



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

Processo nº. : 10166.011663/96-27
Recurso nº. : 117.733
Matéria : IRPF - EXS.: 1994 e 1995
Recorrente : MÁRIO DO NASCIMENTO MORAES
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 11 DE JUNHO DE 1999
Acórdão nº. : 102-43.794

IRPF - REMUNERAÇÃO PAGA PELO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA DESENVOLVIMENTO NO BRASIL - ISENÇÃO - Por força das disposições contidas na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, cujos termos foram recepcionados pelo direito pátrio através do Decreto nº 27.784, de 16.02.50, os valores auferidos a título de rendimentos do trabalho pelo desempenho de funções específicas junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, estão isentos do imposto de renda brasileiro.

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

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MÁRIO DO NASCIMENTO MORAES.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Antonio de Freitas Dutra.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


URSULA HANSEN
RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 SET 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, JOSÉ CLÓVIS ALVES, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI. Ausente, justificadamente, o Conselheiro MÁRIO RODRIGUES MORENO.



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

Processo nº. : 10166.011663/96-27
Acórdão nº. : 102-43.794
Recurso nº. : 117.733
Recorrente : MÁRIO DO NASCIMENTO MORAES

RELATÓRIO

MÁRIO DO NASCIMENTO MORAES, inscrito no CPF/MF sob o nº.338.128.297-20, e jurisdicionado à Delegacia da Receita Federal no Distrito Federal, DF, recorre a este Colegiado de decisão que manteve a exigência de imposto de renda referente ao exercícios de 1994 e 1995, em valor equivalente a 16.963,48 UFIR e correspondentes gravames legais, tendo reduzido de 100% para 75% a multa por lançamento de ofício.

Após intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos, foi formalizado lançamento, conforme Auto de Infração de fls. 01 e anexos. A exigência decorreu da tributação de rendimentos omitidos, recebidos de pessoa jurídica - Organismo Internacional - e sujeitos a recolhimento mensal obrigatório: "carnê-leão".

Como enquadramento legal constam os artigos 5º e 6º da Lei nº 4.506/64; artigos 1º a 3º e parágrafos da Lei nº 7.713/88; artigos 1º a 3º da Lei nº 8.134/91; artigos 4º e 5º e parágrafo único da Lei nº 8.383/91, e artigos 21 inciso V e 58 inciso V dos Regulamentos de Imposto de Renda aprovados, respectivamente, pelos Decretos nºs. 85.450/80 e 1.041 de 11/01/94.

Conforme sintetizado na decisão singular, o contribuinte, em sua impugnação de fls. 26/35, alega

"a) o Auto de infração é nulo de pleno direito, uma vez que lavrado em desconformidade com a legislação pertinente e em desacordo com os princípios de justiça fiscal;



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

Processo nº. : 10166.011663/96-27

Acórdão nº. : 102-43.794

b) a fiscalização da Receita Federal, ao incluir o art. 58, V, do RIR/94 no enquadramento legal, não levou em consideração a legislação específica sobre servidores de organismos internacionais;

c) específica é a norma contida no art. 23, II, do RIR/94, que dispõe serem isentos do imposto de renda os rendimentos do trabalho, percebidos por servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção;

d) a especificidade decorre da própria estrutura do RIR/94, que situa o art. 23, II, no Título I, Capítulo III, Seção VIII, "SERVIDORES DE REPRESENTAÇÕES ESTRANGEIRAS E ORGANISMOS INTERNACIONAIS", ao passo que o art. 58, V, invocado pela fiscalização está enquadrado no Título IV, Capítulo III, Seção VII, "OUTROS RENDIMENTOS", que abarca outras situações distintas daquela em apreço;

e) a norma legal cogita de isenção para rendimento do trabalho percebido por servidores, não fazendo distinção entre trabalho assalariado ou não; quanto à interpretação do termo servidores, os aspectos trabalhistas da questão já estão exaustivamente analisados e definidos pela CLT e pela legislação complementar, além de reiteradas decisões das Juntas de Conciliação e Julgamento dos Tribunais;

f) não bastasse isso, a Receita Federal, ao longo dos anos, vem fornecendo a mesma orientação, consubstanciada na pergunta 177, pág. 49 "Perguntas e Respostas do IRPF/96", onde se lê que, em se tratando de funcionário brasileiro pertencente ao quadro do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), o Imposto de Renda não incide sobre os rendimentos do trabalho oriundo de suas funções específicas nesse organismo;

g) ainda que os rendimentos não fossem isentos, o que não admite, o Auto de Infração conteria erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, pois a responsabilidade pela retenção e recolhimento é da fonte pagadora, que, mesmo sendo organismo



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

Processo nº. : 10166.011663/96-27

Acórdão nº. : 102-43.794

internacional, sujeita-se à norma legal quanto ao imposto de renda na fonte, a teor do art. 45 e parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), do art. 7º da Lei nº 7.713/88, do art. 5º da Lei nº 4.154/62, aportado ao art. 796 do RIR/94, dos itens 9 e 10 do Parecer Normativo COSIT nº 01/95 e do art. 919 do RIR/94;

h) à luz do exposto, requer seja o Auto de Infração considerado improcedente, cancelando-se a exigência fiscal nele consignada e arquivando-se o respectivo processo. “

Em sua bem fundamentada decisão, inicialmente a autoridade julgadora rejeita os tópicos que, por sua natureza, entende como sendo Preliminares, ou seja, - a nulidade do Auto de Infração, que demonstra ter sido lavrado com obediência de todos os preceitos legais; refuta a alegação de que o Auto de Infração estaria em desacordo com os princípios da justiça fiscal, concluindo ser esta “matéria afeta ao legislativo e ao judiciário, e não à administração tributária”, e que “Cabe a esta última cumprir a legislação vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador.” Rejeita, também, a preliminar de erro de identificação do sujeito passivo, afirmando não ter respaldo jurídico a alegação de a pessoa jurídica ser sujeito passivo da obrigação. Faz referência ao artigo 22, parágrafo único, “a”, da Instrução Normativa nº 02, de 7 de janeiro de 1993, interpretativa dos dispositivos da Lei nº 7.713/88 e o artigo 115, § 1º, “c” do RIR/94.

A autoridade monocrática analisa detalhadamente todos os dispositivos legais que fundamentaram o lançamento, bem como os argumentos do contribuinte referentes à isenção concedida aos rendimentos percebidos pelos funcionários de organismos internacionais. Conclui por manter o lançamento considerando que é beneficiário da isenção apenas o funcionário brasileiro pertencente ao quadro efetivo do PNUD, sendo isentos apenas os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, devendo ser



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

Processo nº : 10166.011663/96-27

Acórdão nº : 102-43.794

tributados segundo a legislação brasileira os rendimentos dos técnicos que prestam serviço ao PNUD. E mais, que segundo as normas vigentes, periodicamente os nomes dos funcionários beneficiários dos privilégios e imunidades devem ser comunicados aos governos dos países-membros. No caso concreto o contribuinte não consta de lista fornecida pela ONU, condição essencial ao reconhecimento do direito de isenção. Cita, ainda, o Acórdão nº 104-6.779 de 13 de junho de 1989 deste Primeiro Conselho de Contribuintes.

Ao refazer o Demonstrativo de Imposto de Renda devido nos exercícios de 1994 e 1995, com aplicação do disposto no artigo 1º, 1, "a", da Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997, mantém o montante do débito exigido, e, atendendo ao que consta do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, a multa lançada de 100% é alterada para 75%.

Irresignado, em suas Razões de recurso voluntário, acostadas aos autos às fls. 75/100, instruídas com os documentos anexos de fls. 101/120, o contribuinte, através de patrono devidamente constituído, reitera basicamente os argumentos anteriormente formulados.

Consta dos autos (fls. 121/122) Liminar em Mandado de Segurança, visando garantir ao impetrante o direito de interpor recurso administrativo sem necessidade de depósito prévio.

É o Relatório



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

Processo nº : 10166.011663/96-27

Acórdão nº : 102-43.794

VOTO

Conselheiro URSULA HANSEN, Relatora

Estando o recurso revestido de todas as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A questão do enquadramento tributário de rendimentos percebido do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento PNUD, vem sendo submetida à apreciação deste Conselho de Contribuintes, sendo os recursos voluntários distribuídos a diversas câmaras

Considerando o exposto peço vênica para transcrever o voto formulado pelo ilustre Conselheiro Elizabeto Carneiro Varão, consubstanciado no Acórdão nº 104-16.364 relatado na sessão de 03 de junho de 1998, como segue:

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

“Art. 5º - Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferidos por:

I - Servidores diplomáticos estrangeiros a serviços de seus governos;

II— Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, o conceder isenção;

III - Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções.



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

Processo nº : 10166.011663/96-27

Acórdão nº : 102-43.794

Parágrafo único. As pessoas referidos nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país. "(Lei nº 4.506/64, art. 5º, e 7.713/88, art.30)"

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

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

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

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

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

Como visto, o Acordo de Cooperação técnica segue a mesma orientação da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada em 13 de fevereiro de 1946, por ocasião da Assembléia Geral das Nações Unidas, cujos termos foram recepcionados pelo direito pátrio através do Decreto nº 27.784, de 16.02.50.

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

"Artigo V (...)

Funcionários



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

Processo nº. : 10166.011663/96-27

Acórdão nº. : 102-43.794

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 - Gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas as de que gozam os funcionários das Nações Unidas.

Artigo VI

Técnicos a serviços das Nações Unidas

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

(...)”

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

Observa-se que neste caso, não há distinção entre brasileiros e estrangeiros, pois, de conformidade com a Convenção Internacional de que o Brasil é signatário, os servidores brasileiros, mesmo atuando no Brasil, são beneficiados com essa isenção.

Quanto a isenção dos rendimentos auferidos por funcionários de organismos internacionais, inclusive PNUD, a Secretaria da Receita Federal, através de seu órgão encarregado da interpretação das normas legais e solução de dúvidas sobre a aplicação da lei,



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

Processo nº. : 10166.011663/96-27

Acórdão nº. : 102-43.794

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.

Esse entendimento encontra-se consubstanciado no manual de orientação, denominado "Perguntas e Respostas", editado pela Secretaria da Receita Federal e aplicável ao IRPF/98, cujos termos reproduz a orientação repetida de anos anteriores, onde o fisco em resposta à pergunta (nº 172) sobre "qual o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionários do Programa da Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil", assim orienta:

"Os rendimentos dos funcionários do PNUD, da ONU, receberão o seguinte tratamento:

1. Funcionário estrangeiro

Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, bem como os produzidos no exterior (exceto se a fonte pagadora estiver situada no Brasil), não incidirá o imposto de renda brasileiro.

Será contribuinte do imposto de renda brasileira, na condição de residente ou domiciliado no exterior, quanto aos rendimentos que tenham sido produzidos no Brasil, tais como remuneração por serviços aqui prestados e por aplicação de capital em imóveis no País, pagos ou creditados por quaisquer pessoas físicas e/ou jurídicas, quer sejam residentes no Brasil ou no exterior.

2. Funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD
Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, não incidirá o imposto de renda brasileiro.

Será contribuinte do imposto de renda brasileiro, se residente ou domiciliado no Brasil, sobre quaisquer outros rendimentos percebidos, quer sejam pagos ou creditados por fontes nacionais ou estrangeiras, no Brasil ou no exterior.



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

Processo nº. : 10166.011663/96-27

Acórdão nº. : 102-43.794

3. Pessoa física não pertencente ao quadro efetivo

O rendimentos dos técnicos que prestam serviço a esses organismos, sem vínculo empregatício, são tributados consoante disponha a legislação brasileira, quer sejam residentes no País ou não."

Com isso temos que: o ponto fundamental do litígio centra-se especificamente quanto ao alcance do benefício de isenção previsto no artigo V, Seção 18, da Convenção aprovada pela Secretaria Geral das Nações Unidas.

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

O artigo 6º, Seção 17, da mencionada Convenção estabelece que o Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários às quais se aplicarão os dispositivos do artigo e submeterá a lista à assembléia Geral, dando conhecimento aos Governos Membros da lista e dos nomes dos funcionários nela compreendidos.

Por sua vez, o art. V, Seção 18, letra "b", da Convenção promulgada pelo Decreto nº 59.308/66, determina que os funcionários da ONU estão isentos de qualquer imposto sobre as remunerações pagas pela organização.

Assim inegável é a isenção sobre remuneração auferida em razão de trabalhos executados para organismos internacionais, quando comprovado o exercício de função na organização com jornada de trabalho regular, consequência de um vínculo empregatício, mediante remuneração mensal.

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



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

Processo nº. : 10166.011663/96-27

Acórdão nº. : 102-43.794

No caso em pauta, a documentação comprobatória anexada às fls.13/14 e 85/87, demonstra que os rendimentos tributados pelo lançamento, aqui discutido, foram auferidos em razão de trabalhos prestados à representação do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil – PNUD.

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

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

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

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

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

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



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

Processo nº : 10166.011663/96-27

Acórdão nº : 102-43.794

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

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

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

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

Considerando o acima exposto e o que mais dos autos consta,



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

Processo nº : 10166.011663/96-27

Acórdão nº : 102-43.794

Considerando se idêntico o objeto do litígio destes autos,

Voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 1999.


URSULA HANSEN