



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10166.009945/96-46
Recurso nº : 15.775
Matéria : IRPF - Ex(s): 1994 e 1995
Recorrente : MARCO ANTONIO EL-CORAB MOREIRA
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 23 DE JANEIRO DE 2002
Acórdão nº : 106-12.502

IRPF - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - ISENÇÃO - A isenção do imposto de renda sobre rendimentos recebidos das Nações Unidas pelo Programa de Desenvolvimento das Nações Unidas - PNUD, é privilégio exclusivo dos funcionários do citado organismo internacional que satisfaçam as condições previstas na Convenção sobre Privilégio e Imunidades das Nações Unidas recepcionada no direito pátrio pelo Decreto nº 27.784 de 16.02.50 e pela Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo n.º 10/59, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/63.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCO ANTONIO EL-CORAB MOREIRA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, Orlando José Gonçalves Bueno, Edison Carlos Fernandes e Wilfrido Augusto Marques.


TACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS
PRESIDENTE


LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e THAISA JANSEN PEREIRA.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.009945/96-46
Acórdão nº. : 106-12.502

Recurso nº. : 15.775
Recorrente : MARCO ANTONIO EL-CORAB MOREIRA

RELATÓRIO

Realizada a diligência solicitada na sessão de 25/02/1999,
(Resolução nº 106-1.033), para a obtenção da seguinte informação:

“ ...

7. ..., Nessas circunstâncias, presente o que estabelece o artigo 111 do CTN, no sentido de que a interpretação da legislação tributária em sede das isenções, entre outros casos, deve ser literal e, considerando a busca da segurança no decidir nos impõe-nos o dever de propor a conversão do julgamento em diligência, para que a Representação do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil pelas vias diplomáticas competentes, seja instada a informar se o postulante nestes autos, que se intitula funcionário da PNUD, pertence à categoria de servidores que devem ser objeto da comunicação de que trata o artigo 6º, da Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo nº 10/59, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/63, bem assim, os artigos V e VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades da Nações Unidas, aprovada em 13/02/46, por ocasião da Assembléia Geral do Organismo, recepcionada no Direito Pátrio via do Decreto nº 27.784, de 16/02/50.”

Tendo em vista que todos os fatos existentes nos autos, naquele momento, estão relatados às fls. 93/97, visando repetições desnecessárias, adoto o relatório, que leio em sessão.

Com o objetivo de realizar a diligência solicitada, inicialmente o Chefe DIFIS/DRF/BSB oficiou (fls. 107/108) o Senhor Conselheiro da Divisão de Privilégios e Imunidades do Itamaraty, para que fosse informado se o Sr. Marco Antonio El Corab Moreira, CPF nº 562.775.396-04 pertence à categoria dos funcionários do PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.009945/96-46
Acórdão nº. : 106-12.502

Em atenção ao solicitado ao Termo de Solicitação de Informações nº 280/99, de 17/12/99 (reiteração do Ofício nº 118 a 136, de 23/08/99), o Coordenador-Geral de Privilégios e Imunidades do Ministério das Relações Exteriores informou que a Delegação do Brasil junto às Nações Unidas foi consultada sobre o assunto e que ainda aguardava respostas às consultas formuladas.

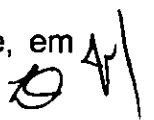
Posteriormente, a Chefe DIFIS/DRF/BSB solicitou novas informações agora dirigidas ao Assistente de Pessoal do Departamento de Recursos Humanos – PNUD (fls. 113/114). Atendendo ao solicitado o Senhor Walter Franco – Representante Residente, respondeu que:

*“... informamos que o Sr. Marco Antonio El Corab Moreira **prestou serviços ao projeto de cooperação técnica BRA/90/032, celebrado entre o Governo Brasileiro e o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, em 1993 e 1994, e, portanto, não é objeto da comunicação de que trata o artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências...**”(grifo meu).*

À fl. 120, a representante do recorrente, solicitou ao Presidente da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes a juntada de uma Declaração fornecida pelo PNUD/ONU (cópia), assinada pelo Senhor Walter Franco – Representante Residente (fl. 121), que contém o seguinte:

*“....que o(a) Sr(a) Marco Antonio El-Corab Moreira, inscrito(a) no CPF sob o nº 562.775.396-04, a pedido, sob a responsabilidade e com a autorização da Agência Nacional de Execução do Projeto BRA 90/032 – Desenvolvimento Institucional do Ministério da Saúde, prestou ao United Nations Development Programme – UNDP, serviços técnicos especializados, na função de específica de consultor(a) , no período de 01 de janeiro de 1993 a 31 de dezembro de 1994;
...”*

Em despacho proferido pela Senhora Presidente da Sexta Câmara (fl. 123), retorna os autos à Repartição de origem para ciência do recorrente, em



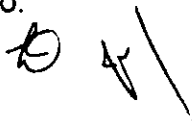
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.009945/96-46
Acórdão nº. : 106-12.502

homenagem ao princípio da ampla defesa, e posteriormente faculte-se vista ao Procurador da Fazenda Nacional.

Cientificado o postulante, em 27/09/2001 – ciência pessoal à fl. 126, na mesma data, consta retorno dos autos a este Conselho. O Senhor Procurador da Fazenda, com assento nesta Câmara, tomou ciência em 20/11/2001, dos documentos acostados, e manifesta para se reportar à sua petição de fls. 122, ou seja, esclarecendo que tais documentos em nada alteram a situação dos autos, razão pela qual requer que seja negado provimento ao recurso.

É o Relatório.

Handwritten signature and initials, likely of the reporting officer, consisting of a stylized 'D' and a slanted line.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.009945/96-46
Acórdão nº. : 106-12.502

V O T O

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Da análise das peças constantes nos autos, verifica-se que a lavratura do Auto de Infração de fls. 01/03 satisfaz a exigência contida na legislação retrocitada.

Tendo já esposados alguns fundamentos nestes autos, peço a permissão ao ilustre Conselheiro Ricardo Baptista Carneiro Leão, designado relator até o momento em que o presente foi votado nesta Câmara, a conversão do julgamento em diligência (Sessão em 23/02/99), para transcrever trecho de seu voto, o qual ratifico integralmente o seu entendimento, **in verbis**:

"...

2. Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão da tributação dos rendimentos auferidos por brasileiros, como decorrência da prestação de serviços no território nacional a Organismo Internacional, mais especificamente ao **Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil – PNUD-ONU**.

3. A acusação do Fisco, é de que o Recorrente, nos anos-calendário de 1993 e 1994, indevidamente considerou como isentos rendimentos percebidos do sobredito Programa patrocinado por organismo internacional, por considerar tributáveis os rendimentos da espécie, por força do que dispõe o artigo 58, inciso V, do RIR/94, cuja base legal é o artigo 3º, parágrafo 4º, da Lei nº 7.713/88, com as alterações introduzidas pelos artigos 1º a 3º, da Lei nº 8.134/90 e 1º a 3º, da Lei nº 8.383/91.

4. A seu turno, o postulante entende que o artigo 23, inciso II, do RIR/94, combinado com Resoluções e Convenções sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas e com acordos de assistência

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.009945/96-46
Acórdão nº. : 106-12.502

técnica firmados pelo Brasil, lhe assegura o benefício da isenção dos rendimentos da espécie.

5. Sobre a legislação trazida à cognição pelas partes, consolidada no RIR/94, a bem da clareza no expor das razões de decidir, mister se faz sejam transcritos os trechos que interessam a esta análise.

"Art. 23. Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho percebidos por:

I— omissis

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 — omissis

§ 1º As pessoas referidas neste artigo serão contribuintes como residentes no exterior em relação a outros rendimentos produzidos no País."

"Art. 58. São também tributáveis:

I a IV omissis.

V— os rendimentos recebidos de governo estrangeiro e de organismos internacionais, quando correspondam a atividade exercida no território nacional".

6. Da leitura dos dispositivos transcritos ressalta claro que os rendimentos objeto de discussão nestes autos, caso sobre eles não haja expressa previsão legal de isenção, a teor do que dispõe o artigo 58 mostrado, são sujeitos à tributação pelo imposto de renda e que a isenção, prevista no mencionado artigo 23, beneficia os servidores de organismos internacionais, desde que tratados ou convênios firmados pelo Brasil imponham o dever de conceder o favor fiscal, o que remete a análise a esses atos internacionais, que passam a se constituir nas principais fontes do direito aplicáveis à situação fática debatida nestes autos, por força do ditame contido no artigo 98 do CTN, que reza: "Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

6.1 Traz-se a lume inicialmente o estabelecido pelo Acordo de Assistência Técnica promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23/09/66, que versa sobre as agências especializadas, onde se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.009945/96-46
Acórdão nº. : 106-12.502

insere o PNUD. No seu artigo V dispõe:

"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:

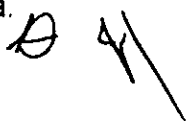
a) com respeito à Organização das Nações Unidas, a "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas;

b) com respeito às Agências Especializadas, a "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas.

2. O governo tomará todas as providências destinadas a facilitar as atividades dos Organismos, segundo o disposto no presente Acordo, e a assistir os peritos e outros funcionários dos referidos Organismos na obtenção de facilidades e serviços necessários ao desempenho de tais atividades. O governo concederá aos Organismos, seus peritos e demais funcionários, quando no desempenho das responsabilidades que lhes cabem no presente Acordo, a taxa de câmbio mais favorável."

6.2 A seu turno, a Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo nº 10/59, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/63, dispõe que (artigo 6º). **"Os funcionários das agências especializadas gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas às de que gozam os funcionários das Nações Unidas"**. Estabelece ainda o dispositivo, que "Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários aos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º..Comunicá-las-á aos Governos de todos os países partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações Unidas. Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados."

6.3 Tal preceito convencional guarda consonância com o disposto nos artigos V e VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada em 13/02/46, por ocasião da Assembléia Geral do Organismo, recepcionada no Direito Pátrio via do Decreto nº 27.784, de 16/02/50, dispositivos já transcritos na Decisão Singular às fls. 45/46, porém merecedor de mais uma transcrição desta feita.

 7

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.009945/96-46
Acórdão nº. : 106-12.502

"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) omissis.

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

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 [...] dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho independente de suas missões. Gozam, em particular dos privilégios e imunidades seguintes:"

(dentre os privilégios e imunidades que se seguem, não há menção à isenção de impostos).

6.4 Assim, não é pacífico o entendimento defendido pelo recorrente, no sentido de que os atos internacionais recepcionados pelo Brasil não fazem ressalva quanto às categorias de funcionários que fazem jus à isenção de impostos. Conforme registrou o D. julgador de primeiro grau (fls. 46, 47 e 50), a própria Consultoria Jurídica da ONU é enfática no reconhecimento dessa distinção que é explicitada nos antes citados diplomas internacionais. Leio em Sessão a parte traduzida para o vernáculo de trechos de Nota exarada em 1981 pela "UN Legal Counsel", em atendimento a Parecer Consultivo da Corte Internacional de Justiça sobre o Caso Mazilu, transcritos às mencionadas folhas, páginas 9, 10 e 13, da decisão singular.

6.5 Emerge nítido, portanto, quanto ao quadro de servidores da ONU e de suas agências especializadas, que categorias há que não

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.009945/96-46
Acórdão nº. : 106-12.502

são contempladas com isenção de impostos.

6.6 Não basta, portanto, conforme defende a postulante, o exercício permanente de atividades junto ao PNUD, o recebimento de remuneração mensal, o direito a seguro de vida em grupo, fundo de pensão, poupança compulsória, etc., nem tampouco a assertiva, desprovida de prova, de que todos os contratos de brasileiros para o desempenho de funções nos organismos internacionais prevêm vínculo permanente de trabalho. **Para que fique caracterizado o direito à isenção do imposto de renda, há que ser provada a condição de funcionário do quadro efetivo do organismo internacional na categoria daqueles que fazem jus ao favor fiscal, conforme estabelecem as normas que promanam dos citados acordos e convenções internacionais, cujos ditames, repetindo, se sobrepõem à legislação tributária interna. Questão de fato portanto, que restou não esclarecida nos autos.”(grifo meu).**

Assim, reiterando que da leitura dos dispositivos da “Convenção sobre Privilégios e Imunidades”, anteriormente transcritos, pode-se concluir que a isenção de imposto sobre salários e emolumentos recebidos da ONU é privilégio concedido aos funcionários da ONU (seção 18, “b”), desde que atendidas certas condições(seção 17). Já os técnicos a serviço das Nações Unidas não têm o benefício da isenção de impostos arrolados entre os privilégios e imunidades a que fazem jus (seção 22).

E, este foi o objetivo da diligência proposta pelo Conselheiro-Relator, em sessão de fevereiro de 1999, ou seja, para que fique caracterizado o direito à isenção, há que ser provada a condição de funcionário do quadro efetivo do organismo internacional, o que não logrou fazer a recorrente, até aquele momento.

Entretanto, mesmo após o atendimento da solicitação para a realização da diligência, o que ficou evidenciado, por intermédio das declarações firmadas pela fonte pagadora, foram de que: o Senhor Marco Antonio El-Corab Moreira, prestou ao United Nations Development Programme – UNDP, serviços

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.009945/96-46
Acórdão nº. : 106-12.502

técnicos especializados (fl. 121), juntado, a pedido, pelo próprio Recorrente. Também, à fl. 115, o Senhor Representante Residente do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD – Escritório no Brasil novamente, afirma:

“...informamos que a Sr. Marco Antonio El-Corab Moreira prestou serviços ao projeto de cooperação técnica BRA/90/032, celebrado entre o Governo Brasileiro e o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, em 1993 e 1994,e,....”

Quanto ao argumento sustentado em sua peça recursal, de que não poderia um órgão local emitir definições e conceitos, trata-se de mera tese de defesa, e a mesma não deve prosperar, pois está mais do que devidamente provado nos autos que, realmente, a recorrente prestou serviços no Escritório no Brasil.

É de causar espanto este argumento apresentado pela defesa, pois em determinado momento, fls.135/136, o próprio representante legal da recorrente, solicita a juntada da Declaração fornecida pelo PNUD/ONU, da lavra do mesmo Representante Residente (escritório local), ora questionado.

E, mais, consta tão somente a alegação de o Sr. Walter Franco ser pessoa incompetente para responder ao ofício posto em diligência, sem, contudo, apresentar os elementos de provas necessárias.

Uma vez que a discussão envolve sobre isenção, torna-se necessário a busca do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25/10/66(CTN), que ao longo dos seus três incisos, define matérias nas quais a interpretação da legislação tributária dever ser feita de modo literal, ou seja, deve ser realizada de tal forma que apenas as hipóteses nitidamente compreendidas no texto legislativo recebam efetivamente a aplicação das regras nele contidas. Noutros termos, nessas matérias não se admite ampliação extensiva da norma tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.009945/96-46
Acórdão nº. : 106-12.502

A segunda hipótese de interpretação literal, prevista pelo inciso II do art. 111 do Código, é a de outorga de isenções. A isenção, é modalidade de exclusão do crédito tributário decorrente da obrigação principal. Assim, portanto, a norma que concede isenção de tributo deve ser interpretada literalmente.

Pelo todo exposto, não está devidamente comprovado nos autos ter sido o contribuinte nomeado funcionário da ONU, e a isenção do imposto de renda sobre rendimentos recebidos do PNUD, da ONU, é privilégio concedido aos funcionários do quadro, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 23 de janeiro de 2002


LUIZ ANTONIO DE PAULA

