



---

## Solução de Consulta nº 14 - Cosit

**Data** 16 de janeiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Reforma parcial da Solução de Consulta Cosit nº 195, de 5 de agosto de 2015. Revogação de norma tributária concessiva de isenção incondicionada do IRPF, decorrente de tratado internacional, e a necessidade de observância do princípio da anterioridade anual.

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, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2015 - em homenagem aos princípios da anterioridade do exercício, da segurança jurídica, da não surpresa e da irretroatividade - 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, desde aquela data.

Todavia, ressalte-se que, no tocante aos fatos geradores havidos 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 no que diz respeito aos salários e emolumentos pagos por essa entidade.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, arts. 49, inciso I, 84, inciso VIII, e 150, inciso III, alíneas “a” a “c”, e § 1º; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 104, III, 105, 106 e 178; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), arts. 22, inciso II, 55, inciso V, 106, inciso III, 620, “caput”, 628, “caput”; Decreto nº 5.151, de 2004; Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, arts. 21 e 22; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, arts. 53, inciso V, e 54.

## Relatório

A presente decisão tem por objetivo reformar, parcialmente, a Solução de Consulta Cosit nº 195, de 5 de agosto de 2015, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União do dia 19 subsequente, estando seu inteiro teor disponível na página da Receita Federal na internet, da qual a respectiva consulente teve ciência em 2 de setembro subsequente (fl. 105), tendo em conta que tal solução não abordou, na espécie dos autos, designadamente, a questão da aplicação do princípio da anterioridade do exercício financeiro, previsto no art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, relativamente à revogação de isenção do Imposto sobre a Renda, operada por decreto legislativo do Congresso Nacional, que aprovou tratado internacional firmado pelo Brasil, à vista do disposto no art. 104, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

2. A mencionada consulta foi assim relatada:

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.

3. Eis a fundamentação legal da referida solução de consulta:

**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.

[...]

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).

[...]

6. Estatui 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 proporrá 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 ofício<sup>1</sup>.

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 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,

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

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.

4. Esta é a conclusão do ato em apreço:

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.

5. É o relatório.

## Fundamentos

6. Inicialmente, convém destacar que, por força do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e no art. 11 da dita IN RFB nº 1.396, de 2013, a apresentação de consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.

7. Outrossim, importa transcrever estes dispositivos da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[...]

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e **a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e**

V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[...]

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza; (grifos nossos).

8. Desta forma, à vista das supratranscritas disposições constitucionais, verifica-se que o Imposto sobre a Renda sujeita-se ao princípio da anterioridade anual, mas não ao da anterioridade nonagesimal.

9. Ademais, reza o CTN:

**Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:**

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

**III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.**

Aplicação da Legislação Tributária

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

[...]

**Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975). (g.n.).**

10. É de recordar que o Acordo de Sede firmado entre o Governo do Brasil e a OEI, aprovado através do Decreto Legislativo nº 336, de 24 de julho de 2003, e promulgado pelo Decreto do Presidente da República nº 5.128, de 2004, previu em seu art. 15, *caput*, e art. 21,

alínea “d”, isenção do Imposto sobre a Renda relativamente aos salários e emolumentos pagos pela OEI aos especialistas contratados, entre outros.

11. Por sua vez, o Acordo Básico de Cooperação Técnica celebrado entre o Brasil e a OEI, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 1, de 16 de janeiro de 2014, e promulgado pelo Decreto Presidencial nº 8.289, de 2014, assentou, no art. XIII, item 2, que não se concederá, aos cidadãos brasileiros ou estrangeiros com residência permanente no Brasil, isenção de Imposto de Renda ou qualquer imposto direto sobre salários e emolumentos pagos por aquela organização.

12. Assinale-se que, para a maioria da doutrina, o procedimento de internalização de tratados internacionais no Brasil é um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação das vontades do Congresso Nacional, que resolve a respeito, mediante decreto legislativo (CRFB/1988, art. 49, inciso I), e a do Presidente da República, que os promulga por meio de decreto (CRFB/1988, art. 84, inciso VIII) <sup>2</sup>.

13. Outrossim, frise-se que todos os tratados internacionais celebrados pelo Estado Brasileiro devem necessariamente conformar-se ao domínio normativo da Constituição da República, sob pena de invalidade e de ineficácia de suas cláusulas <sup>3</sup>.

14. O festejado Roque Carrazza corrobora:

[...] a lei ordinária que extingue ou reduz uma isenção somente poderá ser aplicada no exercício vindouro ao de sua entrada em vigor. A razão disso está em que a lei que afasta ou diminui uma isenção tributária assemelha-se, em tudo e por tudo, à que cria ou aumenta um tributo. Afinal, o encargo que acarreta para o contribuinte é o mesmo. [...] É vedado, ainda, ao tratado, derrogar norma constitucional. Realmente, é inadmissível a prevalência de tratado internacional contra o texto expresso da Constituição ou, o que é mais grave, contra os princípios que ela incorpora. Como natural consequência, será inconstitucional o decreto legislativo que ratificar tratado internacional que afronte a Carta Magna. [...] Inexiste, pois, supremacia jurídica dos decretos legislativos que ratificam tratados internacionais (tributários ou não tributários) sobre as leis federais, estaduais, municipais ou distritais. Muito bem. O decreto legislativo, confirmando o tratado internacional, pode, também, conceder ou revogar uma isenção tributária. Se vier a revogá-la, o princípio da anterioridade tributária deverá ser obedecido,

<sup>2</sup> Cfr. PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 5. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2013. p. 140.

<sup>3</sup> Cfr. Supremo Tribunal Federal. ADI-MC nº 1.480/DF. Rel. Min. Celso de Mello. Brasília, 4/9/1997. DJ de 18/5/2001.

---

a menos, é evidente, que se esteja diante de um daqueles tributos que não precisam necessariamente observá-lo.<sup>4</sup>

15. Destarte, em homenagem aos princípios da anterioridade do exercício, da segurança jurídica, da não surpresa e da irretroatividade, nos termos do art. 104, inciso III, do CTN, depreende-se que o Decreto nº 8.289, de 2014 (art. XIII, item 2), que, na espécie, revogou a isenção do Imposto sobre a Renda de que tratava o Decreto nº 5.128, de 2004 (art. 15, *caput*, e art. 21, alínea “d”), só entrou em vigor em 1º de janeiro de 2015, relativamente, portanto, aos fatos geradores ocorridos a partir dessa mesma data.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Cfr. CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 19. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003. pp. 193, 207 e 209.

<sup>5</sup> Sobre a revogação de isenção e a necessidade de obediência ao princípio da anterioridade, cfr. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. pp. 285-287; CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 337; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. pp. 563-564; MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 21. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002. pp. 87-88, e Efeito da revogação da norma de isenção tributária. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 11, nº 63, maio/jun. 2013; SOUTO MAIOR BORGES, José. Isenções tributárias. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 111; TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica dos benefícios fiscais. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE, Belo Horizonte, ano 1, nº 1, mar./ago. 2012, e TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 310.

## Conclusão

16. Assim sendo, é de concluir que, no respeitante aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, em virtude do Acordo de Sede firmado entre o Brasil e a OEI, promulgado pelo Decreto nº 5.128, de 2004 (art. 15, *caput*, e art. 21, alínea “d”), 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. Por outro lado, em função do Acordo Básico de Cooperação Técnica firmado entre o Brasil e a OEI, promulgado pelo Decreto nº 8.289, de 2014 (art. XIII, item 2), não se concederá, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2015 - em homenagem aos princípios da anterioridade do exercício, da segurança jurídica, da não surpresa e da irretroatividade - 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, desde aquela data, à tributação, sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (“carnê-leão”) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual.

18. Da análise dos elementos colacionados a este feito, verifica-se que houve a percepção, pela ora consultante, de rendimentos pagos pela OEI em 18 de janeiro de 2015 (fl. 14), enquanto os demais foram auferidos em anos anteriores.

19. Por seu turno, estabelece a IN RFB nº 1.396, de 2013:

Art. 10. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

Parágrafo único. Quando a solução da consulta implicar pagamento, este deverá ser efetuado no prazo referido no *caput*, ou no prazo normal de recolhimento do tributo, o que for mais favorável ao consulente.

20. Por conseguinte, se ainda não o fez, deverá a consulente efetuar o recolhimento do IRPF referente aos fatos geradores de 2015, no prazo fixado pelo art. 10 da IN RFB nº 1.396, de 2013, sem a aplicação de multa de mora e de juros de mora, bem como providenciar a retificação da Declaração de Ajuste Anual, a fim de que esta venha a retratar o entendimento contido na presente decisão.

21. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinado digitalmente)  
ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

(assinado digitalmente)  
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit04

### **Ordem de Intimação**

24. Em face do exposto, decido reformar parcialmente a Solução de Consulta Cosit nº 195, de 5 de agosto de 2015, conforme os fundamentos acima, mantidos os demais termos daquele decisório. Encaminhe-se à unidade da RFB do domicílio tributário da consulente, a fim de dar-lhe ciência desta decisão e adotar as medidas adequadas à sua observância (IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 23, inciso V). Publique-se e divulgue-se consoante o art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

(assinado digitalmente)  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta