



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13706.004570/2007-58
Recurso nº 517.699 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.723 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria Omissão de Rendimentos - PNUD
Recorrente SOLANGE MARQUES COELHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004

**RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS.
ONU/UNESCO. ISENÇÃO.**

A isenção de imposto de renda sobre rendimentos pagos pela ONU e suas Agências, prevista na Convenção sobre Privilégio e Imunidades das Nações Unidas e na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, promulgadas pelo Decreto nº 27.784, de 16/02/1950 e pelo Decreto nº 52.288, de 1963, respectivamente, alcança apenas os funcionários que pertençam às categorias para as quais os referidos organismos internacionais assim o determine.

Os rendimentos recebidos pelos funcionários não albergados por esta isenção e/ou por outras pessoas físicas serão tributados de acordo com a legislação aplicável aos demais contribuintes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Odmir

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/04/2012 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALO, Assinado digitalmente e

m 03/05/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 30/04/2012 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGA

O CALO

Impresso em 03/05/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

Processo nº 13706.004570/2007-58
Acórdão n.º **2202-01.723**

S2-C2T2
Fl. 2

Fernandes, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Antonio Lopo Martinez e Helenilson Cunha Pontes.

CÓPIA

Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 28 a 31, pela qual se exige a importância de R\$16.486,82, a título de Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar, ano-calendário 2004, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, em virtude da apuração de omissão de rendimentos, no valor de R\$64.594,08, tendo em vista o valor informado pela Organização das Nações Unidas para Educação Ciência e Cultura – UNESCO, em Declaração de Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Internacionais (Derc).

DA IMPUGNAÇÃO

Compulsando-se os elementos que compõem os autos, verifica-se que a interessada apresentou Solicitação de Retificação de Lançamento – SRL insurgindo-se contra o lançamento de ofício, a qual foi indeferida, conforme Resultado da Solicitação de Retificação de Lançamento anexado à fl. 27.

Inconformada, a contribuinte interpôs a impugnação de fls. 1 a 17, cujo resumo se extraí da decisão recorrida (fls. 36 e 37):

Inicialmente, tece comentários a respeito da Organização das Nações Unidas - ONU e dos trabalhos desenvolvidos com a finalidade de promover o desenvolvimento econômico e social dos povos.

Explica que, visando à agilização e à maior integração com a comunidade alvo, a ONU contrata profissionais nacionais dos Países Membros. Tais profissionais podem ser contratados como servidores das equipes-base que mantêm vínculo laboral permanente ou como prestadores de serviços autônomos, remunerados por tarefa ou hora trabalhada. Os servidores das equipes-base, como a impugnante, tem seus rendimentos pagos com recursos da ONU e estão sujeitos às normas e aos procedimentos estabelecidos pela ONU.

A contribuinte é servidora do quadro Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura — UNESCO/ONU, conforme comprovantes de pagamentos em anexo, que demonstram o exercício de função específica junto ao Organismo.

A Constituição Federal (art. 5º, § 2º) e o Código Tributário Nacional - CTN (art. 98) asseguram a vigência dos tratados e convenções internacionais dos quais o Brasil é signatário, bem como a supremacia dos mesmos em relação à legislação brasileira.

Em relação aos servidores da Unesco, aplicam-se os benefícios previstos na Convenção Sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 1963). Tais benefícios incluem a isenção de impostos sobre (sic) salários e vencimentos pagos pelas agências especializadas.

Já as relações entre o Brasil e o Organismo Internacional são reguladas pelo Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas

Agências Especializadas e a Agência internacional de Energia Atômica, aprovada pelo Decreto nº 59.308, de 1966. O Acordo não estabelece distinções entre os diversos servidores do Organismo Internacional, estendendo os benefícios nele previstos para peritos, agentes e funcionários.

No tocante à legislação interna, assevera que o direito à isenção é garantido pelo art. 22, II do RIR/1999, que tem como base legal o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964 e o art. 30 da Lei nº 7.713, de 1988.

A seguir, aborda o disciplinamento da matéria por atos internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. As orientações emanadas pela RFB, por meio de Pareceres CST e no Manual "Perguntas e Respostas" são no sentido de que somente os rendimentos decorrentes de prestação de serviços remunerados por hora são tributados pelo Imposto de Renda. Cita especificamente os Pareceres CST nºs 717, de 1979 e 03, de 1996.

Entende não ser necessária, para gozar da isenção, que os funcionários sejam do quadro efetivo do Organismo, mas, de qualquer jeito, assegura que possui vínculo laboral com a Unesco. A relação jurídica celebrada implica na existência de vínculo jurídico laboral, porquanto presentes os requisitos que caracterizam a existência de contrato de trabalho, tais como subordinação hierárquica, dependência econômica e a habitualidade da prestação dos serviços.

Ressalta, ainda, algumas características específicas do contrato celebrado com a Unesco. Como funcionária do Organismo, aufera salário e está sujeita às normas contratuais específicas, diversas da lei trabalhista brasileira e previdenciária.

Conclui que, à vista das leis vigentes e das orientações emanadas da RFB, inclusive a publicação denominada "Perguntas e Respostas", qualquer contribuinte nas condições da impugnante inclui-se na categoria de funcionários do Organismo.

Desqualifica a obrigação de seu nome constar em lista prevista na IN SRF nº 208, de 2002, pois as normas que prevêm a isenção não podem ser afrontadas por obrigações acessórias constantes de instruções normativas.

Segundo ela, há diversos precedentes jurisprudenciais do Conselho de Contribuintes favoráveis em casos análogos ao seu.

Face ao exposto, requer a declaração de insubsistência da Notificação de Lançamento, com a finalidade de tornar inexistente o crédito tributário lançado.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília (DF) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 03-32.172 (fls. 35 a 43), de 16/07/2009, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS.

Sujeitam-se à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), sem prejuízo do ajuste anual, os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no País

decorrentes da prestação de serviços a Organismos Internacionais de que o Brasil faça parte.

DO RECURSO

Cientificada do Acórdão de primeira instância, em 25/09/2009 (vide AR de fl. 45 verso), a contribuinte apresentou, em 15/10/2009, tempestivamente, o recurso de fls. 47 a 62, no qual expõe as razões de sua irresignação a seguir sintetizadas.

1. Discorda do entendimento do julgador de primeira instância de que a isenção prevista no art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, se aplicaria exclusivamente aos servidores de Organismos Internacionais domiciliados no exterior, alegando que o art. 22, inciso II, do RIR/99, se refere a rendimentos decorrentes do trabalho, sem restrições quanto a nacionalidade, como ocorre nos incisos I e III que são específicos para estrangeiros.
2. Defende que a isenção dos nacionais contratados pelo Programa das Nações Unidas decorre do Acordo Básico aprovado pelo Decreto Legislativo nº 11, de 1966, que expressamente estende a isenção do imposto de renda quanto aos rendimentos percebidos, no Brasil, dessa fonte.
3. Repisa que a vigência dos tratados ou convenções internacionais dos quais o Brasil é signatário está assegurada pelo art. 5º, §2º, da Constituição da República. Aduz que, dentre os direitos e os princípios constitucionais, ressalta o princípio da legalidade estrita, previsto no art. 150, inciso I, da Constituição, bem como invoca os princípios da segurança jurídica e da boa-fé, decorrente do Estado Democrático de Direito.
4. Reporta-se ao art. 146, incisos II e III, da Constituição Federal e aos art. 96 e 98 do Código Tributário Nacional – CTN, para lembrar que *“os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária, e serão observados pela que lhes sobrevenha”* e que *“a expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”*.
5. Acrescenta que os princípios da segurança jurídica e da boa-fé encontram acolhida no corpo do art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, como princípios regentes do agir da Administração Pública, alcançando os atos administrativos praticados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, nos termos do art. 69 da mesma lei.
6. Sustenta que os servidores brasileiros contratados pelo organismo internacional, no âmbito da cooperação técnica, são isentos, pois:
 - o Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas – ONU, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional Energia Atômica, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23 de setembro de 1966, foi incorporado ao direito pátrio como lei ordinária, por meio do Decreto Legislativo nº 11, de 1966, sendo que a ONU é expressamente mencionada em ambos;
 - a prestação dos serviços de assistência técnica está disciplinada no artigo I do Acordo Básico;

- o artigo V c/c a letra “d” do artigo IV do Acordo Básico, permite inferir que estão garantidos a todos os peritos, agentes e funcionários os privilégios previstos na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, sem distinção de categorias funcionais;
 - o art. 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, Seção 19ª, reproduzido na decisão recorrida, dispõem sobre a isenção de impostos os salários e emolumentos recebidos por seus funcionários;
 - o item 2 do artigo V do Acordo Básico, anteriormente mencionado, teria estendido ao pessoal contratado pela UNESCO o mesmo tratamento tributário conferido a seus funcionários, quando menciona que o Governo dos países membro devem “[...] *assistir os peritos e outros funcionários dos referidos Organismos na obtenção das facilidades e serviços necessários ao desempenho[...]*” das atividades por eles desenvolvidas.
7. A recorrente alega que teria sido contratada segundo normas próprias estabelecidas pelo organismo internacional e não faz jus a qualquer benefício da lei brasileira (previdenciário ou trabalhista) e, portanto, a isenção tributária é compatível com a situação da recorrente, “*porque, caso contrário, estaria sujeita a dois estatutos: lei brasileira para o pagamento de tributo e normas internacionais na regência do contrato de trabalho.*” (fl. 57).
8. Reitera que o Acordo Básico não estabelece distinção entre as categorias funcionais dos servidores de organismos internacionais, referindo-se à mão de obra diversa da contratada pelo organismo internacional, em seu artigo IV, item 3, segundo o qual o Governo Brasileiro disponibilizará aos Organismos Internacionais mão de obra, equipamentos, materiais e outros serviços ou bens que venham a ser necessários, à execução do trabalho de seus peritos e outros funcionários, conforme acordado. Alega que essa mão de obra só pode ser constituída por servidores contratados pelo Brasil, já que está sendo disponibilizada por ele ao organismo internacional.
9. Afirma que está claro que a contribuinte não integra o quadro de pessoal do Governo Brasileiro e que foi contratada diretamente pelo organismo internacional (fonte pagadora dos salários recebidos).
10. Quanto à obrigatoriedade de ser prestada a informação prevista na Seção 18, argumenta que, com a substituição dos especialistas estrangeiros por técnicos brasileiros, esse normativo só se aplicaria em relação aos funcionários contratados sem conhecimento do governo brasileiro, isto é, aqueles que trabalham diretamente no organismo internacional. Afirma que os servidores brasileiros contratados pelos organismos internacionais para exercerem suas atividades no âmbito da cooperação técnica são de conhecimento do governo brasileiro, cuja contratação é respaldada pelo Ministério das Relações Exteriores, o que torna desnecessária qualquer comunicação.
11. Por fim, alega que a publicação “Perguntas e Respostas”, disponível no *site* da Receita Federal, no que se refere ao tratamento tributário dispensável aos rendimentos pagos pela UNESCO (perguntas nºs 136 e 137), vem orientando, reiteradamente (há mais de dez anos) que somente os servidores brasileiros sem vínculo empregatício têm os rendimentos auferidos submetidos à tributação.

-
12. Na remota possibilidade de não se reconhecer a isenção pretendida, pugna pela aplicação do disposto no art. 100, do CTN, especialmente os incisos I e III, uma vez que as orientações reiteradas e destinadas ao público são exemplos de atos normativos.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 13, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 28/11/2011, veio numerado até à fl. 66 (última folha digitalizada)¹.

Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se de omissão de rendimentos recebidos da Organização das Nações Unidas para Educação Ciência e Cultura – UNESCO, no ano-calendário 2004.

A recorrente entende que tais rendimentos estariam isentos do imposto de renda nos termos do art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, alegando, em síntese, que: (a) o referido dispositivo não se aplicaria exclusivamente aos servidores de Organismos Internacionais domiciliados no exterior, uma vez que o art. 22, inciso II, do RIR/99, se refere a rendimentos decorrentes do trabalho, sem restrições quanto à nacionalidade, como ocorre nos incisos I e III que são específicos para estrangeiros; (b) a isenção dos nacionais contratados pelo Programa das Nações Unidas decorre do Decreto Legislativo nº 11, de 1966, que incorporou a legislação nacional o Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas – ONU, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional Energia Atômica, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23 de setembro de 1966; (c) teria sido contratada segundo normas próprias estabelecidas pelo organismo internacional, não fazendo jus a qualquer benefício da lei brasileira (previdenciário ou trabalhista) e, portanto, gozando dos privilégios estabelecidos no acordo internacional firmado, não havendo distinção entre as categorias funcionais dos servidores de organismos internacionais; (d) a obrigatoriedade da apresentação das informações prevista na Seção 18 se aplicaria apenas no caso de funcionários contratados sem conhecimento do governo brasileiro, ou seja, aqueles que trabalham diretamente no organismo internacional; (e) a publicação “Perguntas e Respostas”, disponível no *site* da Receita Federal vem orientando, reiteradamente (há mais de dez anos) que somente os servidores brasileiros sem vínculo empregatício têm os rendimentos auferidos submetidos à tributação; e (f) caso não seja reconhecida a isenção pretendida, pugna pela aplicação do disposto no art. 100, do CTN, especialmente os incisos I e III.

Não se discorda que a autoridade administrativa está adstrita à execução das atribuições inerentes a seu cargo ou função, devendo proceder de modo a justificar sua investidura e em estrita observância legal, sob pena de responsabilidade funcional, tendo em vista a natureza vinculada e obrigatória da atividade de lançamento (art. 142 do CTN). Da mesma forma, não se desconhece a validade dos tratados e das convenções internacionais os quais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e devem ser observadas pela que lhes sobrevenham (arts. 96 e 98 do Código Tributário Nacional – CTN).

Assim, a questão a ser apreciada por este Colegiado e que deve ser aqui enfatizada é se a contribuinte se enquadra ou não na isenção prevista nas convenções e acordos internacionais firmados, no que diz respeito aos rendimentos recebidos da Organização Mundial das Nações – ONU e suas Agências Especiais, sendo oportuno fazer uma análise sistemática e criteriosa de toda legislação que rege a matéria (**itens “a” e “b”**)

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.

Inicialmente, importa salientar que as isenções de que tratam o artigo acima reproduzido foram expressamente ratificada pela Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em seu art. 30.

No caso em questão, cabe examinar o alcance da isenção prevista no inciso II do art. 5º da Lei nº 4.506. De fato, tal dispositivo não faz qualquer distinção quanto à nacionalidade ou ao domicílio do beneficiário (residente ou não residente no Brasil). De outro lado, o parágrafo único deixa claro que as pessoas enquadradas no inciso II serão considerados como não residentes no Brasil (ou seja, residentes no exterior) para fins de tributação dos demais rendimentos auferidos no país.

Infere-se, assim, que, independentemente da nacionalidade do contribuinte, a isenção prevista no art. 5º, inciso II, da Lei nº 4.506, de 1964, tem como consequência direta considerá-lo como sendo residente no exterior para todos os outros rendimentos produzidos no país, ou seja, não se aplicaria aos residentes no Brasil.

Dirimindo eventuais dúvidas quanto à condição de residente ou não residente, cabe transcrever o art. 22 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99 que consolidou o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, e demais normas que regem a matéria (grifei):

Art. 22. Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho percebidos por (Lei nº 4.506, de 1964, art. 5º, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 30):

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.

§ 1º As pessoas referidas neste artigo serão contribuintes como residentes no exterior em relação a outros rendimentos e ganhos

de capital produzidos no País (Lei nº 4.506, de 1964, art. 5º, parágrafo único, Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas - Decreto nº 56.435, de 8 de junho de 1965, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 98).

§ 2º A isenção de que trata o inciso I não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital percebidos por servidores estrangeiros que tenham transferido residência permanente para o Brasil (Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas - Decreto nº 56.435, de 1965, arts. 1º e 37, §§ 2º a 4º, Lei nº 5.172, de 1966, art. 98, e Decreto-Lei nº 941, de 13 de outubro de 1969, art. 56).

§ 3º Os rendimentos e ganhos de capital de que trata o parágrafo anterior serão tributados na forma prevista neste Decreto.

Logo, o que importa para a isenção pretendida é que ela esteja prevista em tratado ou convênio firmado entre o Brasil e os Organismos Internacionais e, em caso afirmativo, se o contribuinte está albergado por essas normas e, conseqüentemente, deverá ser considerado como não residente no País.

O Decreto Legislativo nº 11, de 1966, incorporou a legislação nacional o Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional Energia Atômica, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23 de setembro de 1966. O Artigo V do referido acordo assim dispõe:

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".

[...]

Depreende-se, assim, que para os funcionários e técnicos a serviço da ONU, aplica-se a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, firmada em Londres, em 13/02/1946, e promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 16/02/1950, que determinada em seu Artigo V:

ARTIGO V

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.367-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/04/2012 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALO, Assinado digitalmente e

m 03/05/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 30/04/2012 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGA

O CALO

Impresso em 03/05/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

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 a 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.

No Acórdão nº 104-22.056, de 06/12/2006, o Conselheiro Nelson Mallmann analisou com muita propriedade o artigo acima, a quem peço vênha para tomar como minhas suas palavras:

De plano, verifica-se que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos é dirigida a funcionários da ONU e encontra-se no bojo de diversas outras vantagens, a saber: imunidade de jurisdição; isenção de obrigações referentes a serviço nacional; facilidades imigratórias e de registro de estrangeiros, inclusive para sua família; privilégios cambiais equivalentes aos funcionários de missões

diplomáticas; facilidades de repatriamento idênticas às dos funcionários diplomáticos, em tempo de crise internacional; liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal, quando da primeira instalação no país interessado.

Embora a Convenção 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 repatriamento e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal quando da primeira instalação no País.

A exigência de tal formalidade, aliada ao conjunto de benefícios de que se cuida, não deixa dúvidas de que o funcionário a que se refere o artigo V da Convenção da ONU – e que no inciso II do art. 5º da Lei nº 4.506/1964 é chamado de servidor – é o funcionário internacional, integrante dos quadros da ONU com vínculo estatutário, e não apenas contratual. Portanto, não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades relacionados no artigo V da Convenção da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

Nesse passo, verifica-se que o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas harmoniza-se perfeitamente com o inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506/1964, já que ambos prevêem isenção do imposto de renda apenas para os rendimentos percebidos por não residentes no Brasil. Com efeito, conjugando-se esses dois comandos legais, conclui-se que os servidores/funcionários neles mencionados são aqueles funcionários internacionais, em relação aos quais é perfeitamente cabível a tributação de outros rendimentos produzidos no País como de residentes no estrangeiro, bem como a concessão de facilidades imigratórias, de registro de estrangeiros, cambiais, de repatriamento e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários não são residentes no País, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado.

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

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

“ARTIGO VI

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

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

b) imunidade de toda ação legal no que concerne aos atos por eles praticados no desempenho de suas missões (compreendendo-se os pronunciamentos verbais e escritos). Esta imunidade continuará a lhes ser concedida mesmo depois que os indivíduos em questão tenham terminado suas funções junto à Organização das Nações Unidas;

c) inviolabilidade de todos os papéis e documentos;

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

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

Constata-se, assim, a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU, que goza de um conjunto de benefícios, dentre os quais o de isenção de imposto sobre salários e emolumentos, em contraposição a uma categoria de técnicos que, ainda que possuindo vínculo contratual permanente, não é albergada por esses benefícios.

Cabe ressaltar que, de acordo com a Seção 17 do Artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, anteriormente transcrita, compete ao Secretário Geral da ONU determinar as categorias funcionais às quais se aplicam os privilégios e imunidades concedidas no mesmo artigo, submetendo-as à Assembleia Geral e, posteriormente, informando o nome de cada funcionário ao País Membro, no caso o Brasil.

Conclui-se, assim, que **a isenção prevista no Artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, alcança apenas os funcionários da ONU pertencentes às categorias para as quais o referido Organismo Internacional assim determine.**

A Organização das Nações Unidas para Educação Ciência e Cultura – UNESCO é uma Agência Especializada da ONU, de acordo com o Decreto nº 52.288, de 24 de julho de 1963, e, por conseguinte, deve-se observar o disposto na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, aprovada pelo mesmo decreto. Dita convenção dispõe sobre os privilégios concedidos aos funcionários das Agências Especializadas em seu Artigo 6º:

ARTIGO 6º

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/04/2012 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALO, Assinado digitalmente e

m 03/05/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 30/04/2012 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGA

O CALO

Impresso em 03/05/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA - VERSO EM BRANCO

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.

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 dependente, 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 aprêço.

20ª SEÇÃO

Os funcionários das agências especializadas ficarão isentos de obrigações de serviço nacional, contanto que, com relação aos países dos quais são nacionais, tal isenção se limite aos funcionários das agências especializadas cujos nomes em virtude das suas obrigações, foram colocados em um lista compilada pelo diretor executivo da agência especializada e aprovada pelo país interessado. Se outros funcionários das agências especializadas forem chamados para o serviço nacional, o país interessado, a pedido da agência especializada interessada, concederá a esses funcionários adiamentos temporários necessários para evitar interrupção na continuação de um trabalho essencial.

21ª SEÇÃO

Além das imunidades e privilégios especificados nas Seções 19 e 20, o diretor executivo de cada agência especializada, inclusive qualquer funcionário que responda por êle durante sua ausência das funções, terá estendidos ao seu cônjuge e filhos menores, os privilégios e imunidades, isenções e facilidades concedidos aos enviados diplomáticos, de acôrdo com o direito internacional.

22ª SEÇÃO

Os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários apenas no interesse das agências especializadas, e não para benefício pessoal dos próprios indivíduos. Cada agência especializada terá o direito e o dever de renunciar à imunidade de qualquer funcionário em qualquer caso em que, em sua opinião, a imunidade impeça o andamento da justiça e possa ser dispensada sem prejuízo para os interesses da agência especializada.

23ª SEÇÃO

Cada Agência especializada cooperará sempre com as autoridades competentes dos países membros para facilitar a administração adequada da justiça, assegurar a observância dos regulamentos policiais e prevenir a ocorrência de quaisquer abusos relacionados com os privilégios, imunidades e facilidades mencionados neste artigo.

Pela leitura atenta do artigo acima transcrito, verifica-se que existe um grupo de funcionários das Agências Especializadas que goza de um conjunto de privilégios e imunidades (Seção 19 e 20) dentre eles, a isenção do imposto de renda sobre os salários e vencimentos pagos. Cabe a cada agência especificar as categorias de funcionários que teriam direito a esses privilégios e imunidades, por meio de comunicação periódica de seus nomes ao Governo Brasileiro (Seção 18).

Conclui-se, assim, que não basta que o funcionário tenha sido contratado segundo normas próprias estabelecidas pelo organismo internacional, sem qualquer benefício da lei brasileira (previdenciário ou trabalhista), para gozar dos privilégios estabelecidos no acordo internacional firmado (**item “c”**). A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas transferiu para cada organismo internacional a competência para definir quais as categorias de funcionários que estariam alcançadas pelos benefícios previstos no referido acordo, por meio da comunicação dos nomes desses servidores ao Governo Brasileiro (**item “d”**).

Assim, de forma semelhante à ONU, existem dois grupos de funcionários das Agências Especializadas: um que goza de um conjunto de benefícios, dentre os quais, a isenção de imposto de renda sobre salários e emolumentos; e outro, que, ainda que possua vínculo contratual permanente, não está albergado por esses benefícios.

Sobre o assunto, não cabe maiores discussões, uma vez que o entendimento neste Tribunal foi pacificado pela Súmula CARF nº 39, de aplicação obrigatória desde 21/12/2009:

Súmula CARF nº 39 Os valores recebidos pelos técnicos residentes no Brasil a serviço da ONU e suas Agências Especializadas, com vínculo contratual, não são isentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

No caso em concreto, não foi anexado nenhum documento que comprovasse que a recorrente pertencesse a categoria de funcionários abrigada pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades. Além disso, trata-se de contribuinte brasileira e residente no Brasil, fato este incontestado. Assim, os valores por ela recebidos da UNESCO, ainda que possa existir algum vínculo contratual, estão sujeitos a tributação do imposto de renda.

A ONU, bem como suas Agências Especializadas, por gozarem de imunidade de jurisdição, não se submetem à legislação interna brasileira e, portanto, não existe possibilidade de retenção do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos recebidos por seus funcionários. Assim, no caso de contribuinte residente no Brasil, esses rendimentos estão sujeitos ao pagamento de carnê-leão, nos termos do art. 106, inciso III, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99:

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 nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

I - os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

II - os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais;

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;

IV - os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas.

Por fim, quando à publicação “Perguntas e Respostas”, disponível no *site* da Receita Federal (**itens “e” e “f”**), muito embora a recorrente alegue que a orientação nela contida seria no sentido de que somente os servidores brasileiros sem vínculo empregatício teriam seus rendimentos submetidos à tributação, não é o que infere de uma leitura criteriosa da mesma.

Na peça recursal a contribuinte transcreve parte das perguntas nºs 136 e 137, que, pelo seu teor, foram extraídas do “Perguntas e Respostas - 2012”, atualmente disponível no *site* da Receita Federal.

A pergunta nº 136, aborda o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionário da ONU, distinguindo três situações: funcionário estrangeiro, funcionário brasileiro e pessoa física não pertencente ao quadro efetivo do organismo internacional.

O item 3, refere-se explicitamente às pessoas físicas não pertencentes ao quadro efetivo da ONU, independente da nacionalidade, assim dispondo:

3 - Pessoa física não pertencente ao quadro efetivo

Os rendimentos de técnico que presta serviço a esses organismos, sem vínculo empregatício, são tributados consoante disponha a legislação brasileira, quer seja residente no Brasil ou não.

Por outro lado, o item 2 deixa claro que, no caso de funcionário brasileiro, *“os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo não se sujeitam ao imposto sobre a renda brasileiro, desde que o nome do funcionário conste da relação entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) [...]”* e quaisquer outros rendimentos, *“sujeitam-se à tributação como os demais residentes no Brasil.”* (item 2).

Conclui-se, assim, que, no caso de brasileiros, são tributáveis os serviços prestados por técnicos, sem vínculo empregatício com o organismo internacional, assim como os salários recebidos pelo exercício de suas funções na ONU quando seu nome não constar da relação entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Os rendimentos auferidos por funcionário das Agências Especializadas da ONU tem o tratamento tributário determinado para os servidores da ONU (pergunta nº 137).

Além disso, no final da pergunta nº 136 no item “Atenção” é esclarecido que:

Para que os rendimentos do trabalho oriundos do exercício de funções específicas no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil (PNUD), nas Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas (ONU), na Organização dos Estados Americanos (OEA) e na Associação Latino-Americana de Integração (Aladi), situadas no Brasil, recebidos por funcionários aqui residentes, sejam considerados isentos, é necessário que seus nomes sejam relacionados e informados à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) por tais organismos, como integrantes de suas categorias por elas especificadas, em formulário específico conforme modelo constante no Anexo II da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, e enviado à Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) da RFB até o último dia útil do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento dos rendimentos.

A título de informação, essa mesma orientação já constava nas publicações anteriores, em especial, nas perguntas nº 137 e 138 do “Perguntas e Respostas - 2005”, aplicável à época do lançamento (ano-calendário 2004, exercício 2005).

Assim, não obstante as orientações contidas nas publicações “Perguntas e Respostas” da Receita Federal possam ser consideradas normas complementares, nos termos do art. 100, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, estas estão em perfeita consonância com o Auto de Infração lavrado, corroborado pelo entendimento adotado no presente voto e, por conseguinte, não se aplica o disposto no parágrafo único do mesmo artigo (*“A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a*

Processo nº 13706.004570/2007-58
Acórdão n.º **2202-01.723**

S2-C2T2
Fl. 18

cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”).

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga