MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

| | | |
|---|---|---|
| Processo nº. | : | 10166.009502/96-55 |
| Recurso nº. | : | 15.086 |
| Matéria | : | IRPF - Exs: 1994 e 1995 |
| Recorrente | : | RENALVA PEREIRA DE MIRANDA |
| Recorrida | : | DRJ em BRASÍLIA - DF |
| Sessão de | : | 03 de junho de 1998 |
| Acórdão nº. | : | 104-16.366 |

IRPF - REMUNERAÇÃO PAGA PELO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO BRASIL - ISENÇÃO - Por força das disposições contidas na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, cujos termos foram recepcionados pelo direito pátrio através do Decreto nº 27.784, de 16.02.50, os valores auferidos a título de rendimentos do trabalho pelo desempenho de funções específicas junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, estão isentos do imposto de renda brasileiro.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RENALVA PEREIRA DE MIRANDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

ELIZABETO CARREIRO VARÃO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON MALLMANN, MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO

Processo nº. : 10166.009502/96-55
Acórdão nº. : 104-16.366

NASCIMENTO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL. Defendeu a recorrente, sua advogada, Dra. Celi Depine Mariz Delduque, OAB/DF nº. 11.975.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.009502/96-55
Acórdão nº. : 104-16.366
Recurso nº. : 15.086
Recorrente : RENALVA PEREIRA DE MIRANDA

# RELATÓRIO

O contribuinte RENALVA PEREIRA DE MIRANDA, já identificada nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau, proferida pelo Delegado titular da DRJ em BRASÍLIA (DF), apresenta recurso voluntário a este Conselho, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls.79/96.

A exigência fiscal teve origem, com a lavratura do Auto de Infração de fls.01/11, onde exigiu-se da contribuinte o recolhimento do crédito tributário total de 65.839,32 UFIR, a título de Imposto de Renda Pessoa Física, multa de ofício e demais encargos legais, relativo aos exercícios de 1994 e 1995, tendo em vista a constatação de omissão de rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (Carnê-leão), auferidos em decorrência da prestação de serviços profissionais a organismo internacional (fls.02).

O lançamento consta, como fundamentação legal, além das normas relativas aos acréscimos legais (juros e atualização monetárias), os seguintes dispositivos: arts. 5° e 6° da Lei n° 4.506/64; arts. 1° a 3° e §§ da Lei n° 7.713/88; arts. 1° a 3° da Lei n° 8.134/90; arts. 4° e 5°, parágrafo único, da Lei n° 8.383/91; e art. 58, inciso V, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n° 1.041/94 (RIR/94).

Insurgindo-se contra a exigência fiscal, o contribuinte apresenta a peça impugnatória de fls.30/38, onde expõe, como razões de defesa, além de outras considerações, os seguintes argumentos:

- os organismos internacionais vinculados à ONU incluem, no seu corpo funcional, profissionais nacionais dos Países Membros, de reconhecida capacidade técnica, que passam a trabalhar como funcionários desses organismos, sujeitos a normas e procedimentos por eles estabelecidos, sendo também atingidos por prerrogativas e privilégios previstos nas convenções e acordos firmados pelos Estados Membros;

- conforme dispõe o artigo 98 do Código Tributário Nacional, os tratados ou convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, sendo vedado ao legislador ordinário qualquer desobediência às suas disposições;

- na situação dos autos, o sujeito passivo é funcionário do quadro do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, conforme comprovantes de pagamento que anexa aos autos;

- a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto n° 27.784/50, em seu art. V, Seção 18, estabelece que os funcionários da ONU serão isentos de qualquer imposto sobre salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas.

- o art. 58, inciso V, do RIR/94, incluído pela autoridade fiscal no enquadramento legal do Auto de Infração, determina como regra geral a tributação dos rendimentos auferidos por brasileiros de governos estrangeiros e de organismos internacionais, em razão de atividades exercidas no território brasileiro;

- já o art. 23, inciso II, do RIR/94, contempla a situação particular, inclusive inserida em seção específica, estabelecendo que estão isentos do imposto os rendimentos

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

- o Parecer Normativo CST nº 717/79 orienta no sentido de que, caso ainda se encontre em vigor a resolução datada de 1946, é de se estender o benefício de isenção aos funcionários da ONU, domiciliados no Brasil, que exerçam funções junto ao PNUD, exceto aqueles aqui contratados mediante remuneração por hora de trabalho;

- a resolução de 1946, acima mencionada, continua em pleno vigor, sendo, inclusive, citada na resposta à pergunta nº 172 da publicação da Secretaria da Receita Federal denominada "PERGUNTAS E RESPOSTAS/95", onde se lê que, em se tratando de funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD, o imposto de renda não incide sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo;

- o sujeito passivo, como funcionário do quadro do PNUD, está sujeito à jornada normal de trabalho, recebendo remuneração mensal e não por hora trabalhada;

- o fisco exigiu do contribuinte o recolhimento do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos como funcionário do PNUD, os quais por esquecimento não foram declarados como isentos ou não tributáveis.

No julgamento, a autoridade de 1ª instância mantém parcialmente o lançamento, baseando-se, em resumo, nos seguintes fundamentos:

- a impugnante sustenta que a fiscalização, ao invocar o art. 58, V, do RIR/94 no enquadramento legal dos fatos descritos, desconsiderou norma específica ínsita no art. 23, II, do mesmo Regulamento. Tal assertiva é infundada, porque eivada de equívoco na interpretação do art. 23 do RIR/94.

- o referido art. 23 do RIR/94 tem base legal no art. 5° da Lei n° 4.506/64, que reza:

> "Art. 5° - 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 aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção;
>
> III - Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartição oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiro 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."

- a análise do parágrafo único supracitado revela que o dispositivo aplica-se exclusivamente a funcionários domiciliados no exterior. Se assim não fora, as disposições do referido parágrafo estabeleceriam a tributação como residente no exterior de outros rendimentos auferidos por pessoas domiciliados no Brasil, o que seria um contra-senso. A finalidade aqui é evitar a bitributação internacional, isto é, impedir que cidadãos estrangeiros domiciliados no Brasil fiquem sujeitos a duplicidade de imposições relativamente ao imposto de renda;

- é regra de hermenêutica que a lei não traz incoerência e que se deve preferir uma indisposição que faz sentido a outra que não o faça. Assim, forçoso é concluir que a isenção do artigo 5° mencionado (reproduzido no art. 23 do RIR/94) refere-se somente a funcionários domiciliados no exterior;

- como a querelante é domiciliada no Brasil, a julgar pelos endereços em Brasília por ela informados nas declarações IRPF relativas aos exercícios de 1994 (fls.14) e 1995 (fls.19), conclui-se, de pleno, que a ela não pode aproveitar o disposto no art. 23, II, do RIR/94;

- vê-se que a publicação interna da Secretaria da Receita Federal bem espelhou a distinção entre "funcionários" e "técnicos a serviço", apontando como beneficiário da isenção somente o funcionário brasileiro pertencente ao quadro efetivo do PNUD, sendo isentos apenas os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo. Em contraste, serão tributados segundo a legislação brasileira os rendimentos dos técnicos que prestam serviço ao PNUD, sem vínculo empregatício;

- cumpre também observar que as disposições do art. 101.9, letra "a", do Regulamento do Pessoal da ONU, revisado pelo Boletim do Secretário Geral de 1° de junho de 1995, vedam ao funcionário da ONU aceitar remuneração de fonte externa sem antes obter a aprovação do Secretário Geral. Consoante a letra "b" do mesmo artigo, tal aprovação não será concedida se a remuneração provier de um governo. Em outras palavras, o funcionário da ONU está terminantemente proibido de receber remuneração de governos;

- o primeiro comando da seção 17, relativo à determinação das categorias dos funcionários beneficiários, foi cumprido por intermédio da Resolução n° 76 da Assembléia da Nações Unidas, de 7 de dezembro de 1946. Tal normativo outorgou os privilégios e imunidades mencionados nos artigos V e VII da Convenção em tela a todos os membros do pessoal das Nações Unidas, à exceção daqueles recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária, condições essas cumulativas. Conforme a referida Nota da Consultoria Jurídica das Nações Unidas, não houve modificação posterior nessas categorias definidas pela Resolução n° 76;

- o comando da seção 17, obriga a comunicação periódica aos governos dos países-membros do nome dos funcionários beneficiários dos privilégios e imunidades;

- assim, para haver o reconhecimento do direito de isenção, é essencial que a ONU forneça a lista dos nomes dos funcionários alcançados ao Governo brasileiro. Tal é o entendimento expresso no Acórdão n° 104-6.779 do Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 13 de junho de 1989, segundo o qual o atendimento das formalidades previstas na seção 17 da Convenção sobre Imunidades e Privilégios da ONU é "essencial ao reconhecimento do direito de isenção";

- em sua defesa, invoca o art. 23, II, do RIR/94, que não se aplica no caso, por ser domiciliado no Brasil. Não obstante, esse artigo invocado pela querelante aponta serem fontes de isenção os tratados e convenções que o Brasil é signatário, que também são argüidos na impugnação. No caso vertente, a Convenção sobre Privilégio e Imunidades das Nações Unidas concede a isenção ao funcionário da ONU. Tal é o entendimento do Parecer CST n° 717/79, citado na impugnação, que trata apenas da extensão, aos funcionários domiciliados no Brasil, da isenção concedida aos estrangeiros, sem contudo abrir mão da condição de funcionário para o aproveitamento do benefício. Pois a reclamante não apresentou prova de que tenha sido nomeada para o quadro de pessoal da ONU. Não comprovou a inclusão de seu nome em lista fornecida pelo Secretariado Geral da ONU ao Governo brasileiro contendo os funcionários beneficiários da isenção. Ao invés disso, informou e comprovou nas Declarações IRPF relativas aos exercícios de 1994 e 1995 que é servidora do Governo do Distrito Federal e dele recebeu remuneração, o que é vedado a um funcionário da ONU. Assim, diante desse indício de que o contribuinte não é funcionário do quadro da ONU e na falta de comprovação daqueles requisitos essenciais ao reconhecimento do direito de isenção, conclui-se que os rendimentos recebidos pela litigante por prestação de serviços e pagos pela PNUD são tributáveis, porque perfeitamente

subsumidos às disposições do art. 3°, § 4° da Lei n° 7.713/88, citado na capitulação legal do auto de infração;

- na falta de comprovação do direito à isenção prevista nos acordos internacionais, o disposto na Lei n° 7.713/88 determina que são tributáveis os rendimentos recebidos pelo suplicante por prestação de serviços e pagos pelo PNUD. Irretocável o auto de infração ao assim considerar os rendimentos em questão, cuja tributação será detalhada a seguir;

- assim, em face da impossibilidade legal de os organismos internacionais efetuarem a retenção na fonte do imposto devido quando do pagamento a brasileiros que lhes prestam serviços no Brasil, a legislação tributária obrigou os recipientes ao recolhimento mensal obrigatório, como "Carnê-leão";

- e, de acordo com os arts. 2° e 3°, § 4°, da Lei n° 7.713/88, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos pagos pelo PNUD a pessoa física residente ou domiciliada no Brasil deverá ser por esta recolhido mensalmente;

- a Lei n° 8.383/91 manteve essa forma de tributação mensal e anual quando disciplinou, no parágrafo único do art. 5°, que o imposto será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, e, no art. 12, a apresentação anual da declaração de ajuste para determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser restituído. O "caput" do mesmo artigo 5° estatuiu a tabela progressiva, em bases mensais, para o cálculo do imposto incidente, entre outros, sobre os rendimentos recebidos por pessoa física que tem origem em outra pessoa física ou em fontes situadas no exterior e que não tenham sido tributados na fonte, no País. Ora, a tal norma se subsumem os rendimentos percebidos pela impugnante e pagos pelo PNUD, pois são rendimentos recebidos por pessoa física de organismo

internacional, que goza de imunidade de jurisdição, e não está, portanto, obrigado à retenção do imposto de renda na fonte;

- assim, a partir da leitura da capitulação legal assentada no auto de infração, conclui-se, mais uma vez, que os rendimentos percebidos por residentes ou domiciliados no País decorrentes da prestação de serviços a organismos internacionais de que o Brasil faça parte, como é o caso do PNUD, sujeitam-se à tributação mensalmente, sob a forma do recolhimento intitulado de "Carnê-leão", e, anualmente, por ocasião da entrega da declaração de ajuste.

- em razão do disposto no artigo 44 da Lei n° 9.430/96, a multa de 100% aplicada originalmente na exigência teve seu percentual alterado na decisão singular para 75%.

Regularmente cientificado da decisão às fls.78/verso, o recorrente interpõe, em 07.01.98, recurso voluntário a este Colegiado, pretendendo seja julgado insubsistente o lançamento, expondo basicamente as mesmas razões argüidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Processo nº. : 10166.009502/96-55
Acórdão nº. : 104-16.366

# V O T O

Conselheiro ELIZABETO CARREIRO VARÃO, Relator

Por atender as condições de admissibilidade previstas no Decreto nº 70.235/72, conheço do recurso.

Não foi argüido nenhuma preliminar na fase recursal, pelo que passo ao exame do mérito da matéria objeto de discussão do recurso.

Discute-se nestes autos, o tratamento tributário sobre rendimentos oriundos do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, auferidos pela contribuinte nos anos-calendário de 1993 e 1994, cuja isenção teve seu reconhecimento negado pelo julgador de primeira instância sob o fundamento de que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades da Nações Unidas concede a isenção somente a funcionário pertencente ao quadro efetivo do organismo internacional e que, no caso presente, o reclamante além de não oferecer prova de que tenha sido nomeada para o quadro efetivo daquele organismo, não comprova a inclusão do seu nome em lista fornecida pelo Secretário Geral das Nações Unidas ao Governo brasileiro contendo os nomes dos beneficiários da isenção.

Sobre a matéria trata o artigo 23 do RIR/94 cuja matriz legal é o artigo 5º da Lei nº 4.506/64, o qual dispõe, *in verbis*:

"Art. 5° - Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferidos 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.

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 se vê, a fonte da obrigação de conceder a isenção a servidor de organismo internacional é o tratado ou convênio de que o Brasil seja signatário. Assim, para melhor abordagem da matéria, torna-se necessária a transcrição das disposições da legislação internacional aplicável à matéria questionada.

No caso do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, o Acordo Básico de Assistência e Cooperação Técnica com a Organização das Nações Unidas, promulgado pelo Decreto n° 59.308, de 23 de setembro de 1966, traz em seu artigo V, privilégios e imunidades, como revela a transcrição que se faz a seguir:

"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 assistências técnicas:

**a) com respeito à Organização da 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";

....."

Como visto, o Acordo de Cooperação técnica segue a mesma orientação da Convenção sobre privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada em 13 de fevereiro de 1946, por ocasião da Assembléia Geral das Nações Unidas, cujos termos foram recepcionados pelo direito pátrio através do Decreto n° 27.784, de 16.02.50.

Os artigos V e VI da citada Convenção, assim dispõem:

"Artigo V (...)

Funcionários

Seção 18 - Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

.....

b) serão isentos de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas;

.....

Seção 19 - Gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas as de que gozam os funcionários das Nações Unidas.

Artigo VI

Técnicos a serviços das Nações Unidas

Seção 22 - **Os técnicos (independentes dos funcionários no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam [...] dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho independente de suas missões**. Gozam, em particular dos privilégios e imunidades seguintes: (...)".

Da simples leitura dos dispositivos supracitado, conclui-se que não incidirá imposto de renda sobre rendimentos percebidos por funcionário pertencente ao quadro do PNUD, das Nações Unidas, se oriundos do exercício das funções específicas naquele organismo. Neste caso, não há distinção entre brasileiros e estrangeiros, pois, de conformidade com a Convenção Internacional de que o Brasil é signatário, os servidores brasileiros, mesmo atuando no Brasil, são beneficiados com essa isenção.

Neste sentido, a questão da isenção dos rendimentos auferidos por funcionários de organismos internacionais, inclusive do PNUD, vem ao longo dos anos sendo exaustivamente analisada, delimitada e definida pelo fisco, através do seu órgão encarregado pela interpretação de normas legais e solução de dúvidas sobre a aplicação da lei, o qual manifestando-se sobre o alcance dos benefícios previstos na Convenção sobre Privilégios e Imunidades da ONU, mantém o entendimento de que sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesses organismos não incidirá o imposto de renda brasileiro, excetuando apenas os valores recebidos a título de prestação de serviços, sem vínculo empregatício, que ressalva serem tributados consoante dispõe a legislação brasileira.

Esse entendimento encontra-se consubstanciado no manual de orientação, denominado "Perguntas e Respostas", editado pela Secretaria da Receita Federal e aplicável ao IRPF/98, cujos termos reproduz a orientação repetida de anos anteriores, onde o fisco em resposta à pergunta sobre "qual o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionários do Programa da Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil", assim se manifesta:

> "Os rendimentos dos funcionários do PNUD, da ONU, receberão o seguinte tratamento:
>
> 1. **funcionário estrangeiro**

Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, bem como os produzidos no exterior (exceto se a fonte pagadora estiver situada no Brasil), não incidirá o imposto de renda brasileiro.

Será contribuinte do imposto de renda brasileiro, na condição de residente ou domiciliado no exterior, quanto aos rendimentos que tenham sido produzidos no Brasil, tais como remuneração por serviços aqui prestados e por aplicação de capital em imóveis no País, pagos ou creditados por quaisquer pessoas físicas e/ou jurídicas, quer sejam estas residentes no Brasil ou no exterior.

2. **Funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD**

Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, não incidirá o imposto de renda brasileiro.

Será contribuinte do imposto de renda brasileiro, se residente ou domiciliado no Brasil, sobre quaisquer outros rendimentos percebidos, quer sejam pagos ou creditados por fontes nacionais ou estrangeiras, no Brasil ou no exterior.

3. **Pessoa física não pertencente ao quadro efetivo**

Os rendimentos dos técnicos que prestam serviço a esses organismos, sem vínculo empregatício, são tributados consoante disponha a legislação brasileira, quer sejam residentes no País ou não."

No que se refere à tributação dos rendimentos objeto de discussão, a autoridade de primeira instância rejeitou a argumentação do contribuinte, por entender que não se aplica ao caso em exame a isenção invocada, visto que tal benefício é privilégio concedido a funcionários pertencentes ao quadro efetivo da organização, incluindo-se nesta categoria os nacionais do Brasil com residência no País, nomeados de acordo com o art. 4.1 do Estatuto de Pessoal da Organização, que não sejam, cumulativamente, recrutados no Brasil nem remunerados a taxa horária, e conclui por afirmar que os dispositivos invocados (arts. V e VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas) não amparam a pretensão do recorrente, e ainda que aplicáveis tais dispositivos, haveria outras

exigências a se cumprir, como apresentação de prova de que tenha sido nomeada para o quadro de pessoal da ONU, e comprovação da inclusão de seu nome na relação fornecida pelo Secretário Geral das Nações Unidas ao Governo brasileiro contendo os beneficiários da isenção.

Por sua vez, o sujeito passivo contesta o lançamento assegurando que os rendimentos pagos pelo Programa das Nações Unidas para Desenvolvimento no Brasil - PNUD são intributáveis, em razão do disposto no artigo 98 do CTN, pelos quais os tratados e as convenções internacionais devem prevalecer sobre a legislação tributária interna.

Com essas considerações, entendo que o ponto fundamental do litígio centra-se especificamente quanto ao alcance do benefício de isenção previsto no artigo V, Seção 18, da Convenção aprovada pela Secretaria Geral das Nações Unidas. Se, como sustenta o prolator da decisão, que afirma ser a isenção privilégio concedido aos funcionários nomeados para o quadro efetivo da ONU e não aos técnicos que prestam serviços a esse organismo, sem vínculo empregatício; ou, como argumenta o recorrente, que defende a tese de que a isenção prevista no art. 23, inciso II, do RIR/94 alcança qualquer rendimento de trabalho auferido por servidor de organismo internacional, independentemente de vínculo empregatício. Portanto, resta-nos estabelecer quais rendimentos seriam excetuados, considerando as disposições dos artigos V e VI da retrocitada Convenção.

Cumpre observar que em conformidade com as disposições constantes da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aos funcionários domiciliados no País, foi estendido isenção do imposto de renda sobre as remunerações pagas pela Representação do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD.

É certo que o artigo 6°, Seção 17, da mencionada Convenção estabelece que o Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários às quais se aplicarão os

dispositivos do artigo e submeterá a lista à Assembléia Geral, dando conhecimento aos Governos Membros da lista e dos nomes dos funcionários nela compreendidos.

Por outro lado, o art. V, Seção 18, letra "b", da Convenção promulgada pelo Decreto nº 59.308/66, determina que os funcionários da ONU estão isentos de qualquer imposto sobre as remunerações pagas pela organização.

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 funcionários, como condição para o gozo do direito de isenção. A limitação do benefício aos funcionários pertencentes (nomeados a título permanente) ao quadro efetivo da organização, como entende o julgador singular, me parece que essa interpretação dada pelo fisco excede as restrições estabelecidas pela norma em discussão, que no meu entender, traduz claramente a abrangência que lhe é inerente, qual seja, remuneração pelo desempenho de funções em organismo internacional, que tem, por força de lei, tratamento privilegiado face a Convenção Internacional ratificada pelo Brasil.

Entende-se, por via de conseqüência, ser inegável a isenção sobre remunerações auferidas em razão de trabalhos executados para organismos internacionais, quando comprovado o exercício de função na organização com jornada de trabalho regular, conseqüência de um vínculo empregatício, mediante uma remuneração mensal, o que, inegavelmente, revela a condição de funcionário do organismo. Neste caso, é irrelevante o fato de tratar-se de membro efetivo do quadro das Nações Unidas ou técnico contratado por tempo determinado para exercer funções junto a uma dessas entidades internacionais.

O pronunciamento do fisco sobre essa questão, emitido através dos PNs nº 717/79 e 03/96, mantém as mesmas diretrizes da legislação internacional, excetuando

apenas as remunerações pagas por taxa horária, o que se pressupõe inexistência de qualquer vínculo com o corpo funcional do organismo, condição esta que uma vez desatendida, exclui definitivamente o gozo do benefício da isenção.

No caso em litígio, consoante documentação comprobatória anexada aos autos pelo sujeito passivo, deixa claro que os rendimentos objeto do lançamento foram auferidos em razão de trabalhos executados à representação do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD. O exercício de função junto aquele organismo se evidencia através dos documentos de fls. 32/51, os quais além de revelar a existência do vínculo empregatício para prestação de serviços junto ao organismo internacional em questão, na função de "Consultora", o que por si, já revela um vínculo contratual com aquele órgão, faz, ainda, o contribuinte prova da remuneração mensal auferida nos anos-calendário de 1993/1994, conforme demonstram os comprovantes de rendimentos anexados às fls. 19/22, cuja autenticidade sequer foi questionada pelo fisco. Além do mais, é de se considerar que prestador de serviço esporádico não tem função, o que, no caso presente, comprova a existência de um vínculo mantido entre o recorrente e a fonte pagadora.

No decisório, o julgador singular condiciona o reconhecimento do direito de isenção a inclusão do nome do recorrente, como beneficiária dos privilégios e imunidades, que, segundo afirma, deveria consta na lista fornecida pelo Secretário Geral da ONU, formalidade esta que julga essencial ao reconhecimento do benefício pleiteado.

A dependência desses elementos probatórios, é usada como argumento na manutenção da exigência, que o julgador singular, equivocadamente, se valeu do entendimento expresso no Acórdão nº 104-6.779, desta Quarta Câmara, de 13 de junho de 1989, segundo o qual o atendimento das formalidades previstas na Seção 17 da Convenção sobre Privilégios e Imunidades da Nações Unidas é essencial para o reconhecimento do

benefício em discussão. Tais providências, pelo que me parece, não vem sendo adotadas pelas autoridades competentes das Nações Unidas.

Quanto a essa questão, não há como penalizar o sujeito passivo, pois exigir prova do cumprimento de formalidades a quem não compete tomar tal providência, carateriza, inegavelmente, atribuir ao sujeito passivo a responsabilidade pela realização de elementos probatórios cujo ônus compete ao fisco produzi-los, através de esclarecimentos que, certamente, poderia a autoridade lançadora buscar junto à fonte pagadora. Procedimento que, pelo que revelam os autos, não foi adotado.

Pelas mesmas razões, entendo, que idêntico equívoco também cometeu o relator do voto condutor do Acórdão retrocitado, pois, impôs como condição para o reconhecimento do benefício da isenção, que o contribuinte fizesse prova da inclusão do seu nome relação fornecida pelo Secretário Geral da ONU ao Governo brasileiro.

Diante do exposto, e com apoio nas evidências dos autos, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para que se reconheça o direito à isenção sobre os salários pagos a recorrente pela representação do Programa das Nações Unidas para Desenvolvimento no Brasil, matéria objeto do presente litígio.

Sala das Sessões - DF, 03 de junho de 1998

ELIZABETO CARREIRO VARÃO