



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Recurso nº. : 152.542
Matéria : IRPF - Ex(s): 2003
Recorrente : MOACIR ARAÚJO DA SILVA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 24 de maio de 2007
Acórdão nº. : 104-22.469

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - UNESCO - ISENÇÃO - ALCANCE - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pela UNESCO, Agência Especializada da ONU, é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - 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 incidem sobre a mesma base de cálculo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MOACIR ARAÚJO DA SILVA.

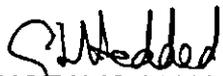
ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente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


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

gla

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469


GUSTAVO LIAN HADDAD
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, HELOÍSA GUARITA SOUZA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, ANTONIO LOPO MARTINEZ, MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS e REMIS ALMEIDA ESTOL. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

Recurso nº. : 152.542
Recorrente : MOACIR ARAÚJO DA SILVA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 24/10/2005, o auto de Infração de fls. 54/57, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2003, ano-calendário 2002, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 18.856,13, dos quais R\$ 6.241,30 correspondem a imposto, R\$ 9.984,13 a multa, e R\$ 2.630,70 a juros de mora calculados até 30/09/2005.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) (fls. 55/56), a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações:

**“001 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR
OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR**

Omissão de rendimentos do trabalho recebidos de organismos internacionais, caracterizada pela constatação de que o contribuinte declarou-os como isentos e não tributáveis em sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF 2003 (ano-calendário 2002), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

**002 - MULTAS ISOLADAS
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-
LEÃO**

Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, tendo em vista a omissão de rendimentos do trabalho recebido de organismos internacionais, caracterizada pela constatação de que o contribuinte declarou-os como isentos e não tributáveis em suas Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF-2003 (ano-calendário 20002), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

Cientificado do Auto de Infração em 10/11/2005 (AR de fls. 69), o contribuinte apresentou, em 02/12/2005, a impugnação de fls. 71/84, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

- a) Que é funcionário de organismo internacional (UNESCO) e assim, com base na legislação brasileira, bem como nos Tratados, Acordos e Convenções Internacionais, entende ser isento do Imposto de Renda sobre os rendimentos recebidos do referido organismo;
- b) Questiona a responsabilidade pelo recolhimento/pagamento do imposto por entender que quem deveria fazê-lo é da fonte pagadora, ou seja o organismo internacional para o qual trabalha;
- c) Junta julgados que entende sustentar suas alegações."

A 3ª Turma da DRJ de Brasília decidiu, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento sob os fundamentos a seguir sintetizados:

- a Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura - UNESCO/ONU corresponde a uma Agência Especializada da ONU, segundo esclarece o Artigo 1º do Decreto nº. 52.288, de 1963;
- o contribuinte não se enquadra na categoria de funcionários da UNESCO que gozam da isenção de Imposto de Renda sobre os vencimentos recebidos do Organismo, pela simples razão de não ser funcionário e sim um técnico contratado, de acordo com as normas legais vigentes e as provas dos autos;
- a isenção prevista no art. 5º da Lei nº. 4.506, de 1964, aplica-se exclusivamente aos servidores de Organismos Internacionais domiciliados no exterior, caso contrário o parágrafo único do artigo estabelecerá a tributação de outros rendimentos auferidos por pessoas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

domiciliadas no Brasil como residente no exterior, o que seria um contra-senso;

- nenhum dos requisitos foi atendido pelo contribuinte, vez que não é servidor das Agências Especializadas da ONU e tampouco reside no exterior;
- todavia, a legislação brasileira reconhece que a fonte da obrigação de conceder a isenção é o tratado ou convênio internacional de que o Brasil seja signatário;
- assim, mesmo o contribuinte não sendo beneficiado pela isenção prevista no art. 5º da Lei nº. 4.506, de 1964, impõe-se a análise dos tratados e convenções internacionais vigentes a fim de saber se o contemplam, de outro modo, com a isenção de Imposto de Renda;
- no caso em questão, os rendimentos foram recebidos da UNESCO, disciplinada pelo Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, promulgado pelo Decreto nº. 59.308, de 1966;
- conforme dito acordo, a UNESCO corresponde a uma Agência Especializada da ONU e, com relação aos seus funcionários, aplica-se a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, adotada em 21/11/1946, por ocasião da Assembléia Geral das Nações Unidas, e recepcionada pelo direito pátrio por meio do Decreto nº. 52.288, de 24/07/1963, que a promulgou;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

- a Convenção que rege o tema nada estabelece sobre qual deva ser o domicílio da pessoa beneficiária da isenção, mas exige que seja ela funcionária das Agências Especializadas e que conste na lista elaborada pela Agência, sujeita à comunicação ao Secretário Geral da ONU e, periodicamente, aos Governos dos Estados Membros;
- diferentemente do entendimento do contribuinte, a necessidade de indicação dos nomes e das categorias dos funcionários que têm direito à isenção representa uma exigência da própria Convenção, e não do Governo Brasileiro ou da Receita Federal;
- o nome contido na lista e a sua comunicação ao Governo são requisitos para o gozo da isenção, já que nem todos os funcionários das Agências Especializadas fazem jus ao privilégio, mas tão somente os funcionários internacionais mais graduados, que necessitam de privilégios semelhantes aos agentes diplomáticos, para o bom desempenho de suas funções;
- a determinação da categoria de funcionários beneficiados com os privilégios cabe às Agências Especializadas, que gozam de autonomia, inclusive para renunciar a qualquer imunidade concedida aos seus funcionários (22ª Seção do Artigo 6º da Convenção);
- já para os técnicos que prestam serviços às Agências Especializadas, sem vínculo empregatício, nada foi disposto na Convenção a respeito de isenção de impostos;
- a IN SRF nº. 73, de 1998, reiterada pelas seguintes, confirma a interpretação feita da Convenção, isto é, os rendimentos auferidos de Organismos Internacionais pelos residentes no Brasil estão sujeitos à

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

tributação, sob a forma de recolhimento mensal obrigatório, exceto os recebidos por pessoas físicas aqui residentes relacionadas nas listas enviadas à Receita Federal pelos Organismos;

- por fim, cite-se a publicação denominada "Imposto de Renda Pessoa Física - Perguntas e Respostas - 2005", editada pela Receita Federal, que esclarece acerca do tratamento tributário dos rendimentos auferidos pelos servidores do PNUD e das Agências Especializadas da ONU (perguntas nºs. 137 e 138);
- conclui-se assim que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos recebidos de Organismos Internacionais é privilégio concedido exclusivamente aos funcionários, desde que atendidas certas condições, quais sejam: devem ser funcionários do Organismo Internacional, *in casu*, enquadrar-se como funcionário da UNESCO; e seus nomes devem ser relacionados e informados à Receita Federal por tais Organismos, como integrantes das categorias por eles especificadas;
- o contribuinte firmou o Contrato de Serviço com a UNESCO nº. CH09145/2002, às fls. 50/55, que não deixa dúvida no sentido de que ele não pertencia ao quadro efetivo da UNESCO, ou seja, não era funcionário do Organismo, tal como exigido pela legislação que concede a isenção;
- destarte, sua relação era apenas contratual e, portanto, sem privilégios de natureza tributária, por falta de previsão em Tratado ou Convênio Internacional, cabendo agora perquirir de quem é a responsabilidade pelo pagamento do tributo;
- as Agências Especializadas, segundo o disposto no Artigo 2º do Decreto nº. 52.288, de 1963, têm personalidade jurídica própria e, no que se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

refere a tributos, é exonerada de todo imposto direto (9ª Seção do Artigo 3º do citado diploma legal);

- conjugando os dispositivos mencionados, vê-se que a personalidade jurídica das Agências Especializadas é diversa da de seus agentes, funcionários e prestadores de serviço e que a exoneração de tributos a elas concedida não se estende às pessoas físicas que delas participam;
- por conseguinte, as Agências Especializadas não são responsáveis pelo recolhimento de tributos incidentes sobre os salários e emolumentos pagos, dado que lhes é reconhecida, por convenção internacional, a imunidade (Decreto nº. 52.288, de 1963);
- em sendo devidos os tributos sobre os salários e emolumentos pagos, exonera-se a obrigação pela retenção e recolhimento pela fonte pagadora e transfere-se tal responsabilidade para o contribuinte, sujeito passivo direto da obrigação tributária, a ser feito sob a forma de recolhimento mensal obrigatório;
- no que concerne à jurisprudência invocada, há que ser esclarecido que as decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, portanto não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios;
- de qualquer forma, recentemente o Conselho de Contribuintes adotou entendimento diverso sobre o tema, conforme julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. nº. CSRF/04.00.004 - Recurso nº. 106-131.853);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

- assim, os rendimentos recebidos pelo contribuinte da UNESCO/ONU, decorrentes da prestação de serviços contratuais, não gozam de isenção do Imposto de Renda, por falta de previsão legal, estando sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recolhimento, sem prejuízo do ajuste anual;
- quanto à solicitação de exclusão dos juros de mora e das multas aplicadas, em virtude do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, c/c os Pareceres Normativos nºs. 17, de 1979, e 03, de 1996, verifica-se que o contribuinte se encontra em situação diversa da exposta nos citados atos, já que não se enquadra na condição de funcionário do Organismo, não sendo possível beneficiar-se com a exclusão de penalidades, prevista no art. 100 do CTN;
- no que tange à multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do carnê-leão, esta foi impugnada pelo contribuinte de forma indireta, ao discordar da tributação dos rendimentos auferidos da UNESCO, portanto, ao ser mantido o imposto lançado, fica mantida a aplicação da multa.

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/05/2006, conforme AR de fls. 113, e com ela não se conformando, o recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 114/127, por meio do qual reitera suas razões de defesa apresentadas na impugnação.

É o Relatório.

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

VOTO

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

Não há argüição de preliminar.

A controvérsia nos presentes autos cinge-se à aplicação da isenção de imposto sobre rendimentos pagos por organismo internacional aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, aos pagamentos efetuados por tais organismos a técnicos residentes no Brasil e que prestam serviços a UNESCO.

Insurge-se, ainda, a recorrente, de forma genérica contra a aplicação da multa de ofício isolada pelo não recolhimento mensal do imposto de renda pela sistemática do carnê-leão.

Verifico que no caso específico dos presentes autos a recorrente não possui vínculo estatutário com a organização internacional, sendo técnico com vínculo contratual estabelecido em contrato celebrado com a UNESCO, cujos itens V e VI (fls. 31/53) assim estabelecem:

“V. ESTATUTO DO(A) CONTRATADO(A)”

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

(...)

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

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

(...)

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

Em situações como esta entendo não aplicável a isenção prevista no tratado internacional, reportando-me aos fundamentos do brilhante voto proferido pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no Acórdão nº. 104-22.074 julgado por esta C. Quarta Câmara em sessão de 06/12/2006. Transcrevo, abaixo, alguns trechos do referido voto que veiculam fundamentação à qual me filio:

"Nesse passo, torna-se imprescindível o exame das avenças que regulam a matéria, a começar pelo "Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica", promulgado pelo Decreto nº. 59.308, de 23/09/1966, que assim prevê:

"ARTIGO V

Facilidades, Privilégios e Imunidades

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

a) com respeito à Organização das Nações Unidas, a 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas';

b) com respeito às Agências Especializadas, a 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas';

c) com respeito à Agência Internacional de Energia Atômica o 'Acordo sobre Privilégios e Imunidades da Agência Internacional de Energia Atômica' ou, enquanto tal Acordo não for aprovado pelo Brasil, a 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas'."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

No caso em apreço, tratando-se de rendimentos pagos pela Organização das Nações Unidas para a Educação e Cultura - UNESCO, que constitui uma Agência Especializada da Organização das Nações Unidas - ONU, as respectivas facilidades, privilégios e imunidades, conforme comando do artigo V.1.b, acima, devem seguir os ditames da "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas". Esta, por sua vez, foi promulgada pelo Decreto nº. 52.288, de 24/07/1963, e assim prevê:

"ARTIGO 1º

Definições e Extensão

1ª Seção

Nesta Convenção

(...)

II - As palavras 'agências especializadas' significam:

(...)

c) a Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura;

(...)

ARTIGO 6º

FUNCIONÁRIOS

18ª Seção

Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários nos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º. Comunicá-las aos Governos de todos os países partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações Unidas. Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados.

19ª Seção

Os funcionários das agências especializadas:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

a) Serão imunes a processo legal quanto às palavras falada ou escritas e a todos os atos por eles executados na sua qualidade oficial;

b) gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos, a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas às de que gozam os funcionários das Nações Unidas;

c) serão imunes, assim como seus cônjuges e parentes dependentes, restrições de imigração e de registro de estrangeiros;

d) terão quanto às facilidades de câmbio, privilégios idênticos aos concedidos aos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas;

e) terão, bem como seus cônjuges e parentes dependentes, em época de crises internacionais, facilidades de repatriação idênticas às concedidas aos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas;

f) terão direito de importar, com isenção de direitos, seus móveis e objetos, quando assumirem pela primeira vez o seu posto no país em apreço." (grifei)

De plano, verifica-se que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos é dirigida a **funcionários das Agências Especializadas da ONU** e encontra-se no bojo de **diversas outras vantagens**, a saber: facilidades imigratórias e de registro de estrangeiros, inclusive para sua família; privilégios cambiais equivalentes aos funcionários de categoria comparável de missões diplomáticas; facilidades de repatriação idênticas às dos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas, em tempo de crise internacional; liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal, quando da primeira instalação no país interessado.

Embora a Convenção em tela utilize a expressão genérica funcionários, a simples leitura do conjunto de privilégios nela elencados permite concluir que o termo **não abrange o funcionário brasileiro, residente no Brasil e aqui recrutado**. Isso porque não haveria qualquer sentido em conceder-se a um brasileiro residente no País, benefícios tais como facilidades **imigratórias** e de registro de **estrangeiros**, privilégios **cambiais**, facilidades de **repatriamento** e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal quando da **primeira instalação no País**.

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

Assim, fica claro que as vantagens e isenções - inclusive do imposto sobre salários e emolumentos - relacionadas no artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU não são dirigidas aos brasileiros residentes no Brasil, restando perquirir-se sobre que categorias de funcionários seriam beneficiárias de tais facilidades. A resposta se encontra no próprio artigo 6º, 18ª Seção, que a seguir se recorda:

"ARTIGO 6º

FUNCIONÁRIOS

18ª Seção

Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários nos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º. Comunicá-las aos Governos de todos os países partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações Unidas. Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados."

A exigência de tal formalidade, aliada ao conjunto de benefícios de que se cuida, não deixa dúvidas de que o **funcionário** a que se refere o artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU - e que no inciso II, do art. 5º, da Lei nº. 4.506, de 1964, é chamado de **servidor** - é o **funcionário internacional**, integrante dos quadros da Agência Especializada da ONU com **vínculo estatutário**, e não apenas **contratual**. **Portanto, não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades relacionados no artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.**

No que tange à isenção de impostos, especificamente, recorde-se que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU assim estatui:

"ARTIGO 6º

FUNCIONÁRIOS

(...)

19ª Seção

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

Os funcionários das agências especializadas:

(...)

b) gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos, a eles pagos pelas agências especializadas e **em condições idênticas às de que gozam os funcionários das Nações Unidas;**" (grifei)

Nesse passo, observa-se que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, firmada em Londres em 13/02/1946 e promulgada pelo Decreto nº. 27.784, de 16/02/1950, é orientada pelas mesmas diretrizes, a saber: a isenção de impostos encontra-se inserida em um conjunto de benefícios e privilégios reservados apenas às categorias de funcionários determinadas pelo Secretário Geral, aprovadas em Assembléia Geral e cujos nomes dos respectivos integrantes serão comunicados aos Governos dos Membros. Confira-se:

"ARTIGO V

Funcionários

Seção 17. O Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários aos quais se aplicam as disposições do presente artigo assim como as do artigo VII. Submeterá a lista dessas categorias à Assembléia Geral e, em seguida, dará conhecimento aos Governos de todos os Membros. O nome dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos Governos dos Membros.

Seção 18. Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

a) gozarão de imunidades de jurisdição para os atos praticados no exercício de suas funções oficiais (inclusive seus pronunciamentos verbais e escritos);

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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

d) não serão submetidos, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, às restrições imigratórias e às formalidades de registro de estrangeiros;

e) usufruirão, no que diz respeito à facilidades cambiais, dos mesmos privilégios que os funcionários, de equivalente categoria, pertencentes às Missões Diplomáticas acreditadas junto ao Governo interessado;

f) gozarão, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, das mesmas facilidades de repatriamento que os funcionários diplomáticos em tempo de crise internacional;

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

Seção 19. Além dos privilégios e imunidades previstos na Seção 13, o Secretário Geral e todos os sub-secretários gerais, tanto no que lhes diz respeito pessoalmente, como no que se refere a seus cônjuges e filhos menores gozarão dos privilégios, imunidades, isenções e facilidades concedidas, de acordo com o direito internacional, aos agentes diplomáticos." (grifei)

Assim, conclui-se que o artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, bem como o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, embora não abordem expressamente a questão da residência, harmonizam-se perfeitamente com o inciso II, do art. 5º, da Lei nº. 4.506, de 1964 (transcrito no início deste voto), já que ambas as Convenções inserem a isenção do imposto de renda em um conjunto de vantagens que somente se compatibiliza com beneficiários não residentes no Brasil. Com efeito, conjugando-se esses três comandos legais (o dispositivo da Lei nº. 4.506, de 1964, e os artigos das duas Convenções), conclui-se que os servidores/funcionários neles mencionados são aqueles funcionários internacionais, em relação aos quais é perfeitamente cabível a tributação de outros rendimentos produzidos no País como de residentes no estrangeiro, bem como a concessão de facilidades imigratórias, de registro de estrangeiros, cambiais, de repatriação e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários integram categorias de staff dentro do Organismo Internacional, que tem a sua sede no exterior, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado. Nesse mesmo sentido registraram G. E. do Nascimento e Silva e Hildebrando Accioly, no seu Manual de Direito Internacional Público (15ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2002, pp.216/217):

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

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

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

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

E ainda Celso D. de Albuquerque Mello, em seu “Curso de Direito Internacional Público” (11ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 723 a 729):

“Os funcionários internacionais, como todo e qualquer funcionário público, possuem direitos e deveres.

(...)

Os funcionários internacionais, para bem desempenharem as suas funções, com independência, gozam de privilégios e imunidades semelhantes às dos agentes diplomáticos. **Todavia, tais imunidades diplomáticas só são concedidas para os mais altos funcionários internacionais (secretário-geral, secretários-adjuntos, diretores-gerais etc.).** É o Secretário-Geral da ONU quem declara quais são os funcionários que gozam destes privilégios e imunidades.” (grifei)

Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal, filosófico ou mesmo lógico para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas no artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU (ou no artigo V da Convenção da ONU), muito menos para que seja pinçado, dentre os diversos benefícios, o da isenção de imposto sobre salários e emolumentos, com o escopo de aplicar-se este - e somente este - a ditos técnicos. Tal procedimento estaria referendando a criação - à margem da legislação - de uma categoria de funcionários das Agências Especializadas da ONU não enquadrável em nenhuma das existentes, a saber, os “técnicos residentes no Brasil isentos de imposto de renda”, o que de forma alguma pode ser admitido.

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

Corroborando esse entendimento, o artigo VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas assim dispõe:

"ARTIGO VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas

Seção 22. Os técnicos (independentes dos funcionários compreendidos no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam enquanto em exercício de suas funções, incluindo-se o tempo de viagem, dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho de suas missões. Gozam, em particular, dos privilégios e imunidades seguintes:

- a) imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais;
- b) imunidade de toda ação legal no que concerne aos atos por eles praticados no desempenho de suas missões (compreendendo-se os pronunciamentos verbais e escritos). Esta imunidade continuará a lhes ser concedida mesmo depois que os indivíduos em questão tenham terminado suas funções junto à Organização das Nações Unidas;
- c) inviolabilidade de todos os papéis e documentos;
- 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."

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

Como se vê, a isenção de impostos sobre salários e emolumentos não consta - e nem poderia constar - da relação de benefícios concedidos aos técnicos a serviço das Nações Unidas.

Quanto à Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, a restrição é ainda maior, concedendo-se aos peritos apenas o privilégio do laissez-passer, específico para as situações de trânsito:

"ARTIGO 8º

Laissez-Passer

(...)

28ª Seção

Os pedidos de visto, nos casos em que são necessários, de funcionários das agências especializadas que possuam Laissez-Passer das Nações Unidas, quando acompanhados de um certificado de que viajam a negócio de uma agência especializada, serão despachados com a possível rapidez. Outrossim, a essas pessoas se concederão facilidades para viagem rápida.

29ª Seção

Facilidades semelhantes às especificadas na 28ª Seção serão concedidas aos peritos e a outras pessoas que, embora não possuam Laissez-Passer das Nações Unidas, tem um certificado que atesta estarem viajando a negócios de uma agência especializada.

30ª Seção

Os diretores executivos, os assistentes dos diretores executivos, os diretores de departamentos e outros funcionários de categoria não inferior à de chefe de departamento das agências especializadas, que viajam com Laissez-Passer das Nações Unidas a negócios das agências especializadas, terão facilidades de viagem idênticas às concedidas aos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas." (grifei)

Constata-se, assim, a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU e de suas Agências Especializadas, que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

goza de um conjunto de benefícios, dentre os quais o de isenção de imposto sobre salários e emolumentos, em contraposição a uma categoria de técnicos que, ainda que possuindo vínculo contratual permanente, não é albergada por esses benefícios. Tal constatação é referendada pela melhor doutrina, aqui novamente representada por Celso D. de Albuquerque Mello, em seu "Curso de Direito Internacional Público" (11ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 723 a 729):

"Os funcionários internacionais são um produto da administração internacional, que só se desenvolveu com as organizações internacionais. Estas, como já vimos, possuem um estatuto interno que rege os seus órgãos e as relações entre elas e os seus funcionários. Tal fenômeno fez com que os seus funcionários aparecessem como uma categoria especial, porque eles dependiam da organização internacional, bem como o seu estatuto jurídico era próprio. Surgia assim uma categoria de funcionários que não dependia de qualquer Estado individualmente.

(...)

Os funcionários internacionais constituem uma categoria dos agentes e são aqueles que se dedicam exclusivamente a uma organização internacional de 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.

(...)

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

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)

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

No trecho abaixo, ainda recorrendo a Celso D. de Albuquerque Mello, verifica-se a perfeita distinção entre os funcionários internacionais e os técnicos a serviço da ONU e de suas Agências Especializadas, no que tange aos privilégios e imunidades:

“Os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos seguintes privilégios e imunidades: a) ‘imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais’; b) ‘imunidade de toda ação legal no que concerne aos atos por eles praticados no desempenho de suas funções’; c) ‘inviolabilidade de todos os papéis e documentos; d) ‘direito de usar códigos e de receber documentos e correspondência em malas invioláveis’ para se comunicar com a ONU; e) facilidades de câmbio; f) quanto às ‘bagagens pessoais, as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomáticos.’” (grifei)

Como se pode constatar, a doutrina mais abalizada, acima colacionada, não só reconhece a existência, dentro da ONU, de dois grupos distintos - funcionários internacionais e técnicos a serviço do Organismo - como identifica o conjunto de benefícios com que cada um dos grupos é contemplado, deixando patente que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos não figura dentre os privilégios e imunidades concedidos aos técnicos a serviço da ONU que não sejam funcionários internacionais.

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

A resposta está evidente nos três Contratos de Serviço juntados aos autos às fls. 28 a 33, 38 a 43 e 50 a 55, este último referente ao ano-calendário de 2002, objeto da autuação. As cláusulas são claras no sentido de que o contribuinte é técnico a serviço da Agência, com vínculo contratual, e não funcionário estatutário, integrante de categoria que goze de privilégios e imunidades, a saber:

“I. TERMOS DE REFERÊNCIA

(a) O(A) Contratado(a) exercerá suas atividades no Projeto 914BRA65 - MCT - PRODOC e tem os Termos de Referência anexados a este Contrato, sujeitando-se ao cumprimento das disposições inseridas no Anexo que, independentemente de transcrição, constitui parte integrante e indissociável deste Contrato, aditando, retificando ou ratificando o que aqui está disposto;

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

(...)

II. VIGÊNCIA DO CONTRATO

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

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

III. REMUNERAÇÃO

(...)

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

V. ESTATUTO DO CONTRATADO

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

(...)

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

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

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

Destarte, fica demonstrado que o contribuinte não é funcionário internacional pertencente ao quadro estatutário da UNESCO, portanto não tem direito à

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

isenção prevista nas Convenções analisadas, estando os rendimentos por ele recebidos daquele Organismo Internacional efetivamente sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda.”

Adicionalmente, o Recorrente sustenta em suas razões recursais que somente os rendimentos decorrentes de prestação de serviços por hora seriam tributados pelo imposto de renda, conforme orientação contida nas “Perguntas e Respostas” da Secretaria da Receita Federal.

No caso em questão, a recorrente refere-se à pergunta nº. 172, relativa ao “Perguntas e Respostas”, abaixo transcrita:

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

Os rendimentos dos funcionários do PNUD, da ONU, receberão o seguinte tratamento:

(...)

Funcionário brasileiro pertencente aos quadros do PNUD

Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, não incidirá o imposto de renda brasileiro.

Será contribuinte do imposto de renda brasileiro, se residente ou domiciliado no Brasil, sobre quaisquer outros rendimentos percebidos, quer sejam pagos ou credenciados por fontes nacionais ou estrangeiras, no Brasil ou no exterior.

(...)”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

A orientação veiculada na pergunta acima é consistente com a argumentação anteriormente desenvolvida no sentido de que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos recebidos de Organismos Internacionais é privilégio concedido exclusivamente aos funcionários do Organismo Internacional, no presente caso funcionário dos quadros da UNESCO.

O Recorrente, como anteriormente relatado, firmou Contratos de Serviço com a UNESCO (fls. 30/53), por meio do qual se verifica, mais precisamente nos itens V e VI, que sua atuação se deu como "consultor", constando, inclusive, expressamente no referido instrumento que o Recorrente "não está submetido(a) ao Estatuto e Regulamento do Pessoal aplicado ao Pessoal Internacional da UNESCO nem à Convenção que rege os Privilégios e a Imunidade".

Assim, a resposta relativa ao tratamento dos rendimentos auferidos por funcionário constantes na resposta nº. 172 não se aplica ao Recorrente, não fazendo ele jus à isenção pretendida.

Por outro lado, entendo que assiste razão ao Recorrente quando alega a ilegalidade da aplicação de multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão em conjunto com a multa de ofício sobre imposto apurado da declaração de ajuste anual, sobre os mesmos rendimentos. Trata-se de matéria sobejamente decidida no âmbito desta Quarta Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica dos precedentes abaixo transcritos:

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº. 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo." (Acórdão CSRF/01-04.987, Rel. Leila Maria Schererr Leitão, Sessão de 15/06/2004)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

“IRPF - 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 104-20350, Rel Remis Almeida Estol, Sessão de 01/12/2004)

“MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA APLICADA QUANDO DO AJUSTE ANUAL - IMPOSSIBILIDADE - Ao instituir a possibilidade de exigência de multa de ofício isoladamente, a Lei nº. 9.430, de 1996, não instituiu penalidade nova, mas apenas nova forma de aplicação de penalidade antes prevista. Sendo assim, no caso de falta de pagamento de carnê-leão, não há previsão legal para a exigência concomitante da multa de ofício por essa infração e quando do ajuste anual, sobre a mesma base de cálculo.” (Acórdão 104-21418, Rel. Pedro Paulo Pereira, Sessão de 23/02/2006)

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).” (Acórdão 104-21414, Rel. Nelson Mallmann, Sessão de 23/02/2006)

O entendimento que tem prevalecido é o de que havendo lançamento de diferença de imposto deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo que se falar na aplicação de multa isolada. Por outro lado, quando o imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual houver sido pago, mas havendo omissão quanto ao recolhimento do carnê-leão, dever ser lançada a multa isolada, e somente ela.

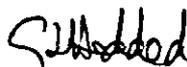
Nestes termos, seguindo o entendimento deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendo que no caso em exame deve ser afastada a aplicação da multa isolada pelo não-recolhimento do carnê-leão.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000871/2005-74
Acórdão nº. : 104-22.469

Ante o exposto, conheço do recurso para, no mérito, DAR-lhe PARCIAL provimento para afastar a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 24 de maio de 2007


GUSTAVO LIAN HADDAD