



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10166.011648/96-33
Recurso nº : RP/102-0.236
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : EDUARDO COSTA CARVALHO
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 06 DE NOVEMBRO DE 2000
Acórdão nº : CSRF/01-03.157

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 na 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, despidiend 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, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Dimas Rodrigues de Oliveira (Relator), Antonio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber, Verinaldo Henrique da Silva e Maria Ilca Castro Lemos Diniz. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 15 MAR 2002

Processo nº : 10166.011648/96-33
Acórdão nº : CSRF/01-03.157

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



Processo nº : 10166.011648/96-33
Acórdão nº : CSRF/01-03.157

Recurso nº : RP/102-0.236
Sujeito Passivo : EDUARDO COSTA CARVALHO

RELATÓRIO

O D. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Colenda Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos do disposto no artigo 32, inciso I, Anexo II, da Portaria MF nº 55/98 (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes), interpõe Recurso Especial a esta Instância Especial Administrativa buscando a reforma do Acórdão nº 102-43.854, de 20 de agosto de 1.999, apelo que logrou seguimento nos termos do Despacho nº 102-151/99 (fls. 146), datado de 16/11/1999, exarado pelo I. Presidente do precitado Colegiado.

2. A matéria apreciada e julgada pela Câmara recorrida teve origem na acusação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), relativos a prestação de serviços a organismo internacional, no caso, o PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PENUD), relativamente aos exercícios de 1994 e 1995, conforme Auto de Infração de fls. 01, Anexos de fls. 02 a 11, com infração aos seguintes dispositivos legais: artigos 5º e 6º, da Lei nº 4.506/64; 1º a 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713/88, 1º a 3º, da Lei nº 8.134/90; artigos 4º e 5º parágrafo único, da Lei nº 8.383/91 e 58, inciso V, do RIR/94.

3. Decidiu a Câmara recorrida, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso. As razões que sustentaram tal decisão estão descritas às págs. 6 a 12 do voto-condutor (fls. 131 a 139 dos autos), nos seguintes termos, em resumo:

- a) que não incidirá imposto de renda sobre rendimentos percebidos por funcionários pertencentes ao quadro do PNUD, das Nações Unidas, se oriundos do exercício de funções especificadas naquele organismo;
- b) a Secretaria da Receita Federal 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;
- c) pelas disposições constantes da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aos funcionários domiciliados no País foi estendida a isenção do imposto que incidiria sobre as remunerações pagas pela Representação do PNUD;
- d) o artigo 6º, Seção 17, da mencionada Convenção estabelece que o Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários às quais se aplicarão as normas isentivas e submeterá lista dos mesmos à Assembléia Geral, dando conhecimento da mesma aos Governos Membros;
- e) Por sua vez, o artigo 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;
- f) assim, quando comprovado o exercício de função em organismos internacionais com jornada de trabalho regular, com vínculo empregatício, mediante remuneração mensal, é inegável a isenção em comento;

- g) que a exigência relacionada com a inclusão do nome do recorrente como beneficiário dos privilégios e imunidades, conforme decidido no Acórdão nº 104-6.779, de 13/06/89, é obrigação acessória do organismo internacional e não do recorrente, que não pode ser penalizado pelo seu descumprimento;
- h) que o Manual de Perguntas e Respostas, na pergunta nº 172, orienta no sentido de que não incidirá imposto de renda sobre os rendimentos do trabalho de funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD quando oriundos de função específica junto ao referido órgão e os Pareceres Normativos nºs 717/79 e 3/96 excluem do benefício somente os rendimentos percebidos por funcionários recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária.

5. A decisão contestada traz a seguinte ementa:

“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.”

6. No Recurso Especial o seu autor propugna pela reforma da decisão cameral, externando suas razões, em síntese, nos seguintes termos:

- a) que a Câmara recorrida, a despeito do disposto no artigo 111 do CTN, recorreu a interpretação baseada no “espírito da norma”, no “objetivo da norma”, em flagrante desconsideração aos precisos termos da Convenção sobre Cooperação Técnica (Decreto nº 59.308/66), posto que o *pactum* nada determina diretamente sobre o ponto em análise – alcance da isenção e, ainda, exclui do seu alcance as atividades de cooperação técnica que sejam objeto de acordos específicos, ou seja, não beneficia aqueles que prestam serviços à ONU através de projetos de cooperação técnica decorrentes de acordos específicos (item 5, b, , Seção 22, da Convenção sobre Privilégios e Imunidades), caso do PNUD ;
- b) que as isenções do imposto sobre a renda em relação a rendimentos percebidos por funcionários da ONU só alcançam a categoria de funcionários beneficiários dos privilégios e imunidades descritas na Convenção e que “técnicos” da ONU são definidos como aqueles em transitória e específica missão daquela instituição, a eles não se aplicando todos os privilégios e imunidades, mas somente as “*necessárias para o desempenho independente de suas missões*” , particularmente aquelas descritas nas alíneas subseqüentes à Seção 22, não havendo nelas referência a qualquer forma de isenção tributária;
- c) que nem todos “funcionários” da ONU são beneficiários da isenção mas somente aqueles integrantes das categorias funcionais determinadas pelo Secretário Geral, aprovadas pela Assembléias geral e comunicadas aos governos dos países membros (Seção 17);
- d) que o acórdão recorrido, ao invés de se preocupar em atender às normas explicitadas nas convenções e acordos ratificados pelo Governo Brasileiro, enveredou por caminhos obscuros, buscando

caracterizar um “vínculo empregatício” entre o contribuinte e a ONU/PNUD, em razão do exercício de atividade continuada, mediante remuneração, direito a férias e sob as orientações dos dirigentes do Programa, para justificar a condição de “funcionário da ONU”;

- e) que quanto à relação de funcionários que deveria ter sido encaminhada ao Governo Brasileiro, em relação à qual a Câmara recorrida manifestou entendimento no sentido de que *“não há como penalizar o sujeito passivo pelo descumprimento de uma obrigação acessória que não lhe pertencia”*, dizendo ainda que o ônus da produção dessa prova cabia ao Fisco, não se trata de obrigação acessória e sim de condição prévia legalmente estabelecida para usufruto da isenção, conforme estabelece a Seção 17 da Convenção Sobre Imunidades e Privilégios; ademais, considerando que a alegação de isenção partiu do contribuinte, é dele o ônus da prova, cuja produção passa necessariamente pela mencionada relação.

7. Cientificado o sujeito passivo do recurso interposto pela Fazenda Nacional (A.R. de fls. 148 verso), em contra-razões de fls. 151 a 162 manifesta-se o recorrido reeditando argumentações já apresentadas e trazendo a lume, mais uma vez, trechos antes transcritos. Em acréscimo, em síntese, aduz o que segue:

- a) que é incabível a assertiva do Representante da Fazenda Nacional no sentido de que o decido conforme o acórdão recorrido fere disposição expressa de lei, vez que, ao caso, foi aplicada interpretação digna, escoreita e nos moldes preceituados pelas regras da mais autorizada hermenêutica, inclusive quanto à alegada vulneração do artigo 111 do CTN;



Processo nº : 10166.011648/96-33
Acórdão nº : CSRF/01-03.157

b) que a prova relacionada com o vínculo empregatício com o PNUD, entendida no Recurso Especial como fundamental ao usufruto do benefício, não é incumbência do sujeito passivo, fazendo transcrever em abono à sua assertiva, o que dispõe o artigo 333 do CPC, desenvolvendo raciocínio tendente a demonstrar que a dificuldade na produção da prova isenta a parte desse dever.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, Relator:

Conheço do recurso por ter sido interposto com observância das normas legais e regimentais aplicáveis à espécie, inclusive quanto ao quesito prazo.

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

3. A acusação do Fisco é no sentido de que o Recorrente, nos anos-calandários de 1993 e 1994, omitiu rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório – carnê-leão – auferidos em decorrência da prestação de serviços profissionais a organismo internacional. Tais rendimentos, conforme entendem os autuantes, se sujeitam à tributação 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 Câmara recorrida, por maioria de votos, entendeu como isenta do imposto sobre a renda 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, por considerar 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, citando e fazendo transcrever às fls. 131 a 133 os dispositivos legais e convencionais que entende dar respaldo a esse entendimento.

5. A seu turno o Representante da Fazenda Nacional desenvolve raciocínio tendente a demonstrar que ditas normas restaram contrariadas com esse entendimento, pois, na realidade, ao invés de isentarem, excluem do seu alcance as atividades de cooperação técnica que sejam objeto de acordos específicos, ou seja, não beneficia aqueles que prestam serviços à ONU através de projetos de cooperação técnica decorrentes de acordos específicos (item 5, b, Seção 22, da Convenção sobre Privilégios e Imunidades), caso específico do PNUD;

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

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

I – omissis

II – servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção.

III – omissis

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

Art. 58. São também tributáveis:

I a IV omissis.

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

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

6.1 Traz-se a lume inicialmente o estabelecido pelo Acordo de Assistência Técnica promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23/09/66, que versa sobre as agências especializadas, onde se insere o PNUD. No seu artigo V dispõe:

"1. O Governo, caso ainda não esteja obrigado a fazê-lo, aplicará aos Organismos, a seus bens, fundos e haveres, bem como a seus funcionários, inclusive peritos de assistência técnica:

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

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

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

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

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

“ARTIGO V

Funcionários

Seção 17. O Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários aos quais se aplicam as disposições do presente artigo assim como as do artigo VII. Submeterá a lista dessas categorias à Assembléia Geral e, em seguida, dará conhecimento aos Governos de todos os Membros. O nome dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos Governos dos Membros.

Seção 18. Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

a) omissis.

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

ARTIGO VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas

Seção 22. Os técnicos (independentes dos funcionários compreendidos no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam [...] dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho independente de suas missões. Gozam, em particular dos privilégios e imunidades seguintes:"

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

6.4 Nesses termos, não é pacífico o entendimento defendido no julgado contestado, 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. A própria Consultoria Jurídica da ONU é enfática no reconhecimento dessa distinção que é explicitada nos antes citados diplomas internacionais, conforme se deduz da leitura dos trechos abaixo transcritos, extraídos de Nota exarada em 1981 pela "UN Legal Counsel", em atendimento a Parecer Consultivo da Corte Internacional de Justiça sobre o Caso Mazilu.

"Substantively, the chief distinctions are (i) that 'officials' are exempt from taxation on the salaries and emoluments paid to them by the United Nations or Specialized Agencies, whereas 'experts on mission' are accorded no such exemption; [...]"

(Substantivamente, as principais distinções são (i) que os "funcionários" são isentos dos impostos incidentes sobre os salários e emolumentos a eles pagos pelas Nações Unidas ou Agências Especializadas, ao passo que aos "técnicos a serviço" não é conferida tal isenção [...]).

"The members of the Sub-Commission, who are thus neither governmental representatives nor members of the staff (i.e. officials) of the United Nations [...]"



(Os membros da subcomissão, que, assim, não são representantes governamentais nem membros do pessoal (isto é, funcionários) das Nações Unidas [...]).

"62. It is also important to note that there is no provision under the General Convention obliging the Organization to communicate the names of experts on mission to the Government of Members – as there is in respect of officials (Sec. 17 of the General Convention)."

(62. É também importante notar que não há previsão alguma na Convenção Geral obrigando a Organização a comunicar os nomes dos técnicos a serviço ao Governo dos Membros – como o há em relação aos funcionários (Seção 17 da Convenção Geral)).

6.5 Emerge nítido, portanto que, quanto ao quadro de servidores da ONU e de suas agências especializadas, categorias há que não são contempladas com isenção de impostos.

6.6 Não basta, por conseguinte, conforme defendido no voto-condutor do aresto contestado, 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., tampouco a assertiva desprovida de prova no sentido 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.

6.7 A propósito do aludido contrato de trabalho, que a toda evidência interessa sobremaneira na solução da lide, não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha envidado qualquer esforço no sentido de fazer sua juntada. Basta ter presente que esta seria a prova decisiva do vínculo empregatício invocado ao longo dos autos e que até esta fase do processo ficou apenas no campo das alegações.



6.8 A questão pois, é de fato, sendo suficiente ao seu deslinde, a prova de que o sujeito passivo integra ou não a categoria de funcionários que fazem jus à isenção em debate.

6.9 A rigor, portanto, a matéria não poderia ser tratada a nível de recurso especial que deve versar somente sobre *quaestio júris*.

6.10 Não se pode olvidar, todavia, que precedentes existem neste Colegiado em que tal tema foi agitado neste plenário ao arrepio do aludido pressuposto. Em uma dessas ocasiões, sob a relatoria do signatário deste, em processo versando sobre matéria idêntica, foi trazida à colação a mencionada prova, constituída por cópias de um contrato de serviços e do respectivo aditamento, firmados com o organismo internacional. Não podendo ser olvidado que em ambos os documentos constam as cláusulas intituladas "IV. STATUS OF THE SUBSCRIBER" e "V. RIGHTS AND OBLIGATIONS OF THE SUBSCRIBER", assim redigidas em inglês:

"IV. STATUS OF THE SUBSCRIBER

The subscriber shall not be considered in any respect as being a staff member of UNDP and shall neither be covered by UNDP Staff Rules and Regulations nor by the Convention on the Privileges and Immunities. Identically, the subscriber shall not be considered in any respect as being part of the National Agency in charge of the execution of the Project."

V. RIGHTS AND OBLIGATIONS OF THE SUBSCRIBER

The rights and obligations of the subscriber are strictly limited to the terms and conditions of this contract. Accordingly, the subscriber shall not be entitled to any benefit, payment, subsidy,



compensation or pension from the Project, except as expressly provided in this contract."

The subscriber will not be exempt from taxation by virtue of this contract and is solely responsible for taxes levied on the monies received under this contract."

A linguagem técnica empregada no texto facilita sua versão para o vernáculo, podendo a redação ser assim apresentada:

"IV. 'STATUS' DO SUBSCRITOR

O subscritor não será considerado, para todos os efeitos, como membro do corpo de pessoal do PNUD, não será submetido às regras de pessoal do PNUD, bem assim à Convenção sobre Privilégios e Imunidades.

Identicamente, o subscritor não será considerado, para todos os efeitos, como sendo integrante da Agência Nacional encarregada da execução do Projeto.

V. DIREITOS E OBRIGAÇÕES DO SUBSCRITOR (segundo parágrafo)

O subscritor não estará isento de impostos em virtude deste contrato e é somente responsável por impostos cobrados sobre as verbas recebidas por força deste contrato."

8. Independentemente dessas notícias, que tratam de matéria extraprocessual, há finalmente a considerar na espécie 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. Assim, presente o fato de que, conforme comentado, não restou cabalmente comprovado nos autos o



Processo nº : 10166.011648/96-33
Acórdão nº : CSRF/01-03.157

preenchimento das condições legais necessárias ao usufruto do benefício postulado, ou seja, não restando claro que o sujeito passivo efetivamente integra a categoria de funcionários contemplados com o favor fiscal de que tratam as comentadas normas nacionais e internacionais, é meu voto no sentido de DAR provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões-DF, 06 de novembro de 2000.



DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA

VOTO VENCEDOR

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



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 tributária.

Segundo aludido acordo, as atividades de assistência aos países membros será prestada por peritos, os quais serão contratados por meio de consulta ao Governo assessorado, 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.

Tais normas, foram devidamente incorporados ao sistema legislativo pátrio, já que aprovadas pelo Poder Legislativo, foram ratificadas pelo Presidente da República, ingressando no ordenamento jurídico como atos normativos infraconstitucionais.

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.



Processo nº : 10166.011648/96-33
Acórdão nº : CSRF/01-03.157

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

Assim sendo, ressei 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.

É óbvio que os tratados e convenções internacionais estão subordinados à Constituição, ou seja, devem se ater aos limites desta. Contudo, ao incorporar ao ordenamento pátrio regra proibitiva à competência tributária, passou o Brasil ao dever de cumprí-la, a menos que haja revogação de tal norma por outra.

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 incidências tributárias para entidades de assistência social beneficiadas pela imunidade.

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



Processo nº : 10166.011648/96-33
Acórdão nº : CSRF/01-03.157

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 06 de novembro de 2000.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES