



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

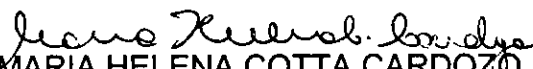
Processo nº : 10166.019357/00-32
Recurso nº : 140.303
Matéria : IRPF – Ex(s): 1999
Recorrente : MÁRCIO CORRÊA DE MELLO
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ/BRASÍLIA/DF
Sessão de : 23 de fevereiro de 2005
Acórdão nº : 104-20.451

REMUNERAÇÃO PAGA PELO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO BRASIL – PNUD. ISENÇÃO - A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, recepcionada pelo direito pátrio por intermédio do Decreto de nº 27.784, de 16 de fevereiro de 1950, estabelece isenção de imposto de renda para os rendimentos auferidos em decorrência de desempenho de função específica junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MÁRCIO CORRÊA DE MELLO.

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. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que negavam provimento ao recurso. A Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso fez declaração de voto.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 MAR 2005



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, NELSON MALLMANN, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'g' or similar character.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

Recurso nº : 140.303
Recorrente : MÁRCIO CORRÊA DE MELLO

RELATÓRIO

Inconformado com o v. acórdão prolatado pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília, DF, que manteve o lançamento de fls. 46, tirado de revisão de declaração de rendimentos correspondente ao ano-calendário de 1998, em decorrência de alteração de rendimentos declarados como isentos para tributáveis. O acórdão está sumariado nestes termos:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física- IRPF

Exercício:1999

Ementa: Isenção. Convenção sobre Privilégios e Imunidades da Nações Unidas.

Uma vez comprovado, por meio de informação obtida junto ao Representante Residente das Nações Unidas no Brasil, que o contribuinte foi contratado em regime de prestação de serviços para trabalhar num projeto de cooperação técnica do PNUD no ano-calendário de 1997, 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 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.

Matéria não impugnada. Omissão de Rendimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, conforme o art. 17, do Decreto nº 70.235/72, com a redação da Lei nº 9.532/97.

Lançamento precedente". (fls. 91/92).

Alega, em síntese, em suas razões que é "funcionário de organismo internacional, do qual o Brasil participa fazendo jus a isenção disciplinada no art. 23, II, do RIR/94, fundado no disposto no art. 5º, da Lei de nº 4.506/64, respaldado em orientação contida no Parecer Normativo de nº 717/79, bem como na Publicação Perguntas e Respostas. Traz a colação precedentes administrativos e judiciais.

Por outro lado, se não reconhecida a isenção afirma ser claro a responsabilidade da fonte pagadora pela não retenção e recolhimento de Imposto de Renda.

Diante do exposto requer o provimento do presente recurso para decretar a insubsistência do auto de infração vez que os rendimentos são isentos.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

VOTO

Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, Relatora

Examinados os pressupostos de admissibilidade do recurso verifica-se a presença dos requisitos legais e dele conheço.

A questão, ora em exame, não é nova, foi exaustivamente discutida no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes. Aos 28 de fevereiro de 2003, por ocasião do julgamento do recurso de nº 130.214, em exame de questão similar, quando integrava a 2ª Câmara, aderi ao voto proferido pela relatora Maria Goretti de Bulhões Carvalho. Eis o teor do voto:

"....

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

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 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 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:

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

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 (independente 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 pertencentes 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 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 tributado 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

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.

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 a isenção invocada, visto que tal benefício é privilégio concedido a funcionários pertencentes ao quadro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

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 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.

Cumprir 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

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.

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. 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

representação do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil – PNUD. O exercício de função junto aquele organismo se evidencia através dos documentos anexados, os quais além de revelar a existência do vínculo empregatício para prestação de serviços junto ao organismo internacional em questão, na função de “Engenheiro Agrônomo”, 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. 50/52, 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.

A dependência desses elementos probatórios é usada como argumento na manutenção da exigência, que o julgador singular, equivocadamente, se valeu do 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 vêm sendo adotadas pelas autoridades competentes das Nações Unidas.

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.

Voto no sentido de **DAR** provimento ao recurso do Contribuinte.....”(Ac. 102.45.967).

Naquela oportunidade aderi à corrente que entende ser pacífica a isenção para os rendimentos percebidos em decorrência de serviços prestados ao PNUD- Programa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil, nos termos do disposto no art. 98 do CTN e 23 do RIR/94. Ademais, tal posicionamento, encontra-se firmado neste Conselho.

Diante do exposto voto no sentido de dar provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2005

MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Trata o presente processo, de impugnação de lançamento decorrente da tributação de rendimentos recebidos, no ano-calendário de 1998, do PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, implementado no Brasil pela ONU - Organização das Nações Unidas. No entender do Recorrente, tais rendimentos seriam isentos.

A solução da lide requer a análise sistemática de toda a legislação que rege a matéria, e não apenas a invocação de alguns dispositivos legais que, citados de forma isolada, podem induzir o Julgador a uma conclusão precipitada, divorciada da *ultima ratio* que norteia a concessão da isenção em tela.

O artigo 5º da Lei nº 4.506/64, reproduzido no artigo 23 do RIR/94 e no artigo 22 do RIR/99, assim estabelece:

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

I - Servidores diplomáticos de governos estrangeiros;

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

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." (grifei)

Quanto aos incisos I e III, não há dúvida de que são dirigidos a estrangeiros, sejam eles servidores diplomáticos, de embaixadas, de consulados ou de repartições de outros países.

No que tange ao inciso II, este menciona genericamente os "servidores de organismos internacionais", nada esclarecendo sobre o seu domicílio, o que conduz a uma conclusão precipitada de que dito dispositivo incluiria os domiciliados no Brasil. Entretanto, o parágrafo único do artigo em tela faz cair por terra tal interpretação, quando determina que, relativamente aos demais rendimentos produzidos no Brasil, os servidores citados no inciso II são contribuintes como residentes no estrangeiro. Ora, não haveria qualquer sentido em determinar-se que um cidadão brasileiro, domiciliado no País, tributasse rendimentos como sendo residente no exterior, donde se conclui que o inciso II, ao contrário do que à primeira vista pareceria, também não abrange os domiciliados no Brasil.

Assim, fica demonstrado que o art. 5º da Lei nº 4.506/64, acima transcrito, não contempla a situação do Recorrente – brasileiro residente no Brasil.

Ainda que pudesse ser aplicado a um nacional residente no País – o que se admite apenas para argumentar –, o dispositivo legal em foco é claro ao determinar que a isenção concedida aos servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte tem de estar prevista em tratado ou convênio.

Nesse passo, tratando-se de rendimentos pagos pelo PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, verifica-se a existência do "Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

e a Agência Internacional de Energia Atômica", promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23/09/1966, que assim prevê:

"ARTIGO V

Facilidades, Privilégios e Imunidades

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

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';

c) com respeito à Agência Internacional de Energia Atômica o 'Acordo sobre Privilégios e Imunidades da Agência Internacional de Energia Atômica' ou, enquanto tal Acordo não for aprovado pelo Brasil, a 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas'." (grifei)

Ressalte-se que o PNUD é um programa das Nações Unidas, e não uma das suas Agências Especializadas que, conforme a própria "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas", são: Organização Internacional do Trabalho, Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura, Organização Mundial de Saúde, Associação Internacional de Desenvolvimento, Corporação Financeira Internacional, Fundo Monetário Internacional, Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento, Organização de Aviação Civil Internacional, União Internacional de Telecomunicações, União Postal Universal, Organização Meteorológica Mundial e Organização Marítima Consultiva Intergovernamental.

Sendo o PNUD um programa específico da Organização das Nações Unidas, as respectivas facilidades, privilégios e imunidades devem seguir os ditames,

pel



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

conforme comando do artigo V.I.a, acima, da "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas". Esta, por sua vez, foi firmada em Londres, em 13/02/1946, e promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 16/02/1950. Dita Convenção assim prevê:

"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 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;**
- c) serão isentos de todas as obrigações referentes ao serviço nacional;
- d) não serão submetidos, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, às restrições imigratórias e às formalidades de registro de estrangeiros;
- e) usufruirão, no que diz respeito à facilidades cambiais, dos mesmos privilégios que os funcionários, de equivalente categoria, pertencentes às Missões Diplomáticas acreditadas junto ao Governo interessado;
- f) gozarão, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, das mesmas facilidades de repatriamento que os funcionários diplomáticos em tempo de crise internacional;
- g) gozarão do direito de importar, livre de direitos, o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado. *pe*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

Seção 19. Além dos privilégios e imunidades previstos na Seção 13, o Secretário Geral e todos os sub-secretários gerais, tanto no que lhes diz respeito pessoalmente, como no que se refere a seus cônjuges e filhos menores gozarão dos privilégios, imunidades, isenções e facilidades concedidas, de acordo com o direito internacional, aos agentes diplomáticos." (grifei)

De plano, verifica-se que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos é dirigida a **funcionários da ONU** e encontra-se no bojo de **diversas outras vantagens**, a saber: imunidade de jurisdição; isenção de serviço militar; facilidades imigratórias e de registro de estrangeiros, inclusive para sua família; privilégios cambiais equivalentes aos funcionários de missões diplomáticas; facilidades de repatriamento idênticas às dos funcionários diplomáticos, em tempo de crise internacional; liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal, quando da primeira instalação no país interessado.

Embora a Convenção ora enfocada utilize a expressão genérica *funcionários*, a simples leitura do conjunto de privilégios nela elencados permite concluir que o termo **não abrange o funcionário brasileiro, residente no Brasil e aqui recrutado**. Isso porque não haveria qualquer sentido em conceder-se a um brasileiro residente no País, benefícios tais como facilidades **imigratórias** e de registro de **estrangeiros**, privilégios **cambiais**, facilidades de **repatriamento** e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal quando da **primeira instalação no País**.

Assim, fica claro que as vantagens e isenções – inclusive do imposto sobre salários e emolumentos – relacionadas no artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas não são dirigidas aos brasileiros residentes no Brasil, restando perquirir-se sobre que categorias de funcionários seriam beneficiárias de tais facilidades. A resposta se encontra no próprio artigo V da Convenção da ONU, na Seção 17, que a seguir se recorda: *pel*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

"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."

A exigência de tal formalidade, aliada ao conjunto de benefícios de que se cuida, não deixa dúvidas de que o *funcionário* a que se refere o artigo V da Convenção da ONU – e que no inciso II do art. 5º da Lei nº 4.506/64 é chamado de *servidor* – é o *funcionário internacional*, integrante dos quadros da ONU com *vínculo estatutário*, e não apenas contratual. **Portanto, não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades relacionados no artigo V da Convenção da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.**

Destarte, verifica-se que o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas harmoniza-se perfeitamente com o Inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506/64 (transcrito no início deste voto), já que ambos prevêm isenção do imposto de renda apenas para os não residentes no Brasil. Com efeito, conjugando-se esses dois comandos legais, conclui-se que os servidores/funcionários neles mencionados são aqueles funcionários internacionais, em relação aos quais é perfeitamente cabível a tributação de outros rendimentos produzidos no País como de residentes no estrangeiro, bem como a concessão de facilidades imigratórias, de registro de estrangeiros, cambiais, de repatriamento e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários não são residentes no País, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal ou mesmo lógico para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas no artigo V da Convenção da ONU, muito menos para que seja pinçado, dentre os diversos benefícios, o da isenção de imposto sobre salários e emolumentos, com o escopo de aplicar-se este – e somente este – a ditos técnicos. Tal procedimento estaria referendando a criação – à margem da legislação – de uma categoria de funcionários da ONU não enquadrável em nenhuma das existentes, a saber os “técnicos residentes no Brasil isentos de imposto de renda”, o que de forma alguma pode ser admitido.

Corroborando esse entendimento, o artigo VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas assim dispõe:

“ARTIGO VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas

Seção 22. Os técnicos (independentes dos funcionários compreendidos no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam enquanto em exercício de suas funções, incluindo-se o tempo de viagem, dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho 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 aos 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

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 aufram vantagens pessoais. O Secretário Geral poderá e deverá suspender a imunidade concedida a um técnico sempre que, a seu juízo impeçam a justiça de seguir seus trâmites e quando possa ser suspensa sem trazer prejuízo aos interesses da Organização."

Como se vê, a isenção de impostos sobre salários e emolumentos não consta – e nem poderia constar – da relação de benefícios concedidos aos técnicos a serviço das Nações Unidas.

Constata-se, assim, a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU, que goza de um conjunto de benefícios, dentre os quais o de isenção de imposto sobre salários e emolumentos, em contraposição a uma categoria de técnicos que, ainda que possuindo vínculo contratual permanente, não é albergada por esses benefícios. Tal constatação é corroborada pela melhor doutrina, aqui representada por Celso D. de Albuquerque Mello, no seu "Curso de Direito Internacional Público" (11ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 723 a 729):

"Os funcionários internacionais são um produto da administração internacional, que só se desenvolveu com as organizações internacionais. Estas, como já vimos, possuem um estatuto interno que rege os seus órgãos e as relações entre elas e os seus funcionários. Tal fenômeno fez com que os seus funcionários aparecessem como uma categoria especial, porque eles dependiam da organização internacional, bem como o seu estatuto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

jurídico era próprio. Surgia assim uma categoria de funcionários que não dependia de qualquer Estado individualmente.

(...)

Os funcionários internacionais constituem uma categoria dos agentes e são aqueles que se dedicam exclusivamente a uma organização internacional de modo permanente. Podemos defini-los como sendo os indivíduos que exercem funções de interesse internacional, subordinados a um organismo internacional e dotados de um estatuto próprio.

O verdadeiro elemento que caracteriza o funcionário internacional é o aspecto internacional da função que ele desempenha, isto é, ela visa a atender às necessidades internacionais e foi estabelecida internacionalmente.

(...)

A admissão dos funcionários internacionais é feita pela própria organização internacional sem interferência dos Estados Membros.

(...)

O funcionário é admitido na ONU para um estágio probatório de dois anos, prorrogável por mais um ano. Depois disto, há a nomeação a título permanente, que é revista após 5 anos.

(...)

A situação jurídica dos funcionários internacionais é estatutária e não contratual (...) Já na ONU o estatuto do pessoal (entrou em vigor em 1952) fala em nomeação, reconhecendo, portanto, a situação estatutária dos seus funcionários. Este regime estatutário foi reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas, mas que o amenizou, considerando que os funcionários tinham certos direitos adquiridos (ex.: a vencimentos).

(...)

Os funcionários internacionais, como todo e qualquer funcionário público, possuem direitos e deveres.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

(...)

Os funcionários internacionais, para bem desempenharem as suas funções, com independência, gozam de privilégios e imunidades semelhantes às dos agentes diplomáticos. Todavia, tais imunidades diplomáticas só são concedidas para os mais altos funcionários internacionais (secretário-geral, secretários-adjuntos, diretores-gerais etc.). É o Secretário-Geral da ONU quem declara quais são os funcionários que gozam destes privilégios e imunidades.

Cabe ao Secretário-Geral determinar quais as categorias de funcionários da ONU que gozarão de privilégios e imunidades. A lista destas categorias será submetida à Assembléia Geral e 'os nomes dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos governos membros'. Os privilégios e imunidades são os seguintes: a) 'imunidade de jurisdição para os atos praticados no exercício de suas funções oficiais'; b) **isenção de impostos sobre salários**; c) a esposa e dependentes não estão sujeitos a restrições imigratórias e registro de estrangeiros; d) isenção de prestação de serviços; e) facilidades de câmbio como as das missões diplomáticas; f) facilidades de repatriamento, como as missões diplomáticas, em caso de crise internacional, estendidas à esposa e dependentes; g) direito de importar, livre de direitos, 'o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado'.

Além dos privilégios e imunidades acima, o Secretário-geral e os sub-secretários-gerais, bem como suas esposas e filhos menores, 'gozarão dos privilégios, imunidades, isenções e facilidades concedidas, de acordo com o direito internacional, aos agentes diplomáticos'.

Os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos seguintes privilégios e imunidades: a) 'imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais'; b) 'imunidade de toda ação legal no que concerne aos atos por eles praticados no desempenho de suas funções'; c) 'inviolabilidade de todos os papéis e documentos'; d) 'direito de usar códigos e de receber documentos e correspondência em malas invioláveis' para se comunicar com a ONU; e) facilidades de câmbio; f) quanto às 'bagagens pessoais, as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomáticos'.

(grifei)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.019357/00-32
Acórdão nº. : 104-20.451

Como se pode constatar, a doutrina mais abalizada, acima colacionada, não só reconhece a existência, dentro da ONU, de dois grupos distintos – funcionários internacionais e técnicos a serviço do Organismo – como identifica o conjunto de benefícios com que cada um dos grupos é contemplado, deixando patente que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos não figura dentre os privilégios e imunidades concedidos aos técnicos a serviço da ONU que não sejam funcionários internacionais.

Diante do exposto, constatando-se que o interessado não é funcionário internacional pertencente ao quadro estatutário da ONU, incluído em lista fornecida pelo seu Secretário-Geral, mas sim técnico residente no Brasil, a serviço do PNUD, não há como conceder-lhe a isenção pleiteada, razão pela qual **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO**.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2005


MARIA HELENA COTTA CARBOZO