



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 14041.000810/2005-15
Recurso nº : 150.837
Matéria : IRPF - Ex(s): 2003
Recorrente : LUCIANA MONTEIRO VASCONCELOS SARDINHA
Recorrida : 3ª TURMA DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 17 de agosto de 2006
Acórdão nº : 104-21.834

IRPF - PNUD - ISENÇÃO - EXERCÍCIO DE 2003 - 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.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA - *BIS IN IDEM* - VEDADA - É vedada a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, em virtude de ficar caracterizada, nessas hipóteses, a ocorrência do *bis in idem*.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUCIANA MONTEIRO VASCONCELOS SARDINHA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência a multa isolada, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Gustavo Lian Haddad, que provia integralmente o recurso.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834


OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado). *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

Recurso : 150.837
Recorrente : LUCIANA MONTEIRO VASCONCELOS SARDINHA

RELATÓRIO

1 – Em desfavor da contribuinte Luciana Monteiro Vasconcelos Sardinha, já qualificada nos autos, foi lavrado o auto de infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, referente ao exercício 2003, ano-calendário de 2002, lavrado por AFRF da DRF/Brasília/DF. A ciência do lançamento ocorreu em 25/10/2005, conforme Aviso de Recebimento de fl. 56. O valor do crédito tributário é de R\$ 21.000,81, sendo R\$ 6.524,79 de imposto, R\$ 2.750,19 de Juros de Mora, R\$ 4.893,59 de multa proporcional e R\$ 6.832,24 de multa isolada.

2 – Como bem relatou a DRJ: “O referido lançamento teve origem na constatação das seguintes infrações:

1) Omissão de Rendimentos de Fontes no Exterior: omissão de rendimentos do trabalho recebidos de Organismos Internacionais (Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura – UNESCO/ONU), no valor de R\$ 51.587,99, informados indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis na DIRPF/2003. Enquadramento legal: arts. 1º a 3º e 8º da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º a 4º da Lei nº 8.134, de 1990; art. 6º da Lei nº 9.250, de 1995; art. 1º da Lei nº 10.541, de 2002; arts. 55, VII e 995, do RIR/1999; arts. 22 e 23 da IN SRF nº 073, de 1998 e arts. 21 e 22 da IN SRF nº 208, de 2002.

2) Multa Exigida Isoladamente pela Falta de Recolhimento do IRPF
Devido a Título de Carnê-Leão: falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

leão, tendo em vista a omissão de rendimentos do trabalho recebidos de Organismos Internacionais, caracterizada pela constatação de que os rendimentos foram declarados como isentos e não tributáveis na DIRPF/2003. Enquadramento legal: art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c arts. 43 e 44, §1º, III da Lei nº 9.430, de 1996; art. 957, parágrafo único, III do RIR/1999; art. 22 da IN SRF nº 073, de 1998 e art. 21 da IN SRF nº 208, de 2002.”

3 – Irresignada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, de fls. 57/69, acompanhada dos documentos de fls. 70/122, na qual alegou, conforme muito bem relatado pela DRJ, o seguinte:

“Preliminarmente, por meio de transcrição dos arts. 43 e 45 do Código Tributário Nacional – CTN, sustenta que a responsabilidade pelo pagamento do Imposto de Renda é da fonte pagadora (UNESCO/ONU), independente de constar no contrato de trabalho que a obrigação pela retenção do Imposto seria do contratado. Por conseguinte, os valores recebidos são líquidos.

Relata que foi contratada pela UNESCO/ONU, a fim de trabalhar com horário pré-estabelecido, sob subordinação hierárquica, em labor não eventual e mediante o recebimento de salários fixos mensais. De acordo com o previsto em convenções e acordos internacionais promulgados pelo Brasil, deveria gozar de isenção de Imposto de Renda em virtude de trabalhar para Organismo Internacional, mas, apesar de haver informado na declaração de rendimentos que gozava de isenção, foi surpreendida com o auto de infração.

A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 1950, dispõe nas Seções 17 e 18 do artigo V que as categorias de funcionários determinadas pelo Secretário-Geral da ONU, segundo lista submetida à Assembléia Geral e comunicada aos Governos dos membros, *estarão isentos de qualquer imposto sobre salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas.*

Idêntica linha de raciocínio é adotada pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 1963, ao declarar que os funcionários *gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas as de que gozam os funcionários das Nações Unidas.*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

Defende, então, a supremacia dos tratados internacionais em relação à legislação interna, por força do disposto no art. 5º, § 2º da Constituição Federal e nos arts. 96 e 98 do CTN e a aplicação das Convenções indistintamente aos funcionários estrangeiros ou nacionais dos Organismos Internacionais.

A seguir, adota as razões contidas na decisão prolatada pelo Juiz Substituto da 19ª Vara Federal de Brasília/DF, o Dr. Juliano Taveira Bernardes, no processo nº 99.9405-8, em 05/02/2001, transcritas na impugnação e resumidas adiante.

A fruição da isenção depende da contribuinte incluir-se dentre as categorias indicadas pelo Secretário Geral da ONU (Seção 17 do art. V do Decreto nº 27.784, de 1950); enquadrar-se na conceituação de "funcionário da ONU"; e de determinar se é necessária a veiculação de seu nome na lista periódica prevista no dispositivo.

O primeiro requisito foi cumprido com a Resolução nº 76 da ONU, de 07/12/1946, que outorgou os *privilégios e imunidades mencionados nos artigos V e VII da Convenção em tela a todos os membros do pessoal das Nações Unidas, à exceção daqueles recrutados no local e que sejam remunerados à taxa horária, condições estas cumulativas.*

Foi cumprido, também, o segundo requisito ao se afastar a limitação dos privilégios e imunidades previstos na Convenção daqueles que atendam ao art. 4.1 do Estatuto de Pessoal da ONU, e considerar o conceito nacional de "funcionário". No direito pátrio, o termo "funcionário" é de utilização exclusiva na definição de servidores públicos civis e, portanto, a alusão a funcionários da ONU deve ser entendida como empregados da ONU. A contribuinte atendeu a todos os requisitos necessários para a configuração de uma relação de emprego, conforme estabelece o art. 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT.

Quanto à identificação das categorias dos funcionários a serem beneficiados com a isenção, o Conselho de Contribuintes têm considerado ser inexigível do contribuinte a produção desta prova. Ademais, a Resolução nº 76, de 1946 já determinou as categorias favorecidas com a isenção, logo a comunicação periódica é mera faculdade deferida ao Secretário Geral da ONU e não requisito de gozo da isenção.

Assim, conclui que preenche todos os requisitos para a fruição da isenção. Seu entendimento é corroborado por orientações emanadas pela Receita Federal, contidas no Parecer CST nº 717, de 06/04/1979 e nas perguntas 172 e 176 do Manual Perguntas e Respostas de 1995, transcritos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

Transcreve, também, jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região Fiscal, da Sexta Câmara do Primeiro Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, favoráveis a sua tese.

Por fim, solicita a declaração de insubsistência do auto de infração e a conseqüente inexigibilidade do crédito tributário lançado.”

3 – Em 25 de janeiro de 2006, os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília/DF, proferiram Acórdão, de fls. 125/135, julgando, por unanimidade de votos, procedente o lançamento consubstanciado, nos termos do relatório e voto da Ilma. Relatora, que entendeu, em síntese, que:

a) Esclareceu que a UNESCO corresponde a uma agência especializada da ONU, conforme preceitua o artigo 1º do Decreto nº 52.288/1963;

b) Afirmou que a contribuinte não se enquadra na categoria de funcionários da Unesco, uma vez que não seria funcionária, mas sim uma simples técnica contratada;

c) Citou o art. 22 do RIR, dando ênfase ao inciso II deste excerto, que preceitua a isenção do imposto os rendimentos provenientes do trabalho auferidos por servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte;

d) Mencionou que para desfrutar da mencionada isenção, o servidor ainda teria de residir no exterior, citando o parágrafo único do supracitado dispositivo legal;

e) Contudo, reconheceu que a legislação brasileira previu que a fonte da obrigação de conceder a isenção é o tratado ou convênio internacional de que o Brasil faça parte, partindo em seguida para a análise dos mencionados tratados e convênios;

f) Afirmou que a convenção que cuida do assunto estabelece condições para a concessão da isenção: primeiramente, tem de ser funcionário das Agências

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

Especializadas; deve constar na lista elaborada pela Agência, sujeita à comunicação ao Secretário Geral da ONU e, periodicamente, aos Governos dos Estados Membros;

g) Ressaltou que a necessidade de indicação dos nomes e das categorias dos funcionários que tem direito à isenção representa uma exigência da própria Convenção e não do Governo Brasileiro ou da Receita Federal;

h) Citou a IN SRF nº 73/1998, a qual foi revogada pela IN SRF 208/2002, alegando que tais Instruções Normativas confirmam a interpretação feita da convenção;

i) Afirmou que, consoante as supracitadas Instruções Normativas, os rendimentos auferidos de Organismos Internacionais pelos residentes no Brasil estão sujeitas 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;

j) Citou 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);

k) Concluiu que a isenção pleiteada é concedida, exclusivamente, a funcionários desde que cumpridos os seguintes requisitos: 1) devem ser funcionários do Organismo Internacional, *in casu*, enquadrar-se como funcionário da UNESCO; 2) seus nomes sejam relacionados e informados à Receita Federal por tais Organismos, como integrantes das categorias por elas especificadas;

l) Mencionou que a contribuinte firmou Contratos de Serviço com a UNESCO (CONTRATOS N°s. ED09278/2002 e ED13076/2002) (fls. 25/40), nos quais ficou claro que a mesma não pertencia ao quadro efetivo da referida organização;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

m) Entendeu que a relação da ora recorrente com a UNESCO era meramente contratual, e que, portanto, sem privilégios de natureza tributária, por falta de amparo legal;

n) Por entender estar vencida tal questão, passou a analisar a responsabilidade pelo pagamento;

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

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

q) Concluiu que sendo devido o tributo 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;

r) No que concerne às jurisprudências invocadas esclareceu que as decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário;

s) Citou jurisprudência que corroborava o seu entendimento;

t) Concluiu que os rendimentos recebidos pela contribuinte da UNESCO/ONU, decorrente da prestação de serviços contratuais, não gozavam de isenção do Imposto de Renda por falta de previsão legal;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

u) Quanto à multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do carnê-leão, afirmou que a mesma só foi impugnada de forma indireta pela contribuinte, que discordou da tributação dos rendimentos auferidos da UNESCO;

v) Conseqüentemente, entendeu que ao ser mantido o imposto lançado, ficava mantida a aplicação da multa.

Ao final, votou pela procedência do lançamento consubstanciado nos termos da fundamentação supra.

5 – Devidamente cientificada acerca do teor do supracitado Acórdão em 17/02/2006, conforme AR de fls. 138, a contribuinte apresentou, em 10/03/2006, Recurso Voluntário, de fls. 139/152, aonde reitera às razões expostas na sua Impugnação, as quais já foram devidamente explicitadas no item “3” do presente relatório, aditando, em suma, que:

a) o art. 22 não faz qualquer menção de que aquele benefício seria exclusivo ao rendimento de trabalho com vínculo empregatício, e que, portanto, ela fazia jus àquele;

b) as normas de direitos internacionais não traçam distinções entre as categorias de funcionários;

c) seria prescindível a nomeação formal constante da legislação brasileira, uma vez que tal nomeação exposta na convenção, da qual o Brasil é signatário, não necessita de formalidades;

d) a contribuinte está sujeita a todas as normas trabalhistas para com a organização;

. MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

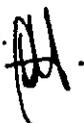
e) a aplicação do parágrafo único do art. 22 do RIR, ao contrário do entendimento da DRJ, está restrita aos estrangeiros e os brasileiros domiciliados no exterior;

f) Citou o Parecer CST nº 897, concluindo que tal parecer não estabeleceu que a isenção prevista refere-se a funcionários que residem no exterior;

g) Citou pareceres buscando corroborar seus argumentos.

Ao final, requereu a reforma da decisão guerreada.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

VOTO

Conselheiro OSCAR LUIZ Mendonça de Aguiar, Relator

Trata o presente processo, de lançamento decorrente da tributação de rendimentos recebidos pela contribuinte, no ano-calendário de 2003, do PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, implementado no Brasil pela ONU – Organização das Nações Unidas. No entender da 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 tela.

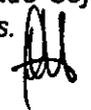
O artigo 5º da Lei nº 4.506/64, reproduzido no artigo 23 do RIR/94 e no artigo 22 do RIR/99, assim determina:

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

I - Servidores diplomáticos de governos estrangeiros;

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

III - Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

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 4.506/64, acima transcrito, não contempla a situação da recorrente – brasileira residente no Brasil –, conforme endereço por ela mesmo fornecido na impugnação e constante do cadastro da Secretaria da Receita Federal.

Ainda que o dispositivo legal em foco pudesse ser aplicado a um nacional residente no País – o que se admite apenas para argumentar – ele é claro ao determinar que a isenção concedida aos servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte tem de estar prevista em tratado ou convênio.

Destarte, tratando-se de rendimentos pagos pelo PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, verifica-se a existência do “Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

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’.” (grifei)

Sendo o PNUD um programa específico da Organização das Nações Unidas, as respectivas facilidades, privilégios e imunidades devem seguir os ditames, conforme comando do artigo V.I.a, acima, da “Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas”. Esta, por sua vez, foi firmada em Londres, em 13/02/1946, e promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 16/02/1950. Dita Convenção assim prevê:

“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

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

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);

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)

De plano, verifica-se que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos é dirigida a **funcionários da ONU** e encontra-se no bojo de **diversas outras vantagens**, a saber: imunidade de jurisdição; isenção de obrigações referentes a serviço nacional; facilidades imigratórias e de registro de estrangeiros, inclusive para sua família; privilégios cambiais equivalentes aos funcionários de missões diplomáticas; facilidades de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

repatriamento idênticas às dos funcionários diplomáticos, 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 **repatriamento** e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal quando da **primeira instalação no País**.

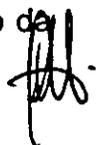
Assim, fica claro que as vantagens e isenções – inclusive do imposto sobre salários e emolumentos – relacionadas no artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas não são dirigidas aos brasileiros residentes no Brasil, restando perquirir-se sobre que categorias de funcionários seriam beneficiárias de tais facilidades. A resposta se encontra no próprio artigo V da Convenção da ONU, na Seção 17, que a seguir se recorda:

"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."

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 V da Convenção da



· MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

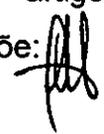
Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

ONU – e que no inciso II do art. 5º da Lei nº 4.506/1964 é chamado de *servidor* – é o *funcionário internacional*, integrante dos quadros da ONU com *vínculo estatutário*, e não apenas contratual. **Portanto, não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades relacionados no artigo V da Convenção da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.**

Nesse passo, verifica-se que o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas harmoniza-se perfeitamente com o inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506/1964 (transcrito no início deste voto), já que ambos prevêm isenção do imposto de renda apenas para os rendimentos percebidos por não residentes no Brasil. Com efeito, conjugando-se esses dois comandos legais, conclui-se que os servidores/funcionários neles mencionados são aqueles funcionários internacionais, em relação aos quais é perfeitamente cabível a tributação de outros rendimentos produzidos no País como de residentes no estrangeiro, bem como a concessão de facilidades imigratórias, de registro de estrangeiros, cambiais, de repatriamento e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários não são residentes no País, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

“ARTIGO VI

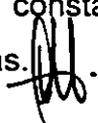
Técnicos a serviço das Nações Unidas

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;*
- 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

Constata-se, assim, a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU, 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 representada por Celso D. de Albuquerque Mello, no 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 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.***

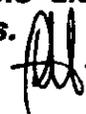
O verdadeiro elemento que caracteriza o funcionário internacional é o aspecto internacional da função que ele desempenha, isto é, ela visa a atender às necessidades internacionais e foi estabelecida internacionalmente.

(...)

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

(...)

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 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)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

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.

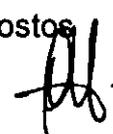
O Secretário-Geral é eleito pela Assembléia Geral, mediante recomendação do Conselho de Segurança. O pessoal do Secretariado é nomeado pelo Secretário-Geral, de acordo com regras estabelecidas pela Assembléia.

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

Voltando a Celso D. de Albuquerque Mello, verifica-se a perfeita distinção entre os funcionários internacionais e os técnicos a serviço da ONU, 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 diplomático’.
(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



• MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

sobre salários e emolumentos não figura dentre os privilégios e imunidades concedidos aos técnicos a serviço da ONU que não sejam funcionários internacionais.

Estas mesmas diretrizes orientam a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas (promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 1963), conforme as regras contidas no Artigo 6º daquela avença.

Diante do exposto, constatando-se que a recorrente não é funcionária internacional pertencente ao quadro estatutário da ONU, incluída em categoria determinada pelo Secretário-Geral e aprovada pela Assembléia Geral, mas sim técnica residente no Brasil, a serviço do PNUD, entendo que não há como reconhecer a isenção pleiteada.

**DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA CONCOMITANTEMENTE À
MULTA DE OFÍCIO.**

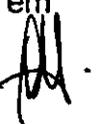
Apesar da ora recorrente não tecer nenhuma linha de raciocínio acerca da aplicação das multas, este Conselheiro entende que essa questão deve ser posta sob análise.

Observa-se no lançamento efetuado, que a autoridade autuante determinou a aplicação da multa de ofício concomitantemente com a multa isolada.

Entendo que tal procedimento não é cabível uma vez que ambas as multas incidem sobre a mesma base de cálculo, caracterizando, assim, o *bis in idem*.

Dessa forma entendo que deve ser retirada do lançamento a aplicação da multa isolada.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR Provimento PARCIAL ao recurso, para que seja excluída da exigência a aplicação da multa isolada, mantendo, contudo, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000810/2005-15
Acórdão nº. : 104-21.834

todos os seus termos, o lançamento efetuado relativamente aos rendimentos oriundos do PNUD.

Sala das Sessões – DF, em 17 de agosto de 2006


OSCAR LUIZ MENDONÇA AGUIAR