



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Recurso nº. : 104-134674
Matéria : IRPF
Embargante : CONSELHEIRO JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
Embargada : 4ª TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
Interessados : FAZENDA NACIONAL e DEVANIR GARCIA DOS SANTOS
Sessão de : 13 de dezembro de 2006
Acórdão nº : CSRF/04-00.486

EMBARGOS INOMINADOS – As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto verificadas no acórdão devem ser retificadas pela Turma (art. 28 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais).

JULGAMENTO DE RECURSOS – IMPEDIMENTO REGIMENTAL – Está impedido de participar do julgamento o Conselheiro que tenha praticado ato decisório na Primeira Instância (art. 13, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais).

NULIDADE – Declara-se a nulidade do acórdão exarado com a participação de Conselheiro regimentalmente impedido de participar do julgamento.

PNUD – ISENÇÃO - EXERCÍCIOS DE 1994 e 1995

A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD da ONU é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

Embargos acolhidos

Acórdão anulado

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes Embargos Inominados opostos pelo Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA.

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos inominados, a fim de declarar a nulidade do Acórdão CSRF/04-00.179, de 13 de dezembro de 2005, para proceder a novo julgamento, e, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Remis Almeida Estol que negou provimento ao recurso.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MARIA HELENA COTTA CARDOZO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 31 JAN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, GONÇALO BONET ALLAGE e MARIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. O Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA declarou-se impedido de participar do julgamento.

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

Recurso nº. : 104-134674
Embargante : CONSELHEIRO JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
Embargada : 4ª TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
Interessados : FAZENDA NACIONAL e DEVANIR GARCIA DOS SANTOS

RELATÓRIO

Em sessão plenária de 13/12/2005, o Recurso Especial de fls. 147 a 198, interposto pela Fazenda Nacional, foi julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, exarando-se o Acórdão CSRF/04-00.179 (fls. 254 a 274 – Volume II), assim ementado:

“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 faltar-lhes a condição de funcionário, a remuneração advinda em face de tais contratos não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal.

Recurso Especial provido.”

Na oportunidade, a decisão do julgado foi assim resumida:

“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 para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Ribamar Barros Penha.”

Em 15/09/2006, o Ilustre Conselheiro José Ribamar Barros Penha, com fundamento no art. 28 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais,

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

opôs os Embargos Inominados de fls 275 – Volume II, uma vez que, ao redigir o voto vencedor, verificara haver participado do julgamento em Primeira Instância, conforme o Acórdão DRJ/BSA nº 03.702, de 21/11/2002 (fls. 58 a 72). Assim, nos termos do art. 13, inciso II, do citado Regimento, o Conselheiro estaria impedido de participar do julgamento em Segunda Instância.

Submetidos os Embargos Inominados ao Sr. Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, este determinou que fossem levados à apreciação do Colegiado (fls. 276 – Volume II).

É o relatório. 



Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

VOTO

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Relatora

O Ilustre Conselheiro José Ribamar Barros Penha, com fundamento no art. 28 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, opôs os Embargos Inominados de fls 275 – Volume II, uma vez que, ao redigir o voto vencedor referente ao Acórdão CSRF/04.00.179, de 13/12/2005 (fls. 254 a 274 – Volume II), verificara haver participado do julgamento em Primeira Instância. Assim, nos termos do art. 13, inciso II, do citado Regimento, o Conselheiro estaria impedido de participar do julgamento em Segunda Instância.

Examinando-se o Acórdão DRJ/BSA nº 03.705, de 21/11/2002, verifica-se que o Ilustre Conselheiro Embargante efetivamente participou daquele julgamento, conforme registro às fls. 59, penúltimo parágrafo:

“Participou, ainda, do presente julgamento, o julgador José Ribamar Barros Penha. Ausentes, justificadamente, os julgadores José Vieira Martinelli e Marcela Brasil de Araújo Nogueira.”

Assim sendo, configura-se a hipótese de impedimento prevista no art. 13, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a seguir transcrito:

“Art. 13. Os Conselheiros estarão impedidos de participar do julgamento dos recursos em que tenham:

(...)

II - praticado ato decisório na 1ª instância;”



Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

Diante do exposto, ACOELHO os presentes Embargos Inominados para declarar a NULIDADE do Acórdão CSRF/04.00.179, de 13/12/2005 (fls. 254 a 274 – Volume II), para que seja o Recurso Especial novamente julgado, desta vez sem a participação do Ilustre Conselheiro Embargante, regimentalmente impedido.

Nesse passo, ofereço à apreciação desta Colenda Câmara o voto contendo os argumentos que sempre tenho esposado relativamente à matéria objeto dos autos.

O presente Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata o processo, de lançamento decorrente da tributação de rendimentos recebidos pelo contribuinte, nos anos-calendário de 1993 e 1994, do PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, implementado no Brasil pela ONU – Organização das Nações Unidas. No entender do contribuinte, tais rendimentos gozariam de isenção.

De plano, cabe ressaltar que o contribuinte não informou os rendimentos em tela na Declaração de Ajuste Anual, nem mesmo no campo dos Isentos/Não Tributáveis (fls. 13 a 15).

A solução da lide requer a análise sistemática de toda a legislação que rege a matéria, e não apenas a seleção de alguns dispositivos legais que, citados de forma isolada, podem induzir o Julgador a uma conclusão precipitada, divorciada da *ultima ratio* que norteia a concessão da isenção em tela.

O artigo 5º da Lei nº 4.506, de 1964, reproduzido no artigo 23 do RIR/94 e no artigo 22 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, assim determina:



Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

"Art. 5º Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferidos por:

I - Servidores diplomáticos de governos estrangeiros;

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.

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." (grifei)

Quanto aos incisos I e III, não há dúvida de que são dirigidos a estrangeiros, sejam eles servidores diplomáticos, de embaixadas, de consulados ou de repartições de outros países.

No que tange ao inciso II, este menciona genericamente os "servidores de organismos internacionais", nada esclarecendo sobre o seu domicílio, o que conduz a uma conclusão precipitada de que dito dispositivo incluiria os domiciliados no Brasil. Entretanto, o parágrafo único do artigo em foco faz cair por terra tal interpretação, quando determina que, relativamente aos demais rendimentos produzidos no Brasil, os servidores citados no inciso II são contribuintes como residentes no estrangeiro. Ora, não haveria qualquer sentido em determinar-se que um cidadão brasileiro, domiciliado no País, tributasse rendimentos como sendo residente no exterior, donde se conclui que o inciso II, ao contrário do que à primeira vista pareceria, também não abrange os domiciliados no Brasil.

Fica assim demonstrado que o art. 5º da Lei nº 4.506/64, acima transcrito, não contempla a situação do interessado – brasileiro residente no Brasil –, conforme endereço por ele mesmo fornecido na impugnação (fls. 26) e constante do cadastro da Secretaria da Receita Federal (fls. 47).

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

Ainda que o dispositivo legal ora analisado pudesse ser aplicado a um nacional residente no País – o que se admite apenas para argumentar – ele é claro ao remeter a isenção concedida a servidores de organismos internacionais ao respectivo tratado ou convênio. E nem poderia ser diferente, já que, conforme o art. 98 do Código Tributário Nacional, “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”, portanto as Convenções que regulam a matéria poderiam efetivamente dispor de modo diverso da legislação pátria.

Nesse passo, tratando-se de rendimentos pagos pelo PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, torna-se imprescindível o exame das avenças que regulam a matéria, a começar pelo “Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica”, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23/09/1966, que assim prevê:

“ARTIGO V

Facilidades, Privilégios e Imunidades

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

a) com respeito à Organização das Nações Unidas, a ‘Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas’;

b) com respeito às Agências Especializadas, a ‘Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas’;

c) com respeito à Agência Internacional de Energia Atômica o ‘Acordo sobre Privilégios e Imunidades da Agência Internacional de Energia Atômica’ ou, enquanto tal Acordo não for aprovado pelo Brasil, a ‘Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas’.”
(grifei)

Sendo o PNUD um programa específico da Organização das Nações Unidas, as respectivas facilidades, privilégios e imunidades devem seguir os ditames, conforme comando do artigo V.I.a, acima, da “Convenção sobre Privilégios e

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

Imunidades das Nações Unidas". Esta, por sua vez, foi firmada em Londres, em 13/02/1946, e promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 16/02/1950. Dita Convenção assim prevê:

"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 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;

c) serão isentos de todas as obrigações referentes ao serviço nacional;

d) não serão submetidos, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, às restrições imigratórias e às formalidades de registro de estrangeiros;

e) usufruirão, no que diz respeito à facilidades cambiais, dos mesmos privilégios que os funcionários, de equivalente categoria, pertencentes às Missões Diplomáticas acreditadas junto ao Governo interessado;

f) gozarão, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, das mesmas facilidades de repatriamento que os funcionários diplomáticos em tempo de crise internacional;

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 19. Além dos privilégios e imunidades previstos na Seção 13, o Secretário Geral e todos os sub-secretários gerais, tanto no que lhes diz respeito pessoalmente, como no que se refere a seus cônjuges e

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

filhos menores gozarão dos privilégios, imunidades, isenções e facilidades concedidas, de acordo com o direito internacional, aos agentes diplomáticos.” (grifei)

De plano, verifica-se que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos é dirigida a **funcionários da ONU** e encontra-se no bojo de **diversas outras vantagens**, a saber: imunidade de jurisdição; isenção de obrigações referentes a serviço nacional; facilidades imigratórias e de registro de estrangeiros, inclusive para sua família; privilégios cambiais equivalentes aos funcionários de missões diplomáticas; facilidades de repatriamento idênticas às dos funcionários diplomáticos, em tempo de crise internacional; liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal, quando da primeira instalação no país interessado.

Embora a Convenção em tela utilize a expressão genérica *funcionários*, a simples leitura do conjunto de privilégios nela elencados permite concluir que o termo **não abrange o funcionário brasileiro, residente no Brasil e aqui recrutado**. Isso porque não haveria qualquer sentido em conceder-se a um brasileiro residente no País, benefícios tais como facilidades **imigratórias** e de registro de **estrangeiros**, privilégios **cambiais**, facilidades de **repatriamento** e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal quando da **primeira instalação no País**.

Assim, fica claro que as vantagens e isenções – inclusive do imposto sobre salários e emolumentos – relacionadas no artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas não são dirigidas aos brasileiros residentes no Brasil, restando perquirir-se sobre que categorias de funcionários seriam beneficiárias de tais facilidades. A resposta se encontra no próprio artigo V da Convenção da ONU, na Seção 17, que a seguir se recorda:

“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

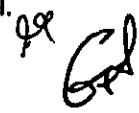
Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

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.”

A exigência de tal formalidade, aliada ao conjunto de benefícios de que se cuida, não deixa dúvidas de que o *funcionário* a que se refere o artigo V da Convenção da ONU – e que no inciso II do art. 5º da Lei nº 4.506/1964 é chamado de *servidor* – é o *funcionário internacional*, integrante dos quadros da ONU com *vínculo estatutário*, e não apenas contratual. **Portanto, não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades relacionados no artigo V da Convenção da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.**

Nesse passo, verifica-se que o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, embora não aborde expressamente a questão da residência, harmoniza-se perfeitamente com o inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506/1964 (transcrito no início deste voto), já que ambos prevêm isenção do imposto de renda apenas para os rendimentos percebidos por não residentes no Brasil. Com efeito, conjugando-se esses dois comandos legais, conclui-se que os servidores/funcionários neles mencionados são aqueles funcionários internacionais, em relação aos quais é perfeitamente cabível a tributação de outros rendimentos produzidos no País como de residentes no estrangeiro, bem como a concessão de facilidades imigratórias, de registro de estrangeiros, cambiais, de repatriamento e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários integram categorias de *staff* dentro do Organismo Internacional, que tem a sua sede no exterior, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado. Nesse mesmo sentido registraram G. E. do Nascimento e Silva e Hildebrando Accioly, no seu Manual de Direito Internacional Público (15ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2002, pp.216/217):

“O Secretariado é (...) o órgão administrativo, por excelência, da Organização das Nações Unidas. Tem uma sede permanente, que se acha estabelecida em Nova Iorque. Compreende um Secretário-Geral, que o dirige e é auxiliado por pessoal numeroso, o qual deve ser escolhido dentro do mais amplo critério geográfico possível.



Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

O Secretário-Geral é eleito pela Assembléia Geral, mediante recomendação do Conselho de Segurança. O pessoal do Secretariado é nomeado pelo Secretário-Geral, de acordo com regras estabelecidas pela Assembléia.

Como funcionários internacionais, o Secretário-Geral e os demais componentes do Secretariado são responsáveis somente perante a Organização e gozam de certas imunidades." (grifei)

E ainda Celso D. de Albuquerque Mello, em seu "Curso de Direito Internacional Público" (11ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 723 a 729):

"Os funcionários internacionais, para bem desempenharem as suas funções, com independência, gozam de privilégios e imunidades semelhantes às dos agentes diplomáticos. Todavia, tais imunidades diplomáticas só são concedidas para os mais altos funcionários internacionais (secretário-geral, secretários-adjuntos, diretores-gerais etc.). É o Secretário-Geral da ONU quem declara quais são os funcionários que gozam destes privilégios e imunidades." (grifei)

Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal, filosófico ou mesmo lógico para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas no artigo V da Convenção da ONU, muito menos para que seja pinçado, dentre os diversos benefícios, o da isenção de imposto sobre salários e emolumentos, com o escopo de aplicar-se este – e somente este – a ditos técnicos. Tal procedimento estaria referendando a criação – à margem da legislação – de uma categoria de funcionários da ONU não enquadrável em nenhuma das existentes, a saber, os "técnicos residentes no Brasil isentos de imposto de renda", o que de forma alguma pode ser admitido.

Corroborando esse entendimento, o artigo VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas assim dispõe:

"ARTIGO VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas

Seção 22. Os técnicos (independentes 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



Processo nº. : 10166.001176/97-09

Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho 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 aos 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;

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. O Secretário Geral poderá e deverá suspender a imunidade concedida a um técnico sempre que, a seu juízo impeçam a justiça de seguir seus trâmites e quando possa ser suspensa sem trazer prejuízo aos interesses da Organização."

Como se vê, a isenção de impostos sobre salários e emolumentos não consta – e nem poderia constar – da relação de benefícios concedidos aos técnicos a serviço das Nações Unidas.

Constata-se, assim, a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU, que goza de um conjunto de benefícios, dentre os quais o de isenção de imposto sobre salários e emolumentos, em contraposição a uma categoria de técnicos que, ainda que possuindo vínculo contratual permanente, não é albergada por esses benefícios. Tal constatação é referendada pela melhor doutrina, aqui mais uma vez representada por Celso D. de Albuquerque Mello, no seu "Curso de

Grb

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

Direito Internacional Público" (11ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 723 a 729):

"Os funcionários internacionais são um produto da administração internacional, que só se desenvolveu com as organizações internacionais. Estas, como já vimos, possuem um estatuto interno que rege os seus órgãos e as relações entre elas e os seus funcionários. Tal fenômeno fez com que os seus funcionários aparecessem como uma categoria especial, porque eles dependiam da organização internacional, bem como o seu estatuto jurídico era próprio. Surgia assim uma categoria de funcionários que não dependia de qualquer Estado individualmente.

(...)

Os funcionários internacionais constituem uma categoria dos agentes e são aqueles que se dedicam exclusivamente a uma organização internacional de modo permanente. Podemos defini-los como sendo os indivíduos que exercem funções de interesse internacional, subordinados a um organismo internacional e dotados de um estatuto próprio.

O verdadeiro elemento que caracteriza o funcionário internacional é o aspecto internacional da função que ele desempenha, isto é, ela visa a atender às necessidades internacionais e foi estabelecida internacionalmente.

(...)

A admissão dos funcionários internacionais é feita pela própria organização internacional sem interferência dos Estados Membros.

(...)

O funcionário é admitido na ONU para um estágio probatório de dois anos, prorrogável por mais um ano. Depois disto, há a nomeação a título permanente, que é revista após 5 anos.

(...)

A situação jurídica dos funcionários internacionais é estatutária e não contratual (...) Já na ONU o estatuto do pessoal (entrou em vigor em 1952) fala em nomeação, reconhecendo, portanto, a situação estatutária dos seus funcionários. Este regime estatutário foi reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas, mas

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

que o amenizou, considerando que os funcionários tinham certos direitos adquiridos (ex.: a vencimentos).

(...)

Os funcionários internacionais, como todo e qualquer funcionário público, possuem direitos e deveres.

(...)

Os funcionários internacionais, para bem desempenharem as suas funções, com independência, gozam de privilégios e imunidades semelhantes às dos agentes diplomáticos. Todavia, tais imunidades diplomáticas só são concedidas para os mais altos funcionários Internacionais (secretário-geral, secretários-adjuntos, diretores-gerais etc.). É o Secretário-Geral da ONU quem declara quais são os funcionários que gozam destes privilégios e imunidades.

Cabe ao Secretário-Geral determinar quais as categorias de funcionários da ONU que gozarão de privilégios e imunidades. A lista destas categorias será submetida à Assembleia Geral e 'os nomes dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos governos membros'. Os privilégios e imunidades são os seguintes: a) 'imunidade de jurisdição para os atos praticados no exercício de suas funções oficiais'; b) isenção de impostos sobre salários; c) a esposa e dependentes não estão sujeitos a restrições imigratórias e registro de estrangeiros; d) isenção de prestação de serviços; e) facilidades de câmbio como as das missões diplomáticas; f) facilidades de repatriamento, como as missões diplomáticas, em caso de crise internacional, estendidas à esposa e dependentes; g) direito de importar, livre de direitos, 'o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado'.

Além dos privilégios e imunidades acima, o Secretário-geral e os sub-secretários-gerais, bem como suas esposas e filhos menores, 'gozarão dos privilégios, imunidades, isenções e facilidades concedidas, de acordo com o direito internacional, aos agentes diplomáticos'." (grifei)

No trecho abaixo, ainda recorrendo a Celso D. de Albuquerque Mello, verifica-se a perfeita distinção entre os funcionários internacionais e os técnicos a serviço da ONU, no que tange aos privilégios e imunidades: 



Processo nº. : 10166.001176/97-09

Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

“Os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos seguintes privilégios e imunidades: a) ‘imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais’; b) ‘imunidade de toda ação legal no que concerne aos atos por eles praticados no desempenho de suas funções’; c) ‘inviolabilidade de todos os papéis e documentos’; d) ‘direito de usar códigos e de receber documentos e correspondência em malas invioláveis’ para se comunicar com a ONU; e) facilidades de câmbio; f) quanto às ‘bagagens pessoais, as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomático’. (grifei)

Como se pode constatar, a doutrina mais abalizada, acima colacionada, não só reconhece a existência, dentro da ONU, de dois grupos distintos – funcionários internacionais e técnicos a serviço do Organismo – como identifica o conjunto de benefícios com que cada um dos grupos é contemplado, deixando patente que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos não figura dentre os privilégios e imunidades concedidos aos técnicos a serviço da ONU que não sejam funcionários internacionais.

Diante do exposto, constatando-se que o contribuinte não é funcionário internacional pertencente ao quadro estatutário da ONU, incluído em categoria determinada pelo Secretário-Geral e aprovada pela Assembléia Geral, mas sim técnico residente no Brasil, a serviço do PNUD (fls. 36), não há como reconhecer a isenção pleiteada.

No que tange à jurisprudência argüida pelo contribuinte em sede de contra-razões, esta também já se encontra superada, em face das mais recentes decisões administrativas e judiciais proferidas, citando-se como exemplo as seguintes ementas:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - IRPF - VERBAS PAGAS A CONSULTOR (TÉCNICO) DO PNUD/ONU (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS) - CARÁTER TRIBUTÁVEL - ISENÇÃO (CONVENÇÃO DE VIENA): INAPLICABILIDADE - APELAÇÃO NÃO PROVIDA.

1 - CTN (art. 108, §2º; e art. 111, I e II): não se dispensa tributo ao sabor de equidade; e legislação que disponha sobre isenção reclama interpretação literal.

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

2 - Ainda que oriunda de atividade de relevância social manifesta, é tributável, à míngua de lei expressa noutro sentido, a remuneração paga em face da prestação de serviço de consultoria (técnico a serviço), decorrente de acordo de cooperação técnica entre a ONU/PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento) e o governo brasileiro, por meio da Agência Brasileira de Cooperação.

3 - Não se estende - consoante confessa o próprio PNUD - aos consultores a isenção tributária prevista na Convenção de Viena, destinada aos 'funcionários' (em sentido restrito) do corpo diplomático.

4 - O Decreto nº 27.784/50 estipula dupplex tratamento tributário àqueles que prestem serviços a organismo internacional ou em projeto de cooperação técnica, conforme sejam 'funcionários' (no amplo sentido) ou, noutro caso, simples 'peritos' (consultores), não sendo aos segundos (situação da autora) assegurada isenção qualquer de renda.

5 - Inaplicável o Decreto 52.288/63 (restrito à Agência Internacional de Energia Atômica e às Agências Especializadas que enumera, não se incluindo o PNUD).

6 - Apelação não provida.

7 - Peças liberadas pelo Relator, em 05/06/2006, para publicação do acórdão." (Acórdão 2002.34.00.027370-4/DF, 7ª Turma do TRF da 1ª Região, DJ de 16/06/2006, p. 46)

"IRPF - PNUD - ISENÇÃO - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD da ONU é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

Recurso especial provido" (Acórdão CSRF/04-00.060, de 21/06/2005, da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)

Uma vez demonstrado que os rendimentos em questão não são isentos de Imposto de Renda, resta perquirir sobre a responsabilidade pelo pagamento do tributo. No entender do contribuinte, esposado em sede de contra-razões, dita responsabilidade seria do PNUD, tese esta que não encontra amparo legal, conforme será demonstrado a seguir.



Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

Como já ficou assentado no presente voto, trata-se de rendimentos recebidos do exterior, cuja sistemática de tributação, no que tange ao pagamento antecipado do Imposto de Renda, difere da sistemática que rege os rendimentos do trabalho auferidos de fontes situadas no País. Com efeito, o Regulamento do Imposto de Renda de 1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, com base no art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988, assim estabelece:

"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;

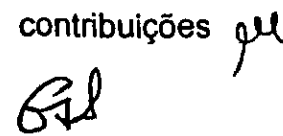
(...)

Art. 109. Os rendimentos sujeitos à incidência mensal devem integrar a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o imposto pago será compensado com o apurado nessa declaração (Lei nº 9.250, de 1995, arts. 8º, inciso I, e 12, inciso IV). "

Assim, na situação em apreço, o contribuinte estava obrigado a efetuar o recolhimento mensal denominado de "carnê-leão", sem prejuízo da tributação dos rendimentos por ocasião do ajuste anual.

Claro está que a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do Imposto de Renda, inclusive no que tange ao recolhimento mensal, tem ligação direta com a imunidade tributária de que gozam os Organismos Internacionais.

Corroborando esse entendimento, convém trazer à colação o Parecer nº 8, de 24/06/2005, exarado pela Advocacia Geral da União – AGU e aprovado pelo Sr. Presidente da República (DOU de 23/08/2005), a respeito de contribuições



Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

previdenciárias supostamente devidas por Organismos Internacionais. Na oportunidade, a AGU rechaçou por completo qualquer pretensão no sentido de exigir-se destes Organismos o cumprimento de obrigações tributárias ou previdenciárias. O citado ato, dentre outros fundamentos, cita as conclusões de parecer do Ministério das Relações Exteriores, elaborado a pedido do próprio PNUD. A seguir serão transcritos trechos do Parecer da AGU, deveras elucidativos, já que externam o entendimento daquele órgão acerca da imunidade tributária dos Organismos Internacionais e das obrigações que recaem sobre os técnicos brasileiros a serviço destas entidades:

"1. O Ministério das Relações Exteriores – MRE solicitou a esta Advocacia-Geral da União a análise da obrigação imposta pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS à Agência Brasileira de Cooperação/MRE e outros órgãos públicos federais referente à prestação mensal de informações sobre os valores pagos aos consultores técnicos contratados por organismos internacionais no âmbito de acordos de cooperação técnica internacional, bem como das eventuais repercussões desses pagamentos em relação ao recolhimento de contribuições previdenciárias por parte dos mesmos, com o objetivo de conferir ao assunto tratamento uniforme em todo o Governo Federal.

(...)

4. O Ministério das Relações Exteriores ainda encaminhou a esta Advocacia-Geral da União parecer jurídico encomendado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, programa da Organização das Nações Unidas - ONU responsável por parte das contratações de consultores destinados ao desempenho de atividades técnicas no âmbito dos acordos de cooperação internacional em análise. As conclusões do citado parecer são as seguintes:

(...)

Se o pagamento for efetuado pelo PNUD, à semelhança do que ocorre com a SRF, quem é obrigado a recolher o tributo, por conta própria, é o consultor técnico, porque além de não ser exigível de outrem o cumprimento da obrigação tributária (nem do PNUD, nem do órgão público), desconhecemos qualquer tipo de exoneração (imunidade, isenção, alíquota zero, etc.) que o exima de contribuir.



Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

Nessa medida o consultor técnico, na qualidade de **contribuinte individual**, só estará protegido pelos benefícios do RGPS se devidamente inscrito e **se recolher, por conta própria, a contribuição social incidente nos pagamentos recebidos de organismo oficial internacional.**

(...)

A fim de fazer com que o Consultor Técnico recolha os valores por eles devidos, pode ser inserida, ainda, disposição no contrato com o consultor técnico, de forma a deixar claro que este não está isento da contribuição social incidente nos pagamentos efetuados por organismos oficiais internacionais e que deve, portanto, inscrever-se no RGPS e contribuir para fazer jus aos benefícios da previdência. Suas contribuições devem ser recolhidas por conta própria, na esteira do que já vem adotando a SRF no que tange ao Imposto de Renda da pessoa física, bem como o que adota o próprio INSS, no caso de serviços prestados a missão diplomática ou repartição consular de carreira estrangeiras.

(...)

7. Analisados todos esses argumentos, passo a me manifestar acerca do tema.

(...)

24. Destarte, nota-se que a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, ao contrário das missões diplomáticas e repartições consulares de carreira estrangeiras, gozam, além de imunidade de execução absoluta, de imunidade de jurisdição. E a sua imunidade tributária também é sensivelmente mais ampla, pois não abrange apenas seus bens imóveis, suas importações, os valores referentes aos serviços oficiais que executam e os rendimentos de seus agentes, incluindo ainda o próprio ente, seus ativos, rendas e outros bens, à exceção das taxas cobradas em razão da prestação de serviços públicos. Registre-se ainda que não há qualquer ressalva à sua imunidade tributária em relação à Previdência Social do país que as recebem.

25. Logo, quando a Lei nº 8.212/91 (art. 15, par. ún.) equiparou, para fins previdenciários, as missões diplomáticas e repartições consulares de carreira estrangeiras a empresas, **e não o fez em relação aos organismos internacionais, não foi por acaso, mas em respeito à diferença de privilégios e imunidades que as normas de Direito Internacional Público, às quais o Brasil aderiu, reservam a esses sujeitos.** Enquanto as Convenções de Viena sobre Relações

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

Diplomáticas e Consulares expressamente prevêm que as missões e repartições que empregam nacionais do país acreditado, pessoas que nele possuam residência permanente ou que, em qualquer caso, não estejam cobertas por regime previdenciário diverso, devem contribuir para a Previdência Social deste país, responsabilizando-se pela cota patronal que a legislação local estabeleça, **as Convenções sobre Privilégios e Imunidades dos organismos internacionais analisados conferem aos mesmos imunidade tributária ampla nessa seara, sem qualquer exceção quanto aos tributos previdenciários eventualmente existentes.**

26. E não se diga que as Convenções sobre Privilégios e Imunidades dos organismos internacionais citados restringem sua imunidade tributária aos impostos propriamente ditos, e que as contribuições sociais, por serem espécie de tributo diversa, não estariam então cobertas. Uma análise dos textos das convenções, incluindo os seus originais em língua estrangeira, demonstra que as mesmas não tiveram essa preocupação técnica, até mesmo porque cada Estado membro possui definições sobre espécies de tributos distintas, e não seria possível compatibilizar toda essa diversidade em um único texto normativo com um mínimo de sistematicidade.

(...)

27. Há que se esclarecer que, como 'o financiamento das organizações internacionais é realizado por meio de contribuições dos Estados-membros para os pagamentos das despesas da organização', 'a responsabilidade internacional das organizações possui um aspecto particular que é o de a responsabilidade repercutir nos seus Estados membros.

Assim sendo, se uma organização for obrigada a pagar uma indenização, este pagamento será feito por contribuições dos Estados membros, uma vez que ela não tem independência financeira' (MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. cit., pp. 580 e 586). **Mutatis mutandis, esse raciocínio se aplica também aos tributos devidos por essas organizações, o que justifica o tratamento distinto e extremamente favorável que as mesmas recebem em relação a sua imunidade tributária no Direito Internacional.**

28. Vale ainda a menção ao que prevê o Código Tributário Nacional acerca das normas internacionais tributárias:

Código Tributário Nacional

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

29. Ou seja, em matéria de Direito Tributário, o Direito positivo brasileiro resolveu dar primazia aos tratados e convenções internacionais em face das normas internas, que são revogadas ou modificadas pelo Direito Internacional, mas não têm o condão de tornar inaplicáveis as normas internacionais, ainda que lhes sejam posteriores, salvo, por óbvio, se o ato internacional tiver sido regularmente denunciado.

30. Por tudo que se expôs, é de se concluir que não pode subsistir o Parecer CJ/Nº 3.050/2003, editado pelo Ministério da Previdência Social, que concluiu que os organismos internacionais, no caso de contratação de consultores no âmbito de acordos de cooperação técnica internacional com a Administração Federal, equiparam-se a empresas e devem recolher a contribuição previdenciária a cargo destas. Ocorre que o citado Parecer fez uma analogia entre a situação dos Estados estrangeiros e a dos organismos internacionais não autorizada pela Lei nº 8.212/91 (art. 15, par. ún.) e nem pelas normas de Direito Internacional aplicáveis à espécie, conforme fartamente demonstrado acima.

31. Inclusive os precedentes jurisprudenciais que fundamentam o citado Parecer do Ministério da Previdência Social, do Supremo Tribunal Federal, tratam apenas de questões que envolvem Estados estrangeiros, e não organismos internacionais. E a constatação de que as normas internacionais sobre privilégios e imunidades aplicáveis às missões e repartições de Estados estrangeiros são diversas das que se dirigem aos organismos internacionais, até mesmo porque aquelas não possuem sequer personalidade jurídica própria, pois integram o Estado acreditante, sendo este o verdadeiro sujeito de Direito Internacional, o qual não se beneficia de nenhuma norma internacional positivada que lhe confira imunidade de jurisdição, confere a certeza de que os organismos internacionais seriam tratados de forma distinta pelo STF, pois estes possuem formalmente essa imunidade.

32. Nesse sentido, a imunidade de jurisdição interna dos organismos internacionais prevista nas Convenções citadas tornaria inviável qualquer intenção do Governo brasileiro de, unilateralmente, atribuir-lhes responsabilidade tributária passiva quanto à Previdência Social do Brasil através de uma interpretação diversa dessas normas, pois isso demandaria, em última análise, a provocação da Corte Internacional de Justiça (...)

37. Como os organismos internacionais contratantes não se equiparam a empresas, a norma acima não se aplica aos mesmos; e como os pagamentos da remuneração dos consultores contratados são feitos diretamente pelo organismo internacional, não há como o órgão ou ente público fazer a retenção da

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

contribuição a cargo do contribuinte individual para repassá-la à Previdência Social. Essa retenção também não pode ser feita considerando os valores que a União ou suas entidades devem repassar aos organismos internacionais a título de financiamento total ou parcial do acordo de cooperação internacional, não sendo possível qualquer analogia com a situação das empresas prestadoras de serviço, por ausência de norma legal expressa que determine essa responsabilidade para o caso em apreço, nos termos do artigo 128 do CTN.

(...)

51. Diante de tudo o que se expôs, pode-se concluir que:

- nas contratações de consultores técnicos efetuadas pelos organismos internacionais, nos termos do Decreto nº 5.151/2004, no âmbito de acordos de cooperação técnica internacional firmados com a Administração Pública Federal, a obrigação do organismo internacional se limita a exigir do futuro contratado, no momento de sua contratação, a comprovação de sua inscrição na Previdência Social, devendo o contratado, contribuinte individual do Regime Geral de Previdência Social, recolher espontaneamente suas contribuições, cabendo ainda ao órgão ou ente federal informar à Previdência, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, os valores pagos a esses consultores no exercício anterior;" (grifei)

De todo o exposto, conclui-se que os rendimentos objeto da autuação não são isentos de Imposto de Renda, seja pelo art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, seja pelas Convenções Internacionais que regem a matéria, seja pelas instruções emanadas da Secretaria da Receita Federal, seja pelo Parecer nº 8, de 24/06/2005, da Advocacia Geral da União – AGU.

Finalmente, quanto à solicitação do contribuinte, apresentada em sede de contra-razões, no sentido de que sejam examinadas provas que legitimariam o aproveitamento de deduções no ano-calendário de 1993, convém esclarecer que a fase processual em que se encontram os autos não mais permite esse tipo de pleito. Isso porque a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma terceira instância, mas sim o foro apto a promover a uniformização da jurisprudência administrativa. Nesse passo, a discussão do tema teria de estar adstrita à legislação aplicável, e mesmo assim na parte em que se verifique o prequestionamento da matéria. Com *que*

Processo nº. : 10166.001176/97-09
Acórdão nº. : CSRF/04-00.486

efeito, no acórdão recorrido não há qualquer menção ao aproveitamento de eventuais deduções, portanto não há como suscitar o pronunciamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 13 de dezembro de 2006.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO 