



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Recurso nº. : 151.318
Matéria : IRPF - Ex(s): 2003
Recorrente : JOSÉ HAILON GOMIDE
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 06 de dezembro de 2006
Acórdão nº. : 104-22.097

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - UNESCO - ISENÇÃO - ALCANCE - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pela UNESCO, Agência Especializada da 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 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.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ HAILON GOMIDE.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa isolada do carnê-leão, exigida concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

Maria Helena Cotta Cardozo
MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE E RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente justificadamente o Conselheiro OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR. *gr*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

Recurso nº. : 151.318
Recorrente : JOSÉ HAILON GOMIDE

RELATÓRIO

DO AUTO DE INFRAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado, em 29/11/2004, pela Delegacia da Receita Federal em Brasília/DF, o Auto de Infração de fls. 04 a 16, no valor de R\$ 46.347,29, correspondente a Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de multa de ofício, juros de mora e multa isolada do carnê-leão, tendo em vista a omissão de rendimentos recebidos de fonte no exterior (Organização das Nações Unidas para a Educação e Cultura - UNESCO/ONU), relativos ao exercício de 2003, ano-calendário de 2002.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento em 14/12/2004 (fls. 56), o contribuinte apresentou, em 12/01/2005, tempestivamente, a impugnação de fls. 58 a 68, cujos argumentos foram assim resumidos no relatório do acórdão de primeira instância (fls. 172/173):

“a) Que pertence ao quadro permanente da UNESCO - Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura, percebendo seus rendimentos, mensalmente, em conta corrente, com a declaração anual de rendimentos fornecida pelo órgão, tudo sob o pálio de prerrogativas e privilégios previstos nas Convenções e Acordos firmados pelos Estados Membros da ONU, dentre eles o Brasil; *gel*”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

- b) Que os recursos obtidos em razão de seu vínculo empregatício com a UNESCO foram devidamente informados em sua declaração de ajuste, o que demonstra de forma inexorável a sua obediência à legislação tributária;
- c) Que atendeu na integralidade o que dispõe a legislação relativa a Obrigação Tributária Acessória, já que Obrigação Tributária Principal não existe no caso em tela, o que demonstra a boa fé e garante ao impugnante a exclusão da incidência das penalidades;
- d) Que, sem distinção de categorias funcionais, o Decreto nº. 59.308/66 (Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica) assegura a isenção de qualquer imposto incidente sobre os salários dos funcionários das Agências Especializadas da ONU, entre as quais inclui-se a UNESCO;
- e) Que cumpre jornada regular de trabalho, assina folha de ponto, está subordinado à hierarquia do organismo, somente pode gozar férias por período determinado autorizado pela chefia, sendo mais do que evidente a sua condição de funcionário do organismo internacional e o vínculo empregatício;
- f) Que a própria SRF através do Parecer CST 717/79, em resposta a consulta formulada pelo PNUD, firmou a orientação de que a isenção se estende 'a todos os membros do pessoal das Nações Unidas, com exceção daqueles recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária', exceção essa que não se aplica à situação do Impugnante, já que é do quadro permanente e não é remunerado por hora trabalhada, conforme se depreende dos comprovantes de pagamentos acostados;
- g) Que não é necessário que seu nome seja veiculado por meio de lista periódica. Que tal determinação, a ser cumprida pelos organismos internacionais, se descumprida, não carrega qualquer responsabilidade a ser imputada aos funcionários das agências especializadas contratados no Brasil;
- h) Que a própria SRF reconhece a isenção do Impugnante, quando disponibiliza em seu site (perguntas e respostas) a informação de que os rendimentos do trabalho de funcionários brasileiros, oriundos de suas funções específicas nos organismos internacionais, não se sujeitam ao IR brasileiro, desde que o nome do funcionário conste da relação entregue a SRF na forma do anexo IV da IN SRF nº. 73/98; *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

- i) Junta diversas ementas de acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes;
- j) Pede, em não sendo esse o entendimento deste colegiado, alternativamente, reconhecida a informação prestada na declaração de ajuste e excluída a incidência das penalidades.”

DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 08/02/2006, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF exarou o Acórdão DRJ/BSA nº. 16.417 (fls. 171 a 181), considerando procedente o lançamento, conforme os seguintes argumentos, em síntese:

- a Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura - UNESCO/ONU corresponde a uma Agência Especializada da ONU, segundo esclarece o Artigo 1º do Decreto nº. 52.288, de 1963;

- o contribuinte não se enquadra na categoria de funcionários da UNESCO que gozam da isenção de Imposto de Renda sobre os vencimentos recebidos do Organismo, pela simples razão de não ser funcionário e sim um técnico contratado, de acordo com as normas legais vigentes e as provas dos autos;

- a isenção prevista no art. 5º da Lei nº. 4.506, de 1964, aplica-se exclusivamente aos servidores de Organismos Internacionais domiciliados no exterior, caso contrário o parágrafo único do artigo estabeleceria a tributação de outros rendimentos auferidos por pessoas domiciliadas no Brasil como residente no exterior, o que seria um contra-senso;

- nenhum dos requisitos foi atendido pelo contribuinte, vez que não é servidor das Agências Especializadas da ONU e tampouco reside no exterior;

pel

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

- todavia, a legislação brasileira reconhece que a fonte da obrigação de conceder a isenção é o tratado ou convênio internacional de que o Brasil seja signatário;

- assim, mesmo o contribuinte não sendo beneficiado pela isenção prevista no art. 5º da Lei nº. 4.506, de 1964, impõe-se a análise dos tratados e convenções internacionais vigentes a fim de saber se o contemplam, de outro modo, com a isenção de Imposto de Renda;

- no caso em questão, os rendimentos foram recebidos da UNESCO, disciplinada 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 1966;

- conforme dito acordo, a UNESCO corresponde a uma Agência Especializada da ONU e, com relação aos seus funcionários, aplica-se a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, adotada em 21/11/1946, por ocasião da Assembléia Geral das Nações Unidas, e recepcionada pelo direito pátrio por meio do Decreto nº. 52.288, de 24/07/1963, que a promulgou;

- a Convenção que rege o tema nada estabelece sobre qual deva ser o domicílio da pessoa beneficiária da isenção, mas exige que seja ela funcionária das Agências Especializadas e que conste na lista elaborada pela Agência, sujeita à comunicação ao Secretário Geral da ONU e, periodicamente, aos Governos dos Estados Membros ;

- diferentemente do entendimento do contribuinte, a necessidade de indicação dos nomes e das categorias dos funcionários que têm direito à isenção representa uma exigência da própria Convenção, e não do Governo Brasileiro ou da Receita Federal. *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

- o nome contido na lista e a sua comunicação ao Governo são requisitos para o gozo da isenção, já que nem todos os funcionários das Agências Especializadas fazem jus ao privilégio, mas tão somente os funcionários internacionais mais graduados, que necessitam de privilégios semelhantes aos agentes diplomáticos, para o bom desempenho de suas funções;

- a determinação da categoria de funcionários beneficiados com os privilégios cabe às Agências Especializadas, que gozam de autonomia, inclusive para renunciar a qualquer imunidade concedida aos seus funcionários (22ª Seção do Artigo 6º da Convenção);

- já para os técnicos que prestam serviços às Agências Especializadas, sem vínculo empregatício, nada foi disposto na Convenção a respeito de isenção de impostos;

- a IN SRF nº. 73, de 1998, reiterada pelas seguintes, confirma a interpretação feita da Convenção, isto é, os rendimentos auferidos de Organismos Internacionais pelos residentes no Brasil estão sujeitos à tributação, sob a forma de recolhimento mensal obrigatório, exceto os recebidos por pessoas físicas aqui residentes relacionadas nas listas enviadas à Receita Federal pelos Organismos;

- por fim, cite-se a publicação denominada "Imposto de Renda Pessoa Física - Perguntas e Respostas - 2005", editada pela Receita Federal, que esclarece acerca do tratamento tributário dos rendimentos auferidos pelos servidores do PNUD e das Agências Especializadas da ONU (perguntas nºs. 137 e 138);

- conclui-se assim que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos recebidos de Organismos Internacionais é privilégio concedido exclusivamente aos funcionários, desde que atendidas certas condições, quais sejam: devem ser funcionários do Organismo Internacional, *in casu*, enquadrar-se como funcionário da UNESCO; e seus

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

nomes devem ser relacionados e informados à Receita Federal por tais Organismos, como integrantes das categorias por eles especificadas;

- o contribuinte firmou o Contrato de Serviço com a UNESCO nº. CLT08831/2002, às fls. 48 a 55, que não deixa dúvida no sentido de que ele não pertencia ao quadro efetivo da UNESCO, ou seja, não era funcionário do Organismo, tal como exigido pela legislação que concede a isenção;

- destarte, sua relação era apenas contratual e, portanto, sem privilégios de natureza tributária, por falta de previsão em Tratado ou Convênio Internacional, cabendo agora perquirir de quem é a responsabilidade pelo pagamento do tributo;

- as Agências Especializadas, segundo o disposto no Artigo 2º do Decreto nº. 52.288, de 1963, têm personalidade jurídica própria e, no que se refere a tributos, são exoneradas de todo imposto direto (9ª Seção do Artigo 3º do citado diploma legal);

- conjugando os dispositivos mencionados, vê-se que a personalidade jurídica das Agências Especializadas é diversa da de seus agentes, funcionários e prestadores de serviço e que a exoneração de tributos a elas concedida não se estende às pessoas físicas que delas participam;

- por conseguinte, as Agências Especializadas não são responsáveis pelo recolhimento de tributos incidentes sobre os salários e emolumentos pagos, dado que lhes é reconhecida, por convenção internacional, a imunidade (Decreto nº. 52.288, de 1963);

- em sendo devidos os tributos sobre os salários e emolumentos pagos, exonera-se a obrigação pela retenção e recolhimento pela fonte pagadora e transfere-se tal responsabilidade para o contribuinte, sujeito passivo direto da obrigação tributária, a ser feito sob a forma de recolhimento mensal obrigatório; 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

- no que concerne à jurisprudência invocada, há que ser esclarecido que as decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, portanto não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios;

- de qualquer forma, recentemente o Conselho de Contribuintes adotou entendimento diverso sobre o tema, conforme julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. nº. CSRF/04.00.004 - Recurso nº. 106-131.853);

- assim, os rendimentos recebidos pelo contribuinte da UNESCO/ONU, decorrentes da prestação de serviços contratuais, não gozam de isenção do Imposto de Renda, por falta de previsão legal, estando sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recolhimento, sem prejuízo do ajuste anual;

- quanto à solicitação de exclusão dos juros de mora e das multas aplicadas, em virtude do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, c/c os Pareceres Normativos nºs. 17, de 1979, e 03, de 1996, verifica-se que o contribuinte se encontra em situação diversa da exposta nos citados atos, já que não se enquadra na condição de funcionário do Organismo, não sendo possível beneficiar-se com a exclusão de penalidades, prevista no art. 100 do CTN;

- no que diz respeito à multa de ofício aplicada (Lei nº. 9.430, de 1996), dita penalidade é devida, já que o contribuinte não apurou, espontaneamente, o crédito tributário e tampouco efetuou o pagamento da obrigação, sendo necessário que a administração lançasse o tributo.

pel

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificado do acórdão de primeira instância em 03/03/2006 (fls. 184), o contribuinte apresentou, em 03/04/2006, tempestivamente, o recurso de fls. 185 a 212, reiterando as razões contidas na impugnação e acrescentando o seguinte:

- o Organismo Internacional é o responsável pelo pagamento do tributo;

- o contrato firmado com a UNESCO é de adesão, portanto é ingenuidade acreditar que esse instrumento possa obrigar o contribuinte a recolher Imposto de Renda.

Às fls. 214, a Autoridade Preparadora informa que foi prestada a garantia recursal (arrolamento de bens).

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 214 (última), que trata também do envio dos autos a este Colegiado.

É o Relatório. *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

VOTO

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Relatora

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

Trata o presente processo, de lançamento por meio do qual se exige Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de multa de ofício, juros de mora e multa isolada do carnê-leão, tendo em vista a omissão de rendimentos recebidos da Organização das Nações Unidas para a Educação e Cultura - UNESCO/ONU, relativos ao exercício de 2003, ano-calendário de 2002. No entender do contribuinte, tais rendimentos gozariam de isenção.

A solução da lide requer a análise sistemática de toda a legislação que rege a matéria, e não apenas a seleção de alguns dispositivos legais que, citados de forma isolada, podem induzir o Julgador a uma conclusão precipitada, divorciada da *ultima ratio* que norteia a concessão da isenção em foco.

O artigo 5º da Lei nº. 4.506, de 1964, reproduzido no artigo 22 do Regulamento do Imposto de Renda/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;

pl

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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 na impugnação (fls. 185).

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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 avenças 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 pela Organização das Nações Unidas para a Educação e Cultura - UNESCO, que constitui uma Agência Especializada da Organização das Nações Unidas - ONU, 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: 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

“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 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:

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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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; 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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: 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

“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 nº. 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 Governos dos Membros. 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);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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 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 II, 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 nº. 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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. Nesse mesmo sentido registraram G. E. do Nascimento e Silva e Hildebrando Accioly, no seu Manual de Direito Internacional Público (15ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2002, pp.216/217):

“O Secretariado é (...) o órgão administrativo, por excelência, da Organização das Nações Unidas. Tem uma sede permanente, que se acha estabelecida em Nova Iorque. Compreende um Secretário-Geral, que o dirige e é auxiliado por pessoal numeroso, o qual deve ser escolhido dentro do mais amplo critério geográfico possível.

O Secretário-Geral é eleito pela Assembléia Geral, mediante recomendação do Conselho de Segurança. O pessoal do Secretariado é nomeado pelo Secretário-Geral, de acordo com regras estabelecidas pela Assembléia.

Como funcionários internacionais, o Secretário-Geral e os demais componentes do Secretariado são responsáveis somente perante a Organização e gozam de certas imunidades.” (grifei)

E ainda 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, 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.” (grifei) *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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.

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; *per*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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.

Quanto à Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, a restrição é ainda maior, concedendo-se aos peritos apenas 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. *pel*

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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 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. Tal constatação é referendada pela melhor doutrina, aqui novamente 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 fenômeno 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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. *psl*

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

Resta agora determinar a qual dos dois grupos pertenceria o contribuinte, a fim de verificar se ele faria ou não jus à isenção pleiteada, desta feita sob o ângulo das Convenções Internacionais.

A resposta está evidente no Contrato de Serviço juntado aos autos às fls. 48 a 53, cujas cláusulas são claras no sentido de que o contribuinte é técnico a serviço da Agência, com vínculo contratual, e não funcionário estatutário, integrante de categoria que goze de privilégios e imunidades, a saber:

“I. TERMOS DE REFERÊNCIA

(a) O(A) Contratado(a) exercerá suas atividades no Projeto 914BRZ70 Monumenta - Tesouro e tem os Termos de Referência anexados a este Contrato, sujeitando-se ao cumprimento das disposições inseridas no Anexo que, independentemente de transcrição, constitui parte integrante e indissociável deste Contrato, aditando, retificando ou ratificando o que aqui está disposto;

(...)

II. VIGÊNCIA DO CONTRATO

O presente Contrato entra em vigor na data de 02/01/2002 e terminará na data de 31/12/2002, sujeitando-se às condições do Artigo VII abaixo.

Em hipótese nenhuma, este Contrato poderá ser considerado como automaticamente renovável.

III. REMUNERAÇÃO

(...)

A UNESCO não assegura ao Contratado cobertura de seguro de saúde nem aposentadoria nem para seus familiares, durante a vigência deste contrato. O Contratado deverá estabelecer por conta própria estes seguros e a aposentadoria.

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

V. ESTATUTO DO CONTRATADO

Este estatuto é contratual. O(A) Contratado(a) não está submetido(a) ao Estatuto e Regulamento do Pessoal aplicado ao Pessoal Internacional da UNESCO nem à Convenção que rege os Privilégios e a Imunidade.

(...)

VI. DIREITOS E OBRIGAÇÕES DO(A) CONTRATADO(A)

Os direitos e obrigações do(a) Contratado estão estritamente limitados aos dispositivos e às condições do presente Contrato. Assim, o(a) Contratado(a) não poderá se prevalecer de nenhum benefício, pagamento, subsídio, indenização ou pensão por parte da UNESCO, exceção feita aos pagamentos expressamente previstos neste Contrato.

O(A) Contratado(a) não poderá se prevalecer do presente contrato para fins de isenção de impostos que poderão incidir sobre pagamentos recebidos a título do mesmo." (grifei)

Destarte, fica demonstrado que o contribuinte não é funcionário internacional pertencente ao quadro estatutário da UNESCO, portanto não tem direito à isenção prevista nas Convenções analisadas, estando os rendimentos por ele recebidos daquele Organismo Internacional efetivamente sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda. E nem se diga que a obrigatoriedade de pagamento do tributo por parte do contribuinte está ancorada unicamente em um contrato de adesão, já que dita obrigação, como foi sobejamente demonstrado, advém das próprias Convenções Internacionais que regulamentam a matéria. Por óbvio, o Contrato de Serviço reflete a situação jurídica do contribuinte perante o Organismo Internacional, que é a de técnico com vínculo contratual, e não estatutário.

Quanto às orientações emanadas da Secretaria da Receita Federal, trazidas à colação pela defesa, o acórdão recorrido bem ressaltou que não são aplicáveis ao contribuinte, já que este não é funcionário estatutário de Organismo Internacional, mas sim técnico a serviço com vínculo contratual. De toda a sorte, torna-se inócua a discussão acerca de tais orientações, uma vez que os atos citados já foram há muito superados. Com

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

efeito, à época de ocorrência do fato gerador, conforme bem esclarece o acórdão de primeira instância, a orientação fornecida pela Instrução Normativa SRF nº. 73, de 1998, reiterada em sua essência na Instrução Normativa SRF nº. 208, de 2002, que a sucedeu, era bem clara, a saber:

“Art. 22. Os rendimentos percebidos de organismos internacionais situados no Brasil ou no exterior, por residentes no Brasil, estão sujeitos à tributação na forma do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) e na Declaração de Ajuste Anual.

§ 1º Estão isentos 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, por funcionários aqui residentes, desde que seus nomes sejam relacionados e informados à Secretaria da Receita Federal por tais organismos, como integrantes das categorias por elas especificadas.

§ 2º A informação de que trata o § 1º será prestada conforme o modelo constante do Anexo IV e deverá conter o nome do organismo internacional, a relação dos funcionários abrangidos pela isenção e respectivos CPF.

§ 3º A informação de que trata este artigo deverá ser enviada até o último dia útil do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento dos rendimentos à Divisão de Declarantes Domiciliados no Exterior - DIDEX, da Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região Fiscal.”

Ressalte-se que, no caso em apreço, sendo contratual o vínculo do contribuinte com a UNESCO, e encontrando-se ele fora do alcance da Convenção que rege os privilégios e imunidades - como consta claramente do citado Contrato de Serviço - obviamente que o seu nome jamais poderia figurar de eventual lista de ocupantes de categorias contempladas pela isenção, já que estas são providas por funcionários estatutários, como estabelece a legislação de regência e reitera a melhor doutrina. *gel*

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

A mesma orientação vem sendo exarada pelo menos desde o ano 2000, por meio da publicação "Perguntas e Respostas", cujo texto da edição relativa ao exercício 2000, ano-calendário de 1999 (praticamente idêntico à do exercício de 2005, ano-calendário de 2004, constante do acórdão recorrido), a seguir se transcreve:

"132. Qual é o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionário do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD, da ONU?"

Os rendimentos do funcionário do PNUD, da ONU, têm o seguinte tratamento:

1 - funcionário estrangeiro

Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, bem como os produzidos no exterior, não incide o imposto de renda brasileiro.

É contribuinte do imposto de renda brasileiro, na condição de não-residente no Brasil, quanto aos rendimentos que tenham sido produzidos no País, tais como remuneração por serviços aqui prestados e por aplicação de capital em imóveis no País, pagos ou creditados por qualquer pessoa física e/ou jurídica, quer sejam estas residentes no Brasil ou não; se residentes, estão sujeitos à tributação exclusiva à alíquota de 15% ou 25%, conforme o caso.

Se receber de fonte brasileira rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, caracteriza-se a condição de residente.

2 - funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD

Os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, não se sujeitam ao imposto de renda brasileiro, desde que o nome do funcionário conste da relação entregue à SRF na forma do anexo IV da IN SRF nº. 73/98.

Quaisquer outros rendimentos percebidos, quer sejam pagos ou creditados por fontes nacionais ou estrangeiras, no Brasil ou no exterior, sujeitam-se à tributação.

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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.

Atenção:

(...)

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 SRF por tais organismos, como integrantes de suas categorias por elas especificadas.

(...)

133. Qual é o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionário das Agências Especializadas da ONU?

Os rendimentos auferidos por funcionário das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas estão sujeitos ao mesmo tratamento tributário determinado para os servidores do PNUD .

São Agências Especializadas da ONU:

(...)

- Organização das Nações Unidas para Educação, Ciência e Cultura - Unesco - Decreto nº. 63.151, de 1968 (United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization - Unesco.)

No que tange à jurisprudência (judicial e administrativa) argüida pelo contribuinte, esta também já se encontra superada, em face das mais recentes decisões proferidas, citando-se como exemplo as seguintes ementas:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - IRPF - VERBAS PAGAS A CONSULTOR (TÉCNICO) DO PNUD/ONU *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

(PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS) - CARÁTER TRIBUTÁVEL - ISENÇÃO (CONVENÇÃO DE VIENA): INAPLICABILIDADE - APELAÇÃO NÃO PROVIDA.

1 - CTN (art. 108, §2º; e art. 111, I e II): não se dispensa tributo ao sabor de equidade; e legislação que disponha sobre isenção reclama interpretação literal.

2 - Ainda que oriunda de atividade de relevância social manifesta, é tributável, à míngua de lei expressa noutro sentido, a remuneração paga em face da prestação de serviço de consultoria (técnico a serviço), decorrente de acordo de cooperação técnica entre a ONU/PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento) e o governo brasileiro, por meio da Agência Brasileira de Cooperação.

3 - Não se estende - consoante confessa o próprio PNUD - aos consultores a isenção tributária prevista na Convenção de Viena, destinada aos 'funcionários' (em sentido restrito) do corpo diplomático.

4 - O Decreto nº. 27.784/50 estipula dúplex tratamento tributário àqueles que prestem serviços a organismo internacional ou em projeto de cooperação técnica, conforme sejam 'funcionários' (no amplo sentido) ou, noutro caso, simples 'peritos' (consultores), não sendo aos segundos (situação da autora) assegurada isenção qualquer de renda.

5 - Inaplicável o Decreto 52.288/63 (restrito à Agência Internacional de Energia Atômica e às Agências Especializadas que enumera, não se incluindo o PNUD).

6 - Apelação não provida.

7 - Peças liberadas pelo Relator, em 05/06/2006, para publicação do acórdão." **(Acórdão 2002.34.00.027370-4/DF, 7ª Turma do TRF da 1ª Região, DJ de 16/06/2006, p. 46)**

"IRPF - PNUD - ISENÇÃO - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD da 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 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. *jel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

Recurso especial provido" (Acórdão CSRF/04-00.060, de 21/06/2005, da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)

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 da UNESCO, 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 nº. 3.000, de 1999, como base no art. 8º da Lei nº. 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 nº. 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº. 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 nº. 9.250, de 1995, arts. 8º, inciso I, e 12, inciso IV)." *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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 do 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 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), a respeito de contribuições previdenciárias supostamente devidas por Organismos Internacionais. Na oportunidade, a AGU rechaçou por completo qualquer pretensão no sentido de exigir-se destes Organismos o cumprimento de obrigações tributárias ou previdenciárias. 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, já que externam o entendimento daquele órgão acerca da imunidade tributária dos Organismos Internacionais e das obrigações que recaem sobre os técnicos brasileiros a serviço destas entidades:

"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.

(...) 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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.**

(...)

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.

(...) 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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 nº. 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 prevêem 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.**

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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 *pl*

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000018/2005-52
Acórdão nº. : 104-22.097

dia útil do mês de março do ano subsequente, os valores pagos a esses consultores no exercício anterior;" (grifei)

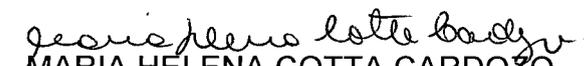
Finalmente, quanto à multa isolada, relativa ao carnê-leão, entendo não ser devida concomitantemente com a multa de ofício, conforme a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº. 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

Recurso especial negado." **(Acórdão CSRF/01-04.987, de 15/06/2004)**

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para excluir a multa isolada do carnê-leão (ar. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996), exigida concomitantemente com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 06 de dezembro de 2006


MARIA HELENA COTTA CARDOZO