



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
QUARTA TURMA

Processo nº : 10166.011661/96-00  
Recurso nº : 106-015620  
Matéria : IRPF  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessado : JOÃO LUIZ DA CUNHA  
Recorrida : 6ª.CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 22 de setembro de 2005  
Acórdão nº : CSRF/04-00.074

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD -  
TRIBUTAÇÃO – São tributáveis os rendimentos decorrentes da  
prestação de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o  
Desenvolvimento – PNUD, quando recebidos por nacionais  
contratados no País, por faltar-lhes a condição de funcionário de  
organismos internacionais, este detentor de privilégios e imunidades  
em matéria civil, penal e tributária.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso  
interposto pela FAZENDA NACIONAL.

Acordam os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de  
Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do  
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros  
Remis Almeida Estol e Wilfrido Augusto Marques que negaram provimento ao  
recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 06 FEV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros ROMEU BUENO DE  
CAMARGO, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO  
JÚNIOR. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira MARIA  
HELENA COTTA CARDOZO.

Processo nº : 10166.011661/96-00

Acórdão nº : CSRF/04-00.074

Recurso nº : 106-015620

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Interessado : JOÃO LUIZ DA CUNHA

## RELATÓRIO

O contribuinte, em relação à matéria objeto do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, foi autuado em decorrência do não recolhimento mensal, através do carnê-leão, do imposto de renda relativo aos anos-calendário de 1993 e 1994, com reflexo nas correspondentes Declarações de Ajuste Anual. A acusação é no sentido de que tal recolhimento era obrigatório em face da prestação de serviços profissionais ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD.

À Impugnação de fls. 23/29, a i. autoridade julgadora de primeira instância, no mérito, manteve a exigência do imposto de renda apenas nas DIRPF, por força da IN-SRF nº 46, de 1997 (fls. 34/56), sob o fundamento de ser o contribuinte prestador de serviços ao PNUD, e que, portanto, não faria jus ao benefício da isenção concedida apenas aos funcionários do quadro permanente da ONU.

Da decisão, interpôs o contribuinte recurso voluntário (fls. 62/88), instruído com a documentação de fls. 89/124.

No primeiro momento, o Colegiado transformou o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 106-1.130 (fls. 153/156). Providenciada a diligência, tem-se a manifestação de fls. 169/170.

Cientificado da citada informação fiscal, manifesta-se o interessado às fls. 186/193, juntando a documentação de fls. 194/283,



Processo nº : 10166.011661/96-00  
Acórdão nº : CSRF/04-00.074

Retornando ao Plenário da C. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, deu-se provimento ao apelo, por maioria de votos, estando a ementa do acórdão assim gizada:

“IRPF - RENDIMENTOS PERCEBIDOS POR SERVIÇOS PRESTADOS AO PNUD - PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO DO BRASIL - ISENÇÃO - Os atos internacionais que regem a matéria e prevalecem sobre a legislação interna, a teor do disposto no art. 98 do CTN; caracterizam a Recorrente como beneficiária de imunidades conferidas aos funcionários da ONU, inclusive da isenção tributária dos rendimentos por esta e suas agências pagos. Tampouco há discrepância entre a ordem legal brasileira e a internacional, pois a regra eximente do art. 23, item II, do RIR/94 harmoniza-se com a legislação de regência das Nações Unidas, por se dirigir a funcionários de organizações internacionais, sem distinguir quanto a sua nacionalidade.”

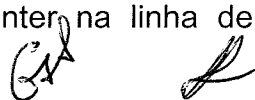
Inconformado, o i. Representante da Fazenda Nacional junto à Câmara interpôs Recurso Especial baseado nos arts. 5º, I e 7º, do Regimento Interno da CSRF.(fls. 336/351).

Em seu arrazoado, manifesta-se no sentido de que a decisão contrariou a legislação que especifica e que, portanto, os rendimentos decorrentes do contrato em lide, junto ao PNUD, não se encontram na situação de rendimentos imunes.

Despacho de admissibilidade às fls. 352/353.

Contra-razões do contribuinte às fls. 357/369, merecendo destaque os seguintes excertos:

“O Procurador da Fazenda Nacional admite a isenção para os funcionários do PNUD, e para tanto se socorre na legislação que o contribuinte utiliza para provar o direito a isenção que pleiteia. Às fls. 262, em seu último parágrafo, reforça a possibilidade de isenção se o acordo entre o Brasil e o PNUD for internalizado. Ora, se já existe a sinalização de isenção, os julgados devem se manter na linha de



Processo nº : 10166.011661/96-00  
Acórdão nº : CSRF/04-00.074

conceder o benefício, sob pena de futuramente ter que se reembolsar àqueles que se sentirem injustiçados e que pagarem indevidamente.

(...)

***Para melhor deslinde da questão, se faz necessária a transição de alguns dispositivos legais pertinentes. Não vamos aqui elencar novamente todas as alegações já expendidas em sede de impugnação e recurso voluntário porque já foram exaustivamente debatidas, apenas tentaremos elucidar alguns pontos controversos, no restante repisamos todas argumentações anteriormente utilizadas.***

Registre-se por conseguinte, que sobre a matéria há também determinação do artigo 23 do RIR/94, cuja matriz legal é o artigo 5º da Li 4.506, in verbis:

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

I – Servidores diplomáticos estrangeiros a serviços de seus governos;

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

III - Servidores 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.”

(...)

O equívoco do nobre Procurador e demais autoridades ocorre em relação a Língua Portuguesa. O Parágrafo único ao fazer referência as pessoas dos itens II e III diz que “serão contribuintes **como** residentes no estrangeiro em relação a **outros** rendimentos produzidos no país”, a conjunção COMO, negritada e sublinhada no texto legal transcrito, é uma conjunção subordinativa comparativa, que estabelece, pois, uma comparação. No caso significa como se fossem residentes no exterior. Logo o tratamento tributário será aquele que é dado para os residentes no estrangeiro.



Processo nº : 10166.011661/96-00  
Acórdão nº : CSRF/04-00.074

(...)

Fica, pois, definitivamente caracterizado que é isento o rendimento do trabalho percebido por servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte ou com os quais mantenha acordo ou convênio, por força da legislação pertinente ao caso, e por força da legislação complementar que a própria Receita Federal expendeu, conforme está no Parecer CST nº 897, de 31 de outubro de 1973, que analisando o artigo 13, letra "b", do RIR/66, posteriormente reproduzido no artigo 15 do RIR/80 e no **artigo 23** do **RIR/94**, todos tendo com base legal o artigo 5º da Lei nº 4.506/64, menciona:

Conclui-se, pelo exposto, que funcionários brasileiros da Organização das Nações Unidas são isentos do pagamento do imposto de renda, conforme dispõe o Artigo V, Seção 18 letra "b", da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovado pelo Decreto nº 27.785/50, e o estabelecido na letra "b", do artigo 13, do RIR, Decreto nº 58.400, de 10.05.66".

Ao final, pugna o contribuinte pela prevalência do voto condutor do julgado, mantendo-se a isenção dos rendimentos.

É o Relatório.



Processo nº : 10166.011661/96-00  
Acórdão nº : CSRF/04-00.074

## VOTO

CONSELHEIRA LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, RELATORA

O recurso é tempestivo. Preenchidos os pressupostos estabelecidos no Regimento Interno desta Câmara Superior, dele tomo conhecimento.

A matéria foi objeto de longos debates na Primeira Turma da Câmara Superior e, inclusive, na primeira Sessão desta Quarta Turma, no mês de março pp.

Como Conselheira-relatora, na Primeira Turma, votei no sentido de não serem tributáveis os rendimentos ora em análise, sendo acompanhada à maioria de votos, conforme Acórdãos CSRF nºs /01-03.269 e 01-03.280, ambos estampando a seguinte ementa:

“IRPF – RENDIMENTOS PERCEBIDOS EM DECORRÊNCIA DE EXERCÍCIO DE FUNÇÃO ESTÁVEL JUNTO AO PNUD – IMUNIDADE – Por força das disposições contidas no Acordo Técnico regulador das atividades do PNUD e na Convenção sobre Imunidades e Privilégios, não pode ser exigido imposto de renda do contribuinte, uma vez que beneficiário da imunidade conferida por estas normas. Outrossim, tratando-se de imunidade, inadmissível a exigência de qualquer formalidade para sua concessão, tal como a apresentação de lista pela ONU. Ademais, ante a necessidade de que os funcionários sejam aprovados pelo Governo assessorado, despicienda a apresentação da referida lista”

Nesta assentada, reitero meu entendimento e, para tanto, adoto os argumentos prolatados no Acórdão nº CSRF/01-05.056, de 10 de agosto de 2004, da lavra do i. Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, a quem peço vênias para aqui transcrever os seguintes excertos, **in verbis**:

“A matéria, por envolver vínculo jurídico de organização internacional com pessoas físicas prestadoras de serviços, deve ser examinada a luz

Processo nº : 10166.011661/96-00  
Acórdão nº : CSRF/04-00.074

dos atos internacionais pertinentes, quais sejam a Carta das Nações Unidas, a Convenção sobre Privilégios e Imunidades (Decreto 27.784/50), o Acordo Básico de Assistência com a ONU (Decreto 59.308/66) e a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 23.05.69.

A questão abrange necessariamente a interpretação das normas supramencionadas, que deve ser realizada levando em conta a aludida Convenção de Viena, haja vista tratar-se de regras estranhas ao direito pátrio, que, embora recepcionadas, sujeitam-se à apreciação segundo as regras de interpretação internacional.

Outrossim, para a análise hermenêutica das normas indicadas, há que se analisar o elemento temporal. Com efeito, não se pode ignorar que o âmbito de atividade da ONU hoje é bem superior do à época em que foi firmada a Convenção de Privilégios e Imunidades. A ONU hoje atua de forma avassaladora nos países para realização das mais diversas obras, sempre voltadas ao desenvolvimento da sociedade e a paz mundial, com a redução da pobreza, analfabetismo e outros problemas sociais.

Corolário de sua função, as imunidades e privilégios consagrados na Convenção recepcionada pelo ordenamento brasileiro, devem ser consagradas de forma ampla, presumindo-as quando invocada. Este foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao sobrestar ação de investigação de paternidade contra diplomata estrangeiro, que suscitou imunidade de jurisdição (RE-104262/DF) e ao garantir a inviolabilidade de correspondência de cidadão brasileiro detentor de cargo de vice-ônsul honorário de país estrangeiro (RHC – 49183/SP).

A imunidade conferida pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades, deve ser preservada com o mesmo rigor que se preservam as imunidades constitucionais, haja vista que o Brasil se obrigou pelo artigo 5º, §2º, da Carta Magna a recepcionar os direitos e garantias concedidos em tratados internacionais.

Para análise do caso em concreto, deve-se examinar principalmente duas normas, quais sejam a Convenção sobre Privilégios e Imunidades e o Acordo Básico de Assistência Técnica, regulador das atividades do PNUD. Tendo sido a primeira celebrada logo após o término da Segunda Guerra Mundial, verificam-se algumas restrições a ingerência da ONU nos países. Posteriormente, contudo, através do Acordo Técnico, celebrado em 1966, esta atitude mudou, passando a ONU a gozar de maior liberdade e, portanto, maior amplitude quanto à imunidade de seus funcionários.



Processo nº : 10166.011661/96-00  
Acórdão nº : CSRF/04-00.074

Segundo aludido acordo, as atividades de assistência aos países membros será prestada por peritos, os quais serão contratados por meio de consulta ao Governo assessorado, conforme determina o artigo 1º, item 4.

O artigo 4º, item "d", informa que a expressão "perito" compreende, também, qualquer outro pessoal de assistência técnica, excetuando-se qualquer representante, no país, da Junta de Assistência Técnica e seu pessoal administrativo. Desta forma, do texto legal extraí-se que o contribuinte exerce função de perito da ONU, já que presta assistência técnica no PNUD.

Apreciando as funções de tais peritos, evidencia-se que os mesmos são subordinados hierarquicamente aos organismos internacionais, percebendo salário para a realização de seu trabalho, havendo, portanto, vínculo empregatício, uma vez que a atuação dos mesmos não é temporária, nem eventual.

Alega o Procurador da Fazenda Nacional em seu recurso que a caracterização do vínculo empregatício não pode ser apreciada de acordo com as normas brasileiras por tratar-se de relação jurídica com organismo internacional. Sucede que os conceitos descritos nos artigos 2º e 3º da CLT somente reproduzem regras de direito natural, ou seja, que tem vigência independentemente do Estado, da cultura ou do povo. É certo que havendo subordinação hierárquica e pagamento de salário, com cumprimento de jornada diária, estabeleceram as partes um contrato de trabalho, decorrendo daí o vínculo empregatício. Assim sendo, *in casu*, não há que se questionar quanto a existência de relação de trabalho, com vínculo jurídico.

Por fim, o Acordo no artigo 5º, item 1, disciplina:

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

a) com respeito à Organização das Nações Unidas, a "Convenção sobre Privilégio e Imunidades das Nações Unidas". (grifou-se)

O Eminentíssimo Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes, por ocasião de seu brilhante voto prolatado no acórdão 106-10.519, analisando a questão, assim se manifestou:

"Por fim, o Acordo equipara os peritos de assistência técnica aos demais funcionários do organismo internacional, quando comina ao Governo brasileiro a obrigação de aplicar as convenções precedentes, que disciplinam privilégios e prerrogativas do pessoal da ONU e suas



Processo nº : 10166.011661/96-00  
Acórdão nº : CSRF/04-00.074

agências, a seus funcionários, inclusive peritos de assistência técnica (art. 5º, item 1). Ao fazê-lo, revogou, no particular, a distinção entre funcionários e técnicos contemplada na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, pois, embora esta se refira a técnico e o Acordo a peritos, as expressões devem, sem sombra de dúvida, serem consideradas sinônimas, pois foram traduzidas da mesma palavra inglesa (experts), presente em ambos os atos.

A Convenção de Viena, citada, impõe tal conclusão, ao fixar, em seu art. 30, regras de aplicação de tratados sucessivos sobre o mesmo assunto. Quando o tratado posterior (Acordo de Assistência Técnica) não incluir todas as partes do tratado anterior (Convenção sobre Privilégios e Imunidades), as relações entre as partes nos dois tratados (Brasil e ONU), hipótese em exame, observarão o princípio de que o tratado anterior só se aplica na medida em que suas disposições sejam compatíveis com as do tratado posterior (itens 3 e 4, letra a)." (grifou-se)

Assim sendo, ressei que o Acordo posterior derogou a Convenção de Privilégios e Imunidades especificamente no que dispunha a Seção 22 indicada pelo Procurador da Fazenda Nacional, estendendo a imunidade conferida aos funcionários da ONU aos peritos em geral, e, desta forma, ao contribuinte em foco.

De qualquer forma, é importante considerar o que a Conselheira Maria Goretti, Relatora do acórdão proferido na 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, asseverou em seu voto:

***“Se atentarmos para o texto convencional, veremos que o objetivo da norma é estabelecer a isenção tributária sobre as remunerações pagas a todos aqueles que exerçam funções junto a organismos internacionais. Não nos parece estar nele subjacente o objetivo de estabelecer distinção entre as categorias de funcionário, como condição para o gozo do direito de isenção”.***

Quanto à necessidade de indicação pela ONU dos funcionários abarcados pela imunidade, o Acordo no artigo 1º, item 4 não exige a apresentação das listas indicadas pelo Procurador da Fazenda Nacional, simplesmente porque para a contratação de tais peritos é preciso a aprovação pelo Governo.

Ora, passando a contratação de tais peritos por consulta ao Governo, sendo este previamente ouvido, a comunicação posterior é despicienda, posto que o Governo já tem total conhecimento do ato, sendo portanto uma formalidade inócua.



Processo nº : 10166.011661/96-00  
Acórdão nº : CSRF/04-00.074

Outrossim, a exigência de tal lista como condição para o reconhecimento da imunidade, fere o próprio instituto. Com efeito, sendo a imunidade uma limitação à competência tributária, impossível exigir-se obrigação acessória se não há obrigação principal, ou seja, se inexistente possibilidade de arrecadação do tributo.

Não se trata de isenção, em que há a incidência do tributo não sendo este recolhido por haver exclusão legal do crédito tributária. Trata-se de impossibilidade de tributação, não havendo portanto que se falar em cumprimento de qualquer exigência para tal.

A legislação interna somente vem a corroborar o exposto acima. Como bem anotado no acórdão recorrido, o inciso II do artigo 23 do RIR/94, disciplina que os servidores de organismos internacionais estão isentos do imposto de renda. O mesmo se diga com relação ao entendimento esposado no Manual de Orientação denominado "Perguntas e Respostas", editado pela Secretaria da Receita Federal, e aplicável ao IRPF/98, na resposta à questão 172.

Assim sendo, entendo que o acórdão recorrido não merece reforma, uma vez que em acordo com as normas legais aplicáveis, consoante exposto acima."

Não obstante entender assistir razão ao contribuinte, conforme acima assentado, curvo-me ao recente julgado proferido por esta Colenda Turma que, em sessão de 15 de março deste ano, ainda que pelo voto de qualidade, firmou nova jurisprudência, no sentido de não se estender, seja ao perito ou àqueles com atividades administrativas junto ao PNUD, imunidade ou isenção do imposto de renda sobre os rendimentos pagos pelo referido Organismo internacional, nos termos do Acórdão CSRF/04-00.002.

DOU provimento ao recurso interposto, restabelecendo a exigência do imposto e encargos devidos, após decisão de primeira instância.

Sala das Sessões - DF, em 22 de setembro de 2005.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO

