



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.012088/98-88
Recurso nº. : 132.012
Matéria : IRPF - Ex(s): 1994 e 1995
Recorrente : LUIZA MASSAE UEMA
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 12 de junho de 2003
Acórdão nº. : 104-19.403

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 técnicas e continuadas junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, não são alcançados pela incidência do imposto de renda brasileiro.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZA MASSAE UEMA.

ACORDAM os Membros da Quarta 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 Alberto Zouvi (Suplente convocado).

REMIS ALMEIDA ESTOL
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO E RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 JUL 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, MEIGAN SACK RODRIGUES, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.012088/98-88
Acórdão nº. : 104-19.403
Recurso nº. : 132.012
Recorrente : LUIZA MASSAE UEMA

RELATÓRIO

Contra a contribuinte LUIZA MASSAE UEMA, inscrita no CPF sob n.º 522.434.008-04, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/03, com as seguintes acusações:

"RENDIMENTO RECEBIDO DE ORGANISMO INTERNACIONAL SUJEITO A CARNE-LEÃO

Omissão de rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carne-leão), auferidos em decorrência da prestação de serviços profissionais eventuais a Organismo Internacional, conforme declarações de rendimentos fornecidas pelo contribuinte em atendimento a Termo de Intimação Fiscal:

<u>Ano Calendário</u>	<u>Fato Gerador</u>	<u>Valor Tributável</u>
1993	01/93	11.093.770,58
1993	02/93	14.166.847,78
1993	03/93	16.249.279,55
1993	04/93	21.449.046,87
1993	05/93	26.382.373,23
1993	06/93	35.616.098,60
1993	07/93	59.284.453,23
1993	08/93	77.363,89
1993	09/93	98.252,61
1993	10/93	134.605,61
1993	11/93	181.717,67
1993	12/93	254.405,12
1994	01/94	763.138,59
1994	02/94	681.143,65
1994	03/94	974.593,38
1994	04/94	1.394.225,30
1994	05/94	2.010.343,85
1994	06/94	2.877.481,81

macl



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.012088/98-88
Acórdão nº. : 104-19.403

1994	08/94	1.133,95
1994	09/94	2.384,30
1994	11/94	1.190,65
1994	12/94	3.247,04"

Insurgindo-se contra a exigência, formula a interessada sua impugnação, cujas razões foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora:

"Regulamente cientificada em 06/10/98 (fls. 10), em 04/11/98, a interessada apresentou a impugnação de fls. 19 a 29, por meio de seu procurador identificado às fls. 18. Em sua defesa, aduz, em síntese:

- que, quanto ao mérito, a partir da transcrição dos artigos 23, inciso II, do RIR/1994, e do art. 58, inciso V, do mesmo documento legal, fica claro o tratamento de isenção que devem ter os servidores de organismos internacionais, o que foi estabelecido desde a Lei n.º 4.506/64, artigo 5.º, e foi mantido pelo artigo 30 da Lei n.º 7.713/88, sendo esta, inclusive, a orientação contida na pergunta 177 do "Perguntas e Respostas do IRPF/96";

- que, segundo o disposto nos artigos 45, parágrafo único, do CTN; 7.º da Lei n.º 7.713/88; 796 e 919 do RIR/94, bem como no Parecer n.º 01/95 (transcreve os itens 09 a 10.2), torna-se evidente a improcedência do aludido lançamento, por ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que cabe à fonte pagadora do rendimento a retenção e recolhimento do imposto de renda correspondente;

- que, em suma, pode-se concluir: 1) os rendimentos auferidos por servidores de organismos internacionais estão isentos por força da lei e de convenções internacionais (o próprio "Perguntão" da Receita Federal proclama essa condição; 2) ainda que não, a responsabilidade pela retenção e recolhimento é da fonte pagadora, mesmo sendo organismo internacional.

- que, portanto, deve-se considerar improcedente o Auto de Infração.

Em 30/07/01 (fls. 31/32), foi o presente processo baixado em diligência, para se fosse solicitado ao Representação do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil que informasse o tipo de serviço prestado pela impugnante e se ela pertenceu à categoria que deve ser objeto da comunicação de que trata o art. 6.º da Convenção sobre Privilégios e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.012088/98-88
Acórdão nº. : 104-19.403

Imunidades das Agências Especializadas da ONU, tendo havido a resposta em termos negativos (fls. 33/34 e 35/36).

Notificada da diligência em 29/04/02 (fls. 38v.), a impugnante, em 20/05/02, apresenta, por meio de seu procurador já identificado nos autos, razões adicionais de defesa nos seguintes termos (fls. 39 a 44):

- ratificando os argumentos já expendidos em impugnação anterior, que a diligência tornou o Auto nulo, porque versou sobre matéria de fato e, não, de direito, o que a leva a questionar qual era o respaldo fático do Auto de Infração à época da autuação;
- que houve outro enfoque da diligência, a qual versou sobre o tipo de contrato realizado entre ela e o PNUD;
- que a não-apresentação da lista de categorias de funcionários não pode prejudicar a condição da contribuinte, conforme se depreende do relato em Acórdão do Conselho de Contribuintes (transcreve-o às fls. 41/42);
- que cabem os seguintes questionamentos: quem deve responder acerca de contratos? Quem tem autoridade para atestar efetivamente a categoria do contrato? E se houver divergências? O que dispõe literalmente o art. 6.º da Convenção? Pode uma Auditoria Fiscal inquirir um organismo internacional que goza de imunidades?
- que se pode concluir, a partir da transcrição do referido art. 6.º, que o mesmo não "guarda estreita relação com a abrangência que ora se lhe quer emprestar", uma vez que, em nenhum momento, aborda o enquadramento de contratos;
- que, importa salientar, todos os contratos de brasileiros, sejam vinculados ou não ao PNUD, são ratificados pelo governo brasileiro por intermédio do Ministério das Relações Exteriores, sendo, talvez, por isso, que o PNUD não tenha emitido a lista dos funcionários, tornando-se, assim, desnecessária a comunicação de que trata o art. 6.º (destaque do original);
- que, quanto à manifestação do PNUD local, entende que não é válida, pois o escritório no Brasil não detém essa competência, não podendo, a referida informação balizar uma decisão da DRJ;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.012088/98-88
Acórdão nº. : 104-19.403

- que, em vista do exposto, requer seja ignorada a declaração e que se dê provimento às razões de defesa apresentadas."

Decisão singular entendendo procedente em parte o lançamento, apresentando a seguinte ementa:

"LEGITIMIDADE PASSIVA. Em face da impossibilidade legal de os organismos internacionais efetuarem a retenção na fonte do imposto devido sobre os rendimentos pagos a brasileiros que lhes prestam serviços no Brasil, cabe a esses beneficiários o cumprimento da obrigação principal em decorrência dos ganhos auferidos.

ISENÇÃO - CONVENÇÃO SOBRE PRIVILÉGIOS E IMUNIDADES DAS NAÇÕES UNIDAS. Uma vez comprovado, por meio de informação obtida junto ao Representante Residente das Nações Unidas no Brasil, que a contribuinte foi contratada em regime de prestação de serviços para trabalhar num projeto de cooperação técnica do PNUD nos anos-calendários de 1993 e 1994, não sendo, portanto, objeto de comunicação de que trata o artigo 6.º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas para o Desenvolvimento, bem como os artigos V e VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades da Organização das Nações Unidas, restou claro que a contribuinte não fez jus à isenção de imposto de renda sobre os rendimentos percebidos.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Sujeitam-se à tributação, mensalmente, sob a forma de recolhimento apelidado de "carnê-leão", e, anualmente, por ocasião da entrega da declaração de ajuste, os rendimentos percebidos por residentes ou domiciliados no País decorrentes da prestação de serviços a organismos internacionais de que o Brasil faça parte.

Lançamento Procedente."

Devidamente cientificado dessa decisão em 22/07/2002, ingressa o contribuinte com tempestivo recurso voluntário em 15/08/2002 (lido na íntegra).

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.012088/98-88
Acórdão nº. : 104-19.403

VOTO

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Discute-se nestes autos, o tratamento tributário sobre rendimentos oriundos do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, auferidos pela contribuinte.

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 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, 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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.012088/98-88
Acórdão nº. : 104-19.403

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 a 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 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 dispõem:

"Artigo V (...)

Funcionários

Seção 18 - Os funcionários da Organização das Nações Unidas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.012088/98-88
Acórdão nº. : 104-19.403

.....
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: (...)"

Da simples leitura dos dispositivos supracitados, conclui-se que não incidirá imposto de renda sobre rendimentos percebidos por funcionário 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.012088/98-88
Acórdão nº. : 104-19.403

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 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 sobre "qual o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionários do Programa da 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.012088/98-88
Acórdão nº. : 104-19.403

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.

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."

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

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 me parece estar nele subjacente o objetivo de estabelecer distinção entre as categorias de funcionários, como condição para o gozo do direito de isenção, que, no meu entender, traduz claramente a abrangência que lhe é inerente, qual seja, remuneração pelo desempenho de funções em organismo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.012088/98-88
Acórdão nº. : 104-19.403

internacional, que tem, por força de lei, tratamento privilegiado face a Convenção Internacional ratificada pelo Brasil.

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 técnica na organização com jornada de trabalho regular e 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 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.

No caso em litígio, consoante documentação comprobatória anexada aos autos (fls. 16/17), está 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. O exercício de função junto aquele organismo se evidencia através dos documentos constantes do processo, revelando um vínculo contratual com aquele órgão, mediante remuneração mensal.

Esse conjunto probatório dá a convicção de que a contribuinte presta serviços ao PNUD em função técnica, de forma continuada, não eventual e com vínculo com o Programa, o que invalida a informação prestada pelo representante residente, Sr. Walter Franco (fls. 34), mesmo porque carece o referido representante de competência para tal e,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.012088/98-88
Acórdão nº. : 104-19.403

muito menos, lhe pode ser reconhecida autoridade suficiente para determinar incidência ou não de tributos sobre rendimentos.

Assim, com as presentes considerações, encaminho meu voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 12 de junho de 2003

REMISS ALMEIDA ESTOL