

REGIME JURÍDICO DA TRIBUTAÇÃO DOS CONSULTORES DOS ORGANISMOS INTERNACIONAIS NO BRASIL

Joel Arruda de Souza^{*}

RESUMO:

Este trabalho busca analisar a tributação dos consultores que prestam serviços nos Organismos Internacionais através da Cooperação Técnica Internacional para identificar seus efeitos jurídicos focados no instituto da imunidade de jurisdição e nos critérios da residência tributária na perspectiva do ordenamento jurídico brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: Cooperação Técnica Internacional, Imunidades e privilégios, Tributação e critérios de residência.

ABSTRACT:

This work searches to analyze the taxation of the consultants who give to services in the International Organisms through the International Technical Cooperation to identify to its legal effect in the institute of the jurisdiction immunity and in the criteria of the residence tax in the perspective of the Brazilian legal system.

KEYWORDS: International Technical Cooperation, Immunities and privileges, Taxation and criteria of residence

^{*} Professor da Universidade Católica de Brasília. Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília.

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. A Cooperação Técnica Internacional no Brasil**
- 3. O critério da Residência para Tributação da Renda Transnacional das Pessoas Físicas e seus reflexos para Cooperação Técnica Internacional**
- 4. Critério da Residência no Direito Comparado**
- 5. A noção de residência tributária no Brasil**
- 6. Personalidade jurídica das organizações internacional**
- 7. Regime jurídico dos servidores de representações estrangeiras e de Organismos Internacionais residentes no País**
- 8. Conclusões**

1. Introdução

Os Organismos Internacionais através da Cooperação Técnica Internacional (CTI) é o instrumento da promoção do processo de desenvolvimento de globalização ou mundialização e seus reflexos nos países são complexos e servem com fonte de estudos em todos os campos do conhecimento.

A Cooperação Técnica Internacional (CTI) tem como escopo principal a transferência de tecnologias e de conhecimentos que possam contribuir para o desenvolvimento socioeconômico dos países. O trabalho realizado pela cooperação é visto como mola propulsora de mudanças de paradigma que levam ao crescimento, eliminando barreiras que dificultam o desenvolvimento das relações entre os países.

Estudaremos como funciona Cooperação Técnica Internacional (CTI) no Brasil principalmente os critérios de delimitação da competência tributária, tendo como foco o critério da residência para tributação das pessoas físicas.

O tema foi escolhido por sua importância e atualidade no cenário atual, pois os Organismos Internacionais tem desempenhado papel relevante na promoção do desenvolvimento dos países e no Brasil esta cooperação tem se ampliado, mas tem provocado diversas distorções, principalmente no tocante á contratação de trabalhadores para trabalhar nos Órgãos da Administração Direta, Indireta e Fundacional do Estado Brasileiro.

A Receita federal está promovendo uma devassa na vida dos consultores que trabalham para o Governo Federal com objetivo de fazer a cobrança do Imposto de Renda pessoa física, pois alega que o imposto é devido e multa pesadamente que não recolhe.

Segundo o Secretário-adjunto da Receita, Paulo Ricardo, 777 pessoas foram multadas num valor de R\$ 22,247 milhões e os fiscais estão debruçados em outros 200 casos.¹

Só que a Receita Federal não avalia o impacto do problema com os Organismos Internacionais, principalmente em relação aos projetos de Cooperação Técnica no Brasil, antes de enfrentar o problema e preciso compreender como funciona o trabalho das Nações Unidas no Brasil.

¹ ALLAN, Ricardo, Equipe Correio. Prestadores de Serviço na Mira In: Correio Braziliense, 10 de dezembro de 2006.

2. A Cooperação Técnica Internacional no Brasil

O Brasil veio a implementar a Cooperação Técnica Internacional a partir de 1950, como estrutura de Estado com o nome de Comissão Nacional de Assistência Técnica (CNAT), subordinada diretamente ao Ministério das Relações Exteriores – MRE, focada em uma visão assistencialista, notada pelo próprio nome deste órgão.²

Não obstante a orientação e as políticas de cooperação internacional terem evoluído consideravelmente nas últimas décadas, ampliando seus temas de interesse e ao mesmo tempo especializando-se, o conceito inicial de “ajuda para o desenvolvimento” ou “ajuda para a autonomia” permanece vivo até os dias atuais.³

O Estado Brasileiro em 1967, instituiu a Subsecretaria de Cooperação Econômica e Técnica Internacional (SUBIN) e o Decreto nº 65.476 de 21/11/1969 que dispõe sobre as atividades relacionadas à CTI, e assim, houve a formação de outros órgãos já inseridos no contexto da nova conceituação da ONU, tais como a SUBIN e a Agência Brasileira de Cooperação (ABC), integrada à estrutura do MRE e criada em 1987.

A Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, delegou a competência da Coordenação da Cooperação Técnica Internacional para o Ministério das Relações Exteriores e o Decreto nº 5.032, de 5 de abril de 2004,

² PLONSKI, Guilherme Ary. A Administração de Projetos Aplicada ao Ambiente da Cooperação Técnica Internacional: Visão de Conjunto. In: MARCOVITCH, Jacques (Org). **Cooperação Internacional: Estratégia e Gestão**. São Paulo: Editora USP, 1994. p. 370.

³ AGENCIA Brasileira de Cooperação. Disponível em: <<http://www.abc.mre.gov.org>>. Acesso em: 29 maio. 2006.

aprovou o Regimento e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério das Relações Exteriores, e dá outras providências.

Art. 1º. O Ministério das Relações Exteriores, órgão da administração direta, tem como área de competência os seguintes assuntos:

(...)

IV - programas de cooperação internacional e de promoção comercial;

(...)

Art. 2º. O Ministério tem a seguinte estrutura organizacional:

(...)

II - órgão central de direção: Secretaria-Geral das Relações Exteriores:

(...)

e) Subsecretaria-Geral de Cooperação Técnica e Comunidades Brasileiras no Exterior:

1. Agência Brasileira de Cooperação;

(...)

Art. 22. À Agência Brasileira de Cooperação compete coordenar, negociar, aprovar, acompanhar e avaliar, em âmbito nacional, a cooperação para o desenvolvimento em todas as áreas do conhecimento, recebida de outros países, e organismos internacionais e aquela entre o Brasil e os países em desenvolvimento.⁴

O Decreto nº 5.151, de 22 de julho de 2004, regulamentou sobre 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 de organismos internacionais e da aprovação e gestão de projetos vinculados aos referidos instrumentos.⁵

A Agência Brasileira de Cooperação (ABC) é a coordenadora responsável pelos programas e projetos de CTI e representante oficial do

⁴ AGENCIA Brasileira de Cooperação. Disponível em: <<http://www.abc.mre.gov.org>>. Acesso em: 29 maio. 2006.

⁵ Idem.

governo nos assuntos de cooperação técnica. De acordo com a definição de Cooperação Técnica Internacional da ABC (2006):

A cooperação técnica internacional constitui importante instrumento de desenvolvimento, auxiliando um país a promover mudanças estruturais nos seus sistemas produtivos, como forma de superar restrições que tolhem seu natural crescimento. Os programas implementados sob sua égide permitem transferir conhecimentos, experiências de sucesso e sofisticados equipamentos, contribuindo assim para capacitar recursos humanos e fortalecer instituições do país receptor, a possibilitar-lhe salto qualitativo de caráter duradouro.

A cooperação recebida do exterior abrange a cooperações técnicas bilateral e multilateral, e busca a internalização de conhecimentos técnicos disponibilizados por organismos internacionais (cooperação multilateral) e por países mais desenvolvidos (cooperação bilateral), dentro da ótica de aceleração do processo de desenvolvimento nacional.⁶

Para realização da Cooperação Técnica Internacional, o Brasil possui diversos acordos com Organismos Internacionais denominados “Cooperação Técnica Recebida Multilateral – (CRTM)”, que relacionamos para identificar a dimensão do processo de parcerias para o desenvolvimento e que servem de objeto para este trabalho:

BID: "Convênio Constitutivo do Banco Interamericano de Desenvolvimento", de 08/04/59, promulgado pelo Decreto Legislativo nº 18, de 30/12/59

UNICEF: "Acordo entre o Fundo das Nações Unidas para a Infância e o Governo dos Estados Unidos do Brasil", de 28/03/66, promulgado pelo Decreto

⁶ AGENCIA Brasileira de Cooperação. Disponível em: <<http://www.abc.mre.gov.org>>. Acesso em: 29 maio. 2006.

nº 62.125, de 06/01/68; e o "Acordo Básico de Assistência Técnica entre os Estados Unidos do Brasil e a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica", de 29/12/64, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23/09/66.

UNIFEM, OMPI, UNDCP, OACI, PNUD, OIT, FAO, UNESCO, UPU, UIT, OMM, FNUAP, UNIDO, AIEA, HABITAT: "Acordo Básico de Assistência Técnica entre os Estados Unidos do Brasil e a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica", de 29/12/64, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23/09/66.

Para desempenho suas atividades, vários Ministérios firmam convênios com Organismos Internacionais para atingir metas de qualidade e objetivos com tecnologia estrangeira, isso leva a contratação de consultores especializados, que oferecem treinamento e auxiliam os servidores na execução dos projetos que possibilitam acesso mais ágil aos conhecimentos, informações e capacitação. O papel da Agência Brasileira de Cooperação (ABC) é de coordenadora e responsável pelos programas e projetos, além de representante oficial do Governo nas ações de cooperação técnica.

A Constituição da República Federativa do Brasil prevê em seu artigo 37, inciso II, que "a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de prova ou de prova e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração".

O Estado Brasileiro fechou uma série de acordos de Cooperação Técnica Internacional (CTI) com os Organismos Internacionais com serviços de

consultores que prestariam serviços nos Órgãos da Administração Direta (Ministérios), mas que no plano de execução, foram contratados outros funcionários nas atividades meio que contrariavam frontalmente a Constituição Brasileira e Consolidação das Leis do Trabalho resultando em diversas ações no Poder Judiciário, fiscalização do Tribunal de Contas da União e principalmente do Ministério Público do Trabalho que após levantamento e Assinatura do Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) determinou com força de sentença a substituição de consultores por servidores concursados, assim até o final do ano de 2004 o governo não poderá manter servidores de projetos de cooperação, como o Programa das Nações Unidas para o desenvolvimento (PNUD).

Assim, os funcionários contratados pela União, através dos projetos de cooperação internacional, deverão ser substituídos. A Procuradoria Regional do Trabalho estima que só através do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) são 9 mil casos. No papel são consultores, mas na verdade desempenham funções exclusivas de servidores públicos concursados, o que é proibido por lei.

Após levantamento realizado pela Advocacia Geral da União (AGU) e Ministério Público do Trabalho, alguns Ministérios cumpriram, outros já pediram prorrogação do prazo, dentre eles o do Meio Ambiente, Saúde, Educação e Desenvolvimento Agrário.

Observa-se que neste período os Consultores não recolheram imposto de renda pois estavam sob o manda da imunidade e que através da Consulta nº 242, de 18 de junho de 2004, tiveram conhecimento da necessidade de

recolhimento através de pagamento mensal (carnê-leão) aqui colacionada a ementa:

EMENTA: NÃO-ISENÇÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS POR CONTRADOS, NO BRASIL, POR ORGANISMOS INTERNACIONAIS. Por força das leis tributárias brasileiras e do acordado nas Convenções sobre Privilégios e Imunidades da Organização das Nações Unidas e de suas Agências Especializadas, o contribuinte contratado em regime de prestação de serviços, para trabalhar em projetos de cooperação técnica, não faz jus à isenção do imposto de renda sobre os rendimentos percebidos.

O governo federal gasta por ano, uma média de R\$ 400 milhões, vindos de empréstimos do Exterior ou do próprio Tesouro Nacional, são usados por ministérios, agências e outras fundações do governo para bancar o trabalho de cerca de sete mil pessoas. Nenhuma delas conta com carteira assinada e suas remunerações estão livres de recolhimentos para a Previdência e para o Imposto de Renda.

O problema é que esses funcionários ficaram sem recolher imposto de renda vários anos e não sabiam que tinham que pagar, pois foram contratados como consultores nos Organismos Internacionais não para prestação de serviços como entende a Receita Federal.

Os Consultores não foram contratados como prestadores e não deveriam recolher o Imposto de Renda, inclusive houve decisão do Conselho de Contribuintes favorável aos consultores.

Os problemas relativo às contratações tiveram início em 2001 e só agora a Receita quer cobrar o Imposto de Renda retroativo á 05 anos (prazo prescricional) dos funcionários que já se retiraram do Programa de Cooperação Técnica, a solução não é razoável.

3. O critério da Residência para Tributação da Renda Transnacional das Pessoas Físicas e seus reflexos para Cooperação Técnica Internacional.

A globalização talvez seja um dos fenômenos mais difíceis de se conceituar, mas que estimulam vários eventos na sociedade atual, muitas de suas definições estão centradas na economia mundial que emergiu nas últimas décadas com conseqüência dramática de transnacionalização da produção de bens e serviços dos mercados financeiros.⁷

A Tributação Internacional não ficou alheio aos resultados da globalização e o Direito Internacional, assim como outras ciências, modificaram e reestruturaram suas legislações para se adaptarem ao aprofundamento das relações globais.

O Direito Tributário Internacional tem por objeto situações internacionais, ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais de uma ordem jurídica dotada de poder de tributar.⁸

O Sistema Tributário Nacional sofre seus efeitos e as leis do Imposto de Renda são alteradas contínua e mensalmente por outras leis, decretos-leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgão governamentais.

A proliferação é tão rápida e contínua que o governo não dá mais ao trabalho de consolidar tudo em um novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje, é uma ironia: RIR.⁹

⁷ SANTOS, Boaventura de Souza. **Uma Cartografia Simbólica das Representações Sociais.: Prolegomenos a Uma Concepção Pós-Moderna de Direito.** Revista Brasileira de Ciências Criminais. V. 04. n.13. p. 253-277, jan/mar.1996. p. 03.

⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** Rio de Janeiro. Ed. Forense, 2003. p. 03.

Numa análise mais profunda, as mudanças legislativas estão ocorrendo para adaptação das condições e influência da nova economia. O tema desperta muito interesse tendo em vista a crescente globalização da prestação e vendas de serviços e bens de das relações econômicas, o que leva á necessidade de se identificar, para fins de tributação o Imposto de Renda, a renda mundial como um forma de alcançar a justiça fiscal por meio de realização da isonomia tributária, da progressividade, universalidade, e da generalidade para se evitar evasões e auferir a real capacidade contributiva das pessoas físicas.¹⁰

A implicação mais importante desta definição surge com o princípio da legalidade e da soberania, pois os conflitos de leis fiscais no âmbito internacional, resultam na busca dos Estados em alcançar o maior número de rendas, inclusive quando seus cidadãos estiverem recebendo rendas de fontes no exterior ou encontrarem-se fora do seu território.

Dessas novas relações resultam um imbricamento de fontes pagadoras e dos respectivos beneficiários dos rendimentos situados nos mais diversos países, surgindo a necessidade de regras que visem regular a incidência tributária de forma que não ocorra a bitributação de valores e sejam evitados os conflitos daí advindos.¹¹

No que tange a matéria de imposto de renda pressupõe uma distância básica de pessoas residentes ou domiciliadas no exterior.

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. Editora Saraiva, São Paulo, 1989. p. 07.

¹⁰ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer Natureza**. Barueri-SP: Ed. Manole, 2004.p. 175.

¹¹ MAIA, idem. p. 176.

No Direito Civil brasileiro conceitua domicílio da pessoa natural como o lugar onde ela estabelece sua residência com ânimo definitivo. Na fixação do conceito, a norma civil conjuga, assim um elemento material, a residência, a um elemento volitivo, que a intenção da pessoa de nela permanecer.¹²

A Legislação Brasileira, para efeito tributário distingue os conceitos de domicílio e residência considerando com domicílio, o país em que as pessoas têm sua residência com ânimo definitivo.

Mesmo o Brasil não participando da OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico), adotou-se a terminologia de residência como preferência no campo do Direito Internacional Tributário.

O Código Tributário Nacional (CTN), no seu artigo 127, estabelece como regra geral que o domicílio fiscal será eleito pelo sujeito passivo da obrigação tributária, salvo a possibilidade de a administração tributária, poder recusá-lo quando forem criadas dificuldades à arrecadação ou à fiscalização do imposto.

Para tributação do Imposto de Renda, pessoa física, o artigo 28 do RIR/1999¹³ considera domicílio fiscal a sua residência habitual, o lugar em que ela tiver, uma habitação em condições que permitam presumir intenção de mantê-la.

No caso de profissão ou função particular ou pública, o domicílio fiscal é o lugar onde a profissão estiver sendo desempenhada.

Em se tratando de pessoa natural, se não escolheu seu domicílio tributário, será tido como tal o lugar de residência habitual, ou, sendo esta

¹² Ibidem. p. 191.

¹³ BRASIL. **Decreto-lei nº 5.844 de 23 de setembro de 1943**, art.171. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Rio de Janeiro, Diário Oficial da União 1º de outubro de 1943.

incerta ou desconhecida, o lugar considerado como o centro habitual de sua atividade.¹⁴

A identificação da residência ganha relevância no Direito Tributário Internacional, pois ele define o regime jurídico-tributário, isto é, qual a legislação cabível ao fato gerador e quais obrigações secundárias o contribuinte terá que cumprir.

Neste sentido, surge a distinção entre os residentes e domiciliados no País, a qual leva em consideração a residência da pessoa na dependência da sua situação circunstancial de localização, dentro ou fora do território.¹⁵

O conceito de residência funciona como um critério de conexão pessoal, ao lado do critério de conexão material, que deve estar sempre vinculado com o conceito de materialidade da hipótese de incidência dos tributos, como previsto constitucionalmente.¹⁶

4. Critério da Residência no Direito Comparado.

As pessoas singulares são consideradas residentes segundo as leis fiscais, internas ou convencionais (neste caso a determinação da residência tem como finalidade estabelecer critérios que permitam resolver conflitos de residências), e essa residência não tem de corresponder ao domicílio para

¹⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**, art. 27, inciso I. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Brasília, Diário Oficial da União 27 de outubro de 1966.

¹⁵ MAIA, op cit. p. 193.

¹⁶ TORRES, Heleno, **Pluritributação Internacional sobre as rendas de empresas**. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 128.

efeitos civis mas está explícita ou implicitamente relacionada com o centro dos interesses económicos.¹⁷

Assim, diferentes conceitos de residência e de domicílio podem ser utilizados por um mesmo Estado para diferentes categorias de impostos.¹⁸¹⁸

Regra geral, o conceito de residência das pessoas singulares é delineado com vista a abranger as pessoas que permaneçam num território com carácter de continuidade, e por vezes também as que permaneçam apenas durante um determinado período, criando a lei uma ficção de domicílio ou residência internos.¹⁹

¹⁷ JARNEVIC, Jean-Pierre. 1985, p. 13 citado em http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/PrincDTI.pdf

¹⁸ ALBRECHT, A. R., 1952, p. 155. citado em www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/PrincDTI.pdf

¹⁹ BUHLER, Ottmar, 1936, p. 446 e 1968, p. 184; J.S. Phillips e M.H. Collins, 1985, pp. 17 e 20; v. comentários ao art.º 4.º do Modèle de Convention de L'OCDE, 1992, C(4)-1 ss.. citado em www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/PrincDTI.pdf

Assim por exemplo por exemplo, o direito inglês – que atribui um relevo todo especial á noção de *domicile of origin*, dificultando o acesso ao *domicile of choice* - distingue os seu residentes domiciliados, aplicando aos primeiros o princípio da *World-wide-income*, e tributando os segundos apenas pelos rendimentos externos remetidos para seu território.

Também o direito francês distingue a simples residência habitual do domicílio, que se adquire tendo na França, alternativamente, o lugar de permanência habitual, o local de exercício de atividade profissional não acessória, ou o centro de interesses econômicos. Também aqui o alcance da distinção está em restringir aos residentes domiciliados no âmbito de aplicação da universalidade, sujeitando os residentes não domiciliados á tributação apenas dos rendimentos de fonte francesa.²⁰

Outro grupo de sistemas jurídicos não separa as noções de domicílio e residência, usando-as em sinonímia e empregando mais freqüentemente o último termo, Ma ainda dentro dele, ocorre separa as legislações que acolhem uma concepção subjetivista, doas que que optaram por um concepção objetivista da residência.²¹

5. A noção de residência tributária no Brasil.

A distinção entre pessoas residentes e não residentes e não residentes no território nacional é de importância decisiva para definir a extensão das respectivas obrigações tributárias. Com efeito, enquanto o não residentes,

²⁰ Cfr. Gouthière, *Lês impôt*, 377, referindo-se á reforma introduzida pela lei de 29 de dezembro de 1976 (artigo 4º B do CGI) citado em XAVIER, op. cit: 289.

²¹ XAVIER, idem, ibidem.

sejam pessoas físicas ou jurídicas, estão apenas sujeitos a imposto quanto aos rendimentos provenientes de fontes situadas no Brasil, os residentes são tributáveis em função do seu rendimento mundial, que se trate de pessoas físicas ou jurídicas.

A lei brasileira não contém uma definição expressa do conceito de residência, no que concerne às pessoas físicas, sendo previsto a interação e interpretação dos artigos 16 e seguintes do RIR com o artigo 682 do mesmo diploma. Os preceitos acolhem uma noção de residência que se situa ao meio do caminho entre a noção meramente objetiva, que se contenta com o simples *corpus*, com a noção subjetiva, que exige a presença cumulativa dos dois requisitos: o *corpus* e o *animus*.²²

Assim, adquire-se residência pela permanência duradoura no território nacional com visto temporário, sejam quais forem as intenções do sujeito (elemento material), ou pela intenção de residência no Brasil, expressa pela posse do visto permanente. (elemento formal).

O artigo 12 da Lei nº 9718, de 27 de novembro de 1998, afirma que as pessoas físicas que transferem residência para o território nacional com visto permanente adquirem o estatuto de residente a partir da data de chegada, que a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 208, de 27 de setembro de 2002, identifica com a consignada no passaporte pela autoridade local competente.

Também se considera residente no Brasil a pessoa física proveniente do exterior que ingressar no país com visto temporário para permanência duradoura ou estável, para trabalhar, com vínculo empregatício ou por qualquer

²² XAVIER, op. cit. p. 293.

outro motivo aqui permanecer por período superior a cento e oitenta e três dias, consecutivos ou não, contado, dentro de um intervalo de doze meses, da data de qualquer chegada.

Se antes do decurso dos 183 dias, a pessoa física portadora de visto temporário passe a trabalhar com vínculo empregatício ou obtenha visto permanente, adquirirá, nas respectivas datas, o *status* de residente fiscal (IN nº 208/02, art. 2º, III, “b”,3).²³

As pessoas que adquirem residência no Brasil passam são tributadas, imediatamente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data da aquisição da residência.

A perda da residência se dá em caráter permanente, com a saída do território nacional no curso do ano-calendário fica obrigado a apresentar, na data de saída, declaração de saída definitiva do País, em relação ao período em que tenha permanecido na condição de residente no Brasil, bem como as declarações correspondentes ao ano calendário anterior.

É importante salientar, que as pessoas físicas consideradas residentes no exterior, ficam sujeitos no Brasil ao imposto de renda em duas modalidades: a) o imposto de renda na fonte sobre residentes no exterior, quanto aos rendimentos gerais e b) o mesmo regime de tributação dos residentes no Brasil em relação a rendimentos, alienações, ganhos de capital e outras modalidades, previstas na citada Instrução Normativa nº 208, arts. 26 e 28.

Os servidores diplomáticos de governos estrangeiros, servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e servidores estrangeiros

²³ BRASIL. **Instrução Normativa nº 208/02**, art. 2º, III, b. Secretaria da Receita Federal. Ministério da Fazenda. Diário Oficial da União, 27 de setembro de 2002.

de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros Países no Brasil, embora gozem de isenção quanto aos rendimentos do trabalho, são considerados como residentes no exterior quanto a outros rendimentos produzidos no país (art. 22 do RIR; Instrução Normativa nº 208/02 art. 23).

6. Personalidade jurídica das organizações internacionais

As organizações internacionais possuem personalidade jurídica distintas e a vontade de seus membros não estão sempre representadas de forma isonômica, sendo suas ações e natureza do ponto de vista jurídico, distinto das relações entre Estados, pois detém objetivos, estruturas, pessoal e tantas outras especificidades.

É neste sentido que podemos concluir que as organizações internacionais são sujeitos mediatos ou secundários do direito internacional, porque dependem de vontade dos seus membros para a sua existência e para a concretude e eficácia dos objetivos por ela perseguidos.²⁴

A situação das organizações internacionais é radicalmente distinta. Sua responsabilidade é parcial na medida em que sua extensão vincula-se aos termos de seu tratado constitutivo e será exercida, no essencial, com relação ao Estado, e não à população. Assim, poder-se-ia afirmar que não existem vínculos entre as organizações internacionais e a população e sim ao Estado, pois as atividades são interligas por meio de tratados com objetivos específicos previstos em lei.

²⁴ SEITENFUS, Ricardo A. S. **Manual das Organizações Internacionais**. São Paulo: Editora Livraria do Advogado, 2000, p. 54.

O instituto de privilégios e imunidades diplomáticas estende-se às organizações internacionais, com algumas restrições. O objetivo é conceder total e absoluta independência para o organismo e seus funcionários, fazendo com que os representantes dos Estados-Membros, devidamente acreditados junto a organizações internacionais, estejam em pé de igualdade. Entre as imunidades concedidas às organizações internacionais, devemos ressaltar as seguintes: imunidade de jurisdição; imunidade de execução; inaplicabilidade das leis financeiras do país anfitrião (isenção fiscal, alfandegária e ausência de controle de divisas); interdição de expropriação ou confisco; absoluta facilidade para as comunicações e inviolabilidade de sua sede.

7. Regime jurídico dos servidores de representações estrangeiras e de organismos internacionais residentes no País.

Somando-se aos meios jurídicos de atuação, as organizações internacionais devem contar também com instrumentos materiais, de duas espécies: (a) os recursos humanos, que são os agentes, funcionários e delegados internacionais que operam em nome da organização; e (b) os recursos financeiros necessários para enfrentar os gastos oriundos de suas atividades.

A extensão da disponibilidade de recursos humanos, administrativos, técnicos ou de representação, vincula-se ao perfil de cada entidade. Organizações internacionais de caráter comunitário, como por exemplo, a União Européia, contam com milhares de agentes. Outras organizações

internacionais de coordenação, mas com extensas atividades, como as Nações Unidas, obrigam-se a operar com importante estrutura de pessoal.²⁵

Finalmente, há os funcionários internacionais plenos. Recrutados por concurso público, interno ou externo, segundo critérios objetivos e transparentes, sua escolha tenta obedecer, contudo, a uma repartição geográfica e nacional eqüitativa entre os Estados-Membros. São os mais numerosos e constituem o corpo funcional permanente das organizações internacionais.

Além destes, as organizações internacionais contratam, nos Estados onde estão localizados, funcionários administrativos para os chamados serviços gerais. Desprovidos de qualquer tipo de proteção especial, sua seleção não obedece a preocupações de repartição geográfica ou nacional. São levados em consideração tão-somente critérios baseados na competência profissional.

A definição do funcionário internacional pleno é objetiva. Trata-se do agente que “exerce uma função pública a serviço de uma organização internacional interestatal, de maneira contínua e exclusiva e é submetido a um regime jurídico particular de caráter internacional”.²⁶

No caso dos funcionários das Nações Unidas, o artigo V de sua Convenção de Privilégios e Imunidades enfatiza que a perspectiva para a concessão da proteção é absolutamente funcional, pois “as prerrogativas e imunidades são outorgadas aos funcionários segundo o interesse das Nações Unidas, e não em proveito dos próprios indivíduos”. Por esta razão, ao

²⁵ Idem, p. 76.

²⁶ Idem, p. 78.

contrário da proteção diplomática, o “Secretário geral [da ONU] terá o direito e o dever de levantar a imunidade de qualquer funcionário, em qualquer caso em que, segundo seu próprio critério, a imunidade impeça o curso da justiça, sem que sejam prejudicados os interesses das Nações Unidas”.²⁷

A remuneração dos funcionários internacionais é superior à melhor remuneração concedida por um Estado-Membro aos seus funcionários públicos. O país de referência é os Estados Unidos, e os funcionários internacionais dispõem de férias. A cada dois anos, pagam-se as despesas de viagem ao país de origem, incluídas as familiares, custeadas pela organização internacional. Há ainda o direito de sindicalização e as vantagens sociais, tais como o seguro-saúde.

Pelo princípio da imunidade diplomática ou como aplicação de disposições presentes em diversos atos internacionais estão isentos do imposto de renda, em relação a outros rendimentos e ganhos de capital produzidos no País²⁸ os servidores de representações estrangeiras e de organismos internacionais, percebidos por servidores diplomáticos de governos estrangeiros, isto é, o chefe de representação ou missão, e os demais funcionários que tenham a qualidade de diplomata ou estejam no exercício das funções consulares ou oficiais; servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, (grifo nosso) a conceder isenção.

²⁷ Ibidem.

²⁸ Matriz legal: Lei 4.506, de 1964, art. 5º, parágrafo único. Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas – Dec. 56.435, de 08 de junho de 1965.

Assim, excluindo-os do regime da regra geral de remessas para o exterior, onde os rendimentos do trabalho com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por pessoa física residente no Brasil à residente no exterior estão sujeitos à tributação exclusiva á alíquota de 25%.²⁹

A temática que se desenvolve é a isenção de servidores de Organismos Internacionais, que prestam serviços, em órgão públicos da administração Direta e Indireta não recolherem seus tributos, em face da regra da imunidade, sob a égide de consultores, mas que, após a atuação do Ministério Público, verificou-se a contratação de servidores de nível médio, que obrigatoriamente teriam que ser submetidos ao concurso público.

Mas quem deve pagar os tributos resultantes da obtenção de renda? A Consultoria Jurídica do Ministério das Relações Exteriores, através do Parecer/CJ/CGDA/Nº 283/2004, assim concluiu quanto ao tema: “Portanto, é de uma clareza solar que não há qualquer laço jurídico entre a Agência Brasileira de Cooperação do Ministério das Relações Exteriores e os consultores contratados no âmbito dos projetos de cooperação técnica internacional, seja de forma direta, seja de forma indireta”.

O Decreto nº 5.151/04 dispõe em seu art 4º que

²⁹ BRASIL. **Lei nº 9.779 de 19 de janeiro de 1999**, art. 7º. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União 20 de janeiro de 1999.

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 (...) e § 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.³⁰

Pode parecer óbvio, não há como se pretender imputar à Agência Brasileira de Cooperação do Ministério das Relações Exteriores a responsabilidade pelas obrigações tributárias referentes aos projetos de cooperação técnica internacional, haja vista a expressa dicção das regras apontadas anteriormente, insertas no diploma legal que regula a matéria.

A imunidade de direito internacional concedida aos entes deste ramo do direito é postulado básico da comunidade das nações, além do caráter de liberalidade para melhor relação entre os países, ocorre a impossibilidade jurídica de querer-se aplicar a legislação de um Estado sobre o território do outro. A execução de eventual medida judiciária contra a nação estrangeira restaria frustrada, face à ausência de imperatividade do direito brasileiro, num âmbito espacial não abarcado por nossa soberania.

Nesses termos, conclui-se que os organismos internacionais não podem ser tidos como missões diplomáticas ou repartições consulares de carreira estrangeiras, pois estas, de uma forma ou de outra, representam Estados, enquanto aqueles são uma associação de diversos Estados e são constituídos para a realização de uma finalidade comum específica.

³⁰ BRASIL. **Decreto nº 5.151 de 22 de julho de 2004**. Dispõe sobre 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 de organismos internacionais e da aprovação e gestão de projetos vinculados aos referidos instrumentos. Brasília. Diário Oficial da União 23 de setembro de 2004.

8. Conclusões

Antes de concluir, deve-se perguntar quem será o responsável pelos tributos devidos por empregados, prestadores e consultores de Organismos Internacionais? A pergunta parece fácil, pois os mesmos não são equiparados a empresas, para fins tributários e que a Administração pública não contrata direta ou indiretamente qualquer serviço de consultor.

Assim, retira-se a responsabilidade da Agência Brasileira de Cooperação do Ministério das Relações Exteriores a responsabilidade pelas obrigações tributárias referentes aos projetos de cooperação técnica internacional, já que o diploma legal impossibilita tal entendimento.

Cabe portando destacar que o PNUD, programa da Organização das Nações Unidas – ONU, não é sujeito passivo de obrigações tributárias e também se exclui das obrigações acessórias devidas pelas empresas, pois sua natureza jurídica inviabiliza tal relação.

Sendo assim, cabe ao consultor técnico, recolher o tributo relativo ao INSS como contribuinte individual e o Imposto de Renda como prevê o Julgamento da 3ª Turma, Acórdão nº 2558 de 21/08/2002 da Receita Federal que prevê a tributação do consultor, excluindo a imunidade, sob forma de recolhimento de apelidado “carnê-leão,e, anualmente, por ocasião da entrega da declaração de ajuste, os rendimentos percebidos por residentes ou domiciliados no País, decorrentes da prestação de serviços a Organismos Internacionais.

Não se pode alegar imunidade que impossibilita a aplicação da legislação de um Estado sobre o outro, pois estaria frustrado, se o agente gozar de privilégios e imunidades previstas na Convenção de Viena e nem criar

anomalias em convênios aparentes com entidades do Estado para se adequar ao regime de Imunidades.

Cabe ao Governo Brasileiro e aos Organismos Internacionais o compromisso de rever seus acordos para se adequarem à legislação vigente, sob pena de estarem sofrendo ações judiciais e perdendo credibilidade de seus projetos relevantes para comunidade internacional e aos Países em desenvolvimento.

Oportuno também a Receita Federal rever suas ações contra os Consultores que se desligaram dos Organismos Internacionais após o Termo de Ajustamento de Conduta assinado entre a União e Ministério Público do Trabalho (2001/2002) que estabeleceu critérios para substituição de funcionários para a Cooperação Técnica Internacional, pois a cobrança não possui base legal, em virtude da imunidade das Convenções sobre privilégios e Imunidades da Nações Unidas..

9. Referências

AGENCIA Brasileira de Cooperação. Disponível em: <<http://www.abc.mre.gov.org>>. Acesso em: 29 maio. 2006.

ALBRECHT, A. R., 1952, p. 155. citado em www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/PrincDTI.pdf

ALLAN, Ricardo, Equipe Correio. Prestadores de Serviço na Mira In: **Correio Braziliense**, 10 de dezembro de 2006.

AMORIM, C. L. N. **Perspectivas da Cooperação Internacional**. In: MARCOVITCH, Jacques (org). Cooperação Internacional: Estratégia e Gestão. São Paulo: Editora USP, 1994.

BALASA, Bela. **Teoria Geral da Integração Econômica**. Editora LCE, Lisboa, 1961.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. Editora Saraiva, São Paulo, 1989.

BRASIL. **Decreto nº 5.151 de 22 de julho de 2004**. Dispõe sobre 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 de organismos internacionais e da aprovação e gestão de projetos vinculados aos referidos instrumentos. Brasília. Diário Oficial da União 23 de setembro de 2004.

BRASIL. **Decreto-lei nº 5.844 de 23 de setembro de 1943**, art.171. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Rio de Janeiro, Diário Oficial da União 1º de outubro de 1943.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**, art. 27, inciso I. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Brasília, Diário Oficial da União 27 de outubro de 1966.

BRASIL. **Lei nº 9.779 de 19 de janeiro de 1999**, art. 7º. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União 20 de janeiro de 1999.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 208/02**, art. 2º, III, b. Secretaria da Receita Federal. Ministério da Fazenda. Diário Oficial da União, 27 de setembro de 2002.

BUHLER, Ottmar, 1936, p. 446 e 1968, p. 184; J.S. Phillips e M.H. Collins, 1985, pp. 17 e 20; v. comentários ao art.º 4.º do Modèle de Convention de L'OCDE, 1992, C(4)-1 ss.. citado em www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/PrincDTI.pdf

JARNEVIC, Jean-Pierre. 1985, p. 13 citado em http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/PrincDTI.pdf

KÖNZ, P. **Financiamento Oficial da Cooperação Técnica Internacional**. In: MARCOVITCH, Jacques (org). Cooperação Internacional: Estratégia e Gestão. São Paulo: Editora USP, 1994.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer Natureza**. Barueri-SP: Ed. Manole, 2004.

MARCOVITCH, Jacques (org). **Cooperação Internacional: Estratégia e Gestão**. São Paulo: Editora USP, 1994.

OLIVEIRA, Leila Barros Cardoso (org). **Manual para apresentação de monografias, dissertações e teses da universidade Católica de Brasília**. 2.ed. Brasília: Universa, 2004. 55p.

ONU. Organização das Nações Unidas. Disponível em: <<http://www.un.org/aboutun/charter/chapter9.htm>>. Acesso em: 20 abr 2006.

PLONSKI, Guilherme Ary. A Administração de Projetos Aplicada ao Ambiente da Cooperação Técnica Internacional: Visão de Conjunto. In: MARCOVITCH, Jacques (Org). **Cooperação Internacional: Estratégia e Gestão**. São Paulo: Editora USP, 1994.

SANTOS, Boaventura de Souza. **Uma Cartografia Simbólica das Representações Sociais.: Prolegomenos a Uma Concepção Pós-Moderna de Direito**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. V. 04. n.13. p. 253-277, jan/mar.1996.

SEITENFUS, Ricardo A. S. **Manual das Organizações Internacionais**. São Paulo: Editora Livraria do Advogado, 2000.

SOARES, Guido F. S. **A Cooperação Técnica Internacional**. In MARCOVITCH, Jacques (org). **Cooperação Internacional: Estratégia e Gestão**. São Paulo: Editora USP, 1994.

TORRES, Heleno, **Pluritributação Internacional sobre as rendas de empresas**. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 2003.