

MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 14041.000265/2005-59
Recurso nº 154.417 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-00.387 – 2ª Turma
Sessão de 28 de outubro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente ADRIANA MARIA MAGALHÃES DE MOURA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

IRPF. RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS. Somente faz jus à isenção prevista no inciso 11 do artigo 5º da Lei nº 4.506/1964 o funcionário internacional dos quadros de Agência Especializada da ONU, com vínculo estatutário e não apenas contratual, sendo que tal benefício não aproveita os técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui contratados, seja por hora, por tarefa ou com vínculo contratual permanente. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


GONÇALO BONET ALLAGE – Presidente em exercício


MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

EDITADO EM: 04 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage (substituto do Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (convocada), Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Francisco Assis de Oliveira Júnior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial por divergência [folhas 216/222] interposto pela contribuinte, em desfavor de decisão da então Sexta Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes que, unanimidade, deu provimento parcial ao recurso voluntário, mediante o Acórdão n. 106 – 16.349 [folhas 163/173], cuja ementa transcrevo:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. REMUNERAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. ORGANISMO INTERNACIONAL – Está sujeita a tributação do Imposto de Renda a remuneração auferida junto a Organismo Internacional relativa a prestação de serviço contratado em território nacional, uma vez não preenchida a condição de funcionário órgão.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA CONCOMITANTE – É de ser afastada a aplicação de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício tendo ambas a mesma base de cálculo.

Recurso Voluntário provido em parte.

A fim de demonstrar divergência entre a decisão recorrida e decisões proferidas por outras Câmaras dos Conselhos de Contribuintes, indica a recorrente o Acórdão n. 106-14176, proferida pela então Sexta Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, apontado como paradigma, apresenta a seguinte ementa:

IRPF - REMUNERAÇÃO PAGA PELO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO BRASIL - ISENÇÃO -

Os valores auferidos a título de rendimentos do trabalho pelo desempenho de funções específicas prestado junto a organismo internacional, no território nacional, nos termos do acordo firmado pelo Governo Brasileiro, estão isentos do imposto de renda por força das disposições contidas na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, cujos termos foram recepcionados pelo direito pátrio através do Decreto n. 27.784, de 16.02.50.

Recurso provido.

Por meio de análise preliminar, a i. Presidente da então 6ª Câmara, do 1º Conselho de Contribuintes, deu seguimento ao recurso especial interposto por entender preenchidos os pressupostos de admissibilidade – despacho fls. 240/242.

Intimada a manifestar-se, o órgão da Fazenda Nacional apresentou contra-razões que ratifica o disposto no acórdão recorrido [fls. 245/259].

É o relatório.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR, Relator

Atendidos os pressupostos de admissibilidade, passo ao exame do mérito.

Trata-se de recurso especial que discute a omissão de rendimentos recebidos de fonte situada no exterior (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD).

A recorrente sustentou, sob vários enfoques, que os rendimentos em apreço não estão sujeitos à incidência do imposto de renda pessoa física.

O cerne da questão em análise reside na caracterização ou não do beneficiário desses rendimentos como "funcionário" internacional da agência especializada.

Tal linha de raciocínio decorre da interpretação do artigo 5º, inciso II e § único, da Lei nº 4.506/64 (matriz legal do artigo 22, do RIR/99), combinado com cláusulas da "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas", promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/1963.

As citadas regras estabelecem que:

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 I e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país.

DISPOSITIVOS DA CONVENÇÃO:

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.

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;

(...)

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.

Por bem elucidar a matéria adoto como razões de decidir as considerações feitas pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no voto proferido no acórdão nº 104-22.100, de 06/12/2006, as quais passo a transcrever:

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 da contribuinte - brasileira residente no Brasil -, conforme endereço por ela mesma fornecido no recurso (fls. 102).

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.

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 I, 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.

(...)

Assim, conclui-se que o artigo 6º 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 I, do art. 5º, da Lei nº 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.

Com efeito, conjugando-se esses três comandos legais (o dispositivo da Lei n. 4.506, de 1964, e os artigos das duas Convenções), 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 repatriação e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários integram categorias de staff dentro do Organismo Internacional, que tem a sua sede no exterior, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado.

(...)

Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal, filosófico ou mesmo lógico para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas no artigo 6º 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.

(...)

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.

Segundo o posicionamento atual da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a remuneração advinda de contratos firmados por nacionais junto a organismos internacionais não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal, sendo exatamente esta a situação dos autos.

Tenho como aplicável a este feito a atual jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, demonstrada, ilustrativamente, através das ementas dos seguintes acórdãos:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. REMUNERAÇÃO AUFERIDA POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD. TRIBUTAÇÃO - São detentores de privilégios e imunidades em matéria civil, penal. e tributária os funcionários de organismos internacionais com os quais o Brasil mantém acordo, em especial, da Organização das Nações Unidas e da Organização dos Estados Americanos, situações não extensivas aos prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, contratados em território nacional. Neste caso, por faltar-lhes a condição de funcionário, a remuneração advinda em face de tais contratos não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal.

Recurso especial provido.

(CSRF, Quarta Turma, acórdão CSRF nº 04-00.209, Relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha, julgado em 14/03/2006)

IRPF - PNUD - ISENÇÃO - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD ONU 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 Assembleia 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.

Recurso especial provido.

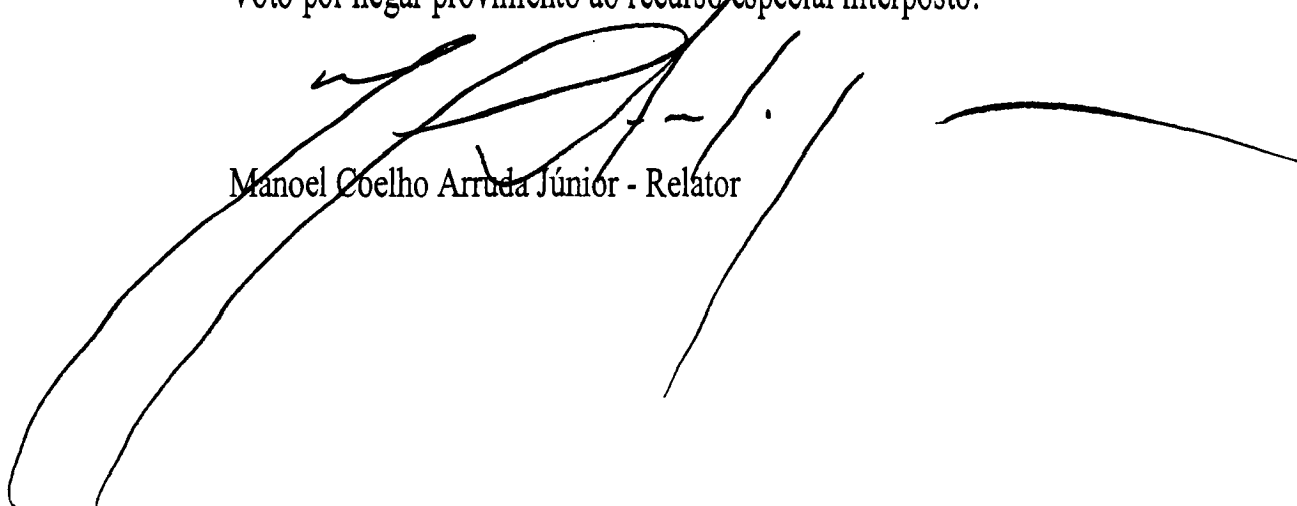
*(CSRF, Quarta Turma, acórdão CSRF nº 04-00.194, Relator
Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, julgado em 14/03/2006)*

Consentâneo com os arestos acima colacionados, entendo que somente faz jus à isenção prevista no inciso II, do artigo 5º, da Lei nº 4.506/1964, o funcionário internacional dos quadros de Agência Especializada da ONU, com vínculo estatutário e não apenas contratual, sendo que tal benefício não aproveita os técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui contratados, seja por hora, por tarefa ou com vínculo contratual permanente.

Assim, considerando que o sujeito passivo não faz parte do quadro funcional próprio e estatutário de organismo internacional, é de se concluir que os rendimentos em apreço estão sujeitos à incidência do imposto de renda, via carnê leão e, depois, mediante inclusão na declaração de ajuste anual.

Nessa ordem de juízos e aderindo ao posicionamento da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mantenho *decisum* recorrido com relação à omissão de rendimentos recebidos de fonte situada no exterior.

Voto por negar provimento ao recurso especial interposto.


Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator