



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº : 10166.001176/97-09
Recurso nº : 104-134674
Matéria : IRPF - PNUD
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : DEVANIR GARCIA DOS SANTOS
Sessão de : 13 de dezembro de 2005
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. REMUNERAÇÃO AUFERIDA POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD. TRIBUTAÇÃO – São detentores de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária os funcionários de organismos internacionais com os quais o Brasil mantém acordo, em especial, da Organização das Nações Unidas e da Organização dos Estados Americanos, situações não extensivas aos prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território nacional. Neste caso, por faltarlhes a condição de funcionário, a remuneração advinda em face de tais contratos não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal.

Recurso Especial provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilfrido Augusto Marques (Relator) e Remis Almeida Estol que negaram provimento ao recurso. Designado pra redigir o voto vencedor o Conselheiro José Ribamar Barros Penha.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
REDATOR DESIGNADO

05 OUT 2006

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, MARIA HELENA COTTA CARDOZO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR



Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

Recurso nº : 104-134674
Recorrente : Fazenda Nacional
Interessado : DEVANIR GARCIA DOS SANTOS

RELATÓRIO

Foi o contribuinte autuado em 29/01/97 em razão do não recolhimento mensal, através do carnê-leão, do Imposto de Renda relativo aos anos-calendário de 1993 e 1994. No entendimento da fiscalização, tal recolhimento era obrigatório uma vez que este prestava serviços profissionais ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD.

Na Impugnação de fls. 26/29 o contribuinte contestou a incidência tributária sobre os rendimentos oriundos de função prestada ao PNUD. Outrossim, alegou que ainda que se entendesse ser o caso de incidir o IR, não tem legitimidade passiva. De qualquer forma, para ganhar direito à redução da multa de ofício em 50%, realizou o pagamento de R\$ 5.000,00, conforme revela o DARF juntado às fls. 31.

A 3ª Turma da DRJ em Brasília/DF negou provimento (fls. 58/72), considerando que a imunidade prevista aplica-se exclusivamente a funcionários domiciliados no exterior, sendo a finalidade da norma apenas evitar bitributação internacional, de modo que residindo o contribuinte no Brasil, é de se afastar a imunidade. Assevera, ademais, que na qualidade de prestador de serviços e não funcionário da ONU, o contribuinte não faria *jus* ao benefício que, segundo seu entendimento, seria concedido apenas aos empregados do quadro permanente da ONU. Em relação ao recolhimento de R\$ 5.000,00, realizado pelo contribuinte, determinou fosse considerado extinto o crédito tributário até este limite (fls. 61).

Da decisão interpôs o contribuinte o Recurso Voluntário de fls. (75/89), ao qual a 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade, deu provimento, estando a ementa do julgado assim gizada:

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

“IRPF – REMUNERAÇÃO PAGA PELO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO DO BRASIL – ISENÇÃO – Em decorrência do disposto na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, que foi recepcionada pelo ordenamento jurídico brasileiro, através do Decreto nº 27.784, de 16 de fevereiro de 1950, os valores auferidos a título de rendimentos do trabalho pelo desempenho de funções técnicas e continuadas junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, não são alcançados pelo imposto de renda brasileiro. Recurso provido”.

Inconformada, aviou a Fazenda Nacional Recurso Especial (fls. 147/166) lastreado em divergência em relação a acórdão da 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa está assim redigida, sendo o julgamento por maioria de votos:

“IRPF – ISENÇÃO RENDIMENTOS RECEBIDOS EM FUNÇÃO DO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDADES PARA O DESENVOLVIMENTO DO BRASIL – PNUD – A isenção de que trata o inciso II, art. 23, do RIR/94, por força do que dispõe o art. 98, do Código Tributário Nacional, abrange somente os funcionários que estejam enquadrados no artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada em 13/02/46, por ocasião da Assembléia Geral do Organismo, e recepcionada pelo Decreto nº 27.784/50. Recurso Negado”.

Argumentou-se que os “funcionários” citados na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas são aqueles que possuem *status* de diplomatas, ou seja, são aqueles que exercem função internacional, atendendo necessidades internacionais, razão pela qual sua situação jurídica é estatutária e não contratual, segundo ensinamento de Ceslo D. de Albuquerque Mello.

Admitido o recurso (fls. 200/2002), foram apresentadas contra-razões de fls. 208/224 na qual o Recorrido exalta o acórdão proferido.

É o Relatório.

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

VOTO VENCIDO

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

O recurso é tempestivo, tendo sido interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento, já que preenchidos os pressupostos específicos previstos no Regimento Interno desta Câmara Superior.

A matéria, por envolver vínculo jurídico de organização internacional com pessoas físicas prestadoras de serviços, deve ser examinada a luz dos atos internacionais pertinentes, quais sejam a Carta das Nações Unidas, a Convenção sobre Privilégios e Imunidades (Decreto 27.784/50), o Acordo Básico de Assistência com a ONU (Decreto 59.308/66) e a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 23.05.69.

A questão abrange necessariamente a interpretação das normas supramencionadas, que deve ser realizada levando em conta a aludida Convenção de Viena, haja vista tratar-se de regras estranhas ao direito pátrio, que, embora recepcionadas, sujeitam-se à apreciação segundo as regras de interpretação internacional.

Outrossim, para a análise hermenêutica das normas indicadas, há que se analisar o elemento temporal. Com efeito, não se pode ignorar que o âmbito de atividade da ONU hoje é bem superior do à época em que foi firmada a Convenção de Privilégios e Imunidades. A ONU hoje atua de forma avassaladora nos países para realização das mais diversas obras, sempre voltadas ao desenvolvimento da sociedade e a paz mundial, com a redução da pobreza, analfabetismo e outros problemas sociais.

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

Corolário de sua função, as imunidades e privilégios consagrados na Convenção recepcionada pelo ordenamento brasileiro, devem ser consagradas de forma ampla, presumindo-as quando invocada. Este foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao sobrestar ação de investigação de paternidade contra diplomata estrangeiro, que suscitou imunidade de jurisdição (RE-104262/DF) e ao garantir a inviolabilidade de correspondência de cidadão brasileiro detentor de cargo de vice-cônsul honorário de país estrangeiro (RHC - 49183/SP).

A imunidade conferida pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades, deve ser preservada com o mesmo rigor que se preservam as imunidades constitucionais, haja vista que o Brasil se obrigou pelo artigo 5º, §2º, da Carta Magna a recepcionar os direitos e garantias concedidos em tratados internacionais.

Para análise do caso em concreto, deve-se examinar principalmente duas normas, quais sejam a Convenção sobre Privilégios e Imunidades e o Acordo Básico de Assistência Técnica, regulador das atividades do PNUD. Tendo sido a primeira celebrada logo após o término da Segunda Guerra Mundial, verificam-se algumas restrições a ingerência da ONU nos países. Posteriormente, contudo, através do Acordo Técnico, celebrado em 1966, esta atitude mudou, passando a ONU a gozar de maior liberdade e, portanto, maior amplitude quanto à imunidade de seus funcionários.

Segundo aludido acordo, as atividades de assistência aos países membros será prestada por peritos, os quais serão contratados por meio de consulta ao Governo assessorado, conforme determina o artigo 1º, item 4.

O artigo 4º, item "d", informa que a expressão "perito" compreende, também, qualquer outro pessoal de assistência técnica, excetuando-se qualquer representante, no país, da Junta de Assistência Técnica e seu pessoal

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

administrativo. Desta forma, do texto legal extraí-se que o contribuinte exerce função de perito da ONU, já que presta assistência técnica no PNUD.

Apreciando as funções de tais peritos, evidencia-se que os mesmos são subordinados hierarquicamente aos organismos internacionais, percebendo salário para a realização de seu trabalho, havendo, portanto, vínculo empregatício, uma vez que a atuação dos mesmos não é temporária, nem eventual.

Alega o Procurador da Fazenda Nacional em seu recurso que a caracterização do vínculo empregatício não pode ser apreciada de acordo com as normas brasileiras por tratar-se de relação jurídica com organismo internacional. Sucede que os conceitos descritos nos artigos 2º e 3º da CLT somente reproduzem regras de direito natural, ou seja, que tem vigência independentemente do Estado, da cultura ou do povo. É certo que havendo subordinação hierárquica e pagamento de salário, com cumprimento de jornada diária, estabeleceram as partes um contrato de trabalho, decorrendo daí o vínculo empregatício. Assim sendo, *in casu*, não há que se questionar quanto a existência de relação de trabalho, com vínculo jurídico.

Por fim, o Acordo no artigo 5º, item 1, disciplina:

"1. O Governo, caso ainda não esteja obrigado a fazê-lo, aplicará aos Organismos, a seus bens, fundos e haveres, bem como a seus funcionários, inclusive peritos de assistência técnica:

a) com respeito à Organização das Nações Unidas, a "Convenção sobre Privilégio e Imunidades das Nações Unidas". (grifou-se)

O Eminentíssimo Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes, por ocasião de seu brilhante voto prolatado no acórdão 106-10.519, analisando a questão, assim se manifestou:



Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

"Por fim, o Acordo equipara os peritos de assistência técnica aos demais funcionários do organismo internacional, quando comina ao Governo brasileiro a obrigação de aplicar as convenções precedentes, que disciplinam privilégios e prerrogativas do pessoal da ONU e suas agências, a seus funcionários, inclusive peritos de assistência técnica (art. 5º, item 1). Ao fazê-lo, revogou, no particular, a distinção entre funcionários e técnicos contemplada na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, pois, embora esta se refira a técnico e o Acordo a peritos, as expressões devem, sem sombra de dúvida, serem consideradas sinônimas, pois foram traduzidas da mesma palavra inglesa (experts), presente em ambos os atos. A Convenção de Viena, citada, impõe tal conclusão, ao fixar, em seu art. 30, regras de aplicação de tratados sucessivos sobre o mesmo assunto. Quando o tratado posterior (Acordo de Assistência Técnica) não incluir todas as partes do tratado anterior (Convenção sobre Privilégios e Imunidades), as relações entre as partes nos dois tratados (Brasil e ONU), hipótese em exame, observarão o princípio de que o tratado anterior só se aplica na medida em que suas disposições sejam compatíveis com as do tratado posterior (itens 3 e 4, letra a)." (grifou-se)

Assim sendo, ressalta-se que o Acordo posterior derogou a Convenção de Privilégios e Imunidades especificamente no que dispunha a Seção 22 indicada pelo Procurador da Fazenda Nacional, estendendo a imunidade conferida aos funcionários da ONU aos peritos em geral, e, desta forma, ao contribuinte em foco.

De qualquer forma, é importante considerar o que a Conselheira Maria Goretti, Relatora do acórdão proferido na 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, asseverou em seu voto:

"Se atentarmos para o texto convencional, veremos que o objetivo da norma é estabelecer a isenção tributária sobre as remunerações pagas a todos aqueles que exerçam funções junto a organismos internacionais. Não nos parece estar nele subjacente o objetivo de estabelecer distinção entre as categorias de funcionário, como condição para o gozo do direito de isenção".

Quanto à necessidade de indicação pela ONU dos funcionários abarcados pela imunidade, o Acordo no artigo 1º, item 4 não exige a

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

apresentação das listas indicadas pelo Procurador da Fazenda Nacional, simplesmente porque para a contratação de tais peritos é preciso a aprovação pelo Governo.

Ora, passando a contratação de tais peritos por consulta ao Governo, sendo este previamente ouvido, a comunicação posterior é despicienda, posto que o Governo já tem total conhecimento do ato, sendo portanto uma formalidade inócua.

Outrossim, a exigência de tal lista como condição para o reconhecimento da imunidade, fere o próprio instituto. Com efeito, sendo a imunidade uma limitação à competência tributária, impossível exigir-se obrigação acessória se não há obrigação principal, ou seja, se inexiste possibilidade de arrecadação do tributo.

Não se trata de isenção, em que há a incidência do tributo não sendo este recolhido por haver exclusão legal do crédito tributária. Trata-se de impossibilidade de tributação, não havendo portanto que se falar em cumprimento de qualquer exigência para tal.

A legislação interna somente vem a corroborar o exposto acima. Como bem anotado no acórdão recorrido, o inciso II do artigo 23 do RIR/94, disciplina que os servidores de organismos internacionais estão isentos do imposto de renda. O mesmo se diga com relação ao entendimento esposado no Manual de Orientação denominado "Perguntas e Respostas", editado pela Secretaria da Receita Federal, e aplicável ao IRPF/98, na resposta à questão 172.

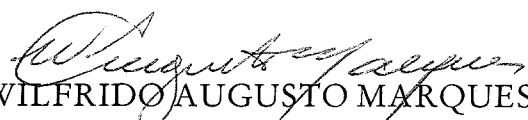
Assim sendo, entendo que o acórdão recorrido não merece reforma, uma vez que em acordo com as normas legais aplicáveis, consoante exposto acima.

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

ANTE O EXPOSTO conheço do Recurso Especial e nego-lhe provimento.

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 13 de dezembro de 2005


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES





Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Relator

Em decorrência da votação realizada em sessão, passo a redigir o voto vencedor em face ao Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional contrário ao Acórdão nº 104-566, de 15 de outubro de 2003, em que foi apreciado o julgamento de primeira instância relativo a lançamento de crédito tributário por omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de prestação laboral ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD.

Os requisitos relativos à admissibilidade do recurso foram devidamente avaliados pelo relator originário pelo que o Recurso foi conhecido.

Conforme os fundamentos a seguir, considero que os rendimentos auferidos por nacionais prestadores de serviços junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD são tributáveis pelas normas atinentes ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

É de transcrever os dispositivos do art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, combinado com o art. 30 da Lei nº 7.713, de 1988, regulamentados pelo atual art. 22 do Decreto nº 3.000, de 1999, RIR/99, que geralmente tem sido trazido à colação pelos contribuintes com vistas a justificar o pleito de isenção do imposto de renda, *in verbis*:

Art. 5º. – Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferido por:

I – Servidores diplomáticos estrangeiros a serviços de seus governos;

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

III – Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções.



Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

Parágrafo único. As pessoas referidas nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país.

Como sabido, as leis tributárias que tratam de isenção são interpretadas literalmente, à subordinação do art. 111, inciso I, do CTN. Neste caso, cabível, de plano, saber quem são estes servidores eleitos pelo texto legal.

Os incisos I e III, estão direcionados a servidores estrangeiros ou não-brasileiros, redundantemente indicados. Os rendimentos destes são isentos, sem dúvida. Sobra, para exame, por não definido o *status* da nacionalidade, a previsão do inciso II - Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção - privilégios e imunidades na linguagem do Direito Internacional. Então, bastaria conferir quem é e quem não é este servidor desses organismos, e se aqueles que só prestam serviços podem ser considerados servidores.

José Francisco Rezek, em *Direito internacional público*, 6. ed., ver. e atual.. São Paulo, SP: Saraiva, 1996, p.166-169, relata que “a questão dos privilégios e garantias dos representantes de certo Estado soberano junto ao governo de outro, constituíram o objeto do primeiro tratado multilateral de que se tem notícia: o *Règlement* de Viena, de 1815, que deu forma convencional às regras até então costumeiras sobre a matéria”.

O autor destaca como de aceitação generalizada duas convenções celebradas em Viena, em 1961, sobre relações diplomáticas, e, em 1963, sobre relações consulares, promulgadas no Brasil pelos Decretos nº 56.435, de 1965, e nº 61.078, de 1967, respectivamente.

No âmbito das normas de administração e protocolo diplomáticos e consulares referidas convenções definem “a necessidade de que o governo do Estado local, por meio de seu ministério responsável pelas relações exteriores, tenha a exata notícia da nomeação de agentes estrangeiros de qualquer natureza ou nível para exercer funções em seu território, da respectiva chegada ao país – e da de seus familiares -, bem como da retirada; e do recrutamento de súditos ou residentes locais

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

para prestar serviços à missão. Essa informação completa é necessária para que a chancelaria estabeleça, sem omissões, a lista de agentes estrangeiros beneficiados por privilégio diplomático ou consular, e a mantenha atualizada”. (destaque-se)

Com relação a este tipo lista com nome de funcionários, considero que tem havido confusão tanto dos órgãos do Fisco quanto dos de julgamento administrativo ao determinar diligências junto ao Organismo Internacional para que este informe se o nome de determinada pessoa, aqui residente e contratada para a prestação de serviços, consta da “lista”. Evidentemente, que o nome ali não consta. Nesta só os nomes dos membros do corpo diplomático do Estado estrangeiro ou do Organismo Internacional que tem representação oficial no País.

Por outro lado, se diligência necessitar ser feita, considero competente para informar os integrantes de listas de privilegiados é o Ministério das Relações Exteriores, aliás, como já é feito quando integrantes de Missões diplomáticas ou de Organismos Internacionais decidem importar veículos beneficiados com a isenção do Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, além do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, ou adquirir veículo nacional isentos destes dois últimos tributos. Nestes casos, é o Itamaraty que atesta a condição de privilégio e imunidade para os fins da isenção tributária.

Os privilégios diplomáticos, segundo Rezek, abrangem “tanto os membros do quadro diplomático de carreira (do embaixador ao terceiro-secretário) quanto os membros do quadro administrativo e técnico (tradutores, contabilistas etc) – estes últimos desde que oriundos do Estado acreditante, e não recrutados *in loco* – gozam de ampla imunidade de jurisdição penal e civil”. “Reveste-os, além disso, a imunidade tributária”. (op. cit. p.168).

Também, na mesma linha, o reconhecido internacionalista, Celso D. de Albuquerque Melo, *in* Curso de direito internacional público, 2 vol., 11 ed. rev. e aum. – Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 1203 – 1222, aborda o assunto nos termos seguintes.



Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

Os agentes diplomáticos são as pessoas enviadas pelo chefe de Estado para representar o seu Estado perante o governo estrangeiro. O envio desses agentes ocorre desde o início da sociedade internacional possuindo proteção e imunidades.

Na fase atual da sociedade “o pessoal da Missão, ao ser nomeado, a sua chegada, bem como a sua partida, deve ser notificada ao Ministério das Relações Exteriores do Estado acreditado. O Chefe da Missão inicia as suas funções ao apresentar as suas credenciais ‘ou tenha comunicado a sua chegada e apresentado as cópias figuradas de suas credenciais’ ao Ministério das Relações Exteriores”.

A missão diplomática é formada por agentes diplomáticos e pessoal técnico e administrativo que, para o desempenho de suas funções, gozam de privilégios e imunidades, finalidade destacada no preâmbulo da Convenção de Viena de 1961, “não é beneficiar indivíduos, mas, sim, de garantir o eficaz desempenho das funções das Missões Diplomáticas em seu caráter de representantes dos Estados”.

Celso de Melo classifica estes privilégios e imunidades em inviolabilidade, imunidade de jurisdição civil e criminal e isenção fiscal. Quanto a esta, “os agentes diplomáticos possuem ‘isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais’”. O pessoal administrativo e técnico da Missão, também é abrangido pela isenção fiscal, “desde que não tenham nacionalidade do Estado acreditado ou aí não tenham sua residência permanente” (p. 1214).

Para melhor entendimento de quem sejam os detentores de privilégios mister os conceitos definidos na Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, assinada em 18 de abril de 1961, aprovada pelo Decreto legislativo n.º 103, de 1964, ratificada em 23 de fevereiro de 1965, em vigor no Brasil em 24 de abril de 1965, promulgada pelo Decreto n.º 56.435, de 8 de junho de 1965, DOU de 11.06.1965, a seguir:

Artigo 1.º

Para os efeitos da presente Convenção:

a) “Chefe da Missão” é a pessoa encarregada pelo Estado acreditante de agir nessa qualidade;

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

- b) “membros da Missão” são o Chefe da Missão e os membros do pessoal da Missão;
- c) “membros do pessoal da Missão” são os membros do pessoal diplomático, do pessoal administrativo e técnico e do pessoal de serviço da Missão;
- d) “membros do pessoal diplomático” são os membros do pessoal da Missão que tiverem a qualidade de diplomata;
- e) “agente diplomático” é o chefe da Missão ou um membro do pessoal diplomático da Missão;
- f) “membros do pessoal administrativo e técnico” são os membros do pessoal da Missão empregados no serviço administrativo e técnico da Missão;
- g) “membros do pessoal de serviço” são os membros do pessoal da Missão empregados no serviço doméstico da Missão;

...

Artigo 34

O agente diplomático gozará de isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais, com as seguintes exceções:

- a) os impostos indiretos que estejam normalmente incluídos no preço das mercadorias ou dos serviços;
- b) os impostos e taxas sobre bens imóveis privados situados no território do Estado acreditado, a não ser que o Agente diplomático os possua em nome do Estado acreditante e para os fins da Missão;
- c) os direitos de sucessão percebidos pelo Estado acreditado salvo o disposto no parágrafo 4.º do artigo 39;
- d) os impostos e taxas sobre rendimentos privados que tenham a sua origem no Estado acreditado e os impostos sobre o capital, referente a investimentos em empresas comerciais no Estado acreditado;
- e) os impostos e taxas cobrados por serviços específicos prestados;
- f) os direitos de registro, de hipoteca, custas judiciais e imposto de selo relativo a bens imóveis, salvo o disposto no artigo 23.

...

Artigo 37

...

2. Os membros do pessoal administrativo e técnico da Missão, assim como os membros de suas famílias que com eles vivam, desde que não sejam nacionais do Estado acreditado nem nele tenham residência permanente, gozarão dos privilégios e imunidades mencionados nos artigos 29 a 35, (...)

3. Os membros do pessoal de serviço da Missão, que não sejam nacionais do Estado acreditado nem nele tenham residência

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

permanente, gozarão de imunidades quanto aos atos praticados no exercício de suas funções, de isenção de impostos e taxas sobre os salários que perceberem pelos seus serviços e da isenção prevista no artigo 33. (destaque-se).

Do acima exposto, constata-se que os integrantes de Missão diplomática quer sejam os agentes diplomáticos, quer sejam técnicos e administrativos, gozam de isenção tributária desde que façam parte do quadro de pessoal da Missão e não procedam ou tenham residência permanente no país acreditado, o Brasil.

Dos agentes das Organizações Internacionais

Afora os Estados soberanos, representados pelas Missões diplomáticas, surgem as Organizações Internacionais como sujeito de Direito Internacional e suas “relações diplomáticas” estabelecidas também por meio de tratados e convenções internacionais.

Entre estas organizações, destaca-se como de maior envergadura, a Organização das Nações Unidas, instituída com o fim de manter a paz entre os povos, preservar-lhes a segurança, e fomentar o seu desenvolvimento harmônico. Para este fim, entre outros, a ONU é instituída por meio da Carta assinada em 26 de junho de 1945, aprovada em terras brasileiras pelo Decreto-lei nº 7.935, de 4 de setembro de 1945, ratificada em 12.09.1945, cujos artigos 104 e 105, estabelecem, *verbis*:

Artigo 104

A Organização gozará, no território de cada um de seus Membros da capacidade jurídica necessária ao exercício de suas funções e à realização de seus propósitos.

Artigo 105

1. A Organização gozará, no território de cada um de seus Membros, dos privilégios e imunidades necessários à realização de seus propósitos.

2. Os representantes dos Membros das Nações Unidas e os funcionários da Organização gozarão, igualmente, dos privilégios e imunidades necessários ao exercício independente de suas funções relacionadas com a Organização.

Por meio do Decreto Legislativo nº 4, de 1948, ingressou no ordenamento jurídico nacional, a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

pela Assembléia Geral da Organização das Nações Unidas em 13 de fevereiro de 1946, em conformidade com os artigos 104 e 105, supra.

Referida Convenção, promulgada mediante o Decreto nº 27.784, de 16 de fevereiro de 1950, estabelece, no que respeita à presente questão, os seguintes pontos:

Artigo V – Funcionários

Seção 17. O Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários aos quais se aplicam as disposições do presente artigo assim como as do artigo VII. Submeterá a lista dessas categorias à Assembléia Geral e, em seguida, dará conhecimento aos Governos de todos os Membros. O nome dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos Governos dos Membros.

Seção 18. Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

- a) gozarão de imunidades de jurisdição para todos os atos praticados no exercício de suas funções oficiais inclusive seus pronunciamentos verbais e escritos;*
- b) serão isentos de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas;*

...

- g) gozarão do direito de importar, livre de direitos, o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado.*

...

Seção 20. Os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários unicamente no interesse das Nações Unidas e não para que deles aufram vantagens pessoais.

Artigo VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas

Seção 22. Os técnicos (independentemente dos funcionários compreendidos no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam enquanto em exercício de suas funções, incluindo-se o tempo de viagem, dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho independente de suas missões. Gozam, em particular, dos privilégios e imunidades seguintes:

- a) imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais;*
- b) imunidade de toda ação legal no que concerne os atos por eles praticados no desempenho de suas missões (compreendendo-se os pronunciamentos verbais e escritos). Esta imunidade continuará a lhes ser concedida mesmo depois que os indivíduos em questão tenham terminado suas funções junto à Organização das Nações Unidas;*



Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

- c) inviolabilidade de todos os papéis e documentos;*
- d) direito de usar códigos e de receber documentos e correspondências em malas invioláveis para suas comunicações com a Organização das Nações Unidas;*
- e) as mesmas facilidades, no que toca a regulamentação monetária ou cambial, concedidas aos representantes dos governos estrangeiros em missão oficial temporária;*
- f) no que diz respeito a suas bagagens pessoais as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomáticos.*

Seção 23. Os privilégios e imunidades são concedidos aos técnicos no interesse da Organização das Nações Unidas e não para que aufram vantagens pessoais.

(negrito posto)

Celso de Mello destaca que na ONU os funcionários têm carreira de cargos, direitos e deveres. A situação jurídica dos funcionários internacionais é estatutária e não contratual, tendo o estatuto entrado em vigor em 1952, reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas. Entre os direitos estão relacionados férias, vencimentos e subsídios, privilégios e imunidades, previdência, aposentadoria aos 60 anos, entre outros.

Como visto, os privilégios e imunidades dos funcionários da ONU são semelhantes aos dos agentes diplomáticos cabendo ao Secretário-geral determinar quais as categorias que gozarão de tais direitos, ouvida à Assembléia Geral. Os nomes dos funcionários compreendidos nas referidas categorias são comunicados periodicamente aos governos dos Estados-membros, a exemplo do que ocorre em relação aos Agentes diplomáticos.

Ou seja, é o Secretário Geral da ONU, ouvida a Assembléia Geral, que define os funcionários, conforme a categoria do cargo a que pertença, aqueles que gozarão de privilégios e imunidades. Os nomes destes funcionários são informados aos Estados membros onde o mesmo tem exercício de suas atividades funcionais.

Segundo a Convenção de 1946, os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos privilégios e imunidades não compreendendo a isenção fiscal.

É o que está formalmente disciplinado no artigo VI, seção 22, transcrita *in totum* acima. Gozam estes técnicos a serviço da ONU em Estados-membros de

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

imunidade de prisão pessoal, sobre suas bagagens, atos por eles praticados em nome da missão, verbal ou por escrito, sobre papeis e documentos, inclusive por mala postal. Têm igualdade de tratamento dado aos agentes diplomáticos quanto às suas bagagens pessoais.

Contudo, não os beneficiam, pessoalmente, os privilégios e imunidades, como taxativamente determina a seção 23 do art. VI, antes transcrito.

É de verificar, portanto, que são detentores de privilégios e imunidades os funcionários de missões diplomáticas não estando abrangidos os colaboradores contratados nos países na condição de não-funcionários.

Semelhantes imunidades e privilégios, inclusive isenção fiscal são aplicáveis aos funcionários de Organismos Internacionais, mormente da ONU e OEA, dos quais, sabidamente, o Brasil é signatário. Não se encontram abrangidos pela isenção fiscal os técnicos não funcionários, tampouco aqueles prestadores de serviços contratados no País por prazo ou projeto certo, há que se concluir, sob o ponto de vista da doutrina e da interpretação dos dispositivos da Convenção, transcritos.

É desse modo, também, que considero o sentido dado no manual "Perguntas e Respostas", o questionamento "qual o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionários do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil?", transcrito pela relatora:

Três são as situações elencadas na resposta à questão:

a) o funcionário estrangeiro da ONU a serviço do PNUD, tem isenção do imposto de renda sobre os seus rendimentos pagos pelo Organismo Internacional.

Contudo se a fonte estiver situada no Brasil não haverá mencionada isenção. Seria o caso de um funcionário deste status prestar algum tipo de serviço internamente. Veja-se, que o próprio funcionário estrangeiro, segundo a orientação do manual está sujeito ao imposto de renda se eventualmente viesse a prestar serviço aqui no País.

b) o funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD tem isenção do imposto de renda sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas (na condição de funcionário, desde que isto se comprove).

De destacar que a doutrina especializada, quanto à forma de recrutamento e seleção dos funcionários da ONU, ministra que é feita entre os

Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

funcionários das diversas nacionalidades de modo a não gerar, especialmente, inconveniência cultural. Seguindo esta linha, se ainda não existe, pode haver entre os funcionários da ONU aqueles de nacionalidade brasileira. Neste caso, os seus rendimentos são isentos do IRPF quando estes estiverem em exercício no Brasil.

c) a pessoa física não pertencente ao quadro efetivo, situação, sem dúvida, em que se encontra a contribuinte destes autos, tem seus rendimentos tributados pela legislação do imposto de renda. Logo, não vejo como, ao se interpretar as orientações do “Perguntas e Respostas” seja possível concluir que as pessoas que prestam serviço ao PNUD ou a qualquer outro programa da ONU, OEA etc estejam isentos do imposto de renda quanto aos rendimentos advindos desta prestação.

No âmbito do Judiciário, referido assunto não chegou ao Superior Tribunal de Justiça. Em pesquisa ao *sítio* do Tribunal Federal Regional, 1ª Região, encontra-se três julgados conforme ementas a seguir:

PROCESSUAL CIVIL - ANTECIPAÇÃO DE TUTELA INDEFERIDA: ISENÇÃO DE IRPF - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL (FINDO) - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AUTÔNOMOS A ORGANISMO INTERNACIONAL (PNUD) - AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 273 DO CPC - SEGUIMENTO NEGADO - AGRAVO INOMINADO NÃO PROVIDO.

1- Não há qualquer indício de que brasileiros contratados para prestar consultoria nos acordos de cooperação técnica firmados entre a ONU/PNUD e o governo brasileiro, por meio da Agência Brasileira de Cooperação (ABC) do Ministério das Relações Exteriores (MRE), pertençam ao quadro de servidores da ONU, em ordem a que se lhes reconheça a isenção tributária prevista na Convenção de Viena para o pessoal do corpo diplomático.

(Processo: 200201000386494 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA Data da decisão: 18/06/2003):

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. IMUNIDADE/ISENÇÃO. FUNCIONÁRIO DE ORGANISMO INTERNACIONAL.

I - Não incide Imposto de Renda sobre os rendimentos do trabalho desempenhado em funções específicas e de forma continuada junto aos organismos e programas vinculados às Nações Unidas. Precedentes do Conselho de Contribuintes.

(Processo: 199901000168308 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA Data da decisão: 26/06/2002.)

PROCESSO CIVIL - TUTELA ANTECIPADA - IMPOSTO DE RENDA: ISENÇÃO – PNUD / ONU.



Processo nº : 10166.001176/97-09
Acórdão nº : CSRF/04-00.179

Neste particular, embora à competência reconhecida no âmbito do Direito Internacional para que os Estados definam a legislação trabalhista, com abrangência àquele que presta atividade laboral nos Estados soberanos, o Estado brasileiro ainda não se definiu quanto a este tipo de contratações, sabidamente à margem dos direitos trabalhistas brasileiros.

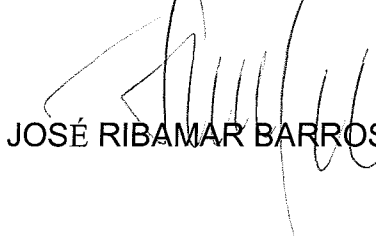
Assim, aqueles servidores que prestam serviço em projetos realizados pelo PNUD aqui contratados, sem dúvida não são funcionários da Organização das Nações Unidas. Ou são prestadores de serviços autônomos ou são empregados celetistas em função das características trabalhistas com que desempenham suas atividades.

Neste caso, não é pelo fato de não receberem o devido amparo da legislação do trabalho que a relação laboral vai se tornar estatutária. Por outro lado, como já firmado no início deste voto, a legislação tributária a respeito da isenção não acolhe interpretação extensiva.

À vista do exposto, indiscutível concluir que aos prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território brasileiro por tempo ou projetos certos não são funcionários internacionais da ONU, pelo que não há como estender a estes trabalhadores a isenção do imposto de renda sobre as remunerações advindas por tais contratos, como a eles não se aplica a isenção do IPI e ICMS na aquisição de veículos.

Não há como acolher a fundamentação do voto proferido no âmbito da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por outro lado, os termos apresentados pelo I. Procurador da Fazenda Nacional, estou convicto, representam o direito conforme a Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Nações Unidas acolhida no direito pátrio. Voto por DAR provimento ao Recurso Especial.

Sala das Sessões – DF, em 13 de dezembro de 2005.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA

