



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.010445/96-11
Recurso nº. : 15.364
Matéria : IRPF - EXS.: 1994 e 1995
Recorrente : JOSÉ PAULO FILGUEIRA NETO
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 12 DE NOVEMBRO DE 1998
Acórdão nº. : 102-43.474

IRPF - REMUNERAÇÃO PAGA PELO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA 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.

NORMAS COMPLEMENTARES - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ PAULO FILGUEIRA NETO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves que propunha converter o julgamento em diligência e Antonio de Freitas Dutra que negava provimento ao recurso.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 16 MAR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros URSULA HANSEN, VALMIR SANDRI, CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.010445/96-11
Acórdão nº : 102-43.474
Recurso nº : 15.364
Recorrente : JOSÉ PAULO FILGUEIRA NETO

RELATÓRIO

JOSÉ PAULO FILGUEIRA NETO, C .P.F - MF nº 358.534.171-34, residente à SQN 304 apartamento 305, Asa Norte- Brasília - DF, inconformado com a decisão de primeira instância apresenta recurso objetivando a reforma da mesma.

Nos termos do Auto de Infração e seus anexos de fls. 1 A 11, exige-se do contribuinte um crédito tributário total equivalente a 9.076,84 UFIR, decorrente de tributação dos rendimentos auferidos em decorrência de prestação de serviço a Organismo Internacional nos anos – calendários de 1993 e 1994.

Inconformado com a exigência fiscal apresentou a impugnação de fls. 21 a 27, instruída pelos documentos de fls. 28/30.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve parcialmente lançamento em decisão se fls.33 a 55, assim ementada:

“IMPOSTO DE RENDA – PESSOA FÍSICA

Exercícios 1994 e 1995, anos calendário 1993 e 1994, respectivamente.

ISENÇÃO: CONVENÇÃO SOBRE PRIVILÉGIOS E IMUNIDADES DAS NAÇÕES UNIDAS.

A isenção do imposto de renda sobre rendimentos recebidos do PNUD, da ONU, é privilégio concedido aos funcionários do quadro da ONU, incluindo 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 que tenham seus nomes relacionados e informados periodicamente ao governo brasileiro pelo secretário Geral da ONU. Requisitos da isenção não comprovados na impugnação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.010445/96-11

Acórdão nº. : 102-43.474

**RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS
POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

Sujeitam-se à tributação, mensalmente, sob a forma de recolhimento apelidado de "carnê-leão", e, anualmente, por ocasião da entrega da declaração de ajuste, os rendimentos percebidos por residentes ou domiciliados no País decorrentes da prestação de serviços a organismos internacionais de que o Brasil faça parte.

**IMPOSTO DEVIDO SOB A FORMA DE RECOLHIMENTO MENSAL,
NÃO PAGO.**

O imposto de renda das pessoas físicas devido sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão), não pago, sujeita-se à cobrança na forma disciplinada pela IN SRF 46/97.

MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício passa a ser de setenta e cinco por cento, em conformidade com o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, e tendo em vista o disposto no Ato declaratório (Normativo) COSIT nº 1/97."

Cientificado (AR de fls. 58, verso) , na guarda do prazo legal, protocolou o recurso de fls. 60 a 84, alegando, em resumo:

- visando à agilização e à maior integração com a comunidade, os Organismos Internacionais vinculados à ONU incluem, no seu corpo funcional profissionais dos países membros de reconhecida capacidade, que, em etapas anteriores, assimilaram conhecimentos especializados com funcionários da organização das Nações Unidas;
- os funcionários desses Organismos passam a trabalhar, sujeitos a normas e procedimentos estabelecidos por eles e que não correspondem àqueles vigentes no Brasil em condições e circunstâncias de trabalho; e, assim, são, também, por prerrogativas e privilégios previstos nas Convenções e Acordos firmados pelos Estados Membros;

SB



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.010445/96-11

Acórdão nº : 102-43.474

- o rendimentos auferidos estão enquadrados nos moldes do artigo 23, II do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94;
- a norma legal não fez distinção entre trabalhos de qualquer natureza;
- a Receita Federal em seu manual de orientação aos contribuintes, ao longo dos anos, vem orientando na forma da pergunta 172, página 51, “Perguntas e Respostas do IRPF/95;
- apesar do julgador singular concordar que prevalecem sobre a legislação pátria os tratados e as convenções internacionais dos quais o Brasil é signatário, e que o tratamento tributário dispensado pela legislação às Agências Especializadas da ONU aplica-se, também, ao PNDU, torna-se necessário o retorno à interpretação das disposições da legislação internacional aplicável a matéria;
- as normas de direito internacional não traçam distinções entre as categorias de funcionários – peritos de assistência técnica – agentes – para efeito da aplicabilidade das disposições constantes da “Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas”;
- o cerne da motivação da referida decisão está na necessidade de serem comprovados dois fatos: o recorrente ser funcionário do organismo internacional e de ter sido nomeado para a função, pois, segundo o julgador de primeira instância, a isenção de impostos ocorre sobre salários e emolumentos recebidos por funcionários nomeados da ONU e conclui, em relação ao PNDU, que a isenção atinge “o funcionário brasileiro pertencente ao quadro efetivo” do organismo internacional;
- está comprovado nos autos o exercício permanente junto ao organismo internacional, fazendo jus a rendimentos mensais, seguro de vida em grupo, fundo de pensão, poupança compulsória, conforme comprovam documentos anexados ao recurso;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.010445/96-11

Acórdão nº. : 102-43.474

- o recorrente cumpre jornada regular de trabalho assina folha de ponto, está subordinado à hierarquia do organismo, somente pode gozar férias por período determinado autorizado pela chefia, viaja representando o PNDU, restando mais do que evidente sua condição de funcionário do organismo internacional e o vínculo empregatício;
- os contratos de brasileiros para o desempenho de funções nos organismos internacionais, seja nos projetos vinculados ao PNDU ou não, são ratificados pelo governo brasileiro por intermédio do Ministério das Relações Exteriores;
- a norma fixada no inciso II do art. 23 do RIR/94 não distingue entre nacionais e estrangeiros;
- fica caracterizado que é isento o rendimento de trabalho percebido por servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte esse entendimento é mantido pela legislação complementar que a própria Receita Federal expendeu (Parecer CST nº 897/73);
- a orientação emanada da Receita Federal por intermédio dos Pareceres Normativos, tanto o de nº 717/79 como o Parecer Normativo nº 3/96, é no sentido de que não são abrangidos pela isenção "os funcionários recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária, condições essas cumulativas;
- a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas prevê o encaminhamento pelo organismo internacional ao governo brasileiro de "lista" identificando os funcionários atingidos pela isenção de tributos;
- a elaboração da "lista" é determinação a ser cumprida pelos organismos internacionais, que se descumprida, não acarreta qualquer

SB



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.010445/96-11

Acórdão nº : 102-43.474

responsabilidade a ser imputada aos funcionários das agências especializadas contratados no Brasil;

- o ônus da prova é do Fisco que nos presentes autos não foi cumprido, uma vez que a autoridade fiscal não trouxe as provas de que os rendimentos auferidos pelo recorrente são tributáveis;
- analisados os itens 2 e 3 da resposta à pergunta nº 172, do "Perguntas e Resposta/95", não resta dúvida que qualquer contribuinte nas condições do recorrente – contrato permanente e jornada de trabalho, folha de ponto, recebimento de benefícios, férias regulamentares – está enquadrado no item 2;
- a restrição feita pela Receita Federal, exigindo que o contribuinte seja funcionário, exorbita na interpretação de lei, pois o próprio RIR/94 diz taxativamente servidor, e não funcionário;
- servidor tem abrangência maior e funcionário é espécie do gênero servidor;
- nesse sentido são as lições de Aranha Bandeira de Melo e Hely Lopes Meirelles;
- o documento, ora anexado, espelha com exatidão a existência de um contrato entre o recorrente e o organismo internacional existindo, portanto, um vínculo empregatício;
- cumpre registrar que a assertiva de que não há inclusão na lista fornecida pelo Sr. Secretário Geral da ONU do nome do recorrente como beneficiário dos privilégios e imunidades, que o mesmo não ocorreu no ano em questão tendo-se em vista que neste não houve pronunciamento da autoridade competente neste sentido; o Parecer de nº 719/79, é no sentido de que os benefícios são extensivos à todos os membros do pessoal.

SB



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.010445/96-11

Acórdão nº. : 102-43.474

Conclui, requerendo o provimento do recurso.

Juntou os documentos de fls. 85 a 90.

Foi anexado à fl. 91, comprovante do depósito de 30% do valor do débito.

É o Relatório.

SB



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10166.010445/96-11

Acórdão nº. : 102-43.474

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Discute-se nos autos sobre o tratamento tributário a que estão sujeitos os rendimentos oriundos do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, auferidos pelo 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.

Sobre a matéria o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, em seu artigo 23 assim determina:

“Art. 5º - 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, o 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 referidos nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país. “(Lei nº 4.506/64, art. 5º, e 7.713/88, art.30)”

SB



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.010445/96-11

Acórdão nº. : 102-43.474

Disso extrai-se que a obrigação de conceder a isenção a servidor de organismo internacional **é o tratado ou convênio de que o Brasil seja signatário**, portanto, por ser necessário passo a transcrever e analisar as disposições da legislação internacional aplicável à matéria enfocada.

O Acordo Básico de Assistência e Cooperação Técnica com a Organização das Nações Unidas, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23 de setembro de 1966, artigo **V, privilégios e imunidades**, está assim redigido:

“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 nº 27.784, de 16.02.50.

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

“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;

SS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10166.010445/96-11

Acórdão nº : 102-43.474

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:

(...)"

Pela simples leitura dos dispositivos supracitados, conclui-se que não incidirá imposto de renda sobre rendimentos percebidos por funcionários pertencente ao quadro do PNUD, das Nações Unidas, se oriundos do exercício das funções específicas naquele organismo.

Observa-se que 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.

Quanto a isenção dos rendimentos auferidos por funcionários de organismos internacionais, inclusive PNUD, a Secretaria da Receita Federal, através de seu órgão encarregado da interpretação das normas legais e solução de dúvidas sobre a aplicação da lei, vem, ao longo dos anos, manifestando-se no sentido de que sobre os rendimentos do trabalho oriundos de funções específicas nesses organismos não incidirá 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.

SB



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.010445/96-11

Acórdão nº. : 102-43.474

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 (nº 172) sobre "qual o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionários do Programa da Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil", assim orienta:

"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 brasileira, 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 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

O 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."

JB



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.010445/96-11

Acórdão nº : 102-43.474

Com isso temos 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.

Pelas 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.

O artigo 6º, 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 sua vez, 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.

Assim inegável é a isenção sobre remuneração auferida 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 remuneração mensal.

Nessa linha de raciocínio são os Pareceres Normativos de números 717 de 1979 e 03 de 1996, que excetuam do benefício da isenção ,apenas, as remunerações pagas por taxa horária, o que pressupõe inexistência de qualquer vínculo com o corpo funcional do organismo.

No caso em pauta, a documentação comprobatória anexada às fls.13/14 e 85/87, demonstra que os rendimentos tributados pelo lançamento, aqui discutido, foram

SPB



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.010445/96-11

Acórdão nº : 102-43.474

auferidos em razão de trabalhos prestados à representação do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil – PNUD.

Os documentos juntados aos autos fazem prova de que entre o, já indicado, órgão internacional e o recorrente existia nos anos – calendário de 1993/1994, um vínculo contratual, em razão do qual percebia mensalmente remuneração.

O julgador de primeiro grau, ao decidir, condicionou o reconhecimento do direito de isenção a inclusão do nome do recorrente, como beneficiário dos privilégios e imunidades, na lista fornecida pelo Secretário Geral da ONU, formalidade esta que julgou essencial ao reconhecimento do benefício pleiteado.

Esse argumento não é de todo válido por estar fundado no entendimento expresso no Acórdão nº 104-6.779, de 13 de junho de 1989, segundo o qual o atendimento das formalidades previstas na Seção 17 da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas é essencial para o reconhecimento do benefício em discussão.

Não participo dessa linha de entendimento, pois decidindo dessa forma penaliza-se o beneficiário do rendimento pelo descumprimento de uma obrigação acessória que não lhe pertencia. O ônus de buscar, junto à fonte pagadora, maiores esclarecimentos, era da autoridade lançadora e ela não o fez.

Ainda, há mais um aspecto a ser considerado o alcance das orientações constantes:

- a) do manual “Perguntas e Respostas” na pergunta nº 172 de que: não incidirá imposto sobre os rendimentos do trabalho de funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD quando forem oriundos de função específica junto ao referido órgão;

SB



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.010445/96-11

Acórdão nº : 102-43.474

- b) dos Pareceres Normativos números 717/79 e 3/96 que excluem do benefício da isenção somente os rendimentos percebidos por funcionários recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária.

Considerando que a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, CÓDIGO TRIBUTÁRIO é clara ao dispor que:

“Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” (grifei)

Não há como manter o lançamento, aqui discutido, uma vez que aplica imposto de renda em rendimentos que a própria Secretaria da Receita Federal, ao orientar os contribuintes, considerou isentos.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 12 de novembro de 1998.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO