



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA


Processo nº : 10166.012088/98-88
Recurso nº : 104-132.012
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : LUIZA MASSAE UEMA
Sessão de : 15 de março de 2005
Acórdão nº : CSRF/04-00.006

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. REMUNERAÇÃO AUFERIDA POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD. TRIBUTAÇÃO – São detentores de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária os funcionários de organismos internacionais com os quais o Brasil mantém acordo, em especial, da Organização das Nações Unidas e da Organização dos Estados Americanos, situações não extensivas aos prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território nacional. Neste caso, por faltar-lhes a condição de funcionário, a remuneração advinda em face de tais contratos não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal.

Recurso especial provido

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

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Leila Maria Scherrer Leitão, Remis Almeida Estol e Wilfrido Augusto Marques que negaram provimento ao recurso.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
RELATOR

Processo n.º :10166.012088/98-88
Acórdão n.º : CSRF/04-00.006

FORMALIZADO EM: 06 ABR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA HELENA COTTA
CARDOZO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo n.º : 10166.012088/98-88
Acórdão n.º : CSRF/04-00.006

Recurso nº : 104-132.012
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : LUIZA MASSAE EUMA

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional por meio do seu representante legalmente habilitado, com fundamento no art. 5º, inciso I e 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recurso Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16.03.98, apresenta Recurso Especial (fls. 214-231) contra o decidido mediante o Acórdão nº 104-19.403, prolatado em 12.06.2003 (fls. 201-212).

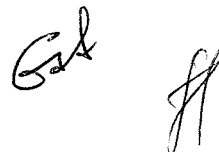
No ato atacado os membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes acordaram, por maioria de votos, dar provimento ao recurso assegurando à contribuinte Luiza Massae Euma a isenção do Imposto de Renda sobre rendimentos auferidos junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD. O julgado está assim ementado, *verbis*:

IRPF - REMUNERAÇÃO PAGA PELO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO BRASIL - ISENÇÃO - Por força das disposições contidas na Convenção sobre Privilégios e Imunidade das Nações Unidas, cujos termos foram recepcionados pelo direito pátrio através do Decreto nº. 27.784, de 16 de fevereiro de 1950, os valores auferidos a título de rendimento 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 brasileira.

O i. Conselheiro relator em seu voto condutor do acórdão recorrido, fundamenta sua convicção nos seguintes pontos:

- a fonte de obrigação de conceder a isenção a servidor de organismo internacional é o tratado ou convênio de que o Brasil seja signatário;

- 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 das Nações Unidas, a “Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas”** (negrito do acórdão)

...

- 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 Assembleia Geral das Nações Unidas, cujos termos foram recepcionados pelo direito pátrio através do decreto nº 27.784, de 16.02.50;

- Os artigos V e VI da citada Convenção, assim dispõem:

Artigo V

Funcionários

Seção 18 – Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

...

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

...

Seção 19 – 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 V

Técnicos a serviço das Nações Unidas

Seção 22 – Os técnicos (independentemente 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: (...)” (negrito do Acórdão)

- 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;

- 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, da qual manifestando-se sobre o alcance dos benefícios previstos na Convenção sobre Privilégios e Imunidades da ONU, mantém o entendimento de que sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesses organismos não incidirá o imposto de renda brasileiro, excetuando apenas os valores recebidos a título de prestação de serviços, sem vínculo empregatício, que ressalva serem tributados consoante dispõe a legislação brasileira; (destaque não é do acórdão)

- esse entendimento encontra-se consubstanciado no manual de orientação, denominado "Perguntas e Respostas" (...) IRPF/98 onde a resposta à pergunta sobre "qual o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionários do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil", assim se manifesta:

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

1. funcionário estrangeiro

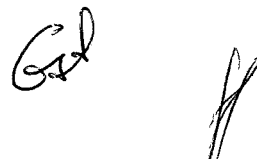
Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, bem como os produzidos no exterior (exceto se a fonte pagadora estiver no Brasil), não incidirá o imposto de renda. (destaque posto)

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, que sejam estas residentes no Brasil ou no exterior. (destaque posto)

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

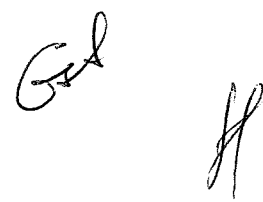


percebidos, que sejam pagos ou creditados por fontes nacionais ou estrangeiras, no Brasil ou no exterior.

3. Pessoa física não pertencente ao quadro efetivo

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

- *cumpra observar que em conformidade com as disposições constantes da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aos funcionários domiciliados no País, foi estendida 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;*
- *o objetivo da norma é estabelecer a isenção tributária sobre as remunerações pagas a todos aqueles que exerça funções junto a organismos internacionais. Não me parece estar nele subjacente o objetivo de estabelecer distinção entre categorias de funcionários, como condição para o gozo do direito de isenção;*
- *a isenção sobre remunerações auferidas em razão de trabalhos executados para organismos internacionais, quando provado o exercício de função técnica na organização com jornada de trabalho regular e mediante remuneração mensal (..) 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 exercício de função junto aquele organismo se evidencia através dos documentos constantes do processo, revelando vínculo contratual com aquele órgão, mediante remuneração mensal; (destaque posto)*
- *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 empregatício com o Programa, o que invalida a informação prestada pelo representante residente, (...) muito menos, lhe pode ser reconhecida autoridade suficiente para determinar incidência ou não de tributos sobre rendimentos.*

Two handwritten signatures are present at the bottom right of the page. The first is a stylized signature, possibly 'G. S.', and the second is a more vertical signature, possibly 'H.'.

Processo n.º :10166.012088/98-88

Acórdão n.º : CSRF/04-00.006

No recurso apresentado, a Fazenda Nacional considera que a Egrégia Quarta Câmara procedeu em contrário à legislação de regência. A esse sentido a decisão conferiu interpretação extensiva à Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Nações Unidas e do Acordo Básico de Assistência e Cooperação Técnica com a Organização das Nações Unidas.

Amparado na doutrina de José Francisco Rezek, *in* Direito internacional público, curso elementar, 6 ed. São Paulo, 1996, Saraiva, destaca a equiparação hierárquica, dada pela Constituição Brasileira, entre as leis ordinárias e os tratados internacionais. Neste passo, a Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, tendo estatura de uma lei nacional ingressada no direito pátrio por meio do Decreto nº 27.784/50, aplica-se quanto à matéria tributária, observando-se, contudo, as determinações definidas nos artigos 96 e 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

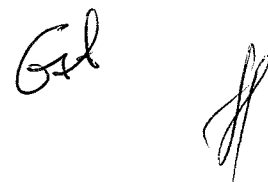
Na análise do tratado para identificar os detentores dos referidos privilégios e imunidades o representante fazendário aponta, em resumo, que:

- os funcionários da Organização das Nações Unidas gozam dos privilégios e imunidades do mesmo modo que os representantes dos Estados membros da ONU;

- o funcionário da ONU possui uma carreira cuja situação "jurídica é estatutária e não contratual e o regime estatutário foi reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas", segundo remissão a obra de Celso D. Albuquerque de Mello;

- a ONU e suas Agências Executivas, no desempenho de suas funções, utilizam técnicos que não integram seu quadro permanente, sendo submetidos à uma relação contratual de trabalho e não a um regime estatutário. Para esses trabalhadores não existe norma concessiva da isenção;

- o Decreto nº 52.288, de 24 de julho de 1963, que promulgou a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, adotada a 21 de novembro de 1947, estabelece no art. 6º, 19ª seção, que "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";

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized, cursive 'G' followed by a vertical line. The second signature is a more complex, cursive scribble.

Processo n.º : 10166.012088/98-88
Acórdão n.º : CSRF/04-00.006

- o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3000, de 1999, RIR 99, estabelece a isenção do imposto sobre os salários dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros, servidores de organismos internacionais e servidor não brasileiros de embaixada, consulado e repartições de outros países no Brasil, conforme as condições indicadas;
- a Instrução Normativa SRF nº 208/2002, orienta que estão isentos do imposto sobre os rendimentos do trabalho assalariado recebidos no Brasil, por pessoa física não residente, de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado, acordo ou convênio, a conceder isenção;
- os técnicos que prestam serviço ao PNUD não estão no rol das pessoas físicas isentas do IR nos termos das convenções internacionais multilaterais;
- o Parecer Normativo COSIT nº 717/79, não tem o alcance que pretende a decisão recorrida, já que é cristalino ao se referir a "funcionário", e a contribuinte não é regida pelo estatuto dos funcionários do organismo internacional;
- em se tratando de isenção, a prova da condição de isento deveria ter sido feita pelo contribuinte juntando documento oficial da ONU que integra o quadro de funcionários. Trouxe declaração de rendimentos emitida pelo PNUD;
- em contraponto com afirmações da recorrente, pergunta: se os privilégios e imunidades são concedidos aos que representam os organismos internacionais, todos os prestadores de serviço ao PNUD são seus legítimos representantes?
- o representante residente das Nações Unidas no Brasil perguntado sobre a categoria laboral a que pertenceu a Sra. Luiza Massae Uema, ora recorrente, a resposta foi no sentido que a mesma prestou serviços ao projeto de cooperação técnica BRA/92/003, celebrado entre o Governo Brasileiro e Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento em 1993 e 1994, não sendo objeto da comunicação de que trata o art. 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas;
- não se pode alegar que os técnicos submetidos a regime contratual gozam de isenção tributária, pois o art. VI, seção 22 (transcrita), da Convenção de Privilégios e Imunidades que trata das imunidades dos técnicos (não estatutários) a serviço da ONU não elenca no rol qualquer isenção de tributos;
- a verdadeira questão é que o desempenho de funções específicas



Processo n.º : 10166.012088/98-88

Acórdão n.º : CSRF/04-00.006

junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) não torna o contratado um funcionário internacional e o entendimento em contrário, dando extensiva e incorreta interpretação à Convenção desrespeita a lei interna que determina a interpretação literal (nem restritiva, nem extensiva) da legislação que disponha sobre a outorga de isenção (CTN, art. 111, II);

- a Convenção só contemplou a isenção tributária para os técnicos que integram o quadro de estatutários da ONU e que figuram na lista elaborada pelo Secretário-Geral, logo excluiu os demais prestadores de serviços;

- pede, o representante da Fazenda Nacional, o cumprimento dos termos da Convenção e da proibição de ampliar a interpretação da norma sobre isenção estatuída no Código Tributário Nacional.

Em contra-razões, a Sr^a Luiz Massae Uema, representada (mandato a fls. 299) reitera os termos constantes do Recurso Voluntário juntando vários julgados em que os membros desta Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, diante de idêntica matéria, decidiram favoravelmente ao contribuinte.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Relator.

Os requisitos de admissibilidade verificam-se devidamente observados como bem demonstra o Despacho nº 104-0.063/04 (fls. 233-234) proferido pela I. presidente da Câmara recorrida. O recurso deve ser conhecido, portanto.

Conforme os fundamentos a seguir, considero que os rendimentos auferidos por nacionais prestadores de serviços junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD são tributáveis pelas normas atinentes ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

É de transcrever os dispositivos do art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, combinado com o art. 30 da Lei nº 7.713, de 1988, regulamentados pelo atual art. 22 do Decreto nº 3.000, de 1999, RIR/99, que geralmente tem sido trazido à colação pelos contribuintes com vistas a justificar o pleito de isenção do imposto de renda, *in verbis*:

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

I – Servidores diplomáticos estrangeiros a serviços de seus governos;

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

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

Parágrafo único. As pessoas referidas nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país.

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

Os incisos I e III, estão direcionados a servidores estrangeiros ou não-

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

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

O autor destaca como de aceitação generalizada duas convenções celebradas em Viena, em 1961, sobre relações diplomáticas, e, em 1963, sobre relações consulares, promulgadas no Brasil pelos Decretos nº 56.435, de 1965, e nº 61.078, de 1967, respectivamente.

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

Com relação a este tipo lista com nome de funcionários, considero que tem havido confusão tanto dos órgãos do Fisco quanto dos de julgamento administrativo ao determinar diligências junto ao Organismo Internacional para que este



Processo n.º :10166.012088/98-88

Acórdão n.º : CSRF/04-00.006

informe se o nome de determinada pessoa, aqui residente e contratada para a prestação de serviços, consta da “lista”. Evidentemente, que o nome ali não consta. Nesta só os nomes dos membros do corpo diplomático do Estado estrangeiro ou do Organismo Internacional que tem representação oficial no País.

Por outro lado, se diligência necessitar ser feita, considero competente para informar os integrantes de listas de privilegiados é o Ministério das Relações Exteriores, aliás, como já é feito quando integrantes de Missões diplomáticas ou de Organismos Internacionais decidem importar veículos beneficiados com a isenção do Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, além do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, ou adquirir veículo nacional isentos destes dois últimos tributos. Nestes casos, é o Itamaraty que tem de atestar a condição de privilégio e imunidade para os fins da isenção tributária.

Os privilégios diplomáticos, segundo Rezek, abrangem “tanto os membros do quadro diplomático de carreira (do embaixador ao terceiro-secretário) quanto os membros do quadro administrativo e técnico (tradutores, contabilistas etc) – estes últimos desde que oriundos do Estado acreditante, e não recrutados *in loco* – gozam de ampla imunidade de jurisdição penal e civil”. “Reveste-os, além disso, a imunidade tributária”. (op. cit. p.168).

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

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

Na fase atual da sociedade “o pessoal da Missão, ao ser nomeado, a sua chegada, bem como a sua partida, deve ser notificada ao Ministério das Relações



Processo n.º :10166.012088/98-88

Acórdão n.º : CSRF/04-00.006

Exteriores do Estado acreditado. O Chefe da Missão inicia as suas funções ao apresentar as suas credenciais 'ou tenha comunicado a sua chegada e apresentado as cópias figuradas de suas credenciais' ao Ministério das Relações Exteriores".

A missão diplomática é formada por agentes diplomáticos e pessoal técnico e administrativo que, para o desempenho de suas funções, gozam de privilégios e imunidades, finalidade destacada no preâmbulo da Convenção de Viena de 1961, "*não é beneficiar indivíduos, mas, sim, de garantir o eficaz desempenho das funções das Missões Diplomáticas em seu caráter de representantes dos Estados*".

Celso de Melo classifica estes privilégios e imunidades em inviolabilidade, imunidade de jurisdição civil e criminal e isenção fiscal. Quanto a esta, "os agentes diplomáticos possuem 'isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais". O pessoal administrativo e técnico da Missão, também é abrangido pela isenção fiscal, "desde que não tenham nacionalidade do Estado acreditado ou aí não tenham sua residência permanente" (p. 1214).

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

Artigo 1.º

Para os efeitos da presente Convenção:

- a) "*Chefe da Missão*" é a pessoa encarregada pelo Estado acreditante de agir nessa qualidade;
- b) "*membros da Missão*" são o Chefe da Missão e os membros do pessoal da Missão;
- c) "*membros do pessoal da Missão*" são os membros do pessoal diplomático, do pessoal administrativo e técnico e do pessoal de serviço da Missão;
- d) "*membros do pessoal diplomático*" são os membros do pessoal da Missão que tiverem a qualidade de diplomata;



e) “agente diplomático” é o chefe da Missão ou um membro do pessoal diplomático da Missão;

f) “membros do pessoal administrativo e técnico” são os membros do pessoal da Missão empregados no serviço administrativo e técnico da Missão;

g) “membros do pessoal de serviço” são os membros do pessoal da Missão empregados no serviço doméstico da Missão;

...

Artigo 34

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

a) os impostos indiretos que estejam normalmente incluídos no preço das mercadorias ou dos serviços;

b) os impostos e taxas sobre bens imóveis privados situados no território do Estado acreditado, a não ser que o Agente diplomático os possua em nome do Estado acreditante e para os fins da Missão;

c) os direitos de sucessão percebidos pelo Estado acreditado salvo o disposto no parágrafo 4.º do artigo 39;

d) os impostos e taxas sobre rendimentos privados que tenham a sua origem no Estado acreditado e os impostos sobre o capital, referente a investimentos em empresas comerciais no Estado acreditado;

e) os impostos e taxas cobrados por serviços específicos prestados;

f) os direitos de registro, de hipoteca, custas judiciais e imposto de selo relativo a bens imóveis, salvo o disposto no artigo 23.

...

Artigo 37

...

2. Os membros do pessoal administrativo e técnico da Missão, assim como os membros de suas famílias que com eles vivam, desde que não sejam nacionais do Estado acreditado nem nele tenham residência permanente, gozarão dos privilégios e imunidades mencionados nos artigos 29 a 35, (...)

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

Do acima exposto, constata-se que os integrantes de Missão

diplomática quer sejam os agentes diplomáticos, quer sejam técnicos e administrativos, gozam de isenção tributária desde que façam parte do quadro de pessoal da Missão e não procedam ou tenham residência permanente no país acreditado, o Brasil.

Dos agentes das Organizações Internacionais

Afora os Estados soberanos, representados pelas Missões diplomáticas, surgem as Organizações Internacionais como sujeito de Direito Internacional e suas “relações diplomáticas” estabelecidas também por meio de tratados e convenções internacionais.

Entre estas organizações, destaca-se como de maior envergadura, a Organização das Nações Unidas, instituída com o fim de manter a paz entre os povos, preservar-lhes a segurança, e fomentar o seu desenvolvimento harmônico. Para este fim, entre outros, a ONU é instituída por meio da Carta assinada em 26 de junho de 1945, aprovada em terras brasileiras pelo Decreto-lei nº 7.935, de 4 de setembro de 1945, ratificada em 12.09.1945, cujos artigos 104 e 105 estabelecem, *verbis*:

Artigo 104

A Organização gozará, no território de cada um de seus Membros da capacidade jurídica necessária ao exercício de suas funções e à realização de seus propósitos.

Artigo 105

1. A Organização gozará, no território de cada um de seus Membros, dos privilégios e imunidades necessários à realização de seus propósitos.

2. Os representantes dos Membros das Nações Unidas e os funcionários da Organização gozarão, igualmente, dos privilégios e imunidades necessários ao exercício independente de suas funções relacionadas com a Organização.

Por meio do Decreto Legislativo nº 4, de 1948, ingressou no ordenamento jurídico nacional, a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral da Organização das Nações Unidas em 13 de fevereiro de 1946 em conformidade com os artigos 104 e 105, supra.



Referida Convenção, promulgada mediante o Decreto nº 27.784, de 16 de fevereiro de 1950, como bem transcrito no voto do acórdão recorrido, estabelece, no que respeita à presente questão, os seguintes pontos:

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) gozarão de imunidades de jurisdição para todos os atos praticados no exercício de suas funções oficiais inclusive seus pronunciamentos verbais e escritos;

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

...

g) gozarão do direito de importar, livre de direitos, o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado.

...

Seção 20. Os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários unicamente no interesse das Nações Unidas e não para que deles auferam vantagens pessoais.

Artigo VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas

Seção 22. Os técnicos (independentemente dos funcionários compreendidos no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam enquanto em exercício de suas funções, incluindo-se o tempo de viagem, dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho independente de suas missões. Gozam, em particular, dos privilégios e imunidades seguintes:

a) imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais;

b) imunidade de toda ação legal no que concerne os atos por eles praticados no desempenho de suas missões (compreendendo-se os pronunciamentos verbais e escritos). Esta imunidade



continuará a lhes ser concedida mesmo depois que os indivíduos em questão tenham terminado suas funções junto à Organização das Nações Unidas;

c) inviolabilidade de todos os papéis e documentos;

d) direito de usar códigos e de receber documentos e correspondências em malas invioláveis para suas comunicações com a Organização das Nações Unidas;

e) as mesmas facilidades, no que toca a regulamentação monetária ou cambial, concedidas aos representantes dos governos estrangeiros em missão oficial temporária;

f) no que diz respeito a suas bagagens pessoais as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomáticos.

Seção 23. Os privilégios e imunidades são concedidos aos técnicos no interesse da Organização das Nações Unidas e não para que afirmem vantagens pessoais.

(parte negritada não transcrita no voto do acórdão recorrido)

Celso de Mello destaca que na ONU os funcionários têm carreira de cargos, direitos e deveres. A situação jurídica dos funcionários internacionais é estatutária e não contratual, tendo o estatuto entrado em vigor em 1952, reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas. Entre os direitos estão relacionados férias, vencimentos e subsídios, privilégios e imunidades, previdência, aposentadoria aos 60 anos, entre outros.

Como visto, os privilégios e imunidades dos funcionários da ONU são semelhantes aos dos agentes diplomáticos cabendo ao Secretário-geral determinar quais as categorias que gozarão de tais direitos, ouvida à Assembléia Geral. Os nomes dos funcionários compreendidos nas referidas categorias são comunicados periodicamente aos governos dos Estados-membros, a exemplo do que ocorre em relação aos Agentes diplomáticos.

Diga-se que esta situação encontra-se enfatizada no voto do conselheiro relator. Ou seja, é o Secretário Geral da ONU, ouvida a Assembléia Geral, que define os funcionários, conforme a categoria do cargo a que pertença, aqueles que gozarão de privilégios e imunidades. Os nomes destes funcionários são informados aos Estados membros onde o mesmo tem exercício de suas atividades funcionais.

Processo n. ° :10166.012088/98-88
Acórdão n. ° : CSRF/04-00.006

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

É o que está formalmente disciplinado no artigo VI, seção 22, transcrita *in totum* acima. Gozam estes técnicos a serviço da ONU em Estados-membros de imunidade de prisão pessoal, sobre suas bagagens, atos por eles praticados em nome da missão, verbal ou por escrito, sobre papeis e documentos, inclusive por mala postal. Têm igualdade de tratamento dado aos agentes diplomáticos quanto às suas bagagens pessoais.

Contudo, não os beneficiam, pessoalmente, os privilégios e imunidades, como taxativamente determina a seção 23 do art. VI, antes transcrito.

É de verificar, portanto, que são detentores de privilégios e imunidades os funcionários de missões diplomáticas não estando abrangidos os colaboradores contratados nos países na condição de não-funcionários.

Semelhantes imunidades e privilégios, inclusive isenção fiscal são aplicáveis aos funcionários de Organismos Internacionais, mormente da ONU e OEA, dos quais, sabidamente, o Brasil é signatário. Não se encontram abrangidos pela isenção fiscal os técnicos não funcionários, tampouco aqueles prestadores de serviços contratados no País por prazo ou projeto certo, há que se concluir, sob o ponto de vista da doutrina e da interpretação dos dispositivos da Convenção, transcritos.

É sem dúvida o que está esclarecido no manual "Perguntas e Respostas", questão transcrita pelo I. relator do voto objeto do acórdão em recurso. Três são as situações elencadas: O funcionário estrangeiro da ONU a serviço do PNUD. É isso, o funcionário é da ONU a serviço do PNUD. Este tem isenção do imposto de renda sobre os seus rendimentos pagos pelo Organismo Internacional.

Contudo se a fonte estiver situada no Brasil não haverá mencionada isenção. Seria o caso de um funcionário deste status prestar algum tipo de serviço internamente. Veja-se, que o próprio funcionário estrangeiro, segundo a



Processo n.º :10166.012088/98-88
Acórdão n.º : CSRF/04-00.006

orientação do manual está sujeito ao imposto de renda se eventualmente viesse a prestar serviço aqui no País.

O **funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD** tem isenção do imposto de renda sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas (na condição de funcionário, sem dúvida). A doutrina especializada, sobre a forma de recrutamento e seleção dos funcionários da ONU, ministra que é feita entre os funcionários das diversas nacionalidades de modo a não gerar, especialmente, inconveniência cultural. Seguindo esta linha, se não existe ainda, pode haver entre os funcionários da ONU aqueles de nacionalidade brasileira. Neste caso, os seus rendimentos são isentos do IRPF quando estes estiverem em exercício no Brasil.

A **pessoa física não pertencente ao quadro efetivo**, situação, sem dúvida, em que se encontra a contribuinte destes autos, tem seus rendimentos tributados pela legislação do imposto de renda. Logo, não vejo como, ao se interpretar ditas orientações do “Perguntas e Respostas” concluir que as pessoas que prestam serviço ao PNUD ou a qualquer outro programa da ONU, OEA etc estejam isentos do imposto de renda quanto aos rendimentos advindos desta prestação.

No âmbito do Judiciário, referido assunto não chegou ao Superior Tribunal de Justiça. Em pesquisa ao *site* do Tribunal Federal Regional, 1ª Região, encontra-se três julgados conforme ementas a seguir:

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

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

(Processo: 200201000386494 UF: DF Órgão Julgador:



Processo n.º : 10166.012088/98-88
Acórdão n.º : CSRF/04-00.006

TERCEIRA TURMA Data da decisão: 18/06/2003):

*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. IMUNIDADE/ISENÇÃO.
FUNCIONÁRIO DE ORGANISMO INTERNACIONAL.*

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

(Processo: 199901000168308 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA Data da decisão: 26/06/2002.)

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

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

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

(Processo: 199901000082358 UF: DF Órgão Julgador: QUARTA TURMA Data da decisão: 04/05/1999)

Na esfera do Primeiro Conselho de Contribuintes e na Primeira Câmara Superior de Recursos Fiscais é de verificar que os julgados não vinham distinguindo entre funcionários de organismos internacionais e servidores, expressão hoje utilizada genericamente no Brasil para designar tanto as pessoas que ingressam no serviço público mediante concurso, sob o amparo da Lei nº 8112, de 1992 – que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais – regime estatutário em distinção àqueles (servidores) contratados sob a regência da Consolidação das Leis do Trabalho.

É sabido, ao menos pelos administrativistas, que a Lei nº 1.711, de 1952, que dispunha sobre o Estatuto dos Funcionários Públicos Civis da União, que “funcionário é a pessoa legalmente investida em cargo público; e cargo público é o criado por lei, com denominação própria, em número certo e pago pelos cofres da União”.

Esta lei regia os vínculos entre Estado brasileiro e os seus funcionários, com todas as características próprias de funcionários públicos. Não de servidores,



Processo n.º :10166.012088/98-88
Acórdão n.º : CSRF/04-00.006

expressão cunhada a partir do momento em que o Estado nacional passou a contratar também por meio da CLT, estes denominados empregados.

Os servidores que a legislação do imposto de renda seleciona para isentar os seus rendimentos são aqueles vinculados estatutariamente às Missões Diplomáticas e aos Organismos internacionais, isto é, os funcionários na boa definição da Lei nº 1711. A isenção não se destina aos contratados, nem mesmo aos empregados na definição da CLT, para prestarem serviços por tempo ou projeto determinados.

Neste particular, embora à competência reconhecida no âmbito do Direito Internacional para que os Estados definam a legislação trabalhista, com abrangência àquele que presta atividade laboral nos Estados soberanos, o Estado brasileiro ainda não se definiu quanto a este tipo de contratações, sabidamente à margem dos direitos trabalhistas brasileiros.

Assim, aqueles servidores que prestam serviço em projetos realizados pelo PNUD aqui contratados, sem dúvida não são funcionários da Organização das Nações Unidas. Ou são prestadores de serviços autônomos ou são empregados celetistas em função das características trabalhistas com que desempenham suas atividades.

Neste caso, não é pelo fato de não receberem o devido amparo da legislação do trabalho que a relação laboral vai se tornar estatutária. Por outro lado, como já firmado no início deste voto, a legislação tributária a respeito da isenção não acolhe interpretação extensiva.

À vista do exposto, indiscutível concluir que aos prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território brasileiro por tempo ou projetos certos não são funcionários internacionais da ONU, pelo que não há como estender a estes trabalhadores a isenção do imposto de renda sobre as remunerações advindas por tais contratos, como a eles não se aplica a isenção do IPI e ICMS na aquisição de veículos.

Processo n.º :10166.012088/98-88
Acórdão n.º : CSRF/04-00.006

Não há como acolher a fundamentação do voto proferido no âmbito da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo que, os termos apresentados pelo I. Procurador da Fazenda Nacional, estou convicto, representam o direito insculpido Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Nações Unidas acolhida no direito pátrio. Voto por DAR provimento ao Recurso Especial.

Sala das Sessões – DF, em 15 de março de 2005.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA 