



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10166.010871/96-11
Recurso nº : RP/102-0.226
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Suj. Passivo : ADEMIR ALBUQUERQUE GOMES
Sessão de : 08/05/2000
Acórdão nº : CSRF/01-02.940

**IRPF - RENDIMENTOS PERCEBIDOS EM
DECORRÊNCIA DE EXERCÍCIO DE FUNÇÃO
ESTÁVEL JUNTO AO PNUD - IMUNIDADE**

- Por força das disposições contidas no Acordo Técnico regulador das atividades do PNUD e da Convenção sobre Imunidades e Privilégios, não pode ser exigido imposto de renda do contribuinte, uma vez que beneficiário da imunidade conferida por estas normas.

Outrossim, tratando-se de imunidade, inadmissível a exigência de qualquer formalidade para sua concessão, tal como a apresentação de lista pela ONU. Ademais, ante a necessidade de que os funcionários sejam aprovados pelo Governo assessorado, despendi-se a apresentação da referida lista.

Recurso conhecido e improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Conselheiros Antônio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber Verinaldo Henrique da Silva, Dimas Rodrigues de Oliveira e Maria Beatriz Andrade de Carvalho.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Processo nº : 10166.010871/96-11
Acórdão nº : CSRF/01-02.940


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 JUN 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 10166.010871/96-11
Acórdão nº : CSRF/01-02.940

Recurso nº : RP/102-0.226
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Foi o contribuinte autuado em razão do não recolhimento mensal, através do carnê-leão, do Imposto de Renda relativo aos anos-calendário de 1993 e 1994. No entendimento da fiscalização, tal recolhimento era obrigatório uma vez que este prestava serviços profissionais ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD.

Por ocasião da Impugnação (fls. 24/31), aduziu o contribuinte, em síntese:

- O artigo 23, inciso II do RIR/94 isenta os servidores de organismos internacionais do recolhimento do imposto;
- O artigo 58, inciso V, do RIR citado, que embasou a exigência fiscal, diz respeito a outros rendimentos, que não os já abordados anteriormente na norma legal, não sendo aplicável à espécie;
- A Receita Federal no Manual Perguntas e Respostas do IRPF/96, na pergunta 177, informa que sobre os rendimentos do funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD não incidirá imposto de renda brasileiro;
- Acaso tais rendimentos não fossem isentos, a responsabilidade pelo seu pagamento seria da fonte pagadora.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento em parte (fls. 36/58), para tão somente reduzir a multa de ofício para 75%, pronunciando-se, quanto ao mérito, pela inaplicabilidade do artigo 23 do RIR/94, eis que em seu entendimento o parágrafo único do aludido dispositivo revela que a isenção aplica-se



Processo nº : 10166.010871/96-11
Acórdão nº : CSRF/01-02.940

apenas ao funcionários de Organismos Internacionais domiciliados no exterior.

Indica, ainda, que a fonte da imunidade, qual seja a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, exige para a concessão do privilégio que sejam cumpridas algumas condições, entre as quais a de que o funcionário pertença ao quadro efetivo do PNUD, tendo havido nomeação e a de que este não seja recrutado no local de trabalho e não seja remunerado à taxa horário, cumulativamente. Outrossim, para o direito a imunidade é necessário que a ONU forneça lista dos nomes dos funcionários beneficiários. Tais requisitos não foram comprovados pelo contribuinte, razão porque não lhe pode ser deferida a imunidade.

Da decisão interpôs o contribuinte Recurso Voluntário (fls. 63/88), reiterando as alegações já aventadas por ocasião da impugnação.

O recurso foi julgado pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, obtendo provimento por maioria de votos, asseverando o voto da Conselheira Relatora Sueli Efigênia Mendes de Brito que:

"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.

(...)



Processo nº : 10166.010871/96-11
Acórdão nº : CSRF/01-02.940

Assim inegável é a isenção sobre a remuneração auferida 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 remuneração mensal.

(...)

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 julgados de primeiro grau, ao decidir, condicionou o reconhecimento do direito de isenção a incluso do nome do recorrente, como beneficiário dos privilégios e imunidade, na lista fornecida pelo Secretário Geral da ONU (...)

O ônus de buscar, junto à fonte pagadora, maiores esclarecimentos, era da autoridade lançadora e ela não o fez".

Do acórdão foi interposto Recurso Especial pelo Procurador da Fazenda Nacional (fls. 143/148), onde se alegou ofensa ao artigo 111 do CTN por ter a Câmara recorrido a interpretação baseada no "espírito da norma", em seu dizer em flagrante desconsideração aos precisos termos da Convenção sobre Cooperação Técnica.

Aduz o Procurador que para os técnicos somente há imunidade na forma da Seção 22 da Convenção sobre Privilégios e quando necessárias ao desempenho independente de suas missões, situação que não alcançaria o tributo em tela. Para os funcionários a isenção depende da categoria funcional a que se pertença, não sendo ínsita ao sujeito.

Assevera, ainda, que a isenção não beneficia aqueles que prestam serviços à ONU através de projetos de cooperação técnica decorrentes de acordos específicos.



Processo nº : 10166.010871/96-11
Acórdão nº : CSRF/01-02.940

Quanto ao entendimento do acórdão recorrido de que o sujeito passivo não pode ser penalizado pelo fato da ONU não ter enviado a relação de funcionários beneficiários da imunidade, apresenta o entendimento de que **"(a) não se trata, no particular, de obrigação tributária acessória, na forma do art. 113, §2º, do CTN, mas de condição prévia legalmente estabelecida ao gozo de isenção (art. 176, caput, CTN) (...) Neste sentido, não há "penalização" sobre quem tem mera expectativa de direito ou direito condicional (...) a exigência fiscal no sentido da demonstração pelo contribuinte do atendimento às condições legais para o gozo de benefício que alega encontra-se em perfeita sintonia com a sistemática do procedimento administrativo aplicável à espécie."**

Intimado, o contribuinte apresentou contra-razões ao recurso (152/163), afirmando que o Procurador laborou em engano ao sustentar que aquele é técnico do PNUD, uma vez que o Recorrente possui vínculo empregatício, sendo de se acatar para a caracterização de tal as normas do direito pátrio, uma vez que a Convenção sobre Imunidades e Privilégios não disciplinou o assunto.

Alega, ainda, que exigir do contribuinte prova da remessa da lista de funcionários pela ONU é obstaculizar sua defesa, uma vez que este não tem acesso a estas informações.

É o Relatório.



Processo nº : 10166.010871/96-11
Acórdão nº : CSRF/01-02.940

V O T O

CONSELHEIRO WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, RELATOR

O recurso é tempestivo, tendo sido interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento, já que preenchidos os pressupostos específicos previstos no Regimento Interno desta Câmara Superior.

A matéria, por envolver vínculo jurídico de organização internacional com pessoas físicas prestadoras de serviços, deve ser examinada a luz dos atos internacionais pertinentes, quais sejam a Carta das Nações Unidas, a Convenção sobre Privilégios e Imunidades (Decreto 27.784/50), o Acordo Básico de Assistência com a ONU (Decreto 59.308/66) e a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 23.05.69.

A questão envolve necessariamente a interpretação das normas supramencionadas, que deve ser realizada levando em conta a aludida Convenção de Viena, haja vista tratarem-se de regras estranhas ao direito pátrio, que, embora recepcionadas, sujeitam-se à apreciação segundo as regras de interpretação internacional.

Outrossim, para a análise hermenêutica das normas indicadas, há que se analisar o elemento temporal. Com efeito, não se pode ignorar que o âmbito de atividade da ONU hoje é bem superior do à época em que foi firmada a Convenção de Privilégios e Imunidades. A ONU hoje atua de forma avassaladora nos países para realização das mais diversas obras, sempre voltadas ao



Processo nº : 10166.010871/96-11
Acórdão nº : CSRF/01-02.940

desenvolvimento da sociedade e a paz mundial, com a redução da pobreza, analfabetismo e outros problemas sociais.

Corolário de sua função é a de que a imunidade deve ser consagrada de forma ampla, presumindo-a quando invocada. Este foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao sobrestar ação de investigação de paternidade contra diplomata estrangeiro, que suscitou imunidade de jurisdição (RE-104262/DF) e ao garantir a inviolabilidade de correspondência de cidadão brasileiro detentor de cargo de vice-cônsul honorário de país estrangeiro (RHC – 49183/SP). No mesmo sentido o reconhecimento da inconstitucionalidade de artigos da Lei 9.532/97, através da ADI 1.802, uma vez que criava incidência tributárias para entidades de assistência social beneficiadas pela imunidade.

A imunidade conferida pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades, e certifique-se tratar-se de caso de imunidade e não isenção, deve ser preservada com o mesmo rigor que se preservam as imunidades constitucionais, haja vista que o Brasil se obrigou pelo artigo 5º, §2º, da Carta Magna a recepcionar os direitos e garantias concedidos em tratados internacionais.

Para análise do caso em concreto, deve-se examinar principalmente duas normas, quais sejam a Convenção sobre Privilégios e Imunidades e o Acordo Básico de Assistência Técnica, regulador das atividades do PNUD. Tendo sido a primeira celebrada logo após o término da Segunda Guerra Mundial, verificam-se algumas restrições a ingerência da ONU nos países. Posteriormente, contudo, através do Acordo Técnico, celebrado em 1966, esta atitude mudou, passando a ONU a gozar de maior liberdade e, portanto, maior amplitude quanto à imunidade de seus funcionários.



Processo nº : 10166.010871/96-11
Acórdão nº : CSRF/01-02.940

Segundo aludido acordo, as atividades de assistência aos países membros será prestada por peritos, os quais serão contratados por meio de consulta ao Governo acessorado, conforme determina o artigo 1º, item 4.

O artigo 4º, item "d", informa que a expressão "perito" compreende, também, qualquer outro pessoal de assistência técnica, excetuando-se qualquer representante, no país, da Junta de Assistência Técnica e seu pessoal administrativo. Desta forma, do texto legal extraí-se que o contribuinte exerce função de perito da ONU, já que presta assistência técnica no PNUD.

Apreciando as funções de tais peritos, evidencia-se que os mesmos são subordinados hierarquicamente aos organismos internacionais, percebendo salário para a realização de seu trabalho, havendo, portanto, vínculo empregatício, uma vez que a atuação dos mesmos não é temporária, nem eventual.

No caso, *in concreto*, a 2ª Câmara, por meio do acórdão recorrido bem reconheceu a existência deste vínculo empregatício, consoante trecho do voto da Eminente Conselheira Relatora transcrito acima.

Alega o Procurador da Fazenda Nacional em seu recurso que a caracterização do vínculo empregatício não pode ser apreciada de acordo com as normas brasileiras por tratar-se de relação jurídica com organismo internacional. Sucede que os conceitos descritos nos artigos 2º e 3º da CLT somente reproduzem regras de direito natural, ou seja, que tem vigência independentemente do Estado, da cultura ou do povo. É certo que havendo subordinação hierárquica e pagamento de salário, com cumprimento de jornada diária, estabeleceram as partes um contrato de trabalho, decorrendo daí o vínculo empregatício.



Processo nº : 10166.010871/96-11
Acórdão nº : CSRF/01-02.940

Assim sendo, *in casu*, não há que se questionar quanto a existência de relação de trabalho, com vínculo jurídico.

Por fim, o Acordo no artigo 5º, item 1, disciplina:

"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". (grifou-se)

O Eminentíssimo Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes, por ocasião de seu brilhante voto prolatado no acórdão 106-10.519, analisando a questão, assim se manifestou:

"Por fim, o Acordo equipara os peritos de assistência técnica aos demais funcionários do organismo internacional, quando comina ao Governo brasileiro a obrigação de aplicar as convenções precedentes, que disciplinam privilégios e prerrogativas do pessoal da ONU e suas agências, a seus funcionários, inclusive peritos de assistência técnica (art. 5º, item 1). Ao fazê-lo, revogou, no particular, a distinção entre funcionários e técnicos contemplada na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, pois, embora esta se refira a técnico e o Acordo a peritos, as expressões devem, sem sombra de dúvida, serem consideradas sinônimas, pois foram traduzidas da mesma palavra inglesa (experts), presente em ambos os atos.
A Convenção de Viena, citada, impõe tal conclusão, ao fixar, em seu art. 30, regras de aplicação de tratados sucessivos sobre o mesmo assunto. Quando o tratado posterior (Acordo de Assistência Técnica) não incluir todas as partes do tratado anterior (Convenção sobre Privilégios e Imunidades), as relações entre as partes nos dois tratados (Brasil e ONU), hipótese em exame, observarão o princípio de que o tratado anterior só se aplica na medida em que suas disposições sejam



Processo nº : 10166.010871/96-11
Acórdão nº : CSRF/01-02.940

compatíveis com as do tratado posterior (itens 3 e 4, letra a)." (grifou-se)

Assim sendo, ressalta-se que o Acordo posterior derogou a Convenção de Privilégios e Imunidades especificamente no que dispunha a Seção 22 indicada pelo Procurador da Fazenda Nacional, estendendo a imunidade conferida aos funcionários da ONU aos peritos em geral, e, desta forma, ao contribuinte em foco.

Quanto à necessidade de indicação pela ONU dos funcionários abarcados pela imunidade, o Acordo no artigo 1º, item 4 não exige a apresentação das listas indicadas pelo Procurador da Fazenda Nacional, simplesmente porque para a contratação de tais peritos é preciso a aprovação pelo Governo.

Ora, passando a contratação de tais peritos por consulta ao Governo, sendo este previamente ouvido, a comunicação posterior é despicienda, posto que o Governo já tem total conhecimento do ato, sendo portanto uma formalidade inócua.

Outrossim, a exigência de tal lista como condição para o reconhecimento da imunidade, fere o próprio instituto. Com efeito, sendo a imunidade uma limitação à competência tributária, impossível exigir-se obrigação acessória se não há obrigação principal, ou seja, se inexistente possibilidade de arrecadação do tributo.

Não se trata de isenção, em que há a incidência do tributo não sendo este recolhido por haver exclusão legal do crédito tributária. Trata-se de impossibilidade de tributação, não havendo portanto que se falar em cumprimento de qualquer exigência para tal.

A legislação interna somente vem a corroborar o exposto acima. Como bem anotado no acórdão recorrido, o inciso II do artigo



Processo nº : 10166.010871/96-11
Acórdão nº : CSRF/01-02.940

23 do RIR/94 disciplina que os servidores de organismos internacionais estão isentos do imposto de renda. O mesmo se diga com relação ao entendimento esposado no Manual de Orientação denominado "Perguntas e Respostas" editado pela Secretaria da Receita Federal e aplicável ao IRPF/98 na resposta à questão 172.

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

ANTE O EXPOSTO conheço do Recurso Especial e nego-lhe provimento.

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 08 de maio de 2000


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES