



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Recurso nº. : 151.059
Matéria : IRPF - Ex(s): 2003
Recorrente : MARIA HONÓRIO DE LIMA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ - BRASÍLIA/DF
Sessão de : 29 DE MARÇO DE 2007
Acórdão nº. : 106-16.307

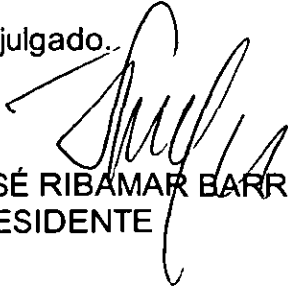
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD e UNESCO - TRIBUTAÇÃO – São tributáveis os rendimentos decorrentes da prestação de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD e Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura – UNESCO/ONU, quando recebidos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

MULTA ISOLADA - NÃO CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO - Se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal (via carnê-leão) do referido imposto não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA HONÓRIO DE LIMA.

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


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ISABEL APARECIDA STUANI (Suplente convocada) e GONÇALO BONET ALLAGE.

Assinatura manuscrita de Sueli Efigênia Mendes de Britto.

Assinatura manuscrita de José Carlos da Matta Rivitti.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

Recurso nº. : 151.059
Recorrente : MARIA HONÓRIO DE LIMA

RELATÓRIO

Maria Honório de Lima, já qualificada nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 136-147, prolatada pelos Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília-DF, mediante Acórdão DRJ/BSB nº 16.266, de 25 de janeiro de 2006, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 151-164.

1. Dos Procedimentos Fiscais

Em face da contribuinte acima mencionado, foi lavrado o Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física, fls. 80-87, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 25.253,35, sendo: R\$ 8.155,14 de imposto, R\$ 2.926,87 de juros de mora (calculados até 31/05/2005), R\$ 6.116,35 da multa de ofício de 75% e, R\$ 8.054,99 de multa exigida isoladamente, referente ao ano-calendário de 2002, em virtude de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e sujeitos ao recolhimento obrigatório – carnê leão – auferidos pela prestação de serviços profissionais a organismo internacional – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD e Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura – UNESCO/ONU.

Às fls. 90-95 encontra-se o Termo de Verificação Fiscal, onde o auditor atuante descreveu os procedimentos adotados durante a ação fiscal.

2. Da Impugnação e do Julgamento de Primeira Instância

A atuada, irresignada com o lançamento, apresentou, por intermédio de seu Representante Legal (Mandato – fl. 110) a impugnação de fls. 97-109, cujos argumentos de defesa foram devidamente relatados às fls. 137-139.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões de defesa apresentadas pela impugnante, os Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília-DF acordaram, por unanimidade de votos, em considerar procedente o lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/BSB nº 16.266, de 25 de janeiro de 2006, fls. 136-147, por entenderem que a contribuinte não pertencia ao quadro efetivo do PNUD e da UNESCO, tal como exigido pela legislação que concede a isenção. E ainda, ser a multa isolada.

3. Do Recurso Voluntário

A impugnante foi cientificada dessa decisão de Primeira Instância em 06/03/2006, ("AR" - fl. 150) e, com ela não se conformando, interpôs dentro do tempo hábil (16/03/2006), por intermédio de seu Representante Legal (Mandato – fl. 165) o Recurso Voluntário de fls. 151-164, que pode ser assim resumido:

- a autoridade de Primeiro grau tenta sustentar seu entendimento de que ela não faz jus à isenção concedida pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, portanto, de que ela está obrigada ao recolhimento de tributos sobre os rendimentos recebidos de Organismo Internacional em função das peculiaridades do trabalho realizado;

- é funcionária de Organismo Internacional, do qual o Brasil participa, assim, há um enquadramento perfeito nos moldes do art. 22, II do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99;

- como se depreende, é de se concluir que outro não era o objetivo da norma legal citada, senão o de isentar do recolhimento o imposto oriundo do rendimento do trabalho percebido por servidores de Organismos Internacionais;

- a norma não especificou como sendo oriundo do trabalho assalariado ou não, com ou sem vínculo empregatício, ou seja, não fez distinção entre trabalhos de qualquer natureza, basta ser rendimento do trabalho;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

- no tocante aos servidores, tais rendimentos por eles percebidos sob os aspectos trabalhistas da questão, já foram exaustivamente analisados, delimitados, definidos pela CLT e pela legislação complementar, além de reiteradas decisões da justiça especializada do Trabalho;

- não bastasse isso, a Receita Federal, em seu manual de orientações aos contribuintes, cuida especificamente do assunto, valendo notar que todos os manuais vêm se sucedendo ao longo dos anos com a mesma orientação, qual seja da isenção tributária;

- no Manual, quando indagado qual o tratamento tributário a ser aplicado para as demais Agências Especializadas da ONU, a resposta da Receita Federal é a de que o tratamento é o mesmo aplicado ao PNUD (tratamento orientado pela pergunta 172);

- a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em abono à sua tese, julgou que o artigo V, Seção 18, letra "b", da Convenção promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 1966, determina que os funcionários da ONU estão isentos de qualquer imposto sobre as remunerações pagas pela organização;

- as normas de direito internacional não traçam distinções entre as categorias de funcionários – peritos de assistência técnica-agentes, para efeito de aplicabilidade das disposições constantes da "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas";

- a decisão recorrida exige a prova da nomeação, está presa à nomeação formal presente na legislação brasileira, que não necessariamente corresponde à apontada nomeação exigida para ser funcionário da ONU;

- está comprovado nos autos o exercício permanente junto ao organismo internacional, fazendo jus a rendimentos mensais, seguro de vida em grupo, seguro saúde obrigatório, jornada de trabalho entre outros;

- o art. 23 do RIR/99 atinge os rendimentos do trabalho auferido pelos servidores de organismos internacionais, tanto os estrangeiros como os nacionais, pois,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

quando há necessidade de ser feita a distinção de nacionalidade, ela ocorre, como nos incisos I e III que são específicos para estrangeiros;

- o Parecer CST n/ 897, de 1973, não estabeleceu que a isenção prevista na legislação "refere-se somente a funcionários domiciliados no exterior";

- a orientação emanada da Receita Federal por intermédio de Pareceres Normativos, tanto o nº 717, de 1979, amplamente comentado em sua impugnação e que foi elaborado em atendimento à consulta feita pelo Programa das Nações Unidas para o desenvolvimento/PNUD , como o de nº 3, de 1996;

- assim, verifica-se que os pareceres não atribuem aos funcionários do organismo internacional a conotação restritiva contida na referida decisão, e dão como tributáveis somente os rendimento auferidos pelos funcionários remunerados por hora trabalhada, o que não é o caso em tela;

- em relação à apresentação da "lista", destaca os pronunciamentos da Receita Federal contidos nos dois citados pareceres normativos;

- é inegável que o ônus da prova é do Fisco, e que nos presentes autos foram cumpridos, porém de forma distorcida, uma vez que o Organismo Internacional contratante procura se esquivar da responsabilidade do enquadramento, com o fito de transferir para o sujeito passivo o dever da produção dos elementos probatórios de que sua remuneração percebida é isenta e não tributável;

- não há necessidade de maiores digressões sobre o tema visto que ela encontra-se inserta no item 2 – funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD, e não, frise-se no item 3 – pessoas físicas não pertencentes ao quadro;

- no final, requer o conhecimento e o provimento do presente recurso, para decretar a insubsistência do auto de infração, porque os rendimentos percebidos por ela como funcionária de organismo internacional, são alcançados pela isenção do imposto de renda pessoa física.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

À fl. 167, consta o depósito recursal equivalente a 30% da exigência do crédito tributário.

É o Relatório.

Assinatura manuscrita curta e compacta.

Assinatura manuscrita longa e fluida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

VOTO

Conselheira LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O Recurso Voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos no art. 33, do Decreto nº 70.235 de 1972, inclusive quanto à tempestividade e garantia de instância, portanto, deve ser conhecido por esta Câmara.

Conforme relatado, o litígio versa sobre exigência do IRPF referente às verbas recebidas em decorrência de serviços prestados ao PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil e da Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura – UNESCO, ambos implementados no Brasil pela ONU – Organização das Nações Unidas, que a contribuinte declarou como rendimentos isentos e não tributáveis. Ainda, exige-se a multa de ofício isolada pela falta de recolhimento mensal obrigatório do IRPF sobre tais rendimentos.

Esta matéria já foi examinada recentemente pelos Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 14 de março de 2006, por intermédio do Acórdão CSRF/04-0.209, deram provimento, por maioria, ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, sendo que a jurisprudência predominante é de que a remuneração advinda de contratos firmados por nacionais junto ao PNUD, não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal, que está assim ementado:

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

Peço vênha para aqui adotar, como razões de decidir os fundamentos do Conselheiro Relator José Ribamar Barros Penha, manifestados no Acórdão nº CSRF/04-0.209, de 16/03/2006, verbis:

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

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 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;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

- 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;
- 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

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.

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:

[Assinatura]

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

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 aufram vantagens pessoais.

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

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.

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 papeis 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

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.

I - 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

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.

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.

(grifo do original)

Por fim, destaco que não vejo qualquer imprecisão nas informações constantes do Manual de Perguntas e Respostas editado pela Secretaria da Receita Federal (Pergunta 137), uma vez que a resposta ali apresentada representa com fidelidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

sobre o tratamento tributário a ser dado aos rendimentos auferidos do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil (PNUD) e da UNESCO, ambos da ONU.

Desta forma, mantenho o imposto lançado pelo Auto de Infração de fls. 80-87.

A Recorrente ainda contesta a aplicação da multa de ofício e a multa isolada, alegando que constitui em *bis in idem* a cobrança cumulativa das referidas penalidades.

Entendo assistir razão a contribuinte quanto à impossibilidade de cumulação de multa de ofício com a multa isolada, por falta de recolhimento de carnê-leão, tendo em vista que a aplicação conjunta de ambas implicaria na duplicidade de sanções sobre o mesmo fato, o que é vedado.

Sobre a omissão de rendimentos apurada no auto de infração, foi aplicada a multa de ofício de 75%, tendo sido aplicada também a multa isolada em face do não recolhimento (por carnê-leão) do imposto resultante da dita omissão de rendimentos.

Assim, deve ser afastada, no caso concreto, a multa isolada, considerando já ter sido aplicada a multa do inciso I do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. As hipóteses de aplicação previstas para ambas as multas são diferentes e excludentes, não comportando interpretação conciliatória.

Segundo o inciso I do §1º do art. 44, a multa de ofício será aplicada juntamente com o tributo apurado por lançamento de ofício (regra geral). A multa do inciso III do mesmo parágrafo, por sua vez, não é aplicável na hipótese de lançamento de ofício de tributo, mas tão somente na aplicação isolada de multa, quando o imposto mensal não foi recolhido, via carnê-leão.

Ou seja: se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal (via carnê-leão) do referido imposto não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000591/2005-66
Acórdão nº. : 106-16.307

somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalidade sobre a mesma base de incidência.

Esta é a interpretação dada pela 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 nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (CSRF/01-04.987, de 15/06/2004).

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

Do exposto, voto DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa de ofício isolada.

Sala das Sessões - DF, em 29 de março de 2007.

LUIZ ANTONIO DE PAULA