



Solução de Consulta nº 195 - Cosit

Data 5 de agosto de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Em razão do Acordo Básico de Cooperação Técnica firmado entre o Brasil e a Organização dos Estados Ibero-Americanos para a Educação, a Ciência e a Cultura (OEI), promulgado pelo Decreto nº 8.289, de 2014, não se concederá, a partir de 28 de julho de 2014, aos cidadãos brasileiros ou estrangeiros com residência permanente no País, isenção do Imposto de Renda sobre salários e emolumentos pagos pela OEI, estando estes sujeitos, portanto, à tributação, sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (“carnê-leão”) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual.

Todavia, ressalte-se que, anteriormente à mencionada data, por força do Acordo de Sede celebrado entre as Partes, internalizado pelo Decreto nº 5.128, de 2004, os membros do quadro de pessoal e especialistas do aludido organismo internacional gozavam de isenção daquele tributo relativamente aos salários e emolumentos pagos por essa entidade.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), arts. 22, inciso II, 55, inciso V, 106, inciso III, 620, “caput”, 628, “caput”, e 997; Decreto nº 5.151, de 22 de julho de 2004; Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, arts. 21 e 22; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, arts. 53, inciso V, e 54.

Relatório

A contribuinte referida em epígrafe, devidamente qualificada nos autos, interpõe consulta tributária, protocolada em 8 de abril de 2015. A peticionante formula estes quesitos: i) os recursos recebidos enquanto pessoa física, não pertencente ao quadro efetivo da Organização dos Estados Ibero-Americanos para a Educação, a Ciência e a Cultura (OEI), na qualidade de consultor, são tributáveis? ii) a Nota PGFN/CRJ nº 1549, de 2012, é aplicável à OEI? iii) o Decreto nº 5.128, de 6 de julho de 2004, garante a isenção do Imposto sobre a Renda relativamente aos recursos percebidos na mencionada condição?

2. A final, a requerente presta as declarações constantes no art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Em apertada síntese, é o relatório.

Fundamentos

3. De início, cabe advertir que o processo de consulta não constitui instrumento declaratório do reconhecimento de direito a isenção tributária, tampouco convalida informações apresentadas pelo consulente, a teor do art. 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

4. Nada obstante, saliente-se que este feito preenche os requisitos de admissibilidade fixados na legislação de regência pertinente, donde merecer conhecimento.

5. Lado outro, adentrando no mérito do processo, colacionam-se abaixo dispositivos do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, aplicáveis à espécie sob exame:

Art. 22. Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho percebidos por (Lei nº 4.506, de 1964, art. 5º, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 30):

[...]

II - servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção;

[...]

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

[...]

V - os rendimentos recebidos de governo estrangeiro e de organismos internacionais, quando correspondam à atividade exercida no território nacional, observado o disposto no art. 22;

[...]

Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

[...]

III - os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte;

[...]

Art. 620. Os rendimentos de que trata este Capítulo estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, mediante aplicação de alíquotas progressivas, de acordo com as seguintes tabelas em Reais:

[...]

Art. 628. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho não assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas (Lei nº 7.713, de 1988, art.7º, inciso II).

[...]

Art. 997. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (Lei nº 5.172, de 1966, art. 98). (negritamos).

6. Estatuí a IN SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, que versa sobre tributação, pelo Impostos sobre a Renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no estrangeiro por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não residente no Brasil:

Recebidos de organismos internacionais

Art. 21. Os rendimentos recebidos por residentes no Brasil de organismos internacionais situados no Brasil ou no exterior estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual.

§ 1º Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho recebidos pelo exercício de funções específicas no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil (PNUD), nas Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas (ONU), na Organização dos Estados Americanos (OEA) e na Associação Latino-Americana de Integração (Aladi), situados no Brasil, por servidores aqui residentes, desde que seus nomes sejam relacionados e informados à SRF por tais organismos como integrantes das categorias por elas especificadas.

§ 2º A informação de que trata o § 1º deve ser:

I - prestada em formulário, conforme o modelo constante no Anexo II, e conter o nome do organismo internacional, a relação dos servidores abrangidos pela isenção e os respectivos números de inscrição no CPF;

II - enviada até o último dia útil do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento dos rendimentos à Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) da SRF.

Art. 22. Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho assalariado recebidos no Brasil, por pessoa física não residente, de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado, acordo ou convênio, a conceder isenção.

Parágrafo único. Os demais rendimentos recebidos no Brasil pelas pessoas referidas no *caput* são tributados de acordo com o disposto nos arts. 26 a 45. (grifos nossos).

7. A IN RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, que trata de normas gerais de tributação referentes ao IRPF, preceitua:

DO RECOLHIMENTO MENSAL (“CARNÊ-LEÃO”)

Seção I

Da Sujeição ao Recolhimento Mensal

Art. 53. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física residente no País que recebe:

[...]

V - rendimentos em função de prestação de serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte.

[...]

Art. 54. Os rendimentos sujeitos a recolhimento mensal (carnê-leão) devem integrar a base de cálculo do imposto na DAA, sendo o imposto pago considerado antecipação do apurado nessa declaração.

8. Cumpre assinalar que a peticionária alega ter desempenhado atividades de consultoria junto à OEI entre os anos de 2011 e 2015, conforme documentação que atravessou às fls. 13/78 dos autos, nos termos do Decreto nº 5.151, de 22 de julho de 2004, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta e indireta, para fins de celebração de atos complementares de cooperação técnica recebida de organismos internacionais e da aprovação e gestão de projetos vinculados aos referidos instrumentos.

9. O Decreto nº 5.151, de 2004, dispõe:

Art. 1º Este Decreto estabelece os procedimentos a serem observados pelos órgãos e pelas entidades da Administração Pública Federal direta e indireta, para fins de celebração de atos complementares de cooperação técnica recebida, decorrentes de Acordos Básicos firmados entre o Governo brasileiro e organismos internacionais cooperantes, e da aprovação e gestão de projetos vinculados aos referidos instrumentos.

[...]

Art. 4º O órgão ou a entidade executora nacional poderá propor ao organismo internacional cooperante a contratação de serviços técnicos de consultoria de pessoa física ou jurídica para a implementação dos

projetos de cooperação técnica internacional, observado o contexto e a vigência do projeto ao qual estejam vinculados.

§ 4º A consultoria de que trata o *caput* deverá ser realizada por profissional de nível superior, graduado em área relacionada ao projeto de cooperação técnica internacional.

§ 5º Excepcionalmente será admitida a seleção de consultor técnico que não preencha o requisito de escolaridade mínima definido no § 4º, desde que o profissional tenha notório conhecimento da matéria afeta ao projeto de cooperação técnica internacional.

§ 6º O órgão ou a entidade executora nacional somente proporá a contratação de serviços técnicos de consultoria mediante comprovação prévia de que esses serviços não podem ser desempenhados por seus próprios servidores.

§ 7º As atividades do profissional a ser contratado para serviços técnicos de consultoria deverão estar exclusiva e obrigatoriamente vinculadas aos objetivos constantes dos atos complementares de cooperação técnica internacional.

§ 8º A proposta de contratação de serviços técnicos de consultoria deverá estabelecer critérios e formas de apresentação dos trabalhos a serem desenvolvidos.

§ 9º Os consultores desempenharão suas atividades de forma temporária e sem subordinação jurídica.

§ 10. O órgão ou a entidade executora nacional providenciará a publicação no Diário Oficial da União do extrato do contrato de consultoria até vinte e cinco dias a contar de sua assinatura.

Art. 5º A contratação de consultoria de que trata o art. 4º deverá ser compatível com os objetivos constantes dos respectivos termos de referência contidos nos projetos de cooperação técnica e efetivada mediante seleção, sujeita a ampla divulgação, exigindo-se dos profissionais a comprovação da habilitação profissional e da capacidade técnica ou científica compatíveis com o trabalho a ser executado.

§ 1º A seleção observará os princípios da legalidade, impessoalidade, publicidade, razoabilidade, proporcionalidade e eficiência, bem como a programação orçamentária e financeira constante do instrumento de cooperação técnica internacional.

§ 2º Os serviços técnicos de consultoria deverão ser definidos com objetividade e clareza, devendo ficar evidenciadas as qualificações específicas exigidas dos profissionais a serem contratados, sendo vedado o seu desvio para o exercício de outras atividades.

§ 3º A autorização para pagamento de serviços técnicos de consultoria será concedida somente após a aceitação do produto ou de suas etapas pelo órgão ou pela entidade executora nacional beneficiária.

§ 4º O órgão ou a entidade executora nacional informará à Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Fazenda, os valores pagos a consultores no ano-calendário imediatamente anterior. (Redação dada pelo Decreto nº 7.639, de 2011)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá, em ato normativo próprio, a forma, o prazo e as condições para o cumprimento da

obrigação acessória a que se refere o § 4º. (Incluído pelo Decreto nº 7.639, de 2011)

10. A seu turno, o Acordo de Sede firmado entre o Brasil e a OEI, promulgado pelo aludido Decreto nº 5.128, de 2004, estabelece:

ARTIGO 2º

Estabelecer, para fins de interpretação do presente Acordo, as seguintes convenções:

[...]

h) "quadro de pessoal", os funcionários ou contratados da Organização, independentemente de onde desenvolverem sua atividade principal;

i) "especialistas", as pessoas contratadas pela Organização, para desenvolverem funções técnicas, submetidas à autoridade do Diretor e sujeitas ao Regulamento e Estatutos da Organização como os funcionários da mesma ou às cláusulas de contratação previamente estabelecidas com a Organização;

[...]

ARTIGO 15

O Diretor, os membros do quadro de pessoal e os especialistas estarão isentos do pagamento de impostos federais, com exceção:

a) dos impostos indiretos, normalmente incluídos no preço das mercadorias ou dos serviços;

b) dos impostos e taxas sobre os bens imóveis privados localizados na República Federativa do Brasil, a menos que estejam sendo utilizados pela Organização;

c) dos impostos e taxas sobre os ingressos privados, incluídos os ganhos de capital, que tiverem origem na República Federativa do Brasil e dos impostos sobre o capital correspondentes a investimentos realizadas em empresas comerciais ou financeiras na República Federativa do Brasil;

d) das taxas relativas a remuneração por serviços públicos;

e) dos impostos sobre as sucessões e as transmissões exigíveis pela República Federativa do Brasil; e

f) dos direitos de registro, custas judiciais, hipoteca e timbre, salvo o disposto no artigo 13.

[...]

ARTIGO 21

Os membros do quadro de pessoal e especialistas desfrutarão dos seguintes privilégios, isenções e facilidades:

[...]

d) isenção de imposto de renda ou qualquer imposto direto sobre salários e emolumentos pagos pelo Organismo; e

[...]

Os membros do quadro de pessoal e especialistas - fora das suas funções oficiais - assim como os familiares dependentes, não poderão exercer na República Federativa do Brasil nenhuma atividade profissional ou comercial.

[...]

ARTIGO 30

A Organização notificará por escrito ao Governo com a anterioridade possível:

- a) a nomeação do Diretor, os membros do pessoal ou especialistas, assim como a contratação de pessoal local, indicando quando se tratar de cidadãos brasileiros ou de residentes permanentes na República Federativa do Brasil. Além disso, informará quando alguma das pessoas citadas terminar de prestar as suas funções na Organização; e
- b) a chegada e saída definitiva do Diretor, dos membros do quadro de pessoal e dos especialistas, como a dos membros da família dos mesmos.

ARTIGO 31

O Governo expedirá ao Diretor, aos membros do pessoal e aos especialistas, uma vez recebida a notificação da sua designação, um documento credenciando a sua qualidade e especificando a natureza das suas funções. (destacamos).

11. Verifica-se, portanto, que o art. 15, *caput*, e o art. 21, alínea “d”, do Decreto nº 5.128, de 2004, previam isenção do Imposto sobre a Renda relativamente aos salários e emolumentos pagos pela OEI aos especialistas contratados, entre outros. Sublinhe-se que, de acordo com o festejado *Vocabulário Jurídico* de autoria do saudoso jurista Plácido e Silva, o termo *emolumento*, derivado do latim *emolumentum* (vantagem, proveito), possui o sentido genérico de toda retribuição devida ou vantagem concedida a uma pessoa, além do que fixamente percebe pelo exercício de seu cargo ou ofício¹.

12. De outra banda, acentue-se que o Acordo Básico de Cooperação Técnica entre o Brasil e a OEI, internalizado pelo Decreto nº 8.289, de 25 de julho de 2014, que entrou em vigor, segundo o art. 3º deste último, na data de sua publicação, ou seja, em 28 de julho de 2014, veio a preconizar, com clareza, o seguinte:

Artigo XIII

Privilégios e Imunidades

1. A aplicação de privilégios e imunidades no contexto do presente Acordo seguirá as previsões do Acordo de Sede entre o Governo da República Federativa do Brasil e a Organização dos Estados Ibero-Americanos para a Educação, a Ciência e a Cultura (OEI), celebrado em 30 de janeiro de 2002 e promulgado pelo Decreto nº 5.128, de 6 de julho de 2004.

2. Não se concederá aos cidadãos brasileiros ou estrangeiros com residência permanente na República Federativa do Brasil isenção

¹ Cfr. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 28. ed., 2. tiragem Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 524.

de imposto de renda ou qualquer imposto direto sobre salários e emolumentos pagos pela OEI. (destacamos).

13. Destarte, por força do art. XIII, item 2, do Decreto nº 8.289, de 2014, desde o dia 28 de julho de 2014, não mais são isentos do Imposto sobre a Renda os salários e emolumentos pagos pela OEI, na espécie, a consultores de nacionalidade brasileira, a exemplo da ora requerente.

14. Ora bem. Já no tocante à citada Nota PGFN/CRJ nº 1.549, de 3 de dezembro de 2012, recorde-se que ela complementa a Nota PGFN/CRJ nº 1.114, de 30 de agosto de 2012, a qual delimitou a matéria decidida nos julgamentos submetidos à sistemática dos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil (CPC) de 1973, com a finalidade de subsidiar a aplicação, por parte da Receita Federal, do Parecer PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, tendo em vista o julgamento pelo Col. STJ do Recurso Especial nº 1.306.393/DF, sugerindo a inclusão do tema, na forma do art. 1º, inciso V, da Portaria PGFN nº 294, de 22 de março de 2010, considerando o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014.

15. Nessa esteira, ressalte-se que a Nota PGFN/CRJ nº 1.549, de 2012, visto referir-se ao r. Aresto prolatado pelo STJ nos autos do Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.306.393/DF, diz respeito à isenção do Imposto sobre a Renda dos rendimentos do trabalho recebidos por técnicos a serviço das Nações Unidas, contratados no Brasil para atuar como consultores no âmbito do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), e também por peritos, referidos no Acordo Básico de Assistência Técnica com a ONU, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, incorporado ao ordenamento jurídico pelo Decreto nº 59.308, de 23 de setembro de 1966, não sendo aplicável, portanto, à OEI.

Conclusão

16. Diante do exposto, conclui-se que, até o dia 27 de julho de 2014, por força do Acordo de Sede firmado entre o Brasil e a OEI, promulgado pelo Decreto nº 5.128, de 2004, os membros do quadro de pessoal e especialistas do aludido organismo internacional gozavam de isenção daquele tributo relativamente aos salários e emolumentos pagos por essa entidade.

17. No entanto, em razão do Acordo Básico de Cooperação Técnica firmado entre as Partes, promulgado pelo Decreto nº 8.289, de 2014, não se concederá, a partir de 28 de julho de 2014, aos cidadãos brasileiros ou estrangeiros com residência permanente no País, isenção do Imposto de Renda sobre salários e emolumentos pagos pela OEI, estando estes sujeitos, portanto, à tributação, sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (“carnê-leão”) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual.

18. É o parecer. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinado digitalmente)

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

19. De acordo. Remeta-se à Senhora Coordenadora da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

(assinado digitalmente)

ISABEL CRISTINA DE OLIVEIRA GONZAGA
Chefe da Disit04

20. De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral, para aprovação.

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

21. Aprovo a solução acima proposta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit