

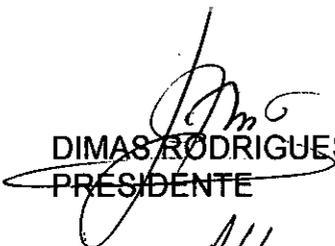
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010452/96-86  
Recurso nº : 15.776  
Matéria : IRPF - Ex.(s): 1994 e 1995  
Recorrente : MARA EL-CORAB MOREIRA DE OLIVEIRA  
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF  
Sessão de : 25 DE FEVEREIRO DE 1999

**RESOLUÇÃO Nº. 106-1.035**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARA EL-CORAB MOREIRA DE OLIVEIRA.

RESOLVEM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, ROMEU BUENO DE CAMARGO e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

  
DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA  
PRESIDENTE

  
RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 MAR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO.

mf

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.010452/96-86  
Resolução nº. : 106-1.035  
  
Recurso nº. : 15.776  
Recorrente : MARA EL-CORAB MOREIRA DE OLIVEIRA

**RELATÓRIO**

MARA EL-CORAB MOREIRA DE OLIVEIRA, já qualificada nos autos, apresenta recurso devidamente protocolizado em 29/06/98, fls.66 a 84, contra decisão da DRJ em BRASÍLIA, da qual tomou ciência pessoal em 02/06/98 conforme documento fl.65 verso.

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração de fl. 01 para exigência de imposto de renda sobre rendimentos recebidos pela prestação de serviço a Organismo Internacional. A autuação decorreu da falta de recolhimento mensal, pela modalidade de pagamento denominada carnê-leão, do imposto de renda dos exercícios de 1994 e 1995 referentes a rendimentos percebidos por remuneração de trabalho prestado ao PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, nos valores e conforme os fundamentos legais descritos no respectivo auto de infração.

Em sua impugnação, às fls.25 a 28, a autuada alega ser o auto de infração improcedente pois o imposto não é devido face ao disposto no artigo 23 inciso II do RIR/94, citando ainda a orientação dada pela Receita Federal no manual de perguntas e respostas relativo ao exercício de 1996, pergunta 177 como favorável a isenção; afirma que o imposto não é devido uma vez que o impugnante é servidor de organismo internacional, com jornada de trabalho fixada(40 horas semanais, com local de trabalho definido e com contra cheque emitido pela fonte pagadora); por fim, não sendo isentos os rendimentos, a responsabilidade pelo pagamento do imposto seria da fonte pagadora.

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

Processo n.º : 10166.010452/96-86  
Resolução n.º : 106-1.035

O Delegado de Julgamento de Brasília julgou procedente em parte a ação fiscal, tão-só para reduzir a multa de ofício para 75%, conforme art. 44 da Lei n.º 9.430/96, IN/SRF n.º 46/97 e ADN/COSIT n.º 01/97. Os fundamentos de sua decisão podem ser assim resumidos:

i. inicialmente que a alegação de que o sujeito passivo da obrigação tributária é a fonte pagadora não tem respaldo jurídico porque a IN SRF n.º 02/93, que interpretou o art. 115 do RIR/94, determina que os rendimentos pagos pelo PNUD devem ser recolhidos mensalmente pelas pessoas físicas beneficiárias;

ii. no mérito, o art. 23 do RIR/94 é inaplicável ao impugnante porque se destina a contribuintes domiciliados no exterior, como fica claro à leitura de seu parágrafo único;

iii. a interpretação pretendida pelo impugnante afronta o art. 98 do CTN, pois, pelo tratado e acordos internacionais que regem a matéria, isentos são apenas, desde que atendidas certas condições, os funcionários efetivos da ONU, mas não seus técnicos, entendimento que é corroborado por parecer da Consultoria Jurídica da ONU (UN Legal Counsel), ao examinar o chamado *Caso Mazilu*, de que transcreve um excerto, como também pela Receita Federal na orientação do *Perguntas e Respostas* relativo ao exercício de 1996;

iv. o conceito de funcionário efetivo da ONU é traçado pela doutrina, que transcreve, e pela Consultoria Jurídica da ONU;

v. não é bastante ser funcionário da ONU para gozar de imunidade tributária, sendo ainda necessário que pertença a categoria funcional integrante de lista elaborada pelo Secretário Geral do organismo e que deve ser comunicada periodicamente aos países membros;

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.010452/96-86  
Resolução nº. : 106-1.035

vi. a ONU goza de imunidade de jurisdição, não se podendo exigir-lhe o cumprimento da obrigação tributária como fonte pagadora, citando o PN CST 85/74;

vii. a legislação de regência, que transcreve e comenta, é clara ao impor ao beneficiário a obrigação de recolher mensalmente (carnê-leão) o imposto sobre os rendimentos percebidos do PNUD.

Em recurso tempestivo a este Conselho, devidamente garantida a instância, o autuado renova e aprofunda os pontos já abordados em sua impugnação. Seus argumentos centram-se nos atos internacionais e na legislação interna citados na decisão recorrida para contrapor à interpretação do julgador, seu próprio entendimento; discorre, ainda, sobre o conceito de servidor, funcionário e agente público para efeito de enquadramento do Recorrente. As principais razões que sustentam sua pretensão de ver reformada a decisão monocrática podem ser assim resumidas:

- a ONU, através de suas agências especializadas, mantém diversos programas de assistência e cooperação técnica com países membros e, para esse fim, contrata profissionais desses países, de reconhecida capacidade técnica, que, em etapas posteriores, assimilaram conhecimentos especializados como funcionários da ONU;

- Dessa forma passaram a trabalhar como seus funcionários sujeitos a normas e procedimentos estabelecidos pelo organismo e que não correspondem àqueles estabelecidos no país em condições e circunstâncias de trabalho semelhantes;

- o recorrente é funcionário vinculado ao programa das Nações Unidas para o desenvolvimento com relação permanente de emprego conforme

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.010452/96-86  
Resolução nº. : 106-1.035

comprovantes de rendimentos mensais auferidos tendo como fonte pagadora a UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME;

- militam em defesa do recorrente os dispositivos da a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências especializadas, promulgada pelo Decreto nº 52.288/63, e o Decreto nº 59.308 de 23 de setembro de 1966 que promulgou o Acordo básico de Assistência técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências especializadas e a Agência internacional de energia atômica;

- que o artigo 6º - Funcionários, 19ª Seção da precitada Convenção dispõe que "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";

- cita trechos do Acordo básico, concluindo que essas normas de direito internacional não traçam distinções entre as categorias de funcionários para efeito da aplicabilidade das disposições constantes da Convenção sobre Privilégios;

- quanto à necessidade da comprovação de ser o recorrente funcionário nomeado, alega que a decisão recorrida ao exigir prova da nomeação, prendeu-se à nomeação formal presente na legislação brasileira, que não corresponde à apontada nomeação exigida para ser funcionário da ONU, afastando-se da situação específica dos autos;

comprovado nos autos o vínculo permanente do contribuinte com o organismo, que cumpre jornada regular de trabalho, assina folha de ponto e subordina-se a sua hierarquia, restando evidente sua condição de funcionário do organismo internacional e o vínculo empregatício;

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

Processo nº. : 10166.010452/96-86  
Resolução nº. : 106-1.035

reitera a pertinência do art. 23 do RIR/94, por atingir os rendimentos do trabalho auferidos pelos servidores de organismos internacionais, tanto os estrangeiros como os nacionais, afirmando que quando há necessidade de ser feita distinção de nacionalidade, ela ocorre, como nos incisos I e III;

- menciona a orientação da Receita Federal através dos pareceres normativos de que não são abrangidos pela isenção os funcionários recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária, condições essa cumulativas;

- a elaboração de lista identificando os funcionais imunes pela Secretaria Geral da ONU é obrigação que, se descumprida, não traz conseqüências a seus funcionários, mas, não obstante, foi o Governo brasileiro informado da existência desses funcionários e dos direitos a eles inerentes

- refere-se à orientação denominada de Perguntas e Respostas/95 que de acordo com a pergunta de número 172, qualquer contribuinte nas condições do recorrente se enquadraria na situação de isento em face do vínculo de emprego;

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.010452/96-86  
Resolução nº. : 106-1.035

VOTO

Conselheiro RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO, Relator

O recurso é tempestivo uma vez que foi apresentado dentro do prazo previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, com nova redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 8.748/93, portanto dele tomo conhecimento.

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. À acusação do Fisco, é de que a Recorrente, nos anos-calendários 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 redações 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 técnica firmados pelo Brasil, lhe assegura o benefício da isenção dos rendimentos da espécie.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.010452/96-86  
Resolução nº. : 106-1.035

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 matéria debatida nestes autos, por força do ditame contido no artigo 98 do CTN, que reza: “Os tratados e as convenções internacionais

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

Processo nº. : 10166.010452/96-86  
Resolução nº. : 106-1.035

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 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*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.010452/96-86  
Resolução nº. : 106-1.035

*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. 41/63, porém merecedor de mais uma transcrição desta feita.

**“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).**

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.010452/96-86  
Resolução nº. : 106-1.035

6.4 Assim, não é pacífico o entendimento defendido pela 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.49,50,53 e 54), 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 Consel", em atendimento a Parecer Consultivo da Corte Internacional de Justiça sobre o Caso Mazilu, transcritos às mencionadas folhas, páginas 9, 10, 13 e 14 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 são contempladas com isenção de impostos.

6.5 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.

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.010452/96-86  
Resolução nº. : 106-1.035

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 a postulante nestes autos, que se intitula funcionária do 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 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.

8. Por essas razões, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a Repartição de origem adote providências com vistas à obtenção das informação especificada no item precedente.

Sala das Sessões - DF, em 25 de fevereiro de 1999



**RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO**