



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

Processo nº. : 10166.012162/98-39  
Recurso nº. : 133.780  
Matéria : IRPF - EXS.: 1994 e 1995  
Recorrente : MARIA DA GLÓRIA MARRA SILVEIRA CAVALCANTI  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA - DF  
Sessão de : 05 DE DEZEMBRO DE 2003  
Acórdão nº. : 102-46.226

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 específicas junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, estão isentos do imposto de renda brasileiro.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA DA GLÓRIA MARRA SILVEIRA CAVALCANTI.

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

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: **30 JAN 2004**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, JOSÉ OLESKOVICZ e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ. Ausente, justificadamente, o Conselheiro EZIO GIOBATTI BERNARDINIS.



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

Processo nº : 10166.012162/98-39

Acórdão nº : 102-46.226

Recurso nº : 133.780

Recorrente : MARIA DA GLÓRIA MARRA SILVEIRA CAVALCANTI

**RELATÓRIO**

Auto de infração às fls. 1/10, enquadrando legalmente a contribuinte por omissão de rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê leão), auferidos em decorrência da prestação de serviços profissionais eventuais a Organismo Internacional no ano-calendário 1993 e 1994.

Termo de Intimação nº 373 às fls. 13 remetida ao contribuinte para apresentação de documentos em original.

Documentos às fls. 14/15 e 17.

Impugnação às fls. 18/28, alegando ser isento de impostos os rendimentos do trabalho percebido por servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte ou mantenha convênio ou acordo.

Diligência às fls, 30/31.

Ofício nº 349/2001 às fls. 32, remetido ao representante residente das Nações Unidas no Brasil, a fim de que preste esclarecimento sobre as atividades desenvolvidas pela contribuinte.

Resposta do ofício nº 0349/2001 às fls. 33.

Informações Fiscais as fls, 34/35.

Comunicação n ° 97/2002 as fls. 36, enviada ao contribuinte para no prazo de 30 dias manifestar-se sobre a matéria.



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

Processo nº. : 10166.012162/98-39  
Acórdão nº. : 102-46.226

Manifestação apresentada pela contribuinte às fls, 37/43.

A decisão recorrida está assim ementada às fls, 44/59:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 1994, 1995

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 em projeto de cooperação técnica do PNUD nos anos-calendário de 1993 e 1994, não sendo, portanto, objeto de comunicação de que trata o artigo 6º 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 execução de imposto de renda sobre os rendimentos percebidos.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS POR PRESTAÇÕES 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.”

Intimação nº 464/02 as fls. 60, remetida do contribuinte.



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

Processo nº. : 10166.012162/98-39  
Acórdão nº. : 102-46.226

AR juntado as fls. 62/63.

Recurso voluntário as fls. 65/92, com documentos as fls 93/122, trazendo as mesmas argumentações apresentadas em fase de impugnação, reiterando o pedido de cancelamento do auto de infração.

Arrolamento de bens as fls. 123/126.

Certidão de fls, 127 remetendo os autos a DRJ para as providências cabíveis.

Certidão de fls. 128, recebendo os autos e encaminhando ao 1º conselho de contribuintes.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'me'.



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

Processo nº. : 10166.012162/98-39  
Acórdão nº. : 102-46.226

**VOTO**

Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

A matéria foi exaustivamente discutida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e inclusive já relatada por esta Conselheira. Assim passo a transcrever parcialmente o meu voto proferido no acórdão nº 102-43.683 da CSRF, ratificando a minha posição:

“....

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 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.”



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

Processo nº. : 10166.012162/98-39  
Acórdão nº. : 102-46.226

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 à 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 estejam 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”;
- 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:

*mb*



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

Processo nº. : 10166.012162/98-39

Acórdão nº. : 102-46.226

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

.....  
Seção 19 – Gozará 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 funcionários 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



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

Processo nº. : 10166.012162/98-39  
Acórdão nº. : 102-46.226

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 se tem 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 das 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  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.012162/98-39  
Acórdão nº. : 102-46.226

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

No que se refere à tributação dos rendimentos objeto de discussão, a autoridade de primeira instância rejeitou a argumentação do contribuinte, por entender que não se aplica ao caso em exame à isenção invocada, visto que tal benefício é privilégio concedido a funcionários pertencentes ao quadro efetivo da organização, incluindo-se nesta categoria os nacionais do Brasil com residência no País, nomeados de acordo com o art. 4.1 do Estatuto de Pessoal da Organização, que não estejam, cumulativamente recrutados no Brasil nem remunerados a taxa horária, e conclui por afirmar que os dispositivos invocados (arts. V e VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas) não amparam a pretensão do recorrente, e ainda que aplicáveis tais dispositivos haveria outras exigências a se cumprir, como apresentação de prova de que tenha sido nomeado para o quadro de pessoal da ONU, e comprovação da inclusão de seu nome na relação fornecida pelo Secretário Geral das Nações Unidas ao Governo brasileiro contendo os beneficiários da isenção, e ainda, esclarecer o fato de ser servidor do Governo do Distrito Federal e dele receber remuneração, o que, segundo afirma, é vedado a um funcionário da Organização das Nações Unidas.

Por sua vez, o sujeito passivo contesta o lançamento assegurando que os rendimentos pagos pelo Programa das Nações Unidas para Desenvolvimento no Brasil – PNUD são intributáveis, em razão do disposto no artigo



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

Processo nº. : 10166.012162/98-39

Acórdão nº. : 102-46.226

98 do CTN, pelos quais os tratados e as convenções internacionais devem prevalecer sobre a legislação tributária interna.

Com essas considerações, entendo que o ponto fundamental do litígio centra-se especificamente quanto ao alcance do benefício de isenção privilégio concedido aos funcionários nomeados para o quadro efetivo da ONU e não aos técnicos que prestam serviços a esse organismo, sem vínculo empregatício; ou, como argumenta a recorrente, que defende a tese de que a isenção prevista no art. 23, inciso II, do RIR/94 alcança qualquer rendimento de trabalho auferido por servidor de organismo internacional, independentemente de vínculo empregatício. Portanto, resta-nos estabelecer quais rendimentos seriam executados, considerando as disposições dos artigos V e VI da retro citada Convenção.

Cumprе observar que em conformidade com a disposições constantes da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aos funcionários domiciliados no País, foi estendido 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 n º 59.308/66, determina que os funcionários da ONU estão isentos de qualquer imposto sobre as remunerações pagas pela organização.



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

Processo nº. : 10166.012162/98-39  
Acórdão nº. : 102-46.226

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 nos parece estar nele subjacente o objetivo de estabelecer distinção entre as categorias de funcionários, como condição para o gozo do direito de isenção. <sup>1</sup>Parece, que a interpretação dada pelo fisco à limitação do benefício aos funcionários pertencentes (nomeados a título permanente) ao quadro efetivo da organização, como entende o julgador singular excede as restrições estabelecidas pela norma em discussão, que no meu entender, traduz claramente a abrangência que lhe é inerente, qual seja, remuneração pelo desempenho de funções em organismo 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 na organização com jornada de trabalho regular, consequência de um vínculo empregatício, 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 se 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.

---

<sup>1</sup>correção gráfica realizada posteriormente pela própria relatora



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

Processo nº. : 10166.012162/98-39  
Acórdão nº. : 102-46.226

No caso em litígio, consoante documentação comprobatória anexada aos autos pelo sujeito passivo, deixa 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. <sup>2</sup>O exercício de função junto aquele organismo se evidencia através dos documentos anexados posteriormente, os quais além de revelar a existência do vínculo empregatício para prestação de serviços junto ao organismo internacional em questão, na função de “técnica do projeto”, o que já revela um vínculo contratual com aquele órgão, faz, ainda, o contribuinte prova da remuneração mensal, conforme demonstram os comprovantes de rendimentos anexados às fls. 93/102, cuja autenticidade sequer foi questionada pelo fisco. Além do mais, é de se considerar que prestador de serviço esporádico não tem função, o que comprova a existência de um vínculo mantido entre o recorrente e aquele organismo.

No decisório, o julgador singular condiciona o reconhecimento do direito de isenção do nome do recorrente, como beneficiário dos privilégios e imunidades, que, segundo afirma, deveria constar da lista fornecida pelo Secretário Geral da ONU, formalidade esta que julga essencial ao reconhecimento do benefício pleiteado.

<sup>3</sup>A dependência desses elementos probatórios é usada como argumento na manutenção da exigência, que o julgador singular, equivocadamente, se valeu do entendimento expresso no acórdão nº 106-12.326, desta Sexta Câmara, de 18 de outubro de 2001, 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. Tais providências, pelo que me parece, não vem sendo adotadas pelas autoridades competentes das Nações Unidas.

---

<sup>2</sup>correção gráfica realizada posteriormente pela própria relatora

<sup>3</sup>correção gráfica realizada posteriormente pela própria relatora



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

Processo nº. : 10166.012162/98-39

Acórdão nº. : 102-46.226

Quanto a essa questão, não há como penalizar o sujeito passivo, pois exigir prova do cumprimento de formalidades a quem não compete tomar tal providência, caracteriza, inegavelmente, atribuir ao sujeito passivo a responsabilidade pela realização de elementos probatórios cujo ônus compete ao fisco produzi-los, através de esclarecimentos que, certamente, poderia a autoridade lançadora buscar junto à fonte pagadora, procedimento este que não foi adotado.

Pelas mesmas razões, entendo, s.m.j. que idêntico equívoco também cometeu o relator do voto condutor do Acórdão retrocitado, pois, impôs como condição para o reconhecimento do benefício da isenção, que o contribuinte fizesse prova da inclusão do seu nome relação fornecida pelo Secretário Geral da ONU ao Governo brasileiro.

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

Voto no sentido de **DAR** provimento ao recurso do Contribuinte, para que se reconheça o direito da recorrente à isenção sobre as parcelas pagas devido ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil, matéria objeto do presente litígio.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2003.

  
MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO