



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº. : 14041.000023/2005-65
Recurso nº. : 152.966
Matéria : IRPF - Ex(s): 2003
Recorrente : EMERSON JOSÉ DE ALMEIDA SANTOS
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ - BRASÍLIA/DF
Sessão de : 19 DE OUTUBRO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.919

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 (CSRF/04-0.209)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO - Pacífica a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes no sentido de que é incabível a aplicação concomitante da multa isolada prevista no artigo 44, §1º, inciso III da Lei nº 9.430/1996 com multa de ofício, tendo em vista dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por EMERSON JOSÉ DE ALMEIDA SANTOS.

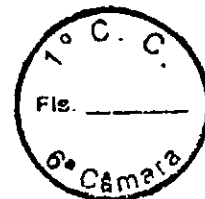
ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa isolada do carnê-leão, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



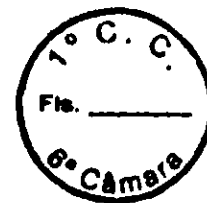
Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros GONÇALO BONET ALLAGE, LUIZ ANTONIO DE PAULA, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI e ANTONIO AUGUSTO SILVA PEREIRA DE CARVALHO (Suplente convocado).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

Recurso nº. : 152.966
Recorrente : EMERSON JOSÉ DE ALMEIDA SANTOS

RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração de fls. 41 a 48, exige-se do contribuinte imposto sobre a renda no valor de R\$ 17.558,24, acrescido de multas no valor de R\$ 13.168,62 e R\$ 9.360,84 (isolada) e juros de mora no valor de R\$ 4.586,21, decorrentes de omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior.

Cientificado do lançamento, o contribuinte, tempestivamente, protocolou a impugnação de fls. 53 a 56.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília, por unanimidade de votos, manteve o lançamento, em decisão de fls. 58 a 65, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS (PNUD) – Sujeitam-se à tributação sob forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), sem prejuízo do ajuste anual, os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no País decorrentes da prestação de serviços a Organismos Internacionais de que o Brasil faça parte.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (CARNÊ-LEÃO) – A multa de ofício é exigida isoladamente no caso de pessoa física sujeita ao recolhimento mensal obrigatório do imposto de renda (carnê-leão) que deixar fazê-lo.

Dessa decisão o contribuinte tomou ciência em 15/5/2006 (fl. 68) e, na guarda do prazo legal, apresentou recurso de fls. 69 a 76, no qual de início critica a decisão de primeira instância e relata os fatos para alegar, em síntese:

- o recorrente celebrou um contrato com o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), tendo por objeto uma tributação somente poderia prestar apoio técnico ao Projeto BRA/97/019 – Educacional Information, na função de gerente de atividades;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

- a contratação deu-se sob a égide do citado Acordo Básico, cujo § 3º dispõe sobre assistência técnica, a Delegacia Regional de Julgamento, instruiu seu Acórdão não com os termos da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas, mas com os da Convenção sobre Privilégios e Imunidades da Nações Unidas, que embora aparentemente versem sobre o mesmo assunto são atos internacionais específicos, juridicamente não-substitutos um do outro;

- como foi dito na impugnação, a Lei nº 4.506, de 1964 expressamente estabeleceu em seu artigo 5º que estão isentos do imposto rendimentos do trabalho de servidores de organismos internacionais do qual o Brasil faça parte, comando este ratificado pela Lei nº 7.713/988;

- foi profundamente infeliz o Poder Executivo Federal, quando ao expedir o Decreto nº 3.000/1999, estabeleceu a regra do inciso V, do artigo 58, que inexistia no RIR de 1994;

- não pode o Poder executivo por simples Decreto regulamentador, estabelecer diferenciação de tratamento em qualquer assunto sem que, para tanto, esteja devidamente autorizado por lei;

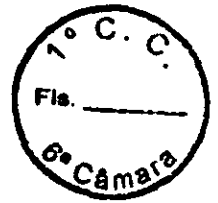
- até a edição do referido decreto, os rendimentos pagos por organismos internacionais sempre foram considerados isentos e não tributáveis, independentemente da localidade em que os trabalhos por ele remunerados estivessem sendo executados;

- no próprio texto do acórdão recorrido é dito que "A convenção que rege o tema nada estabelece sobre qual deve ser o domicílio da pessoa beneficiária da isenção...", dessa forma, não há como se justificar o tratamento diferenciado dado pelo Dec. 3.000/1999;

- é certo que se prosperar a nova e absurda tributação estaria a depender, primeiro, de modificação do Acordo Básico de Assistência Técnica e, segundo, de alteração da Lei nº 4.506, para expressa contemplação daquilo que o Poder executivo pretendeu ver instituído por decreto regulamentador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

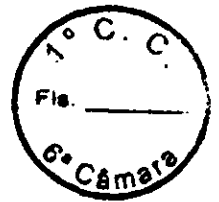
Por último, requer o provimento do recurso.

Consta a fl. 77, informação de que o arrolamento de bens exigido pelo art. 32, § 2º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e Instrução Normativa SRF nº 264/2002 consta do Processo nº 11853.000857/2006-17.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

1. Tributação de rendimentos auferidos por nacionais prestadores de serviços junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD.

Esta matéria foi examinada pelos componentes da 4ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 14 de março de 2006, que modificaram a decisão tomada nos acórdãos indicados pela defesa, ao acordarem, por maioria de votos, que os rendimentos recebidos do PNUD por nacionais estão sujeitos a incidência do imposto sobre a renda (Acórdão nº CSRF/04-0.209).

Os fundamentos utilizados pelo Relator do voto condutor desta decisão, José Ribamar Barros Penha, são transcritos a seguir:

Conforme os fundamentos a seguir, considero que os rendimentos auferidos por nacionais prestadores de serviços junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD são tributáveis pelas normas atinentes ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

É de transcrever os dispositivos do art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, combinado com o art. 30 da Lei nº 7.713, de 1988, regulamentados pelo atual art. 22 do Decreto nº 3.000, de 1999, RIR/99, que geralmente tem sido trazido à colação pelos contribuintes com vistas a justificar o pleito de isenção do imposto de renda, *in verbis*:

Art. 5º. – Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferido por:

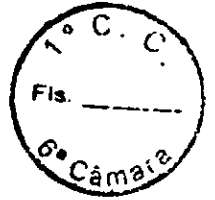
I – Servidores diplomáticos estrangeiros a serviços de seus governos;

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 – 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

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.

Como sabido, as leis tributárias que tratam de isenção são interpretadas literalmente, à subordinação do art. 111, inciso I, do CTN. Neste caso, cabível, de plano, saber quem são estes servidores eleitos pelo texto legal.

Os incisos I e III, estão direcionados a servidores estrangeiros ou não-brasileiros, redundantemente indicados. Os rendimentos destes são isentos, sem dúvida. Sobra, para exame, por não definido o status da nacionalidade, a previsão do inciso II - Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção - privilégios e imunidades na linguagem do Direito Internacional. Então, bastaria conferir quem é e quem não é este servidor desses organismos, e se aqueles que só prestam serviços podem ser considerados servidores.

José Francisco Rezek, em Direito internacional público, 6. ed., ver. e atual.. São Paulo, SP: Saraiva, 1996, p.166-169, relata que "a questão dos privilégios e garantias dos representantes de certo Estado soberano junto ao governo de outro, constituíram o objeto do primeiro tratado multilateral de que se tem notícia: o Règlement de Viena, de 1815, que deu forma convencional às regras até então costumeiras sobre a matéria".

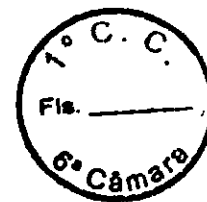
O autor destaca como de aceitação generalizada duas convenções celebradas em Viena, em 1961, sobre relações diplomáticas, e, em 1963, sobre relações consulares, promulgadas no Brasil pelos Decretos nº 56.435, de 1965, e nº 61.078, de 1967, respectivamente.

No âmbito das normas de administração e protocolo diplomáticos e consulares referidas convenções definem "a necessidade de que o governo do Estado local, por meio de seu ministério responsável pelas relações exteriores, tenha a exata notícia da nomeação de agentes estrangeiros de qualquer natureza ou nível para exercer funções em seu território, da respectiva chegada ao país – e da de seus familiares - , bem como da retirada; e do recrutamento de súditos ou residentes locais para prestar serviços à missão. Essa informação completa é necessária para que a chancelaria estabeleça, sem omissões, a lista de agentes estrangeiros beneficiados por privilégio diplomático ou consular, e a mantenha atualizada". (destaque-se)

Com relação a este tipo lista com nome de funcionários, considero que tem havido confusão tanto dos órgãos do Fisco quanto dos de julgamento administrativo ao determinar diligências junto ao Organismo Internacional para que este informe se o nome de determinada pessoa, aqui residente e contratada para a prestação de serviços, consta da "lista". Evidentemente, que o nome ali não consta. Nesta só os nomes



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

dos membros do corpo diplomático do Estado estrangeiro ou do Organismo Internacional que tem representação oficial no País.

Por outro lado, se diligência necessitar ser feita, considero competente para informar os integrantes de listas de privilegiados é o Ministério das Relações Exteriores, aliás, como já é feito quando integrantes de Missões diplomáticas ou de Organismos Internacionais decidem importar veículos beneficiados com a isenção do Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, além do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, ou adquirir veículo nacional isentos destes dois últimos tributos. Nestes casos, é o Itamaraty que tem de atestar a condição de privilégio e imunidade para os fins da isenção tributária.

Os privilégios diplomáticos, segundo Rezek, abrangem "tanto os membros do quadro diplomático de carreira (do embaixador ao terceiro-secretário) quanto os membros do quadro administrativo e técnico (tradutores, contabilistas etc) – estes últimos desde que oriundos do Estado acreditante, e não recrutados *in loco* – gozam de ampla imunidade de jurisdição penal e civil". "Reveste-os, além disso, a imunidade tributária". (op. cit. p.168).

Também, o reconhecido jurista do direito internacional público, Celso D. de Albuquerque Melo, *in* Curso de direito internacional público, 2 vol., 11 ed. rev. e aum. – Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 1203 – 1222, aborda o assunto nos termos seguintes.

Os agentes diplomáticos são as pessoas enviadas pelo chefe de Estado para representar o seu Estado perante o governo estrangeiro. O envio desses agentes ocorre desde o início da sociedade internacional possuindo proteção e imunidades.

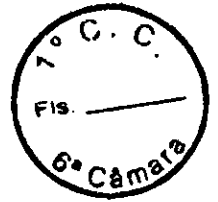
Na fase atual da sociedade "o pessoal da Missão, ao ser nomeado, a sua chegada, bem como a sua partida, deve ser notificada ao Ministério das Relações Exteriores do Estado acreditado. O Chefe da Missão inicia as suas funções ao apresentar as suas credenciais 'ou tenha comunicado a sua chegada e apresentado as cópias figuradas de suas credenciais' ao Ministério das Relações Exteriores".

A missão diplomática é formada por agentes diplomáticos e pessoal técnico e administrativo que, para o desempenho de suas funções, gozam de privilégios e imunidades, finalidade destacada no preâmbulo da Convenção de Viena de 1961, "*não é beneficiar indivíduos, mas, sim, de garantir o eficaz desempenho das funções das Missões Diplomáticas em seu caráter de representantes dos Estados*".

Celso de Melo classifica estes privilégios e imunidades em inviolabilidade, imunidade de jurisdição civil e criminal e isenção fiscal. Quanto a esta, "os agentes diplomáticos possuem 'isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais". O pessoal administrativo e técnico da Missão, também é



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

abrangido pela isenção fiscal, "desde que não tenham nacionalidade do Estado acreditado ou aí não tenham sua residência permanente" (p. 1214).

Para melhor entendimento de quem sejam os detentores de privilégios mister os conceitos definidos na Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, assinada em 18 de abril de 1961, aprovada pelo Decreto legislativo n.º 103, de 1964, ratificada em 23 de fevereiro de 1965, em vigor no Brasil em 24 de abril de 1965, promulgada pelo Decreto n.º 56.435, de 8 de junho de 1965, DOU de 11.06.1965, a seguir:

Artigo 1.

Para os efeitos da presente Convenção:

- a) *"Chefe da Missão" é a pessoa encarregada pelo Estado acreditante de agir nessa qualidade;*
- b) *"membros da Missão" são o Chefe da Missão e os membros do pessoal da Missão;*
- c) *"membros do pessoal da Missão" são os membros do pessoal diplomático, do pessoal administrativo e técnico e do pessoal de serviço da Missão;*
- d) *"membros do pessoal diplomático" são os membros do pessoal da Missão que tiverem a qualidade de diplomata;*
- e) *"agente diplomático" é o chefe da Missão ou um membro do pessoal diplomático da Missão;*
- f) *"membros do pessoal administrativo e técnico" são os membros do pessoal da Missão empregados no serviço administrativo e técnico da Missão;*
- g) *"membros do pessoal de serviço" são os membros do pessoal da Missão empregados no serviço doméstico da Missão;*

...

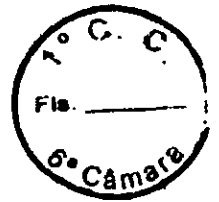
Artigo 34

O agente diplomático gozará de isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais, com as seguintes exceções:

- a) *os impostos indiretos que estejam normalmente incluídos no preço das mercadorias ou dos serviços;*
- b) *os impostos e taxas sobre bens imóveis privados situados no território do Estado acreditado, a não ser que o Agente diplomático os possua em nome do Estado acreditante e para os fins da Missão;*
- c) *os direitos de sucessão percebidos pelo Estado acreditado salvo o disposto no parágrafo 4.º do artigo 39;*
- d) *os impostos e taxas sobre rendimentos privados que tenham a sua origem no Estado acreditado e os impostos sobre o capital, referente a investimentos em empresas comerciais no Estado acreditado;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

- e) os impostos e taxas cobrados por serviços específicos prestados;
- f) os direitos de registro, de hipoteca, custas judiciais e imposto de selo relativo a bens imóveis, salvo o disposto no artigo 23.

...

Artigo 37

...

2. Os membros do pessoal administrativo e técnico da Missão, assim como os membros de suas famílias que com eles vivam, desde que não sejam nacionais do Estado acreditado nem nele tenham residência permanente, gozarão dos privilégios e imunidades mencionados nos artigos 29 a 35, (...)

3. Os membros do pessoal de serviço da Missão, que não sejam nacionais do Estado acreditado nem nele tenham residência permanente, gozarão de imunidades quanto aos atos praticados no exercício de suas funções, de isenção de impostos e taxas sobre os salários que perceberem pelos seus serviços e da isenção prevista no artigo 33. (destaque-se)

Do acima exposto, constata-se que os integrantes de Missão diplomática quer sejam os agentes diplomáticos, quer sejam técnicos e administrativos, gozam de isenção tributária desde que façam parte do quadro de pessoal da Missão e não procedam ou tenham residência permanente no país acreditado, o Brasil.

Dos agentes das Organizações Internacionais

Afora os Estados soberanos, representados pelas Missões diplomáticas, surgem as Organizações Internacionais como sujeito de Direito Internacional e suas "relações diplomáticas" estabelecidas também por meio de tratados e convenções internacionais.

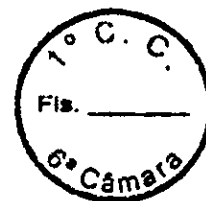
Entre estas organizações, destaca-se como de maior envergadura, a Organização das Nações Unidas, instituída com o fim de manter a paz entre os povos, preservar-lhes a segurança, e fomentar o seu desenvolvimento harmônico. Para este fim, entre outros, a ONU é instituída por meio da Carta assinada em 26 de junho de 1945, aprovada em terras brasileiras pelo Decreto-lei nº 7.935, de 4 de setembro de 1945, ratificada em 12.09.1945, cujos artigos 104 e 105 estabelecem, verbis:

Artigo 104

A Organização gozará, no território de cada um de seus Membros da capacidade jurídica necessária ao exercício de suas funções e à realização de seus propósitos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

Artigo 105

1. A Organização gozará, no território de cada um de seus Membros, dos privilégios e imunidades necessários à realização de seus propósitos.

2. Os representantes dos Membros das Nações Unidas e os funcionários da Organização gozarão, igualmente, dos privilégios e imunidades necessários ao exercício independente de suas funções relacionadas com a Organização.

Por meio do Decreto Legislativo nº 4, de 1948, ingressou no ordenamento jurídico nacional, a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral da Organização das Nações Unidas em 13 de fevereiro de 1946 em conformidade com os artigos 104 e 105, supra.

Referida Convenção, promulgada mediante o Decreto nº 27.784, de 16 de fevereiro de 1950, como bem transcrito no voto do acórdão recorrido, estabelece, no que respeita à presente questão, os seguintes pontos:

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 todos os atos praticados no exercício de suas funções oficiais inclusive seus pronunciamentos verbais e escritos;

b) serão isentos de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas;

...

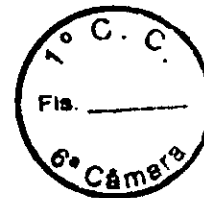
g) gozarão do direito de importar, livre de direitos, o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado.

...

Seção 20. Os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários unicamente no interesse das Nações Unidas e não para que deles auferam vantagens pessoais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

Artigo VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas

Seção 22. Os técnicos (independentemente 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 independente 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 os atos por eles praticados no desempenho de suas missões (compreendendo-se os pronunciamentos verbais e escritos). Esta imunidade continuará a lhes ser concedida mesmo depois que os indivíduos em questão tenham terminado suas funções junto à Organização das Nações Unidas;*
- c) inviolabilidade de todos os papéis e documentos;*
- d) direito de usar códigos e de receber documentos e correspondências em malas invioláveis para suas comunicações com a Organização das Nações Unidas;*
- e) as mesmas facilidades, no que toca a regulamentação monetária ou cambial, concedidas aos representantes dos governos estrangeiros em missão oficial temporária;*
- f) no que diz respeito a suas bagagens pessoais as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomáticos.*

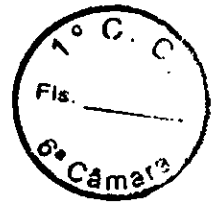
Seção 23. Os privilégios e imunidades são concedidos aos técnicos no interesse da Organização das Nações Unidas e não para que aufram vantagens pessoais.

Celso de Mello destaca que na ONU os funcionários têm carreira de cargos, direitos e deveres. A situação jurídica dos funcionários internacionais é estatutária e não contratual, tendo o estatuto entrado em vigor em 1952, reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas. Entre os direitos estão relacionados férias, vencimentos e subsídios, privilégios e imunidades, previdência, aposentadoria aos 60 anos, entre outros.

Como visto, os privilégios e imunidades dos funcionários da ONU são semelhantes aos dos agentes diplomáticos cabendo ao Secretário-geral determinar quais as categorias que gozarão de tais direitos, ouvida à Assembléia Geral. Os nomes dos funcionários compreendidos nas referidas categorias são comunicados periodicamente aos governos dos Estados-membros, a exemplo do que ocorre em relação aos Agentes diplomáticos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

Diga-se que esta situação encontra-se enfatizada no voto do conselheiro relator. Ou seja, é o Secretário Geral da ONU, ouvida a Assembléia Geral, que define os funcionários, conforme a categoria do cargo a que pertença, aqueles que gozarão de privilégios e imunidades. Os nomes destes funcionários são informados aos Estados membros onde o mesmo tem exercício de suas atividades funcionais.

Segundo a Convenção de 1946, os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos privilégios e imunidades não compreendendo a isenção fiscal.

É o que está formalmente disciplinado no artigo VI, seção 22, transcrita *in totum* acima. Gozam estes técnicos a serviço da ONU em Estados-membros de imunidade de prisão pessoal, sobre suas bagagens, atos por eles praticados em nome da missão, verbal ou por escrito, sobre papéis e documentos, inclusive por mala postal. Têm igualdade de tratamento dado aos agentes diplomáticos quanto às suas bagagens pessoais.

Contudo, não os beneficiam, pessoalmente, os privilégios e imunidades, como taxativamente determina a seção 23 do art. VI, antes transcrito.

É de verificar, portanto, que são detentores de privilégios e imunidades os funcionários de missões diplomáticas não estando abrangidos os colaboradores contratados nos países na condição de não-funcionários.

Semelhantes imunidades e privilégios, inclusive isenção fiscal são aplicáveis aos funcionários de Organismos Internacionais, mormente da ONU e OEA, dos quais, sabidamente, o Brasil é signatário. Não se encontram abrangidos pela isenção fiscal os técnicos não funcionários, tampouco aqueles prestadores de serviços contratados no País por prazo ou projeto certo, há que se concluir, sob o ponto de vista da doutrina e da interpretação dos dispositivos da Convenção, transcritos.

É sem dúvida o que está esclarecido no manual "Perguntas e Respostas", questão transcrita pelo I. relator do voto objeto do acórdão em recurso. Três são as situações elencadas: O funcionário estrangeiro da ONU a serviço do PNUD. É isso, o funcionário é da ONU a serviço do PNUD. Este tem isenção do imposto de renda sobre os seus rendimentos pagos pelo Organismo Internacional.

Contudo se a fonte estiver situada no Brasil não haverá mencionada isenção. Seria o caso de um funcionário deste status prestar algum tipo de serviço internamente. Veja-se, que o próprio funcionário estrangeiro, segundo a orientação do manual está sujeito ao imposto de renda se eventualmente viesse a prestar serviço aqui no País.

O funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD tem isenção do imposto de renda sobre os rendimentos do trabalho



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

oriundos de suas funções específicas (na condição de funcionário, sem dúvida). A doutrina especializada, sobre a forma de recrutamento e seleção dos funcionários da ONU, ministra que é feita entre os funcionários das diversas nacionalidades de modo a não gerar, especialmente, inconveniência cultural. Seguindo esta linha, se não existe ainda, pode haver entre os funcionários da ONU aqueles de nacionalidade brasileira. Neste caso, os seus rendimentos são isentos do IRPF quando estes estiverem em exercício no Brasil.

A pessoa física não pertencente ao quadro efetivo, situação, sem dúvida, em que se encontra a contribuinte destes autos, tem seus rendimentos tributados pela legislação do imposto de renda. Logo, não vejo como, ao se interpretar ditas orientações do "Perguntas e Respostas" concluir que as pessoas que prestam serviço ao PNUD ou a qualquer outro programa da ONU, OEA etc estejam isentos do imposto de renda quanto aos rendimentos advindos desta prestação.

No âmbito do Judiciário, referido assunto não chegou ao Superior Tribunal de Justiça. Em pesquisa ao site do Tribunal Federal Regional, 1ª Região, encontra-se três julgados conforme ementas a seguir:

PROCESSUAL CIVIL - ANTECIPAÇÃO DE TUTELA INDEFERIDA: ISENÇÃO DE IRPF - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL (FINDO) - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AUTÔNOMOS A ORGANISMO INTERNACIONAL (PNUD) - AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 273 DO CPC - SEGUIMENTO NEGADO - AGRAVO INOMINADO NÃO PROVIDO.

1- Não há qualquer indício de que brasileiros contratados para prestar consultoria nos acordos de cooperação técnica firmados entre a ONU/PNUD e o governo brasileiro, por meio da Agência Brasileira de Cooperação (ABC) do Ministério das Relações Exteriores (MRE), pertençam ao quadro de servidores da ONU, em ordem a que se lhes reconheça a isenção tributária prevista na Convenção de Viena para o pessoal do corpo diplomático.

(Processo: 200201000386494 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA Data da decisão: 18/06/2003):

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. IMUNIDADE/ISENÇÃO. FUNCIONÁRIO DE ORGANISMO INTERNACIONAL

1 - Não incide Imposto de Renda sobre os rendimentos do trabalho desempenhado em funções específicas e de forma continuada junto aos organismos e programas vinculados às Nações Unidas. Precedentes do Conselho de Contribuintes.

(Processo: 199901000168308 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA Data da decisão: 26/06/2002.)

PROCESSO CIVIL - TUTELA ANTECIPADA - IMPOSTO DE RENDA: ISENÇÃO - PNUD / ONU.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

1. *A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas abrange o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD/ONU.*

2. *Isenção contida na Convenção que dá aos agravantes retalhos de direito.*

(Processo: 199901000082358 UF: DF Órgão Julgador: QUARTA TURMA Data da decisão: 04/05/1999)

Na esfera do Primeiro Conselho de Contribuintes e na Primeira Câmara Superior de Recursos Fiscais é de verificar que os julgados não vinham distinguindo entre funcionários de organismos internacionais e servidores, expressão hoje utilizada genericamente no Brasil para designar tanto as pessoas que ingressam no serviço público mediante concurso, sob o amparo da Lei nº 8112, de 1992 – que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais – regime estatutário em distinção àqueles (servidores) contratados sob a regência da Consolidação das Leis do Trabalho.

É sabido, ao menos pelos administrativistas, que a Lei nº 1.711, de 1952, que dispunha sobre o Estatuto dos Funcionários Públicos Civis da União, que “funcionário é a pessoa legalmente investida em cargo público; e cargo público é o criado por lei, com denominação própria, em número certo e pago pelos cofres da União”.

Esta lei regia os vínculos entre Estado brasileiro e os seus funcionários, com todas as características próprias de funcionários públicos. Não de servidores, expressão cunhada a partir do momento em que o Estado nacional passou a contratar também por meio da CLT, estes denominados empregados.

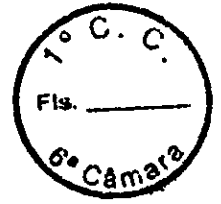
Os servidores que a legislação do imposto de renda seleciona para isentar os seus rendimentos são aqueles vinculados estatutariamente às Missões Diplomáticas e aos Organismos internacionais, isto é, os funcionários na boa definição da Lei nº 1711. A isenção não se destina aos contratados, nem mesmo aos empregados na definição da CLT, para prestarem serviços por tempo ou projeto determinados.

Neste particular, embora à competência reconhecida no âmbito do Direito Internacional para que os Estados definam a legislação trabalhista, com abrangência àquele que presta atividade laboral nos Estados soberanos, o Estado brasileiro ainda não se definiu quanto a este tipo de contratações, sabidamente à margem dos direitos trabalhistas brasileiros.

Assim, aqueles servidores que prestam serviço em projetos realizados pelo PNUD aqui contratados, sem dúvida não são funcionários da Organização das Nações Unidas. Ou são prestadores de serviços autônomos ou são empregados celetistas em função das características trabalhistas com que desempenham suas atividades.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

Neste caso, não é pelo fato de não receberem o devido amparo da legislação do trabalho que a relação laboral vai se tornar estatutária. Por outro lado, como já firmado no início deste voto, a legislação tributária a respeito da isenção não acolhe interpretação extensiva.

À vista do exposto, a conclusão inevitável é que os prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território brasileiro por tempo ou projetos certos não são funcionários internacionais da ONU. Não sendo funcionários não há como estender a estes trabalhadores a isenção do imposto de renda sobre as remunerações advindas de tais contratos, aos exatos termos que a eles não se aplica a isenção do IPI e ICMS na aquisição de veículos.

Argumenta o recorrente que a exigência do imposto aqui analisado está prevista apenas no inciso V do art. 58 do Decreto nº 3.000/1999, portanto, não pode o Poder executivo por simples decreto, estabelecer diferenciação de tratamento em qualquer assunto sem que, para tanto, esteja devidamente autorizado por lei. Esquece o recorrente que a norma do citado decreto está coerente com o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal nos pareceres normativos números 449/1970, 85/1974, que nos termos do inciso II do art.100 do CTN são normas complementares as leis.

Desse modo, com a devida *vênia* adoto os fundamentos registrados no acórdão da CSRF copiado, para manter o imposto lançado pelo auto de infração de fl. 7.

2. Multa no valor de R\$ 13.168,68.

Com relação à multa aplicada sob o percentual de 75% incidente sobre os rendimentos omitidos as normas legais, inseridas no RIR/1999, assim preceituam:

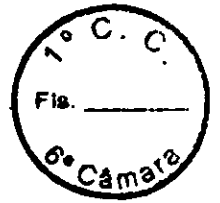
Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do art. 106, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.

(sem destaques no original)

Alega o recorrente que não houve omissão, pois os rendimentos foram consignados na declaração de ajuste anual como rendimentos não tributáveis. A causa da multa está no fato de o recorrente ter deixado de oferecer a tributação o total dos rendimentos tributáveis auferidos em cada ano – calendário. A multa incide pela omissão (falta) de tributação dos rendimentos e, por consequência o não pagamento do imposto, independentemente da culpa ou dolo do sujeito passivo da obrigação tributária.

3. Multa isolada por falta de antecipação de imposto (Carnê Leão), no valor de R\$ 9.360,84.

Este Conselho de Contribuintes tem decidido pela inaplicabilidade de multa isolada quando concomitantemente é aplicada também a multa por lançamento de ofício, uma vez que neste caso ambas teriam a mesma base de cálculo. Neste sentido, seguem ementas:

(...) APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (...). (Acórdão 106-12.867, sessão de 17/9/2002).

(...)MULTA ISOLADA – MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – É inaplicável a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo (...). (Acórdão 104-18.653, sessão de 19/3/2002).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA



Processo nº : 14041.000023/2005-65
Acórdão nº : 106-15.919

(...) A multa de ofício isolada prevista no inciso III, §1º, art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conflita com a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente em relação ao art. 97, inciso V, combinado com o artigo 113. (...) (Acórdão 104-18.070, sessão de 20/6/2001).

Este entendimento encontra-se pacificado em sede de Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entendeu em resumo:

- da análise do art. 44, inciso, § 1º, inciso I da Lei nº 9.430/1966, é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido a **ação fiscal**, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o "carnê-leão" a que estava obrigado, aplicável a multa de forma **isolada**, bem como os juros de mora limitados entre a data do vencimento da obrigação até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

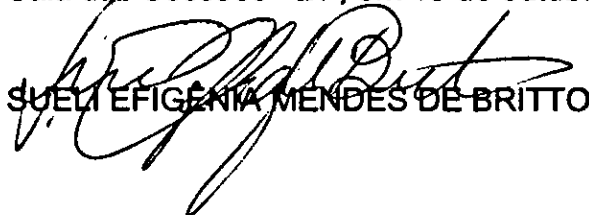
- do texto legal conclui-se não haver a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa isolada sem tributo.

- se o lançamento do tributo é de ofício, deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo, nesta hipótese, espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Neste item, também, acompanho o entendimento da CSRF no sentido de afastar a aplicação da multa isolada.

Posto isso, voto por dar provimento parcial ao recurso para afastar a aplicação da multa isolada por concomitância.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2006.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO