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) em remessa de contribuição financeira feita pelo Brasil para Organização Internacional de que faça parte

(...)

2. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), dispõe, em seu art. 96, que a "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. O art. 98 do CTN estabelece ainda que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

3. Assim, para fins da presente Nota, "Organização Internacional" significa uma organização intergovernamental, nos termos do artigo 2º, parágrafo 1º, alínea "i", da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969 e promulgada no Brasil pelo Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009 (...)

4. O tratamento voltado para as "organizações internacionais" difere daquele dirigido aos Estados estrangeiros (...)

(...)

6. Igual raciocínio aplica-se aos privilégios das organizações internacionais, ou seja, a não aplicação ou aplicação de maneira diferenciada da legislação nacional deve estar prevista em norma específica. Em relação a isenções tributárias, a necessidade de norma específica é particularmente mais importante em razão de o art. 111 do CTN dispor que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, não se admitindo a concessão de isenção por analogia.

(...)

11. Desse modo, a base legal para a isenção do IRRF na remessa de contribuições financeiras do Brasil deve estar prevista no ato constitutivo da respectiva Organização Internacional ou em convenção específica.

12. A respeito, registre-se que há informações de reunião prévia, realizada com representantes do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – MP e do Ministério da Fazenda – MF (Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB).

13. Na ocasião, ficou acordado que o MF faria uma análise normativa de cada organismo internacional para identificar a eventual incidência do IRRF nas remessas internacionais para pagamento da quota-parte do país; ao MP caberia o encaminhamento da lista dos organismos internacionais cujos pagamentos estão sob responsabilidade da pasta.

14. No Ofício 7133/2018-MP, encaminhado pelo MP à RFB, são relacionadas 74 (setenta e quatro) entidades. Da lista foram excluídos os organismos internacionais cuja isenção encontra-se amparada pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas e Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas.

II – ANÁLISE

I.1- PODERES INERENTES AOS ORGANISMOS INTERNACIONAIS

15. O organismo internacional é pessoa jurídica de direito internacional.

16. Conforme conceito fornecido por Angelo Piero Sereni^[i],

Organização internacional é uma associação voluntária de sujeitos de direito internacional, constituída por ato internacional e disciplinada nas relações entre as partes por normas de direito internacional, que se realiza em um ente de aspecto estável, que possui um ordenamento jurídico interno próprio e é dotado de órgãos e institutos próprios, por meio dos quais realiza as finalidades comuns de seus membros mediante funções particulares e o exercício de poderes que lhe foram conferidos.

17. O estatuto é igual, portanto, ao dos Estados, ainda que com limites de competência predeterminados pelos próprios membros, assim declara Marcelo D. Varella. Reconhece-se, inclusive, que a personalidade jurídica é oponível aos Estados não membros, quer dizer, vincula toda comunidade internacional, mesmo os Estados que não ratificaram o seu tratado constitutivo^[ii].

18. Daí que são conferidos privilégios e imunidades ao organismo internacional, semelhante ao tratamento concedido aos Estados. Privilégios e imunidades que alcançam isenções tributárias incidentes sobre os bens, rendas e ativos.

19. Associada ao contexto está a ideia dos poderes outorgados pelos membros, que podem ser expressos, ou mesmo implícitos, assim compreendidos aqueles necessários ao seu funcionamento, como leciona Celso D. de Albuquerque Mello^[iii].

20. Diferentemente dos Estados, que tem capacidade universal, que se traduz no poder irrestrito no âmbito de sua soberania, o organismo internacional tem capacidade funcional. Trata-se do princípio da especialidade, que pressupõe, no entanto, uma interpretação ampla, em que tem lugar a teoria das capacidades implícitas, também conhecida como “implied powers” na teoria anglo-saxã, ou “capacités impliqués” na teoria francesa.

21. De acordo com Marcelo D. Varella^[iv],

Trata-se de analogia construída a partir da análise dos poderes dos Estados de uma Federação em relação aos poderes da União, apreendida dos tribunais norte-americanos (*McCulloch versus* Estado de Maryland ou Estado de Missouri *versus* Holland). Pressupõe que os órgãos das Organizações Internacionais possuem todos os poderes necessários para executar suas capacidades e competências previstas nos tratados constitutivos (...)

22. Assim, prossegue o autor, além dos poderes indicados nos tratados constitutivos e eventuais arranjos, posteriormente formalizados, reconhecem-se poderes implícitos, não expressamente atribuídos pelos Estados, mas sem os quais os atos do organismo internacional teriam baixa efetividade.

23. Nessa toada, a doutrina apresenta como poderes inerentes “a) concluir tratados; b) enviar e receber representantes diplomáticos; c) organizar o seu funcionamento interno; d) ter privilégios e imunidades”^[v], entre outros.

24. Traga-se o acordo constitutivo da Organização Mundial do Comércio – OMC (Decreto 1.355, de 30 de dezembro de 1994):

Artigo VIII

Status da OMC

1. A OMC terá personalidade legal e receberá de cada um de seus Membros a capacidade local necessária para exercer suas funções.
2. Cada um dos Membros da OMC lhe acordará os privilégios e imunidades necessárias para o exercício de suas funções.
3. Cada um dos Membros abordará à OMC e a seus funcionários assim como aos representantes dos demais Membros as imunidades e privilégios necessárias para o exercício independente de suas funções em relação à OMC.
4. Os privilégios e imunidades acordados por um Membro à OMC, seus funcionários e representantes dos Membros serão similares aos privilégios e imunidades estabelecidos na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas aprovado pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 21 de novembro de 1947.
5. A OMC poderá concluir acordo de sede.

25. A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas (Decreto 52.288, de 24 de julho de 1963), por seu turno, dispõe:

9ª SEÇÃO

As agências especializadas, seu ativo, renda e outros bens serão:

- a) Isentos de todos os impostos diretos; fica entendido, porém, que as agências especializadas não reclamarão isenção de taxas que, de fato, são apenas tarifas de serviços públicos;
- b) isentos de direitos alfandegários e proibições e restrições de importação e exportação, com respeito a artigos importados ou exportados pelas agências especializadas para seu uso oficial; fica entendido, porém, que os artigos importados de acordo com esta isenção não serão vendidos no país para o qual são importados exceto nas condições ajustadas com o Governo desse país;
- c) isentos de direitos, proibições de importação e exportação com respeito às suas publicações.

26. Identifica-se pelo menos 16 (dezesesseis) agências especializadas vinculadas à Organização das Nações Unidas – ONU.

27. São elas:

- . Organização Internacional do Trabalho – OIT;
- . Fundo das Nações Unidas para Agricultura e Alimentação – FAO;
- . Organização das Nações Unidas para Educação, Ciência e Cultura – UNESCO;
- . Organização Mundial de Saúde – OMS;
- . Grupo Banco Mundial [\[vi\]](#);
- . Fundo Monetário Internacional – FMI;
- . Organização da Aviação Civil Internacional – OACI;
- . União Postal Universal – UPU;
- . União Internacional de Telecomunicações – UIT;
- . Organização Mundial Meteorológica – OMM;

- . Organização Marítima Internacional – OMI;
- . Organização Mundial de Propriedade Intelectual – OMPI;
- . Fundo Internacional de Desenvolvimento Agrícola – FIDA;
- . Organização das Nações Unidas para o Desenvolvimento Industrial – ONUDI;
- . Organização Mundial do Turismo – OMT; e
- . Agência Internacional de Energia Atômica – IAEA.

28. Todas elas inserem-se no âmbito de aplicação da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas, que se aplica também à OMC.

29. Mas considerando a doutrina até aqui abordada, não seria nem mesmo necessária, nos atos constitutivos do organismo internacional, disciplina expressa sobre privilégios e imunidades, porque indispensáveis ao funcionamento do organismo internacional, a ponto de poder alocá-los entre os chamados poderes implícitos que lhe são inerentes.

II.2 - NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES DOS PAÍSES-MEMBROS

30. O organismo internacional financia-se com as contribuições dos países-membros. Nos atos constitutivos há normalmente disposições específicas que tratam deste tema. Ou já fixam a contribuição ou delegam a competência a um órgão interno.

31. Nessa esteira, Celso D. de Albuquerque Mello^[vii]:

O financiamento das organizações internacionais é realizado por meio de contribuições dos Estados-membros para o pagamento das despesas da organização. A fixação da quantia com que cada Estado deve contribuir é geralmente determinada por um órgão que recebe competência para isto; ou, ainda, pelo próprio tratado institutivo da organização.

32. Exemplifica bem a dinâmica a forma como a matéria é abordada no ato constitutivo da OMC:

Artigo VII Orçamento e Contribuição

1. O Diretor-Geral apresentará a proposta orçamentária anual e o relatório financeiro ao comitê de Orçamento, Finanças e Administração. Este examinará a proposta orçamentária anual e o relatório financeiro apresentados pelo Diretor-Geral e sobre ambos fará recomendações ao Conselho Geral. A proposta orçamentária anual será sujeita a aprovação do Conselho Geral.

2. O Comitê de Orçamento, Finanças e Administração proporá normas financeiras ao Conselho Geral que incluirão disciplinas sobre:

- a) a escala de contribuições à OMC divididas proporcionalmente entre os Membros e
- b) as medidas que serão tomadas com relação aos Membros em atraso.

As normas financeiras serão baseadas na medida do possível nos regulamentos e nas práticas do GATT 1947.

3. O Conselho Geral adotará as normas financeiras e a proposta orçamentária anual por maioria de dois-terços computados sobre quorum de mais da metade dos Membros da OMC.

4. Cada Membro aportará prontamente sua quota às despesas da OMC de acordo com as normas financeiras adotadas pelo Conselho Geral.

33. Um organismo internacional conta com estrutura, órgãos, funcionários e sede próprios, que justifica a necessidade de recursos financeiros.

34. Conforme pondera Marcelo D. Varella,

Com certeza, criar uma Organização Internacional pressupõe custos mais elevados que o controle local. Pressupõe a manutenção de uma estrutura, de pessoal, de equipamentos tanto no âmbito externo como interno, em função das pessoas que serão treinadas para conhecer e lidar com a Organização Internacional.

35. A rigor, o organismo internacional não exerce atividade econômica, pelo que não se remunera. Daí a dependência das contribuições dos países-membros. Passam a ser indispensáveis para fazer face às despesas necessárias ao funcionamento da entidade. São elas que compõem o seu orçamento.

36. Sob qualquer perspectiva, não traduzem, portanto, a contrapartida financeira pela prestação de um serviço.

II.3 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

37. Hipótese de incidência de um tributo compreende os elementos que constituem o fundamento para a ocorrência da obrigação subsequente.

38. O núcleo normativo do imposto sobre a renda é o acréscimo patrimonial. É assim no Texto Constitucional cuja harmonia é mantida no Código Tributário Nacional.

39. O imposto sobre renda tem como substrato inicial na ordem jurídica interna a própria Constituição Federal. Não obstante, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “a”, caiba à lei complementar definir, quanto aos impostos, os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, a Constituição, no momento em que define os impostos que competem a cada um dos entes federados, já traz o seu principal elemento. No caso do imposto de renda, previsto no artigo 153, inciso III, é a renda e proventos de qualquer natureza. Pode ser compreendido como o núcleo porque orienta e vincula as iniciativas legislativas subsequentes, implementadas para se instituir o tributo.

40. Conforme orienta Humberto Ávila^[viii],

O Texto Constitucional delimita, quando reparte a competência dos entes políticos, os pressupostos materiais dos impostos (“importação de produtos estrangeiros”, “rendas e proventos de qualquer natureza”; “circulação de mercadorias”, “serviços de qualquer natureza”).

41. O Código Tributário Nacional não destoa da Constituição Federal. Em conformidade com o artigo 43, o imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição de 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 no conceito anterior. Ilações importantes podem ser extraídas dessa redação. Uma é de que o elemento material corresponde a um acréscimo patrimonial. Daí a advertência feita no § 1º do artigo 43, de que 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.

II. 4 – BASE JURÍDICA DA REMESSA AO EXTERIOR

42. A regra geral da remessa ao exterior está contida, inicialmente, no Decreto-lei 5.844, de 23 de setembro de 1943.

43. Assim, estabelece o artigo 97:

Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos:

- a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;
- b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73;
- c) pelos residentes no estrangeiro que permaneceram no território nacional por menos de doze meses.

44. O esforço de apontar o conjunto normativo pode debruçar-se ainda sobre o Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, que compreende o regulamento atual do tributo. Ele tem o mérito de condensar toda a legislação que incide sobre o imposto de renda, sistematizando num só instrumento disposições espalhadas em inúmeras leis.

45. Estatui o artigo 685:

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

46. Confirma-se nas duas últimas legislações a harmonia com o Texto Constitucional e o Código Tributário Nacional.

47. Usando-se de diferentes termos, quer rendas ou proventos de qualquer natureza, quer a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, ou quer rendimentos, ganhos de capital e demais proventos, o ordenamento nacional impõe sempre a presença de um elemento material.

48. A remessa ao exterior tem impactos tributários, em relação ao imposto sobre a renda, quando confirmada a hipótese de incidência. Não é qualquer remessa, portanto, que autoriza a ocorrência do fato gerador; é necessário estar presente o acréscimo patrimonial.

49. O acréscimo patrimonial não está delineado nas contribuições feitas pelo Brasil aos organismos internacionais, que são direcionadas ao seu orçamento, para viabilizar a sua manutenção e funcionamento, de modo que possam executar as finalidades que lhes foram atribuídas pelo ato constitutivo e por vontade dos Estados-membros.

50. Não revelam, como afirmado alhures, a remuneração pela prestação de um serviço.

II.5 – PARECER PGFN/CAT 573/2007

51. Tese semelhante foi esposada no Parecer PGFN/CAT 573/2007.

52. Naquela ocasião, esteve sob exame a natureza da contribuição destinada à manutenção do Escritório de Ligação (*Liaison Office*) do G-24, em Washington, e para o Fundo (*Trust Fund*) para o Programa de Pesquisas do Grupo Intergovernamental dos Vinte e Quatro.

53. Interessa destacar as seguintes conclusões:

(...) Percebe-se que o Escritório de Ligação não presta serviços específicos e divisíveis para os países membros. Assim, os repasses de valores do Tesouro Nacional possuem natureza de pagamento, posto que não existe caráter sinalagmático, ou seja, não deriva de relação contratual. Por isso, que nos diversos expedientes que formam este Processo Administrativo esta contribuição é tratada como doação pelos países membros. Pode-se concluir que em obediência à Lei nº 11.146, de 2005, esta contribuição não se assemelha a um pagamento efetuado como resultado de uma prestação do Escritório de Ligação ou do Fundo, mas na verdade é uma doação da União.

(...)

7. Pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, internalizada no direito pátrio pelo Decreto nº 52.288, de 24 de julho de 1963, estas entidades, e seus ativos, são isentos de impostos. Sobre os valores endereçados ao *Trust Fund*, teria que se definir como contribuinte uma agência das Nações Unidas – a UNCTAD. Assim sendo, sobre os valores endereçados ao *Trust Fund*, a agência das Nações Unidas – UNCTAD é isenta de impostos e não caberia a retenção na fonte. Assemelha-se à hipótese prevista no Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que em seu art. 690, inciso VI, reconhece que não cabe retenção na fonte das aplicações do *United Nations Joint Staff Pension Fund* (UNJSPF), justamente por ser administrado pela Organização das Nações Unidas, e com base no mesmo dispositivo legal.

(...)

9. A Lei nº 11.146, de 2005, reconheceu a existência do G-24, bem como o interesse do Brasil em sua manutenção e no progresso de seus trabalhos. Ainda que do ponto de vista do Direito Internacional o G-24 permaneça como uma organização internacional informal, para o direito brasileiro ele é uma representação do Estado junto ao Fundo Monetário Internacional e demais entidades. Os repasses efetuados pela República Federativa do Brasil ao *Liaison Office* não dependem de contrapartida de bens ou serviços. A obrigação do escritório é representar um grupo do qual o Brasil faz parte e providenciar apoio para a representação do Brasil nas reuniões anuais do FMI. Assim, estes repasses não se enquadram como rendimentos ou proventos do *Liaison Office*, o que exclui a necessidade de retenção na fonte de tributos.

54. Observa-se que norteou a análise a natureza jurídica das contribuições, afastando-se a incidência do imposto sobre a renda pelo não enquadramento no conceito de rendimentos ou proventos, dada a ausência do caráter sinalagmático ou contratual.

III – CONCLUSÃO

55. Dado o contexto indicado nas considerações iniciais, a análise restringe-se à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre as contribuições feitas pelo Brasil a organismos internacionais dos quais faça parte.

56. É necessário, então, estarem presentes as seguintes balizas:

- . 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;
- . Ser o país Estado-membro.

57. Conjugados os quatro pressupostos, em relação pelo menos às contribuições, faz-se dispensável a existência de disciplina normativa, expressa e específica, sobre privilégios e imunidades.

58. Trata a hipótese, a rigor, não de isenção, mas de não incidência, por não estar configurado o elemento material da hipótese de incidência do imposto sobre a renda.

IV – ENCAMINHAMENTOS

59. Propõe-se o encaminhamento do parecer aos órgãos envolvidos, vale dizer, RFB, Secretaria de Assuntos Internacionais – SEAIN, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – MP, Consultoria Jurídica junto ao MP e Consultoria Jurídica junto ao Ministério das Relações Exteriores - MRE.

É a presente manifestação [\[ix\]](#).

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 11 de maio de 2018.

Alexey Fabiani Vieira Maia
Procurador da Fazenda Nacional

[\[i\]](#) MELLO, Celso D. de Albuquerque Mello. 15ª ed. I Vol. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 601.

[\[ii\]](#) Direito Internacional Público. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

[\[iii\]](#) Op. cit.

[\[iv\]](#) Op. cit., p. 297.

[\[v\]](#) MELLO, Celso D. de Albuquerque Mello. Op. cit., p. 608.

[\[vi\]](#) Vinculados ao Grupo Banco Mundial estão o Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento – BIRD; a Associação Internacional de Desenvolvimento – IDA; a Corporação Financeira Internacional – IFC; a Agência Multilateral de Garantia e Investimentos - MIGA; e o Centro Internacional para Resolução de Controvérsias sobre Investimento – ICSID.

[\[vii\]](#) Op. cit., p. 616.

[\[viii\]](#) Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

[\[ix\]](#) Indexação por tema: 4.3 – Interpretação da legislação tributária; 5.3 – Fato gerador; 8.1.3.3 – Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

Texto-chave: 1.2.15 IPRF/IRPJ retido na fonte.

Natureza jurídica da contribuição feita pelo Brasil para manutenção e funcionamento de organismo internacional de

que seja membro. Não configuração da hipótese de incidência.



Documento assinado eletronicamente por **Alexey Fabiani Vieira Maia**, **Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 14/05/2018, às 12:18, 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, informando o código verificador **0650280** e o código CRC **73F8F974**.

Referência: Processo nº 10951.102236/2018-21

SEI nº 0650280



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

DESPACHO

Processo nº 10951.102236/2018-21

De acordo com o Parecer 29 (documento 0650280), de autoria do Dr. Alexey Maia.

À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária.

Brasília, 14 de maio de 2018.

Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 14/05/2018, às 14:08, 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, informando o código verificador **0653199** e o código CRC **68CCBBE1**.

Referência: Processo nº 10951.102236/2018-21.

SEI nº 0653199



DESPACHO

Processo nº 10951.102236/2018-21

Estou de acordo com o Despacho PRACTP-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.

Brasília, 15 de maio de 2018.

Documento assinado eletronicamente

JOSÉ LEVI MELLO DO AMARAL JÚNIOR

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária



Documento assinado eletronicamente por **Jose Levi Mello do Amaral Junior, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 15/05/2018, às 12:03, 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, informando o código verificador **0657682** e o código CRC **E7D42682**.



DESPACHO

Processo nº 10951.102236/2018-21

Aprovo o **Parecer SEI nº 29/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF**, com os adendos contidos no Despacho PGACTP 0657682. Expeçam-se as comunicações mencionadas no item 59 do referido Parecer.

Brasília, 15 de maio de 2018.

Documento assinado eletronicamente

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Fabício da Soller, Procurador(a)-Geral da Fazenda Nacional**, em 15/05/2018, às 14:51, 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, informando o código verificador **0659564** e o código CRC **BCE90EE7**.