



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10166.010867/96-31
Recurso nº : 106-015581
Matéria : IRPF - PNUD
Recorrente : GISELA DAMM FORATTINI
Recorrida : 6ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 18 de outubro de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

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 GISELA DAMM FORATTINI.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber, José Ribamar Barros Penha, Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso. O Conselheiro José Ribamar Barros Penha apresentará declaração de voto.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO
RELATÓRA

FORMALIZADO EM: 31 JAN 2005

Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN e JOSÉ HENRIQUE LONGO.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'CL' or similar, located on the right side of the page.

Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

Recurso nº : 106-015581
Recorrente : GISELA DAMM FORATTINI
Interessado : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

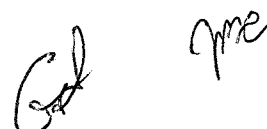
A Contribuinte interpõe recurso especial às fls. 311/322, com fulcro no artigo 32, inciso II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes em face do acórdão n ° 106-12.262 proferido pela Colenda 6ª.Câmara deste Egrégio Conselho de Contribuintes, que está assim ementado:

“ IRPF – RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS – ISENÇÃO – A isenção do 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 o Privilégio e Imunidades das nações Unidas recepcionada no direito pátrio pelo Decreto número 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 número 10/59, promulgada pelo Decreto número 52.288, de 24/07/63.

RECURSO NEGADO.”

A Câmara negou provimento pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Romeu Bueno, Orlando José Gonçalves, Edison Carlos Fernandes e Wilfrido Augusto Marques.

A Câmara recorrida, antes de proferir o acórdão ora guerreado baixou o referido processo 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 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 número 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**



Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

Organismo, recepcionada no Direito Pátrio via do Decreto número 27.784, de 16/02/50.”(grifo nosso)

Em resposta a referida diligência foi emitido o ofício DIFIS/DRF/BSB/Nº 134 de 23 de Agosto de 1999 para o Conselheiro Dr. Luis Gilberto Seixas de Andrade, da Divisão de Privilégios e Imunidades do Palácio do Itamaraty (fls. 132), a fim de que o mesmo esclarecesse se a contribuinte pertencia à categoria dos funcionários do PNUD.

Às fls. 134, a própria divisão de fiscalização da DRF Brasília, junta aos autos um Termo de Esclarecimento, informando o período da efetiva prestação de serviços dos funcionários do PNUD, fornecidos pela aquela Delegacia cujo nome da contribuinte, ora recorrente, faz parte.

Às fls. 139, em resposta ao ofício acima citado, datado de 14 de fevereiro de 2000 o Conselheiro Coordenador-Geral de Privilégios e Imunidades do Ministério das Relações Exteriores, Dr. Luiz Gilberto Seixas de Andrade, informa que: “solicitou informações sobre a relação trabalhista de contribuintes brasileiros com o PNUD e o BIRD, informo que a Delegação do Brasil junto às Nações Unidas foi consultada sobre o assunto. Em 07 de janeiro passado, aquela Delegação comunicou que ainda aguardava, por parte dos escritórios do administrador do PNUD e do representante especial do BIRD, uma resposta às consultas transmitidas”.

Às fls. 140, foi emitido um segundo ofício DIFIS/DRF/DF/BSB/ Nº 2154/00 de 01 de novembro de 2000, aonde a Divisão de Fiscalização requer a Sra. Cláudia David – Assistente de Pessoal do Departamento de Recursos Humanos – PNUD, se a contribuinte, ora recorrente pertence à categoria dos funcionários do PNUD.

Às fls. 142 o PNUD responde ao ofício relatando o seguinte:

“Com referência a seu ofício número 2157/00, datado de 01 de novembro de 2000, informamos que a Sra. Gisela Damm Forattini prestou serviços ao projeto de cooperação técnica BRA/90/010, celebrado entre o Governo Brasileiro e o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, em 1993 3 1994, e, portanto, não é objeto da comunicação de que trata o artigo 6º da Convenção sobre 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 de Decreto Legislativo nº 10/59, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/63, bem como 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 Decreto nº 27.784, de 16.02.50.....”. Referido ofício foi assinado pelo Sr. Walter Franco (Representante Residente).

Às fls. 143, petição da AFRF – Thereza Cristina B.Pimentel ao Supervisor da DRF consignando que:

- (a) Procedeu a diligência inicialmente, ao Ministério das Relações Exteriores, à Coordenação Geral de Privilégios e Imunidades;
- (b) Realizou inúmeros contatos telefônicos, dirigidos ao órgão retro mencionado, com a finalidade de verificar a participação da Sra. Gisela Damm Forattini. CPF....., À categoria dos funcionários do PNUD;
- (c) Que, em virtude da demora no atendimento, solicitou ao Departamento de Recursos Humanos, do referido Programa, a informação acima mencionada, conforme ofício 2154/00 de 01 de novembro de 2000;e,
- (d) Mediante o recebimento da resposta do PNUD onde esclarece a modalidade de contrato da interessada, propõe a devolução do presente processo a DRF-DF.

Recurso voluntário interposto pela contribuinte às fls. 155/177, onde alega em síntese que:

- (a) A diligência levado a cabo no âmbito do Conselho de Contribuintes, buscando informações quanto ao vínculo entre o Organismo Internacional – PNUD – e a contribuinte, ao versar sobre matéria de direito – como é da exigência legal – tornou o auto de infração nulo, uma vez que a condição de contribuinte ou não ainda era desconhecida. Em outras palavras, se a diligência buscou esclarecer matéria de fato, qual seja, a condição de vínculo da contribuinte junto ao Organismo Internacional – pergunta-se: qual era, à época da autuação, o respaldo fático do auto de infração? Ou melhor, se a situação de contribuinte era completamente desconhecida, tanto que deu origem a uma diligência com finalidade de esclarecer os fatos, como fez o Fisco para sustentar a sua autuação?
- (b) Ademais, vale ressaltar que o objeto da diligência deve ser centrado em matéria de direito e não em matéria de fato, como ocorreu no presente caso, posto que se o auto de infração encontra-se pronto e já contestado, não há como se pretender encontrar matéria para fundamentar o auto que se está na sua boa e devida forma;
- (c) Alega que desde a decisão da 1ª Instância, no âmbito da Secretaria da Receita federal, o eminente julgador entendeu por bom manter o auto em face da não apresentação da lista assinada pelo órgão competente, a qual, por sua vez, provaria o vínculo empregatício existente entre aquele e a contribuinte;
- (d) Cita o voto do eminente conselheiro Elizabeto Carreiro Varão que ao julgar matéria idêntica, que ora se transcreve:

“ Entende-se, por via de consequência, 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, consequência de um vínculo empregatício, mediante uma remuneração mensal, o que, inegavelmente, revela a condição de funcionário daquele organismo. Neste caso, é irrelevante tratar-se de membro efetivo do quadro das Nações Unidas ou técnico contratado por tempo determinado para exercer funções junto a uma de suas unidades internacionais.

O pronunciamento do Fisco sobre a questão, emitido através dos PNs número 717/79 e 03/96 mantém as mesmas diretrizes da legislação internacional, excetuando apenas remunerações pagas por pagas por taxa horária....omissis.....

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

Quanto a esta questão, não há como penalizar o sujeito passivo, pois exigir prova do cumprimento de formalidades a quem compete tomar tal providência, caracteriza, inegavelmente, atribuir ao sujeito passivo a responsabilidade pela realização de elementos probatórios cujo ônus compete ao fisco produzi-los, através de simples esclarecimentos que, certamente, poderia a autoridade buscar junto à fonte pagadora, procedimento este não adotado.

Diante do exposto, e com apoio nas evidências dos autos, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para reconhecer o direito à isenção sobre os rendimentos objeto deste litígio."

Corroboram ao Recurso Voluntário os documentos juntados às fls. 178/291, pleiteando finalmente o provimento do Recurso para decretar a insubsistência do Auto de Infração, porque os rendimentos recebidos pela recorrente como funcionária de organismos internacional são alcançados pela isenção do imposto de renda pessoa física.

Às fls. 311/322, a Recorrente ingressa com Recurso Especial buscando reformar o acórdão proferido pela Sexta Câmara de fls. 293/306, apresentando as mesmas argumentações apresentadas no Recurso Voluntário já interposto pela Recorrente.

Às fls. 323/356, cópia de acórdãos da Segunda e Quarta Câmaras anexados pela Recorrente.



Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

Despacho n ° 106-2.005/2003 às fls 359/360, determinando o prosseguimento do recurso especial interposto pela recorrente, uma vez que ficou constatada a existência de divergência de entendimento nos julgados.

Contra-razões, da Fazenda Nacional às fls. 361/364, requerendo que seja mantido o acórdão recorrido nº 106-12.262, alegando em síntese que:

“...não se enquadra o interessado aos termos do que dispõe a Convenção referida, relativamente à isenção, estando o recorrente em situação que se subsume no que dispõe o art. 58, V, do RIR/94, que estipula que são tributáveis “os rendimentos recebidos de governos estrangeiros e de organismos internacionais, quando correspondam à atividade exercida no território nacional;”

Ciência pelo Procurador da Fazenda Nacional às fls. 365.

Despacho de fls. 365, distribuindo por sorteio a esta conselheira relatora.

É o relatório.



Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

Processo nº : 10166.010867/96-31
Recurso nº 106-015581

VOTO

Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, relatora.

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, merecendo ser conhecido. Existindo preliminar a ser analisada.

Com relação a preliminar de nulidade do auto de infração argüida pela Recorrente, indefiro seu pedido, passando a comungar com a fundamentação arrolada no item, "DAS PRELIMINARES", proferida na Decisão nº 139/98 às fls. 42/43 pela DRJ de Brasília.

Já com relação ao mérito, o mesmo, foi exaustivamente discutido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e inclusive já relatado por esta Conselheira.

Assim passo a transcrever parcialmente o meu voto proferido no acórdão nº 102-43.683 da CSRF, ratificando a minha posição:

"....

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. 5º. – Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferido por:

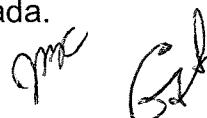
I – Servidores diplomáticos estrangeiros a serviços de seus governos;

II – Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte 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 à 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 nº 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 estejam 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 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”.

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 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 – Gozará 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 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. 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 se ressalva ter 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 das 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 fonte 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 à 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 estejam, 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 nomeado 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, e ainda, esclarecer o fato de ser servidor do Governo do Distrito Federal e dele receber remuneração, o que, segundo afirma, é vedado a um funcionário da Organização das Nações Unidas.

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 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 a 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 executados, considerando as disposições dos artigos V e VI da retro citada Convenção.

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



Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

É certo que 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 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. ¹Parece, que a interpretação dada pelo fisco à limitação do benefício aos funcionários pertencentes (nomeados a título permanente) ao quadro efetivo da organização, como entende o julgador singular 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 em face de 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.

MRC

¹correção gráfica realizada posteriormente pela própria relatora

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. Assim, a remuneração mensal demonstrada pelos comprovantes de rendimentos anexados

GL

MRC

Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

às fls. 90/95, cuja autenticidade sequer foi questionada pelo fisco, comprova a existência de um vínculo mantido entre o recorrente e aquele organismo.

No decisório, o julgador singular condiciona o reconhecimento do direito de isenção do nome do recorrente, como beneficiário dos privilégios e imunidades, que, segundo afirma, deveria constar da 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 106-12.125, desta Sexta Câmara, de 21 de agosto de 2001, 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. 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, caracteriza, 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 este que não foi adotado.

Pelas mesmas razões, entendo, s.m.j. 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.”

Assim sendo, entendo que o acórdão recorrido merece reforma, uma vez que em desacordo com as normas legais aplicáveis, consoante o exposto acima.

Voto no sentido de **DAR** provimento ao recurso da Contribuinte, para que se reconheça o direito da recorrente à isenção sobre as parcelas pagas devido ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil, matéria objeto do presente litígio.

Sala das Sessões-DF, em 18 de outubro de 2004.


MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO
RELATORA



Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

Recurso nº : 106-015581
Matéria : IRPF - PNUD
Recorrente : GISELA DAMM FORATTINI

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Relator.

Tem este por objetivo deixar expresso o entendimento que tenho esposado por ocasião dos julgamentos de recursos submetidos à apreciação da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, relativos à tributação de rendimentos auferidos junto ao Programa das Nações Unidas – PNUD, por residentes no País e aqui contratados por tempo certo ou projeto específico.

Considero que tais rendimentos são tributáveis pelas normas atinentes ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas, enquanto que a maioria dos eminentes Conselheiros desta Corte Administrativa de Julgamento entende o contrário, isto é, são rendimentos isentos.

É de se transcrever os dispositivos do art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, combinado com o art. 30 da Lei nº 7.713, de 1988, atual art. 22 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, que geralmente têm sido trazidos à colação no sentido de fundamentar a isenção supra, *in verbis*:

Art. 5º. – 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 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.

Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

Como sabido, as leis tributárias que tratam de isenção são interpretadas literalmente, à subordinação do art. 111, inciso I, do CTN. Neste caso, cabível, de plano, saber quem são estes servidores eleitos pelo texto legal. Não parece bicho de sete cabeças, evidentemente.

Os incisos I e III, estão direcionados a servidores estrangeiros ou não-brasileiros, redundantemente indicados. Os rendimentos destes são isentos, sem dúvida. Sobra, para exame, por não definido o *status* de nacionalidade, os do inciso II - Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção, privilégios na linguagem do Direito Internacional. Então, bastaria conferir quem é e quem não é este servidor desses organismos, e se aqueles que só prestam serviços podem ser considerados servidores.

José Francisco Rezek, em *Direito internacional público*, 6. ed., ver. e atual. São Paulo, SP: Saraiva, 1996, p.166-169, relata que “a questão dos privilégios e garantias dos representantes de certo Estado soberano junto ao governo de outro, constituíram o objeto do primeiro tratado multilateral de que se tem notícia: o *Règlement* de Viena, de 1815, que deu forma convencional às regras até então costumeiras sobre a matéria”.

Destaca que atualmente vigem duas convenções celebradas em Viena em 1961, sobre relações diplomáticas, e, em 1963, sobre relações consulares, promulgadas no Brasil pelos Decretos nº 56.435, de 1965, e nº 61.078, de 1967, respectivamente.

No âmbito das normas de administração e protocolo diplomáticos e consulares referidas convenções definem “a necessidade de que o governo do Estado local, por meio de seu ministério responsável pelas relações exteriores, tenha a exata notícia da nomeação de agentes estrangeiros de qualquer natureza ou nível para exercer funções em seu território, da respectiva chegada ao país – e da de seus familiares -, bem como da retirada; e do recrutamento de súditos ou residentes locais para prestar serviços à missão. Essa informação completa é necessária para que a chancelaria estabeleça, sem omissões, a lista de agentes

estrangeiros beneficiados por privilégio diplomático ou consular, e a mantenha atualizada". (destaque-se)

Esta lista tem sido motivo de confusão tanto no âmbito dos órgãos do Fisco quanto dos de julgamento administrativo. Tem-se determinado diligências junto ao Organismo Internacional para que este informe se o nome de determinada pessoa, aqui residente e contratada para a prestação de serviços, consta da "lista". Evidentemente, que não está. Nesta só os nomes dos membros do corpo diplomático do Estado estrangeiro ou do Organismo Internacional que tem representação oficial no País.

Por outro lado, se diligência necessitar ser feita o órgão competente para informar os integrantes de listas de privilegiados é o Ministério das Relações Exteriores, aliás, como já é feito quando integrantes de Missões diplomáticas ou de Organismos internacionais definem-se por adquirir veículos nacionais ou importar sem o recolhimento dos tributos (II, IPI e ICMS). Nestes casos, o Itamaraty tem que atestar a condição de beneficiário de isenção tributária.

No âmbito da doutrina especializada, os privilégios diplomáticos, segundo Rezek, abrangem "tanto os membros do quadro diplomático de carreira (do embaixador ao terceiro-secretário) quanto os membros do quadro administrativo e técnico (tradutores, contabilistas ect) – estes últimos desde que oriundos do Estado acreditante, e não recrutados in loco – gozam de ampla imunidade de jurisdição penal e civil". "Reveste-os, além disso, a imunidade tributária". (destaque-se).

"Em matéria penal, civil e tributária, os privilégios dos agentes dessas duas categorias estendem-se aos membros das respectivas famílias, desde que vivam sob sua dependência e tenham, por isto, sido incluídos na lista diplomática". "Criados particulares, pagos pelo próprio diplomata, não têm qualquer privilégio garantido pelos textos convencionais". (destaque-se)

Também, na mesma linha, o reconhecido internacionalista, Celso D. de Albuquerque Melo, *in* Curso de direito internacional público, 2 vol., 11 ed. rev. e aum. – Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 1203 – 1222, aborda o assunto nos termos seguintes.

Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

Os agentes diplomáticos são as pessoas enviadas pelo chefe de Estado para representar o seu Estado perante o governo estrangeiro. O envio desses agentes ocorre desde o início da sociedade internacional possuindo proteção e imunidades.

Na fase atual da sociedade “o pessoal da Missão, ao ser nomeado, a sua chegada, bem como a sua partida, deve ser notificada ao Ministério das Relações Exteriores do Estado acreditado. O Chefe da Missão inicia as suas funções ao apresentar as suas credenciais ‘ou tenha comunicado a sua chegada e apresentado as cópias figuradas de suas credenciais’ ao Ministério das Relações Exteriores”.

A missão diplomática é formada por agentes diplomáticos e pessoal técnico e administrativo que, para o desempenho de suas funções, gozam de privilégios e imunidades, finalidade esta destacada no preâmbulo da Convenção de Viena de 1961, *verbis*:

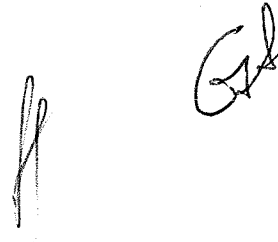
Reconhecendo que a finalidade de tais privilégios e imunidades não é beneficiar indivíduos, mas, sim, de garantir o eficaz desempenho das funções das Missões Diplomáticas em seu caráter de representantes dos Estados.

Celso de Melo classifica estes privilégios e imunidades em inviolabilidade, imunidade de jurisdição civil e criminal e isenção fiscal. Quanto a esta, “os agentes diplomáticos possuem ‘isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais”.

O pessoal administrativo e técnico da Missão, também é abrangido pela isenção fiscal, “desde que não tenham nacionalidade do Estado acreditado ou aí não tenham sua residência permanente” (p. 1214).

Para melhor entendimento de quem sejam os detentores de privilégios mister os conceitos definidos na Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, assinada em 18 de abril de 1961, aprovada pelo Decreto legislativo n.º 103, de 1964, ratificada em 23 de fevereiro de 1965, em vigor no Brasil em 24 de abril de 1965, promulgada pelo Decreto n.º 56.435, de 8 de junho de 1965, DOU de 11.06.1965, a seguir:

Artigo 1.º

Handwritten signatures and initials, including a large 'G' and other illegible marks.

Para os efeitos da presente Convenção:

- a) “Chefe da Missão” é a pessoa encarregada pelo Estado acreditante de agir nessa qualidade;*
- b) “membros da Missão” são o Chefe da Missão e os membros do pessoal da Missão;*
- c) “membros do pessoal da Missão” são os membros do pessoal diplomático, do pessoal administrativo e técnico e do pessoal de serviço da Missão;*
- d) “membros do pessoal diplomático” são os membros do pessoal da Missão que tiverem a qualidade de diplomata;*
- e) “agente diplomático” é o chefe da Missão ou um membro do pessoal diplomático da Missão;*
- f) “membros do pessoal administrativo e técnico” são os membros do pessoal da Missão empregados no serviço administrativo e técnico da Missão;*
- g) “membros do pessoal de serviço” são os membros do pessoal da Missão empregados no serviço doméstico da Missão;*
- h) “criado particular” é a pessoa do serviço doméstico de um membro da Missão que não seja empregado do Estado acreditante;*

...

Artigo 34

O agente diplomático gozará de isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais, com as seguintes exceções:

- a) os impostos indiretos que estejam normalmente incluídos no preço das mercadorias ou dos serviços;*
- b) os impostos e taxas sobre bens imóveis privados situados no território do Estado acreditado, a não ser que o Agente diplomático os possua em nome do Estado acreditante e para os fins da Missão;*
- c) os direitos de sucessão percebidos pelo Estado acreditado salvo o disposto no parágrafo 4.º do artigo 39;*
- d) os impostos e taxas sobre rendimentos privados que tenham a sua origem no Estado acreditado e os impostos sobre o capital, referente a investimentos em empresas comerciais no Estado acreditado;*
- e) os impostos e taxas cobrados por serviços específicos prestados;*
- f) os direitos de registro, de hipoteca, custas judiciais e imposto de selo relativo a bens imóveis, salvo o disposto no artigo 23.*

...

Artigo 37

1. Os membros da família de um agente diplomático que com ele vivam gozarão dos privilégios e imunidades mencionados nos artigos 29 a 36, desde que não sejam nacionais do Estado acreditado.



2. Os membros do pessoal administrativo e técnico da Missão, assim como os membros de suas famílias que com eles vivam, desde que não sejam nacionais do Estado acreditado nem nele tenham residência permanente, gozarão dos privilégios e imunidades mencionados nos artigos 29 a 35, com a ressalva de que a imunidade de jurisdição civil e administrativa do Estado acreditado, mencionada no parágrafo 1.º do artigo 31, não se estenderá aos atos por eles praticados fora do exercício de suas funções; gozarão também dos privilégios mencionados no parágrafo 1.º do artigo 36, no que respeita aos objetos importados para a primeira instalação.

3. Os membros do pessoal de serviço da Missão, que não sejam nacionais do Estado acreditado nem nele tenham residência permanente, gozarão de imunidades quanto aos atos praticados no exercício de suas funções, de isenção de impostos e taxas sobre os salários que perceberem pelos seus serviços e da isenção prevista no artigo 33.

(destaque-se)

Do acima exposto, constata-se que os integrantes de Missão diplomática, quer sejam os agentes diplomáticos, quer sejam técnicos e administrativos, gozam de isenção tributária desde que façam parte do pessoal da Missão e não procedam ou tenham residência permanente no país acreditado, no caso presente, o Brasil.

Afora os Estados soberanos, representados pelas Missões diplomáticas, surgem as Organizações Internacionais como sujeito de Direito Internacional e suas "relações diplomáticas" e para este fim o surgimento das Convenções.

Entre estas organizações destaca-se a Organização das Nações Unidas, cuja carta de criação foi assinada em 26 de junho de 1945, aprovada em terras brasileiras pelo Decreto-lei nº 7.955, de 4 de setembro de 1945, ratificada em 12.09.1945, promulgada pelo Decreto nº 18.841, de 22.11.1945, tendo entre outros, o fim de manter a paz entre os povos, preservar-lhes a segurança, e fomentar, por acréscimo, o seu desenvolvimento harmônico.

Em 1946, a Assembléia Geral da ONU aprovou uma convenção sobre privilégios e imunidades para ser aplicada pelos Estados-membro onde se consagra que suas rendas e bens gozam de isenção de impostos diretos, de direitos alfandegários e não sofre restrições de importações e exportações.

Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

Quanto aos privilégios e imunidades dos funcionários, Celso de Mello destaca os aspectos seguintes, op. cit. p. 723-729.

Na ONU os funcionários têm carreira de cargos, direitos e deveres. A situação jurídica dos funcionários internacionais é estatutária e não contratual, tendo o estatuto entrado em vigor em 1952, reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas.

Entre os direitos estão relacionados férias, vencimentos e subsídios, privilégios e imunidades, previdência, aposentadoria aos 60 anos, entre outros.

Quanto aos privilégios e imunidades dos funcionários da ONU são semelhantes aos dos agentes diplomáticos cabendo ao Secretário-geral determinar quais as categorias que gozarão de tais direitos, ouvida à Assembléia Geral. Os nomes dos funcionários compreendidos nas referidas categorias são comunicados periodicamente aos governos dos Estados-membros. (lista)

Entre os privilégios e imunidades destaque-se a isenção de impostos sobre salários, concedidos ao Secretário-geral e aos subsecretários-gerais entre outros.

Segundo a Convenção de 1946, os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos privilégios e imunidades não compreendendo a isenção fiscal.

É de verificar, portanto, que são detentores de privilégios e imunidades os funcionários de missões diplomáticas não estando abrangidos os colaboradores contratados nos países na condição de não-funcionários. Semelhantes imunidades e privilégios, inclusive isenção fiscal são aplicáveis aos funcionários de Organismos Internacionais, mormente da ONU e OEA, dos quais, sabidamente o Brasil é signatário.

No âmbito do Judiciário, encontram-se minguados pronunciamentos ainda na esfera de primeira instância ou três casos no Tribunal Federal Regional nos termos transcritos a seguir:

*Processo: 200201000386494 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA
TURMA Data da decisão: 18/06/2003, DJ: 11/07/2003. Relator(a)
DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL*



Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

Decisão: A Turma NEGOU PROVIMENTO ao agravo inominado, por unanimidade.

Ementa :

PROCESSUAL CIVIL -ANTECIPAÇÃO DE TUTELA INDEFERIDA: ISENÇÃO DE IRPF - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL (FINDO) - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AUTÔNOMOS A ORGANISMO INTERNACIONAL (PNUD) - AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 273 DO CPC - SEGUIMENTO NEGADO - AGRAVO INOMINADO NÃO PROVIDO.

1- Não há qualquer indício de que brasileiros contratados para prestar consultoria nos acordos de cooperação técnica firmados entre a ONU/PNUD e o governo brasileiro, por meio da Agência Brasileira de Cooperação (ABC) do Ministério das Relações Exteriores (MRE), pertençam ao quadro de servidores da ONU, em ordem a que se lhes reconheça a isenção tributária prevista na Convenção de Viena para o pessoal do corpo diplomático.

2- Ausentes os requisitos do art. 273 do CPC e, de todo modo, já definitivo o lançamento do IRPF, à míngua, confessadamente, do recurso voluntário.

3- Agravo inominado não provido.

4- Peças liberadas pelo Relator em 18/06/2003 para publicação do acórdão.

TRF - PRIMEIRA REGIÃO Classe: AC - APELAÇÃO CIVEL – 01000168308 Processo: 199901000168308 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA Data da decisão: 26/06/2002. DJ: 04/10/2002. Relator(a) DESEMBARGADOR FEDERAL CÂNDIDO RIBEIRO
Decisão: A Turma, por unanimidade, deu provimento à apelação do autor.

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. IMUNIDADE/ISENÇÃO. FUNCIONÁRIO DE ORGANISMO INTERNACIONAL.

I - Não incide Imposto de Renda sobre os rendimentos do trabalho desempenhado em funções específicas e de forma continuada junto aos organismos e programas vinculados às Nações Unidas. Precedentes do Conselho de Contribuintes.

II - Apelação do autor provida.

TRF - PRIMEIRA REGIÃO Classe: AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO – 01000082358 Processo: 199901000082358 UF: DF Órgão Julgador: QUARTA TURMA Data da decisão: 04/05/1999 DJ: 27/08/1999. Relator(a) JUIZA ELIANA CALMON

Decisão : Negar provimento ao recurso, à unanimidade.

Ementa : PROCESSO CIVIL - TUTELA ANTECIPADA - IMPOSTO DE RENDA: ISENÇÃO - PNUD/ONU.

1. A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas abrange o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD/ONU.

Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

2. Isenção contida na Convenção que dá aos agravantes retalhos de direito.

3. Recurso improvido.

Na esfera do Primeiro Conselho de Contribuintes, ratificados, agora por maioria na Câmara Superior de Recursos Fiscais, em benefício do contribuinte, têm-se verificado a confusão entre o que sejam funcionários de organismos internacionais e servidores, expressão hoje utilizada genericamente no Brasil para designar tanto o pessoal que trabalha com vínculo mediante a Lei nº 8112, de 1992 – que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, quanto aqueles contratados sob a regência da Consolidação das Leis do Trabalho, inclusive os casos de contrato por prazo determinado.

É sabido, ao menos pelos administrativistas, que a Lei nº 1.711, de 1952, que dispõe sobre o Estatuto dos Funcionários Públicos Civis da União, para a qual, “funcionário é a pessoa legalmente investida em cargo público; e cargo público é o criado por lei, com denominação própria, em número certo e pago pelos cofres da União”, regia os vínculos entre Estado brasileiro e os seus funcionários, com todas as características próprias de funcionários públicos. Não de servidores, expressão cunhada a partir do momento em que o Estado nacional passou a contratar também por meio da CLT, mas que, os administradores públicos e os administrados tinham o desconforto para utilizar a palavra empregado.

Estes servidores que a legislação do imposto de renda seleciona para isentar os seus rendimentos são aqueles vinculados estatutariamente às Missões Diplomáticas e aos Organismos internacionais, a exemplo dos funcionários na boa definição da Lei nº 1711. Não se destina aos contratados, nem mesmo aos empregados na definição da CLT, para prestarem serviços por tempo ou projeto determinados. Aliás, embora à competência reconhecida no âmbito do Direito Internacional para que os Estados definam a legislação trabalhista, com abrangência àqueles que prestam atividade laboral nos Estados soberanos, o Estado brasileiro ainda não se definiu quanto a este tipo de contratações, sabidamente à margem dos direitos trabalhistas brasileiros.



Processo nº : 10166.010867/96-31
Acórdão nº : CSRF/01-05.070

À vista do exposto, resta concluir que às remunerações pagas aos prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD - não funcionários internacionais da ONU - contratados em território brasileiro, por tempo ou projetos certos, não se estende a isenção fiscal sobre as remunerações advindas por tais contratos.

Sala das Sessões – DF, em 18 de outubro de 2004.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
Relator

