



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

**Processo n°** 10508.000740/2002-69  
**Recurso n°** 158.809 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão n°** 104-23.572  
**Sessão de** 10 de outubro de 2008  
**Recorrente** MARCOS MESQUITA LAVIGNE DE LEMOS  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ-SALBADOR/BA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2001

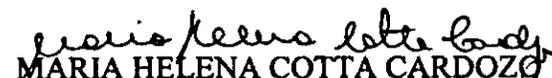
RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - PNUD - ISENÇÃO - ALCANCE - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - No caso de rendimentos recebidos do exterior, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é do beneficiário, inclusive em relação à antecipação mensal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCOS MESQUITA LAVIGNE DE LEMOS.

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

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Relator

FORMALIZADO EM: 20 NOV. 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Heloísa Guarita Souza, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Renato Coelho Borelli (Suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.

## Relatório

MARCOS MESQUITA LAVIGNE DE LEMOS, acima identificado, interpôs recurso voluntário contra acórdão da 3ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA que julgou procedente lançamento formalizado por meio do auto de infração de fls. 66/73. Trata-se de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF - suplementar, no valor de R\$ 3.385,28, acrescido de multa de ofício de 75% e de juros de mora, totalizando um crédito tributário lançado de R\$ 9.136,53.

O Contribuinte apresentou, em 25/10/2002, declaração de rendimentos retificadora referente ao exercício de 2001, ano-calendário de 2002 para declarar como rendimentos isentos e não tributáveis, valores recebidos do Programa das Nações Unidas pra o Desenvolvimento - PNUD, originalmente declarados como tributáveis (fls. 06). Na declaração originalmente apresentada, foi apurado saldo de imposto a pagar de R\$ 720,28 o qual foi pago (fls. 03, 09, 10). Na declaração retificadora foi apurado imposto a restituir de R\$ 2.665,00, o qual foi disponibilizado ao Contribuinte e por ele sacado (fls. 29).

Em 02 de dezembro de 2002, o Contribuinte formalizou pedido de restituição dos R\$ 720,28 referente às quotas pagas do saldo do imposto apurado na declaração original (fls. 01)

O pedido foi indeferido, sob o fundamento de que os rendimentos que o Contribuinte recebeu do PNUD são tributáveis; que a isenção concedida aos servidores de organismos internacionais não alcança os residentes no País e que prestam serviço ao PNUD, como é o caso deste processo. Além de indeferir o pedido de restituição, a autoridade administrativa encaminhou o processo para o setor de fiscalização para que fossem feitos os ajustes devidos na declaração retificadora (fls. 31/34).

O Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade na qual sustenta, em síntese, que os rendimentos recebidos do PNUD são isentos do imposto de renda e colaciona jurisprudência administrativa que apoiariam essa tese (fls. 37/45).

Apreciando a manifestação de inconformidade, a DRJ-SALVADOR/BA indeferiu o pedido, confirmando a decisão da autoridade que originalmente indeferiu o pedido (fls. 51/54).

Cientificado da decisão acima em 08/02/2007 (fls. 54v), o Contribuinte apresentou, em 07/03/2007, recurso voluntário no qual reafirma as alegações e argumentos da impugnação quanto à pretendida isenção (fls. 56/63).

Em 28/08/2006 foi lavrado o auto de infração acima referido, restabelecendo o valor dos rendimentos tributáveis constante da declaração original.



Em 27/11/2006, o Contribuinte apresentou a manifestação de fls. 65 na qual questiona o fato de o lançamento ter sido formalizado antes do julgamento definitivo do pedido de restituição e pede a suspensão da cobrança do auto de infração até a decisão final sobre o pedido de restituição.

Os autos do processo com o auto de infração (10508.000571/2008-91) foi juntado ao processo com o pedido de restituição.

A DRJ-SALVADOR/BA julgou procedente em parte o lançamento para reduzir o valor da multa de ofício que incidiu sobre a totalidade do imposto apurado, inclusive a parcela já paga, de R\$ 720,28. (fls. 165/167).

O Contribuinte foi cientificado do Acórdão acima em 02/03/2007 (fls. 169v) e não consta dos autos que tenha sido apresentado recurso voluntário especificamente contra o acórdão da DRJ-SALVADOR/BA que julgou procedente em parte o lançamento.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

Embora não conste dos autos recurso voluntário especificamente dirigido à decisão de primeira instância em relação ao auto de infração, como a matéria do pedido de restituição se confunde com a da autuação, é de se acolher a petição de fls. 56/63 também como recurso contra a decisão de primeira instância sobre o auto de infração. Conheço, pois, do recurso tanto no que se refere ao indeferimento da restituição quanto ao lançamento.

### Fundamentação

A solução da lide requer a análise sistemática de toda a legislação que rege a matéria. A Conselheira, presidente desta Câmara Maria Helena Cota Cardozo, em brilhante voto no Acórdão nº 104-22074, de 06/12/2006 e em outros versando a mesma matéria, realiza essa análise com profundidade e precisão. Peço vênia para reproduzi-la:

“O artigo 5º da Lei nº 4.506, de 1964, reproduzido no artigo 22 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, assim determina:

*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.*

*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 foco 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.

Fica assim demonstrado que o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, acima transcrito, não contempla a situação do contribuinte - brasileiro residente no Brasil - conforme endereço por ele mesmo fornecido.

Ainda que o dispositivo legal ora analisado pudesse ser aplicado a um nacional residente no País - o que se admite apenas para argumentar - ele é claro ao remeter a isenção concedida a servidores de organismos internacionais ao respectivo tratado ou convênio. E nem poderia ser diferente, já que, conforme o art. 98 do Código Tributário Nacional, "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha", portanto as Convenções que regulam a matéria poderiam efetivamente dispor de modo diverso da legislação pátria.

Nesse passo, torna-se imprescindível o exame das normas que regulam a matéria, a começar pelo "Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas 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 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';*

*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'.*

No caso em apreço, tratando-se de rendimentos pagos pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD, as respectivas facilidades, privilégios e imunidades, conforme comando do artigo V.1.b, acima, devem seguir os ditames da "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas". Esta, por sua vez, foi promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/1963, e assim prevê:

#### *ARTIGO 1º*

##### *Definições e Extensão*

##### *1ª Seção*

##### *Nesta Convenção*

(...)

*II - As palavras 'agências especializadas' significam:*

(...)

*c) a Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura;*

(...)

**ARTIGO 6°**

**FUNCIONÁRIOS**

**18ª Seção**

*Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários nos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8°. Comunicá-las aos Governos de todos os países partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações Unidas. Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados.*

**19ª Seção**

*Os funcionários das agências especializadas:*

*a) Serão imunes a processo legal quanto às palavras falada ou escritas e a todos os atos por eles executados na sua qualidade oficial;*

*b) gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos, a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas às de que gozam os funcionários das Nações Unidas;*

*c) serão imunes, assim como seus cônjuges e parentes dependentes, restrições de imigração e de registro de estrangeiros;*

*d) terão quanto às facilidades de câmbio, privilégios idênticos aos concedidos aos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas;*

*e) terão, bem como seus cônjuges e parentes dependentes, em época de crises internacionais, facilidades de repatriação idênticas às concedidas aos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas;*

*f) terão direito de importar, com isenção de direitos, seus móveis e objetos, quando assumirem pela primeira vez o seu posto no país em apreço. (grifei)*

De plano, verifica-se que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos é dirigida a funcionários das Agências Especializadas da ONU e encontra-se no bojo de diversas outras vantagens, a saber: facilidades imigratórias e de registro de estrangeiros,

inclusive para sua família; privilégios cambiais equivalentes aos funcionários de categoria comparável de missões diplomáticas; facilidades de repatriação idênticas às dos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas, em tempo de crise internacional; e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal, quando da primeira instalação no país interessado.

Embora a Convenção em tela 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 repatriação 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 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU 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 6º, 18ª Seção, que a seguir se recorda:

*ARTIGO 6º*

*FUNCIONÁRIOS*

*18ª Seção*

*Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários nos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º. Comunicá-las aos Governos de todos os países partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações Unidas. Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados."*

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 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU - e que no inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506, de 1964, é chamado de **servidor** - é o **funcionário internacional**, integrante dos quadros da Agência Especializada da ONU com vínculo estatutário, e não apenas contratual. Portanto, **não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades relacionados no artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.**

No que tange à isenção de impostos, especificamente, recorde-se que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU assim estatui:

*ARTIGO 6º*

*FUNCIONÁRIOS*

*(...)*

*19ª Seção*



*Os funcionários das agências especializadas:*

(...)

*b) gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos, a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas às de que gozam os funcionários das Nações Unidas; (grifei)*

Nesse passo, observa-se que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, firmada em Londres, em 13/02/1946, e promulgada pelo Decreto n.º 27.784, de 16/02/1950, é orientada pelas mesmas diretrizes, a saber: a isenção de impostos encontra-se inserida em um conjunto de benefícios e privilégios reservados apenas às categorias de funcionários determinadas pelo Secretário Geral, aprovadas em Assembléia Geral e cujos nomes dos respectivos integrantes serão comunicados aos respectivos Governos. Confira-se:

#### *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.*



*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)*

Assim, conclui-se que o artigo 6° da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, bem como o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, embora não abordem expressamente a questão da residência, harmonizam-se perfeitamente com o inciso II, do art. 5°, da Lei n° 4.506, de 1964 (transcrito no início deste voto), já que ambas as Convenções inserem a isenção do imposto de renda em um conjunto de vantagens que somente se compatibiliza com beneficiários não residentes no Brasil. É o que se conclui quando se conjugam esses três comandos legais (o dispositivo da Lei n° 4.506, de 1964, e os artigos das duas Convenções).

Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal, filosófico ou mesmo lógico para que usufruam as mesmas vantagens relacionadas no artigo 6° da Convenção das Agências Especializadas da ONU (ou 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 das Agências Especializadas 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;*



*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.

Quanto à Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, a restrição é ainda maior, concedendo-se aos peritos somente o privilégio do *laissez-passer*, específico para as situações de trânsito:

*ARTIGO 8º*

*Laissez-Passer*

*(...)*

*28ª Seção*

*Os pedidos de visto, nos casos em que são necessários, de funcionários das agências especializadas que possuam Laissez-Passer das Nações Unidas, quando acompanhados de um certificado de que viajam a negócio de uma agência especializada, serão despachados com a possível rapidez. Outrossim, a essas pessoas se concederão facilidades para viagem rápida.*

*29ª Seção*

*Facilidades semelhantes às especificadas na 28ª Seção serão concedidas aos peritos e a outras pessoas que, embora não possuam Laissez-Passer das Nações Unidas, tem um certificado que atesta estarem viajando a negócios de uma agência especializada.*

*30ª Seção*

*Os diretores executivos, os assistentes dos diretores executivos, os diretores de departamentos e outros funcionários de categoria não inferior à de chefe de departamento das agências especializadas, que viajam com Laissez-Passer das Nações Unidas a negócios das agências especializadas, terão facilidades de viagem idênticas às*



*concedidas aos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas. (grifei)*

Constata-se, assim, a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU e de suas Agências Especializadas, que gozam 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 são alcançados por esses benefícios. Tal constatação é referendada pela melhor doutrina, aqui representada por Celso D. de Albuquerque Mello, em 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 fenómeno fez com que os seus funcionários aparecessem como uma categoria especial, porque eles dependiam da organização internacional, bem como o seu estatuto 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.*

(...)

*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'. (grifei)*

No trecho abaixo, ainda recorrendo a Celso D. de Albuquerque Mello, verifica-se a perfeita distinção entre os funcionários internacionais e os técnicos a serviço da ONU e de suas Agências Especializadas, no que tange aos privilégios e imunidades:

*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)*

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.”

Fica claro, portanto, que o benefício da não incidência do imposto sobre rendimentos pagos pelos organismos internacionais de modo algum é um direito subjetivo dos beneficiários dos rendimentos. Trata-se de um privilégio, entre outros, a que o Brasil se compromete a conceder a um tipo específico de funcionários indicados pela organização internacional. Daí entendo ser indispensável a indicação dos funcionários aos quais a organização internacional deseja sejam favorecidos com os benefícios.

Ora, no caso presente não só não há essa indicação como o Contrato de Serviço juntado aos autos traz cláusulas claras no sentido de que o Contribuinte é técnico a serviço da Organização e que não é considerado funcionário, bem como a ele não se aplicarão os Regulamentos e Normas de Pessoal da Organização, nem a Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas e, ainda, que não terá direito a reembolso pela Organização de quaisquer impostos que possam ser aplicados sobre a remuneração recebida.

Destarte, fica demonstrado que o Contribuinte não está entre os funcionários a que a organização internacional pretenda deva receber os privilégios e imunidades.

Uma vez demonstrado que os rendimentos em questão não são isentos de Imposto de Renda, resta perquirir sobre a responsabilidade pelo pagamento do tributo. No entender do Contribuinte, dita responsabilidade seria do Organismo Internacional, tese esta que não encontra amparo legal, conforme será demonstrado a seguir.

Como já ficou assentado no presente voto, trata-se de rendimentos recebidos do exterior, cuja sistemática de tributação, no que tange ao pagamento antecipado do Imposto de Renda, difere da sistemática que rege os rendimentos do trabalho auferidos de fontes situadas no País. Com efeito, o Regulamento do Imposto de Renda de 1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, como base no art. 8º da Lei n.º 7.713, de 1988, assim estabelece:

*Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):*

(...)

*III – os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte;*

(...)

*Art. 109. Os rendimentos sujeitos à incidência mensal devem integrar a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o imposto pago será compensado com o apurado nessa declaração (Lei n.º 9.250, de 1995, arts. 8º, inciso I, e 12, inciso IV).*



Assim, na situação em apreço, o Contribuinte estava obrigado a efetuar o recolhimento mensal denominado de “carnê-leão”, sem prejuízo da tributação dos rendimentos por ocasião do ajuste anual.

Claro está que a responsabilidade da Contribuinte pelo pagamento do Imposto de Renda, inclusive no que tange ao recolhimento mensal, tem ligação direta com a imunidade tributária de que gozam os Organismos Internacionais, muito bem abordada no acórdão de primeira instância e reiterada no presente voto.

Corroborando esse entendimento, convém trazer à colação o Parecer n° 8, de 24/06/2005, exarado pela Advocacia Geral da União - AGU e aprovado pelo Sr. Presidente da República (DOU de 23/08/2005), a respeito de contribuições previdenciárias supostamente devidas por Organismos Internacionais. O citado ato, dentre outros fundamentos, cita as conclusões de parecer do Ministério das Relações Exteriores, elaborado a pedido do PNUD. A seguir serão transcritos trechos do Parecer da AGU, deveras elucidativos, a saber:

*1. O Ministério das Relações Exteriores - MRE solicitou a esta Advocacia-Geral da União a análise da obrigação imposta pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS à Agência Brasileira de Cooperação/MRE e outros órgãos públicos federais referente à prestação mensal de informações sobre os valores pagos aos consultores técnicos contratados por organismos internacionais no âmbito de acordos de cooperação técnica internacional, bem como das eventuais repercussões desses pagamentos em relação ao recolhimento de contribuições previdenciárias por parte dos mesmos, com o objetivo de conferir ao assunto tratamento uniforme em todo o Governo Federal.*

(...)

*4. O Ministério das Relações Exteriores ainda encaminhou a esta Advocacia-Geral da União parecer jurídico encomendado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, programa da Organização das Nações Unidas - ONU responsável por parte das contratações de consultores destinados ao desempenho de atividades técnicas no âmbito dos acordos de cooperação internacional em análise. As conclusões do citado parecer são as seguintes:*

(...)

*Se o pagamento for efetuado pelo PNUD, à semelhança do que ocorre com a SRF, quem é obrigado a recolher o tributo, por conta própria, é o consultor técnico, porque além de não ser exigível de outrem o cumprimento da obrigação tributária (nem do PNUD, nem do órgão público), desconhecemos qualquer tipo de exoneração (imunidade, isenção, alíquota zero, etc.) que o exima de contribuir.*

*Nessa medida o consultor técnico, na qualidade de contribuinte individual, só estará protegido pelos benefícios do RGPS se devidamente inscrito e se recolher, por conta própria, a contribuição social incidente nos pagamentos recebidos de organismo oficial internacional.*



15

(...)

*A fim de fazer com que o Consultor Técnico recolha os valores por eles devidos, pode ser inserida, ainda, disposição no contrato com o consultor técnico, de forma a deixar claro que este não está isento da contribuição social incidente nos pagamentos efetuados por organismos oficiais internacionais e que deve, portanto, inscrever-se no RGPS e contribuir para fazer jus aos benefícios da previdência. Suas contribuições devem ser recolhidas por conta própria, na esteira do que já vem adotando a SRF no que tange ao Imposto de Renda da pessoa física, bem como o que adota o próprio INSS, no caso de serviços prestados a missão diplomática ou repartição consular de carreira estrangeiras.*

(...)

*7. Analisados todos esses argumentos, passo a me manifestar acerca do tema.*

(...)

*24. Destarte, nota-se que a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, ao contrário das missões diplomáticas e repartições consulares de carreira estrangeiras, gozam, além de imunidade de execução absoluta, de imunidade de jurisdição. E a sua imunidade tributária também é sensivelmente mais ampla, pois não abrange apenas seus bens imóveis, suas importações, os valores referentes aos serviços oficiais que executam e os rendimentos de seus agentes, incluindo ainda o próprio ente, seus ativos, rendas e outros bens, à exceção das taxas cobradas em razão da prestação de serviços públicos. Registre-se ainda que não há qualquer ressalva à sua imunidade tributária em relação à Previdência Social do país que as recebem.*

*25. Logo, quando a Lei n.º 8.212/91 (art. 15, par. ún.) equiparou, para fins previdenciários, as missões diplomáticas e repartições consulares de carreira estrangeiras a empresas, e não o fez em relação aos organismos internacionais, não foi por acaso, mas em respeito à diferença de privilégios e imunidades que as normas de Direito Internacional Público, às quais o Brasil aderiu, reservam a esses sujeitos. Enquanto as Convenções de Viena sobre Relações Diplomáticas e Consulares expressamente prevêm que as missões e repartições que empregam nacionais do país acreditado, pessoas que nele possuam residência permanente ou que, em qualquer caso, não estejam cobertas por regime previdenciário diverso, devem contribuir para a Previdência Social deste país, responsabilizando-se pela cota patronal que a legislação local estabeleça, as Convenções sobre Privilégios e Imunidades dos organismos internacionais analisados conferem aos mesmos imunidade tributária ampla nessa seara, sem qualquer exceção quanto aos tributos previdenciários eventualmente existentes.*



16

26. *E não se diga que as Convenções sobre Privilégios e Imunidades dos organismos internacionais citados restringem sua imunidade tributária aos impostos propriamente ditos, e que as contribuições sociais, por serem espécie de tributo diversa, não estariam então cobertas. Uma análise dos textos das convenções, incluindo os seus originais em língua estrangeira, demonstra que as mesmas não tiveram essa preocupação técnica, até mesmo porque cada Estado membro possui definições sobre espécies de tributos distintas, e não seria possível compatibilizar toda essa diversidade em um único texto normativo com um mínimo de sistematicidade.*

(...)

27. *Há que se esclarecer que, como 'o financiamento das organizações internacionais é realizado por meio de contribuições dos Estados-membros para os pagamentos das despesas da organização', 'a responsabilidade internacional das organizações possui um aspecto particular que é o de a responsabilidade repercutir nos seus Estados membros.*

*Assim sendo, se uma organização for obrigada a pagar uma indenização, este pagamento será feito por contribuições dos Estados membros, uma vez que ela não tem independência financeira' (MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. cit., pp. 580 e 586). Mutatis mutandis, esse raciocínio se aplica também aos tributos devidos por essas organizações, o que justifica o tratamento distinto e extremamente favorável que as mesmas recebem em relação a sua imunidade tributária no Direito Internacional.*

28. *Vale ainda a menção ao que prevê o Código Tributário Nacional acerca das normas internacionais tributárias:*

#### *Código Tributário Nacional*

*Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

29. *Ou seja, em matéria de Direito Tributário, o Direito positivo brasileiro resolveu dar primazia aos tratados e convenções internacionais em face das normas internas, que são revogadas ou modificadas pelo Direito Internacional, mas não têm o condão de tornar inaplicáveis as normas internacionais, ainda que lhes sejam posteriores, salvo, por óbvio, se o ato internacional tiver sido regularmente denunciado.*

30. *Por tudo que se expôs, é de se concluir que não pode subsistir o Parecer CJ/Nº 3.050/2003, editado pelo Ministério da Previdência Social, que concluiu que os organismos internacionais, no caso de contratação de consultores no âmbito de acordos de cooperação técnica internacional com a Administração Federal, equiparam-se a empresas e devem recolher a contribuição previdenciária a cargo destas. Ocorre que o citado Parecer fez uma analogia entre a situação dos Estados estrangeiros e a dos organismos*



*internacionais não autorizada pela Lei nº 8.212/91 (art. 15, par. ún.) e nem pelas normas de Direito Internacional aplicáveis à espécie, conforme fartamente demonstrado acima.*

*31. Inclusive os precedentes jurisprudenciais que fundamentam o citado Parecer do Ministério da Previdência Social, do Supremo Tribunal Federal, tratam apenas de questões que envolvem Estados estrangeiros, e não organismos internacionais. E a constatação de que as normas internacionais sobre privilégios e imunidades aplicáveis às missões e repartições de Estados estrangeiros são diversas das que se dirigem aos organismos internacionais, até mesmo porque aquelas não possuem sequer personalidade jurídica própria, pois integram o Estado acreditante, sendo este o verdadeiro sujeito de Direito Internacional, o qual não se beneficia de nenhuma norma internacional positivada que lhe confira imunidade de jurisdição, confere a certeza de que os organismos internacionais seriam tratados de forma distinta pelo STF, pois estes possuem formalmente essa imunidade.*

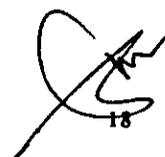
*32. Nesse sentido, a imunidade de jurisdição interna dos organismos internacionais prevista nas Convenções citadas tornaria inviável qualquer intenção do Governo brasileiro de, unilateralmente, atribuir-lhes responsabilidade tributária passiva quanto à Previdência Social do Brasil através de uma interpretação diversa dessas normas, pois isso demandaria, em última análise, a provocação da Corte Internacional de Justiça (...)*

*37. Como os organismos internacionais contratantes não se equiparam a empresas, a norma acima não se aplica aos mesmos; e como os pagamentos da remuneração dos consultores contratados são feitos diretamente pelo organismo internacional, não há como o órgão ou ente público fazer a retenção da contribuição a cargo do contribuinte individual para repassá-la à Previdência Social. Essa retenção também não pode ser feita considerando os valores que a União ou suas entidades devem repassar aos organismos internacionais a título de financiamento total ou parcial do acordo de cooperação internacional, não sendo possível qualquer analogia com a situação das empresas prestadoras de serviço, por ausência de norma legal expressa que determine essa responsabilidade para o caso em apreço, nos termos do artigo 128 do CTN.*

*(...)*

*51. Diante de tudo o que se expôs, pode-se concluir que:*

*- nas contratações de consultores técnicos efetuadas pelos organismos internacionais, nos termos do Decreto nº 5.151/2004, no âmbito de acordos de cooperação técnica internacional firmados com a Administração Pública Federal, a obrigação do organismo internacional se limita a exigir do futuro contratado, no momento de sua contratação, a comprovação de sua inscrição na Previdência Social, devendo o contratado, contribuinte individual do Regime Geral de Previdência Social, recolher espontaneamente suas contribuições, cabendo ainda ao órgão ou ente federal informar à Previdência, até o último dia útil do mês de março do ano*



*subseqüente, os valores pagos a esses consultores no exercício anterior; (grifei)*

Vale ressaltar, por fim, que eventual irregularidade, do ponto de vista da legislação trabalhista, na contratação de profissionais pelos Organismos Internacionais não teria repercussões sobre a incidência do Imposto de Renda. Nesse sentido é o Parecer nº 8, de 24/06/2005, exarado pela Advocacia Geral da União - AGU e aprovado pelo Sr. Presidente da República (DOU de 23/08/2005). Confira-se:

*48. Por fim, vale a lembrança de que o Ministério Público do Trabalho ajuizou contra a União a Reclamatória nº 1.044/2001, que tramitou na 15ª Vara do Trabalho de Brasília/DF, e na qual se celebrou termo de conciliação com as seguintes cláusulas:*

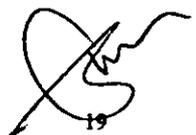
*Cláusula Primeira - Serão contratados ou nomeados pela União Federal os profissionais requeridos para execução de projetos de cooperação técnica internacional em funções nas quais seja ínsita a presença da subordinação jurídica para o seu desempenho.  
Parágrafo Primeiro - Nos projetos de cooperação técnica internacional implementados através de acordos internacionais, os quais ostentem funções de caráter de permanência para a sua execução, a contratação ou nomeação será por tempo indeterminado, devendo o cargo ou o emprego público ser provido por certame público, a teor do art. 37, II, da Constituição.*

*Parágrafo Segundo - Nos projetos em que seja requerido pessoa para exercer funções temporárias, será admitida contratação temporária disciplinada pela Lei 8.745/93, comprometendo-se a União Federal a promover a alteração legislativa necessária para viabilizar juridicamente tais contratações.*

*Parágrafo Terceiro - Fica facultada a alocação de servidores ou empregados públicos na execução dos projetos temporários a título de contrapartida nacional.*

*Cláusula Segunda - As funções meramente auxiliares, tais como de conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações, consoante Decreto nº 2.271, de 7/7/1997 e outras que não estejam vinculadas diretamente com as finalidades das ações de cooperação internacional poderão ser terceirizadas, mediante a contratação de empresas de prestação de serviços idôneas, sendo terminantemente vedada a contratação de cooperativas de mão-de-obra para atividades que demandem a prestação de trabalho subordinado.*

*Cláusula Terceira - A cláusula primeira não se aplica para a contratação de profissionais que atuem prestando consultoria técnica nos projetos de cooperação internacional, assim definidos como os profissionais de nível superior, titulados através de cursos de pós-graduação (especialização, mestrado ou doutorado) em matérias ligadas aos projetos nos quais sejam consultores e desde que laborem sem nenhuma característica de subordinação jurídica e em absoluto estado de autonomia e em caráter temporário,*



*hipótese em que restará excluída a presença do vínculo empregatício ou institucional.*

*Parágrafo único - Excepcionalmente será admitida a contratação de consultor técnico que não preencha o requisito de escolaridade mínima definido no caput desta cláusula, desde que o profissional tenha notório e reconhecido conhecimento na área a ser desenvolvida no projeto de cooperação técnica internacional.*

*49. Esse mesmo termo de conciliação estabeleceu prazos para o cumprimento de suas cláusulas, os quais foram repactuados. E a obrigação de ordem legislativa assumida pela União já foi cumprida, como visto, com as alterações promovidas na Lei nº 8.745/93, pela Lei nº 10.667/2003, quando então passou a ser permitida a contratação temporária de pessoal diretamente pela Administração Pública Federal para atuação nos acordos de cooperação técnica internacional nas hipóteses em que haja a subordinação desses profissionais para com o órgão ou entidade federal.*

*50. Por certo, excepcionalmente, para as contratações solicitadas por órgão ou ente federal aos organismos internacionais após a edição da Lei nº 10.667, publicada em 15.05.2003, e que venham a ser efetivadas por estes com supedâneo no Decreto nº 5.151/2004, ou mesmo no Decreto nº 3.751/2001, que precedeu aquele, mas nas quais a fiscalização previdenciária demonstre a existência de subordinação entre a pessoa contratada e a Administração Pública Federal, estando caracterizada a relação prevista no artigo 2º, VI, "h" da Lei nº 8.745/93, e não aquela disciplinada pelos referidos Decretos, deve-se considerar incidentes as disposições da Lei nº 8.745/2003, inclusive quanto as suas conseqüências previdenciárias acima expostas, lastreadas na Lei nº 8.647/93.*

*51. Diante de tudo o que se expôs, pode-se concluir que:*

*- nas contratações de consultores técnicos efetuadas pelos organismos internacionais, nos termos do Decreto nº 5.151/2004, no âmbito de acordos de cooperação técnica internacional firmados com a Administração Pública Federal, a obrigação do organismo internacional se limita a exigir do futuro contratado, no momento de sua contratação, a comprovação de sua inscrição na Previdência Social, devendo o contratado, contribuinte individual do Regime Geral de Previdência Social, recolher espontaneamente suas contribuições, cabendo ainda ao órgão ou ente federal informar à Previdência, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, os valores pagos a esses consultores no exercício anterior;*

*- nas contratações de pessoal temporário efetuadas diretamente pela Administração Federal, nos termos da Lei nº 8.745/93, para atuação, mediante subordinação, nos acordos de cooperação técnica internacional, o contratado filia-se ao Regime Geral de Previdência Social na qualidade de segurado empregado, devendo o órgão ou ente público contratante adimplir com as obrigações previdenciárias que são próprias a essa situação.*



20

De todo o exposto, conclui-se que os rendimentos objeto da autuação não são isentos de Imposto de Renda, seja pelo art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, seja pelas Convenções Internacionais que regem a matéria, seja pelas instruções emanadas da Secretaria da Receita Federal, seja pelo Parecer nº 8, de 24/06/2005, da Advocacia Geral da União - AGU.”

Como se vê, a análise acima aplica-se, rigorosamente, ao caso ora sob exame, cujo desfecho deve ser o mesmo.

São tributáveis, portanto, os rendimentos recebidos pelo Contribuinte do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD. Logo, o Contribuinte não faz jus à restituição pleiteada.

Quanto à lavratura do auto de infração antes de decisão do pedido de restituição, fato questionado pelo Recorrente, não há nisso qualquer irregularidade. Trata-se de providência válida por parte do Fisco que, ao formalizar a exigência, apenas preveniu-se contra eventual decadência. Por outro lado, a reunião dos dois processos, o da restituição e o da exigência permitiu o exame conjunto de ambos, por se tratar de processos com a mesma matéria de fundo.

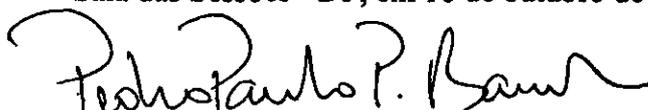
Quanto ao mérito da questão, no que se refere ao crédito tributário exigido, o que se percebe é que o lançamento limitou-se a recompor os dados da declaração originalmente apresentada, e que foi substituída pela declaração retificadora, consignando como tributáveis os rendimentos recebidos do PNUD.

Correto, portanto, o procedimento.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de outubro de 2008

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA