



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10168.001953/00-55
Recurso nº. : 134.979
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998
Recorrente : RENATO BOTARO
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 21 DE OUTUBRO DE 2004
Acórdão nº. : 106-14.261

IRPF - O imposto de renda das pessoas físicas é devido, mensalmente no momento da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos e ganhos de capital.

IRPF - ISENÇÃO - CONVENÇÃO SOBRE PRIVILÉGIOS E IMUNIDADES DAS NAÇÕES UNIDAS - Comprovado nos autos que o recorrente não se enquadra na categoria de funcionários beneficiados pela isenção de rendimentos conferida aos funcionários da ONU, mantém-se o lançamento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RENATO BOTARO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, quanto à tributação dos rendimentos auferidos junto ao PNUD, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo (Relator), Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Matta Rivitti e Wilfrido Augusto Marques e, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, quanto à tributação de rendimentos recebidos provenientes do exterior. Designado para redigir o voto vencedor quanto à tributação dos rendimentos auferidos junto ao PNUD, o Conselheiro Luiz Antonio de Paula.

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE

LUIZ ANTONIO DE PAULA
REDATOR DESIGNADO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

FORMALIZADO EM: **31 JAN 2005**

Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

Recurso nº. : 134.979
Recorrente : RENATO BOTARO

RELATÓRIO

Em 22/03/2000 foi lavrado o Auto de Infração exigindo o recolhimento do valor de R\$ 71.393,30, valor este já acrescido de multa e juros, cálculo válido até 04/2000, relativo ao IRPF, referente ao fato gerador de 1997. O crédito tributário decorreu da revisão dos rendimentos lançados como isentos e não tributáveis para rendimentos tributáveis e de deduções indevidas. O embasamento legal é o seguinte: arts. 58, V, art. 23, II, do RIR/94; art. 5º do Decreto nº 59.308/66; Decreto legislativo nº 10/59; Decreto nº 52.288/63; Decreto nº 27.784/50; arts. 8º, II, "b" e § 3º, e 12, I a III e § 1º da Lei nº 9.250/95; arts. 37 a 40 da IN SRF n.º 25/96.

Não concordando com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, argumentando o seguinte:

- que concorda com a dedução indevida de imposto, por se tratar de equívoco seu;
- que realizou pagamento à FAAP, relativos às despesas de instrução de sua filha, no valor total de R\$ 4.416,84 juntando extrato fornecido pela entidade, portanto superior ao limite estabelecido de R\$ 1.700,00;
- que no período de 1993 a janeiro de 1997 era funcionário do CIAT, exercendo a missão de Coordenador Geral do Projeto de Modernização da Administração Tributária na Venezuela, portanto os valores recebidos são legalmente isentos por se tratar de rendimentos de residente no exterior;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

- que desde fevereiro de 1997, é funcionário da PNUD, portanto isento de qualquer imposto sobre salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas, conforme determina o art. V do Decreto n.º 27.784/50.

A impugnação foi julgada em 17/10/2002, onde o lançamento foi julgado procedente em parte.

Os fundamentos de tal decisão são os seguinte:

- a dedução indevida do imposto foi reconhecida pelo contribuinte, razão pela qual mantém-se a respectiva glosa;
- quanto às despesas com instrução, o impugnante comprovou a dedutibilidade do pagamento, devendo ser restabelecida a dedução correspondente ao valor de R\$ 1.700,00;
- quanto ao rendimento recebido do CIAT temos duas situações distintas: o valor de US\$ 4.500,00 recebido em 01/97 está isento do Imposto de Renda no Brasil, tendo em vista que na ocasião o contribuinte residia no exterior; já o valor de US\$ 30.900,00 recebido em 05/97 está sujeito à incidência do Imposto de Renda no Brasil, pois na ocasião o contribuinte era residente no Brasil;
- quanto ao rendimento recebido do PNUD, no valor de R\$ 88.000,00, não basta ser nomeado funcionário do quadro efetivo da ONU para ter direito à isenção, é essencial que a ONU forneça a lista dos nomes dos funcionários alcançados ao governo brasileiro, portanto o tal rendimento é tributável.

Em 17/01/2003, inconformado com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília - DF, o contribuinte interpôs



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

tempestivamente Recurso Voluntário perante este Conselho, requerendo a extinção do lançamento, onde em prol de sua defesa evoca os mesmos argumentos da impugnação, esclarecendo, ainda, o seguinte:

- que os serviços prestados ao PNUD não pode ser caracterizado como eventual ou autônomo uma vez que preenche os requisitos previstos no art. 3º da CLT;
- que a isenção prevista no inciso II, do art. 23, do RIR/94, aplica-se aos rendimentos decorrentes do trabalho, sem restrições, auferidos pelos servidores de organismos internacionais, tanto os estrangeiros como os nacionais.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

VOTO VENCIDO

Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, Relator

Permanece ainda em discussão parcela do lançamento levado a efeito em face do contribuinte Renato Botaro, que me sue recurso voluntário pleiteia que sejam reconhecidas como não tributáveis os salários recebidos de Organismo Internacional - PNUD enquanto residente no país, e também aquelas percebidas a título de prestação de serviços do mesmo Órgão.

Relativamente às verbas salariais recebidas como funcionário do Pnud, entendo que essas verbas não devem ser tributadas conforme argumentos trazidos em manifestações anteriores e que abaixo passo a reproduzir.

Conforme acima mencionado, a matéria em questão é freqüentemente apresentada para análise em nosso Tribunal Administrativo, sendo certo que apesar de toda a controvérsia que cerca esse tema, já foi possível a formação de rigoroso entendimento, que apesar de não ser único, reflete com muita clareza meu posicionamento sobre a questão.

Nesse sentido aproveito a oportunidade para reiterar minha homenagem ao Ilustre Ex-Conselheiro Dr. Luiz Fernando de Oliveira de Moraes e, compartilhando do mesmo entendimento, peço permissão para adotar seu brilhante Voto, condutor do Acórdão n.º 106.10.563, que aqui transcrito, passa a fazer parte integrante deste.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

"VOTO - Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

Conheço do recurso, por preenchidas as condições de admissibilidade. Na medida em que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhe sobrevenha (CTN, art. 98), a espécie, por envolver o vínculo jurídico de organização internacional com pessoas físicas que lhe prestam serviços, bem assim as relações daquela com o Brasil, deve ser examinada à luz dos atos internacionais aplicáveis, a saber, a Carta das Nações Unidas, a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas (integrada à ordem legal brasileira pelo Decreto nº 27.784, de 16.02.50), o Acordo Básico de Assistência com a ONU, suas Agências Especializadas e a AIEA (aprovado pelo Congresso Nacional com o Decreto Legislativo nº 11/66 e promulgado pelo Poder Executivo com o Decreto nº 59.308, de 23.09.66) e a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 23.05.69.

Este último ato, não considerado pelo julgador monocrático em sua decisão, deve estar sempre em evidência quando a discussão se trava em torno da interpretação de tratados e convenções internacionais. É ele que estabelece as normas de sobre direito que informam, não só sua interpretação, mas também sua formalização, vigência, aplicação, alcance, modificação, nulidade, extinção e respectivos procedimentos. Notadamente quanto à atividade hermenêutica dos tratados e convenções internacionais, adverte o jurista e diplomata LUIZ DILERMANDO DE CASTELLO CRUZ:

A interpretação dos atos internacionais não se distingue, como técnica de interpretação do direito legislado em geral, mas é preciso advertir, sobre o ponto, que não é possível dar aos vocábulos significados tirados do direito interno, sob pena de que o ato receba em cada um dos Estados partes uma interpretação diferente e, destarte, se fragmente em várias estruturas normativas.

(CASTELLO CRUZ, Aspectos Jurídicos e Taxionômicos dos Atos Internacionais, ed.1982, p. 53).

Como se verá, merece, permissa vênia, reparos a decisão recorrida por não valer-se de uma interpretação sistemática dos atos internacionais citados. Ao revés, preferiu colher disposições isoladas, que não nos dão uma visão integral e harmônica do todo. Cabe, em especial, apontar para o fato de que a decisão recorrida, para justificar a exigência fiscal, amparou-se em restrições da Convenção de Privilégios e Imunidades, que datam da época de fundação da ONU, no imediato pós-guerra.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

O aplicador da legislação internacional não pode ignorar que a ONU consolidada e atuante de hoje se diferencia em muito da ONU embrionária de então. No já longínquo ano de 1946, não cogitavam os criadores das Nações Unidas, dadas as condições históricas da época, de conferir à organização o poder de interferir de forma tão ampla nos Estados membros, mas esse poder veio a se tornar inevitável por influência das grandes potências ocidentais e sua política de globalização, que demandam iniciativas para promoção da paz e da diminuição das desigualdades mundiais.

Hoje a presença de Forças Armadas dos Estados membros em outros países, em cumprimento de missões de paz, sob a bandeira da ONU, é fato corriqueiro e permanente. Também o é – e aqui o ponto de nosso interesse imediato – a presença de técnicos encarregados e pagos pelas Nações Unidas para atividades as mais variadas voltadas à formulação de planos de desenvolvimento, dentro da filosofia de que a paz mundial, objetivo maior da organização, somente será alcançada se a pobreza for ao menos reduzida a níveis toleráveis.

Falha, ainda, o julgador monocrático em não haver percebido o verdadeiro alcance da imunidade conferida à ONU e a seus representantes. É certo que o Direito Internacional Público já não abriga o princípio da imunidade absoluta dos representantes de organismos internacionais, bem assim de Estados estrangeiros, que cede diante da necessidade de cada país e da própria comunidade internacional coibir certos abusos. Não obstante, a imunidade continua a ser consagrada de forma ampla, tanto que, em princípio, ela sempre se presume e, corolariamente, quando invocada, deve ser de logo reconhecida.

Este tem sido o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao sobrestar ação de investigação de paternidade contra diplomata estrangeiro, que invocava imunidade de jurisdição (RE-104262/DF) e ao garantir a inviolabilidade de correspondência de cidadão brasileiro, detentor do cargo de vice-cônsul honorário de país estrangeiro (RHC-49183/SP).

Especificamente sobre a imunidade ou isenção tributária em foco (a Convenção sobre Privilégio e Imunidades vale-se indistintamente de ambas as expressões), o rigor do aplicador da lei deve ser o mesmo com o que preserva a imunidade tributária de pessoas e bens contemplada na Constituição, na medida em que a Carta Magna lhe impõe o dever de preservar, não só os direitos e garantias nela expressos, mas também aqueles constantes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (art. 5º, § 2º). É sabido o empenho do STF em coibir interpretações restritivas às citadas imunidades, sendo exemplo recente a decretação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

liminar de inconstitucionalidade de artigos da Lei nº 9.532/97, que criavam incidências tributárias para entidades de assistência social (ADI nº 1.802).

Ainda sobre o tema, cabe ressaltar que, ao contrário do que sugere a decisão recorrida, o citado caso Mazilu, sobre o qual se pronunciou, em caráter consultivo, a Corte Internacional de Justiça, traz uma afirmação plena do princípio da imunidade, na medida em que ali não estava em discussão o enquadramento do interessado, Sr. Dumitru Mazilu, cidadão romeno, ou como funcionário efetivo, ou como técnico a serviço das Nações Unidas. Com efeito, a controvérsia, que opôs o Governo da Romênia e a ONU, devia-se a que o primeiro negava ao interessado as garantias previstas no art. 6º, seção 22, da convenção respectiva, enquanto que a segunda pretendia atribuir-lhe as imunidades que, como técnico a serviço da organização, lhe correspondiam.

A decisão, favorável à pretensão da ONU, então tomada pela Corte de Haia vem de ser lembrada, em caso idêntico, mais recente e ainda pendente de solução definitiva, no qual conflitam a organização e o Governo da Malásia em torno da aplicação das mesmas cláusulas convencionais ao técnico Dato Param Kumaraswamy, um jurista daquele país asiático, submetido a processo judicial por opiniões emitidas na qualidade de representante da organização. Na representação feita a Corte, o Secretário Geral da ONU, endossando parecer do Conselho Econômico e Social, reporta-se ao precedente, para enfatizar, *verbis*:

Aquela Convenção é, *inter alia*, destinada a proteger várias categorias de pessoas, incluindo "Técnicos a Serviço das Nações Unidas", de todos os tipos de interferência de autoridades nacionais. Em particular, a Seção 22 do Artigo VI da Convenção prevê [...] (texto já transcrito no processo).

Após relatar os fatos que atentariam contra a imunidade do citado representante, após transcrever a Seção 20 do artigo 5º (relativo aos funcionários), segundo o qual os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários no interesse das Nações Unidas e não para que deles aufram vantagens pessoais, e posicionar-se quanto ao caráter não absoluto da imunidade, ao lembrar seu poder-dever de renunciar a tal imunidade, face a qualquer abuso delas por parte de um técnico ou funcionário, conclui por emitir ao Governo da Malásia a seguinte ordem:

Apela ao Governo da Malásia que assegure que todos os julgamentos e procedimentos sobre este assunto nos tribunais malaaios sejam sobrestadas uma vez que pende recepção de parecer da Corte



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

Internacional de Justiça, que deverá ser aceita como decisiva pelas partes.

À vista das transcrições acima é forçoso concluir-se: a ONU, amparada em entendimento da Corte de Haia, longe de conferir um status subalterno aos técnicos a seu serviço, empenha-se em estender-lhes os privilégios e imunidades, em princípio atribuíveis aos integrantes de seu quadro efetivo, desde que inerentes às atribuições que desempenhem. O chamado caso Mazilu e seu congênere não afasta a priori dos técnicos qualquer aspecto dessas imunidades, aí incluída a imunidade tributária, que sequer é aventada. Veremos adiante, quando voltarmos a essas decisões da Corte de Haia, que a variedade de situações funcionais hoje existentes no âmbito das Nações Unidas demandam soluções específicas, que o simples apelo à Convenção sobre Privilégios e Imunidades não consegue resolver a contento.

Colocadas essas premissas, quanto à amplitude atual da atuação da ONU e a extensão da imunidade conferida a ela e a seus representantes, passemos ao exame das disposições do Acordo Básico de Assistência Técnica, regulador das atividades do PNUD, em conjunto com as cláusulas dos demais atos internacionais pertinentes.

Está-se aqui diante de um acordo, que não deve, porém, ser tratado como um ato de hierarquia inferior ao tratado, a teor do disposto no art. 3º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados:

O fato de a presente Convenção não se aplicar a acordos internacionais concluídos entre Estados e outros sujeitos de Direito Internacional, ou entre estes outros sujeitos de Direito Internacional, nem em forma não escrita, não prejudicará:

- o valor jurídico desses acordos;

- a aplicação a esses acordos de quaisquer regras enunciadas na presente Convenção às quais estariam submetidos em virtude do Direito Internacional, independentemente da referida Convenção.

Como adverte FRANCISCO REZEK, não é exato, na hora presente, que [na expressão acordo] seja o nome próprio para compromissos internacionais menores, em relação àqueles indicáveis como tratados (REZEK, Direito dos Tratados, ed.1984. p.86). HILDEBRANDO ACCIOLY observa que, alternativamente à denominação genérica de tratados, utilizam-se várias outras, mas lembra que a denominação [...] não tem importância jurídica ou só a terá muito relativa. (ACCIOLY, Tratado de Direito Internacional, ed. 1967, vol. I, p.544).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

A seu turno, LUIZ DILERMANDO DE CASTELLO CRUZ coloca como pressuposto da validade dos acordo como fonte obrigacional a prova de que os pactuantes tenham querido inserir o ato nas respectivas ordens jurídicas (CASTELLO CRUZ, ob.cit. p.38), condição manifestamente preenchida na espécie, com a edição dos decretos legislativo e executivo antes citados.

O Acordo em foco tem por objeto a elaboração de programas de operações de mútua conveniência [dos pactuantes, Brasil e ONU e suas agências] para a realização de atividades de assistência, que, a teor de seu item 3, se desenvolve sob as mais variadas atividades (seminários, treinamentos, projetos-piloto, concessão de bolsas de estudo etc.).

A assistência técnica será prestada por peritos, conforme art. 1º, item 4, letra a, verbis:

Os peritos incumbidos de assessorar e prestar assistência técnica ao Governo, ou por intermédio deste, serão selecionados pelos Organismos, em consulta com o Governo, e serão responsáveis perante os Organismos interessados .

No detalhamento das funções de tais peritos, mais se evidencia sua subordinação hierárquica aos organismos internacionais, que a norma transcrita aponta, ao ressaltar a relação de responsabilidade. São eles intermediários dos organismos perante o pessoal técnico do Governo brasileiro, aos quais têm o dever de instruir acerca de seus métodos e práticas profissionais e os princípios em que os mesmos se baseiam (art. 1º, item 4, c) e, embora devam cumprir instruções do Governo, deverão fazê-lo com a ressalva de que tais instruções estejam de acordo com a natureza de suas funções e segundo o que for mutuamente acordado entre o Governo e os Organismos interessados (item 4, b).

Mas, a disposição bilateral que demonstra à sociedade a subordinação hierárquica, na sua forma mais acabada, a relação do emprego, é a do art.3º, item 1, a, que impõe aos organismos internacionais a obrigação de pagar os salários dos peritos. Note-se que o item se refere a despesa pagável fora do Brasil, mas, dentre as acepções possíveis – que deve ou pode ser pago – quis certamente referir-se à segunda, pois o item seguinte prevê a alternativa de pagamento no país.

Vê-se, pois, que a atuação desses peritos não é temporária e eventual, mas contínua e permanente, como soem ser os vínculos trabalhistas, tal como sustenta o sujeito passivo em suas razões de recurso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

Segundo o Acordo, a expressão perito tem um sentido amplo, pois compreende também qualquer outro pessoal de assistência técnica designado pelos Organismos para servir no país, nos termos do presente acordo, excetuando-se qualquer representante, no país, da Junta de Assistência Técnica e seu pessoal administrativo (art.4º, item 2, d). Excluem-se, também, por óbvio, os profissionais que o ajuste determina sejam custeados pelo Governo brasileiro, para atender, a saber, os serviços de pessoal técnico e administrativo, inclusive o necessário auxílio local de secretaria, de intérpretes tradutores e serviços correlatos (art. 4º, item 1, a).

Por fim, o Acordo equipara os peritos de assistência técnica aos demais funcionários do organismo internacional, ao determinar – diria melhor, ao impor – ao Governo brasileiro a obrigação de aplicar convenções precedentes, que disciplinam privilégios e prerrogativas do pessoal da ONU e suas agências, a seus funcionários, inclusive peritos de assistência técnica (art. 5º, item I).

Ao fazê-lo, revogou, no particular, a distinção entre funcionários e técnicos contemplada na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, pois, embora esta se referida a técnicos e o Acordo a peritos, as expressões devem, sem sombra de dúvida, serem consideradas sinônimas, pois foram traduzidas da mesma palavra inglesa (experts), presente em ambos os atos. A derrogação em foco amolda-se à letra da Carta da ONU, que prevê a multiplicidade de recomendações e convenções com o objetivo de determinar pormenores quanto à aplicação de privilégios e imunidades aos funcionários da organização (Art. 105), e, bem assim, ao texto da própria Convenção, artigo final, seção 36, verbis:

O Secretário Geral poderá concluir com um ou mais Membros acordos suplementares, ajustados, no que diz respeito ao referido Membro ou Membros, às disposições da presente Convenção.

Essas circunstâncias de fato e de direito apontam para a evolução da forma de atuar da ONU junto aos países membros, referida anteriormente, que não se coaduna com missões de curto prazo, mas requer a presença duradoura da organização, através de seu pessoal técnico. Daí ser despicienda para a solução da controvérsia a invocação do já abordado caso Mazilu, pois o pivô deste caso, assim como o de caso congênere mais recente, Sr. Dato Param Kumaraswamy, atuaram, em nome da ONU, de forma bem diversa a dos peritos do PNUD.

Tanto um, como outro - informam documentos oficiais da organização e da Corte de Haia - foram designados para a função de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

Special Rapporteur, o primeiro junto a Subcomissão para Prevenção da Discriminação e Proteção das Minorias, o segundo junto a Comissão de Direitos Humanos para a Independência de Juizes e Advogados. A expressão rapporteur, vocábulo francês adotado também no idioma inglês, significa, segundo o Dicionário Collins, a pessoa que é oficialmente designada por uma organização para investigar um problema ou comparecer a um encontro e apresentar relatório sobre ele_.

À vista de tal definição, conclui-se ser rapporteur a pessoa que reúne as funções de observador e relator, no caso específico, da situação dos direitos humanos em determinados Estados-membro da ONU. Nos documentos relativos ao Sr. Dato Param, tem-se notícia de que a ele foi conferido um mandato, do qual resultou a elaboração de quatro relatórios, e que, à época da ocorrência dos fatos caracterizadores de desrespeito a sua imunidade, já não estava mais em missão do organismo. Fica, assim, evidenciada a transitoriedade de seu vínculo, justificando a aplicação do art. 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades, bem assim a impossibilidade de serem adotados o precedentes como paradigmas no presente julgamento, pois, como vimos, diverso é o suporte fático, diversa é a hipótese legal aplicável.

Outro ponto da Convenção, no qual se fundamenta o julgador monocrático, que não encontra respaldo no Acordo de Assistência Técnica diz respeito ao procedimento inserto na seção 17 do Art. 5º. No particular, não se vincula a imunidade do servidor da ONU à apresentação de uma lista das categorias funcionais beneficiadas ao Governo brasileiro, pois a matéria tem disciplina específica no Acordo: o item 4 do art. 1º, antes transcrito, dispõe que os peritos serão selecionados pelos Organismos, em consulta com o Governo (grifei).

Por conseguinte, se o Governo brasileiro participa da seleção do perito, vale dizer, se ele é previamente ouvido a respeito de qualquer contratação, a comunicação posterior de um fato do qual tem pleno conhecimento e aceitação, se apresenta como uma formalidade inócua, desprovida de qualquer sentido.

De qualquer sorte, ao erigir a apresentação de lista como condição do reconhecimento da imunidade tributária da Recorrente, a autoridade fiscal está malferindo a imunidade tributária da própria organização, pois, sendo esta ampla, não lhe é lícito exigir, a par do pagamento de tributos, o cumprimento de obrigações acessórias. Destas efetivamente se tratam, à vista da definição legal, a saber, prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, art. 113, § 2º).

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

Do exposto até aqui, tenho por demonstrado que os atos internacionais examinados amparam a pretensão da Recorrente, perito do PNUD, equiparado a funcionário da ONU, em ver reconhecido seu direito de ficar isento de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas (Convenção sobre Privilégios e Imunidades, art. 5º, seção 18, letra b).

A legislação interna brasileira não discrepa desse entendimento, não obstante algumas interpretações em contrário, às quais adere o julgador monocrático, tenham sido feitas equivocadamente ao longo do tempo.

O Parecer CST nº 717/79, emitido em resposta à consulta da Representação do PNUD, nos dá notícia de precedentes, que enfocavam a matéria sob uma perspectiva diferente e cujas conclusões são ali revistas, notadamente por fazerem uso de analogia extensiva, critério interpretativo censurado pelo CTN. Pretendiam tais pareceres estender aos peritos do PNUD situações próprias de outros profissionais e disciplinadas por atos internacionais sem qualquer relação com os pactos relativos às Nações Unidas.

Da análise conjunta dos arts. 23 e 58 do RIR/94 depreende-se que os rendimentos recebidos de organismos internacionais são tributáveis, quando o Brasil não se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção. É falso que o art. 23, com matriz lega no art. 5º da Lei nº 4.506/64, mas também no art. 30 da Lei nº 7.713/88, se aplique exclusivamente a funcionários domiciliados no exterior, como entende o julgador monocrático, a partir de uma errada transcrição do dispositivo, cuja correta dicção é a seguinte:

“Art. 23 :Estão isentos do imposto os rendimentos percebidos por:

I – servidores diplomáticos estrangeiros a serviço 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 – servidores não brasileiros 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.

§ 1º As pessoas referidas neste artigo serão contribuintes como residentes no exterior em relação a outros rendimentos produzidos País. (grifei)”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

Fundamentando seu entendimento, o Delegado de Julgamento faz eco a pareceres normativos da COSIT-SRF, ao afirmar:

A análise do parágrafo único supracitado [§ 1º no RIR/94] revela que o dispositivo aplica-se exclusivamente a funcionários domiciliados no exterior. Se assim não fora, as disposições do referido parágrafo estabeleceriam a tributação como residente no exterior de outros rendimentos auferidos por pessoas domiciliados no Brasil, o que seria um contra-senso.

Equivocada, permissa vênia, é a interpretação fiscal. Se o legislador quisesse se referir tão-só aos servidores estrangeiros ou não brasileiros de organismos internacionais teria, no item correspondente, apostado um destes adjetivos qualificativos restritivos ao substantivo servidores, como o fez nos demais incisos (II e III). Não pode o intérprete restringir onde o legislador não o fez.

Ademais, a interpretação dada ao parágrafo do artigo transcrito despreza as mais elementares regras de interpretação de texto na língua portuguesa. A conjunção como é aqui utilizada como conjunção comparativa para, como ensinam filólogos e gramáticos do porte de CELSO CUNHA e M. SAID ALI, estabelecer o confronto entre dois termos, e pode ser substituída, mantido o mesmo significado, pela expressão tal qual. Por conseguinte, as pessoas referidas no artigo serão contribuintes no Brasil tal qual os residentes no exterior.

A ressalva de que os servidores em tela devem ser tributados como se fossem residentes em país estrangeiro não faria sentido se eles residissem efetivamente fora do Brasil. A ressalva somente se justifica, porque, trabalhando em organismos internacionais ou embaixadas de países estrangeiros acreditados no Brasil, eles, a toda evidência, residem, no momento da ocorrência do fato gerador, no Brasil, embora possam ter domicílio permanente em outro país.

Não há nenhum contra-senso nesta interpretação, perfeitamente ajustada à sistemática do imposto de renda brasileiro, tanto que o art. 2º do RIR/94, prevê regras especiais de tributação de pessoas físicas domiciliadas ou residentes no exterior ou a eles equiparados. Vale dizer, o RIR admite que contribuintes possam, por ficção legal, serem considerados como domiciliados ou residentes no exterior, ainda que de fato não o sejam, e é isto que o parágrafo sob comento proclama.

Cabe, ainda, ressaltar que a política tributária brasileira tem se orientado no sentido de propiciar tratamento favorecido aos investimentos externos. Pesa certamente nesta decisão o fato de não haver aí apropriação de riqueza interna, mediante a utilização e conseqüente exaustão dos meios de produção e de recursos naturais,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

que é o pressuposto filosófico da participação do Estado na parcela de riqueza auferida sob a forma de percepção de lucros ou na distribuição destes a título de salários. Os recursos forâneos provêm da poupança externa e vem somar-se à riqueza produzida internamente no país, daí o empenho do Estado brasileiro em criar condições legais que incentivem sua aplicação aqui e não em outros países. Se essa política vale para capitais aqui aportados com o objetivo de lucro, com mais razão haverá de se aplicar aos recursos escassos e disputados de um organismo internacional.

Por fim, registre-se que a jurisprudência deste Conselho, que perfilhava a orientação seguida na decisão de primeiro grau (Ac.º 104-6.779/89), vem de firmar-se em sentido contrário, como se constata à leitura do acórdão unânime assim ementado:

"IRPF- REMUNERAÇÃO PAGA PELO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO DO 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. (Ac. 15.086, de 03.06.88, relator Cons. ELIZABETO CARREIRO VARÃO, unânime)."

Tais as razões, considerando que os atos internacionais que regem a matéria caracterizam a Recorrente como beneficiária de imunidades conferidas aos funcionários da ONU, inclusive da isenção tributária dos rendimentos por esta e suas agências pagos; considerando que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, a teor do disposto no art. 98 do CTN; considerando, que sequer há discrepância entre a ordem legal brasileira e a internacional, pois a regra eximente do art. 23, item II, do RIR/94 harmoniza-se com a legislação de regência das Nações Unidas, por se dirigir a funcionários de organizações internacionais, sem distinguir quanto a sua nacionalidade, voto por dar provimento ao recurso."

Portanto, considerando as razões acima transcritas, entendo que as verbas salariais recebidas por funcionários do PNUD, não estão sujeitas à tributação.

Por outro lado, entendo que não assiste razão ao recorrente quanto à parcela recebida a título de prestação de serviços ao CIAT.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

Depreende-se dos autos, que o recorrente prestou serviços, no exterior, ao Centro Interamericano de Administração Tributária onde percebia seus rendimentos mensais, tendo apresentado devidamente suas declarações de rendimentos.

Contudo, conforme declarado pelo próprio recorrente, a parcela denominada como de garantia de seu contrato de trabalho, no valor de US\$ 30,900.00 foi recebida no em 20/05/97, quando o recorrente já voltara a residir no Brasil, devendo portanto, essa verba ser oferecida à tributação.

Conforme destacado na decisão recorrida, a tributação das pessoas físicas se faz pelo regime de caixa, considerando-se ocorrido o fato gerador do imposto de renda no momento da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou de ambos, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Além disso, a Lei nº 7.713/88 determina que o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Não resta dúvida no presente caso, que o recorrente somente adquiriu a disponibilidade econômica dos rendimentos em maio de 1997, quando já residia novamente no Brasil. Vale lembrar ainda, que não foi apresentado qualquer comprovação de que os rendimentos denominados como de garantia no valor de US\$ 30,900.00, sofreram qualquer tributação em outro momento aqui ou no exterior.

Portanto, considerando os termos da citada Lei nº 7.713/88 que determinam que os rendimentos devem ser tributados no momento de sua percepção, que a disponibilidade econômica ocorreu no Brasil, e considerando que não restou demonstrado que os valores aqui discutidos já haviam sido oferecidos à tributação, entendo que deva ser mantido o lançamento em relação à quantia de US\$ 30,900,00.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

Pelo exposto, conheço do Recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, para dar-lhe provimento parcial, excluindo do presente lançamento as verbas salariais recebidas por Organismo Internacional – PNUD, e mantendo em relação às verbas de garantia recebidas do CIAT no valor de US\$30,900,00.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2004.


RÔMEU BUENO DE CAMARGO





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Redator designado

Em que pese as relevantes razões apresentadas pelo ilustre Conselheiro Relator Romeu Bueno de Camargo, entendo que não pode prosperar a exclusão do presente lançamento das verbas salariais recebidas por Organismo Internacional – PNUD, as quais o contribuinte declarou como rendimento isento e não tributável, contudo, nos termos da legislação, tais rendimentos são tributáveis, uma vez que o autuado não faz parte do quadro de funcionários do citado organismo.

Todos os argumentos registrados pela defesa objetivam o reconhecimento, por parte desse órgão julgador, de que os rendimentos recebidos pela prestação de serviços a organismo internacional estão beneficiados com a isenção.

Sobre a matéria sustentada pelo recorrente, cabe analisar o seu dispositivo legal, art. 5º, da Lei nº 4.506/64, reproduzido no art. 23 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, assim determina:

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

I – Servidores diplomáticos estrangeiros a serviços de seus governos;

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

III – Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções.

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

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

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

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

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

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

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

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

B



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

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. (grifei)

Seção 18 – Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

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

.....
Seção 19 – Gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas as de que gozam os funcionários das Nações Unidas.

Artigo VI

Técnicos a serviços das Nações Unidas

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

Dentre os privilégios e imunidades indicados não há menção à isenção de impostos.

Com isso, tem-se que: o ponto fundamental do litígio centra-se especificamente quanto ao alcance do benefício de isenção previsto no artigo V, Seções 17 e 18, da Convenção aprovada pela Secretaria Geral das Nações Unidas.

B



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

Pelas 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.

Assim, inegável é a isenção sobre remuneração auferida em razão de trabalhos executados para organismos internacionais, quando comprovado o exercício de função na organização, todavia, pelos documentos juntados aos autos ficou esclarecido que o recorrente não está enquadrado nessa categoria, conforme se denota na resposta de fls. 72/75, na listagem contendo a relação dos funcionários contratados localmente, brasileiros e estrangeiros, não consta o nome do recorrente. Portanto, não faz ele jus ao benefício da isenção concedida aos funcionários permanentes do quadro da ONU.

Para usufruir do benefício, não basta o exercício permanente de atividades junto ao PNUD, o recebimento de remuneração mensal, o direito a fundo de pensão e a seguro em grupo, é preciso que ele seja considerado funcionário em sentido estrito, ou seja, enquadrado na categoria de funcionários a que faz menção o art. 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do organismo em 21/11/47, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo nº 10/59, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/63, bem assim, os artigos V e VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada em 13/02/46, por ocasião da Assembléia Geral do Organismo, recepcionada pelo Direito Pátrio via Decreto n.º 27.784/50.

Dessa forma, e, sob o amparo do art. 111 da Lei nº 5.172/96 , Código Tributário Nacional que assim preleciona :

Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10168.001953/00-55
Acórdão nº : 106-14.261

(...)

II - outorga de isenção;"

Isso posto, VOTO no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2004.


LUIZ ANTONIO DE PAULA