



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA**

Processo n° 14041.000149/2005-30
Recurso n° 149.617 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 2003
Acórdão n° 106-16.882
Sessão de 25 de abril de 2008
Recorrente MÁRIO FERREIRA DE ARAÚJO
Recorrida 4ª TURMA/DRJ em JUIZ DE FORA - MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

**RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS
INTERNACIONAIS - ONU/PNUD - ISENÇÃO - ALCANCE -**

A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pela ONU/PNUD, Programa das Nações Unidas, 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 DE OFÍCIO – CARNÊ-LEÃO –
INCIDÊNCIA CONCOMITANTE COM A MULTA DE
OFÍCIO CONJECTÁRIA DO IMPOSTO LANÇADO –
IMPOSSIBILIDADE –** Mansamente assentada na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada do carnê-leão não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício que incidiu sobre o imposto lançado, pois ambas têm a mesma base de cálculo.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MÁRIO FERREIRA DE ARAÚJO.

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


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente


GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS
Relator

FORMALIZADO EM: 03 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Antonio de Paula, Ana Neyle Olímpio Holanda, Luciano Inocência dos Santos (suplente convocado) e Gonçalo Bonet Allage. Ausentes, justificadamente, as Conselheiras Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Janaina Mesquita Lourenço de Souza.

Relatório

Em face do contribuinte MÁRIO FERREIRA DE ARAÚJO, CPF/MF nº 009.871.584-49, já qualificado nestes autos, foi lavrado, em 21/02/2005, Auto de Infração (fls. 33 a 41), com ciência postal em 16/03/2005.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 50 a 62. Para explicitar os motivos da impugnação, bem como delimitar o objeto da autuação, transcrevemos o relatório da decisão *a quo*, que teve como relatora a AFRFB Marcela Brasil de Araújo Nogueira, *verbis*:

Contra o contribuinte em epígrafe foi emitido 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 16/03/2005, conforme Aviso de Recebimento de fl. 48. O valor do crédito tributário apurado está assim constituído: (em Reais)

<i>Imposto</i>	<i>12.353,43</i>
<i>Juros de Mora (cálculo até 31/01/2005)</i>	<i>3.734,44</i>
<i>Multa Proporcional (passível de redução)</i>	<i>9.265,07</i>
<i>Multa Exigida Isoladamente</i>	<i>5.829,72</i>
<i>Total do Crédito Tributário</i>	<i>31.182,66</i>

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 (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD/ONU), no valor de R\$ 46.727,28, 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-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.

Em 04/04/2005, o lançamento foi impugnado, em petição de fls. 50/62, acompanhada dos documentos de fls. 63/98, na qual se alega, resumidamente, o quanto segue:

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 (PNUD), independente de constar no contrato de trabalho que a obrigação pela retenção do Imposto seria do contratado. Por conseguinte, os valores recebidos são líquidos.

Ainda, de forma preliminar, solicita a exclusão dos juros de mora e das multas em observância ao parágrafo único do art. 100 do CTN, pois acredita que aplicam-se a eles os Pareceres Normativos n.ºs. 17, de 06/04/1979 e 03, de 28/08/1996. Tais Pareceres, feitos em atendimento à consultas do PNUD, esclarecem que não têm direito à isenção os funcionários recrutados no local e que sejam remunerados à taxa horária, condições cumulativas. Situação diversa tem o contribuinte, posto que trabalhava de forma permanente para o Organismo.

Relata que foi contratado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD/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 surpreendido 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.

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 da 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 do 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. O 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. Transcreve, também, jurisprudência 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.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ-Brasília (DF), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão de fls. 101 a 110. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 15.852, de 30 de novembro de 2005.



O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 30/12/2005 (fls. 113). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 16/01/2006 (fls. 114).

No voluntário, deduziu os seguintes argumentos:

1. o recorrente é funcionário de organismo internacional, do qual o Brasil faz parte, estando albergado pela isenção descrita no art. 22 do Decreto nº 3.000/99, a qual tem base legal no art. 5º da Lei 4.506/64 c/c o art. 30 da Lei nº 7.713/77;
2. para se subsumir a norma isentiva acima transcrita, basta que os rendimentos sejam referentes a trabalho executado para organismos internacionais;
3. o manual perguntas e respostas do IRPF/95, nos itens 172 e 173, informa que não incidirá imposto de renda sobre os rendimentos percebidos por funcionários brasileiros pertencentes ao quadro do PNUD;
4. citou aresto da Câmara Superior de Recursos Fiscais em abono de sua pretensão;
5. as convenções que tratam de privilégios e imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas assinadas pelo Brasil não traçam distinções entre as diversas categorias de funcionários internacionais;
6. *“o recorrente cumpriu jornada regular de trabalho, assina folha de ponto, está subordinado à hierarquia do organismo, somente pode gozar férias por período determinado autorizado pela chefia, restando mais do que evidente a sua condição de funcionário(a) dos organismos internacional e o vínculo empregatício”* (fls. 119);
7. a orientação exarada nos Pareceres Normativos nºs 717/1979 e 03/1996 é que não se submete à isenção tributária apenas os funcionários remunerados por hora trabalhada, o que não é o caso aqui em discussão;
8. de acordo com as convenções internacionais antes informados, deveria o organismo internacional enviar lista de servidores abrangidos pela isenção ao governo brasileiro. Entretanto, a ausência do envio de tal lista não desnatura o benefício isentivo perseguido, pois a omissão deve ser atribuída ao organismo internacional, no caso o Senhor Secretário Geral da ONU, e não ao contribuinte.

Distribuído o processo a este Conselheiro, veio numerado até às folhas 143 (última).

É o relatório.



Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 30/12/2005 (fls. 113) e interpôs o recurso voluntário em 16/01/2006 (fls. 114), dentro do trintídio legal. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, dele tomo conhecimento.

Toda a controvérsia cinge-se a definir se os rendimentos percebidos por pessoas físicas brasileiras contratadas pela Organização das Nações Unidas, bem como por seus Fundos, Programas e Agências Especializadas, gozam da isenção tributária estatuída no art. 5º da Lei nº 4.506/1964.

Deve-se evidenciar que o recorrente somente discute a incidência do imposto sobre a omissão de rendimentos recebidos do PNUD, não se insurgindo sobre a multa isolada de ofício decorrente da falta do recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão.

A presente discussão foi vivamente debatida no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ao final, prevaleceu a tese de que tais rendimentos são tributáveis.

Para tanto, peço vênias para transcrever voto da ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, consubstanciado no Acórdão nº 104-22.074, sessão de 06 de dezembro de 2006, que enfrentou exaustivamente a matéria no tocante ao contratado de uma Agência Especializada da ONU, a UNESCO, porém que se aplica *in totum* ao caso aqui guereado, e que tomo como fundamento de minha decisão, *verbis*:

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

O artigo 5º da Lei nº. 4.506, de 1964, reproduzido no artigo 22 do Regulamento do Imposto de Renda/1999, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 1999, assim determina:

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

I - Servidores diplomáticos de governos estrangeiros;

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

III - Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no



país de sua nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções.

Parágrafo único. As pessoas referidas nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país. (grifei)

Quanto aos incisos I e III, não há dúvida de que são dirigidos a estrangeiros, sejam eles servidores diplomáticos, de embaixadas, de consulados ou de repartições de outros países.

No que tange ao inciso II, este menciona genericamente os "servidores de organismos internacionais", nada esclarecendo sobre o seu domicílio, o que conduz a uma conclusão precipitada de que dito dispositivo incluiria os domiciliados no Brasil. Entretanto, o parágrafo único do artigo em foco faz cair por terra tal interpretação, quando determina que, relativamente aos demais rendimentos produzidos no Brasil, os servidores citados no inciso II são contribuintes como residentes no estrangeiro. Ora, não haveria qualquer sentido em determinar-se que um cidadão brasileiro, domiciliado no País, tributasse rendimentos como sendo residente no exterior, donde se conclui que o inciso II, ao contrário do que à primeira vista pareceria, também não abrange os domiciliados no Brasil.

Fica assim demonstrado que o art. 5º da Lei nº. 4.506, de 1964, acima transcrito, não contempla a situação do contribuinte - brasileiro residente no Brasil -, conforme endereço por ele mesmo fornecido na impugnação (fls. 76).

Ainda que o dispositivo legal ora analisado pudesse ser aplicado a um nacional residente no País - o que se admite apenas para argumentar - ele é claro ao remeter a isenção concedida a servidores de organismos internacionais ao respectivo tratado ou convênio. E nem poderia ser diferente, já que, conforme o art. 98 do Código Tributário Nacional, "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha", portanto as Convenções que regulam a matéria poderiam efetivamente dispor de modo diverso da legislação pátria.

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

"ARTIGO V

Facilidades, Privilégios e Imunidades

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



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

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

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

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

- 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 repatriação e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal quando da primeira instalação no País.

Assim, fica claro que as vantagens e isenções - inclusive do imposto sobre salários e emolumentos - relacionadas no artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e 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 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;

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):

“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.

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 aufram vantagens pessoais. O Secretário Geral poderá e deverá suspender a imunidade concedida a um técnico sempre que, a seu juízo impeçam a justiça de seguir seus trâmites e quando possa ser suspensa sem trazer prejuízo aos interesses da Organização.”

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

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

“ARTIGO 8º

Laissez-Passer

(...)

28ª Seção

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

Outrossim, a essas pessoas se concederão facilidades para viagem rápida.

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.”

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

"Os funcionários internacionais são um produto da administração internacional, que só se desenvolveu com as organizações internacionais.

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

(...)

Os funcionários internacionais constituem uma categoria dos agentes e são aqueles que se dedicam exclusivamente a uma organização internacional de modo permanente. Podemos defini-los como sendo os indivíduos que exercem funções de interesse internacional, subordinados a um organismo internacional e dotados de um estatuto próprio.

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

(...)

A admissão dos funcionários internacionais é feita pela própria organização internacional sem interferência dos Estados Membros.

(...)

O funcionário é admitido na ONU para um estágio probatório de dois anos, prorrogável por mais um ano. Depois disto, há a nomeação a título permanente, que é revista após 5 anos.

(...)

A situação jurídica dos funcionários internacionais é estatutária e não contratual

(...)

Já na ONU o estatuto do pessoal (entrou em vigor em 1952) fala em nomeação, reconhecendo, portanto, a situação estatutária dos seus funcionários. Este regime estatutário foi reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas, mas que o amenizou, considerando que os funcionários tinham certos direitos adquiridos (ex.: a vencimentos).

(...)

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

(...)

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

Cabe ao Secretário-Geral determinar quais as categorias de funcionários da ONU que gozarão de privilégios e imunidades. A lista 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 subsecretários-gerais, bem como suas esposas e filhos menores, 'gozarão dos privilégios, imunidades, isenções e facilidades concedidas, de acordo com o direito internacional, aos agentes diplomáticos'." (grifei)

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

"Os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos seguintes privilégios e imunidades: a) 'imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais'; b) 'imunidade de toda

ação legal no que concerne aos atos por eles praticados no desempenho de suas funções'; c) 'inviolabilidade de todos os papéis e documentos; d) 'direito de usar códigos e de receber documentos e correspondência em malas invioláveis' para se comunicar com a ONU; e) facilidades de câmbio; f) quanto às 'bagagens pessoais, as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomáticos'".(grifei)

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

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;

(...)

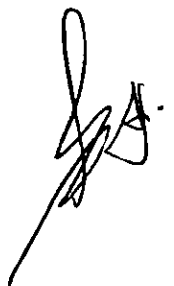
II. VIGÊNCIA DO CONTRATO *O presente Contrato entra em vigor na data de 02/01/2002 e terminará na data de 31/12/2002, sujeitando-se às condições do Artigo VII abaixo.*

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

Quanto às orientações emanadas da Secretaria da Receita Federal, trazidas à colação pela defesa, o acórdão recorrido bem ressaltou que não são aplicáveis ao contribuinte, já que este não é funcionário estatutário de Organismo Internacional, mas sim técnico a serviço com vínculo contratual. De toda a sorte, torna-se inócua a discussão acerca de tais orientações, uma vez que os atos citados já foram há muito superados. Com efeito, à época de ocorrência do fato gerador, conforme bem esclarece o acórdão de primeira instância, a orientação fornecida pela Instrução Normativa SRF nº. 73, de 1998, reiterada em sua essência na Instrução Normativa SRF nº. 208, de 2002, que a sucedeu, era bem clara, a saber:

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

§ 1º Estão isentos os rendimentos do trabalho oriundos do exercício de funções específicas no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD, nas Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas - ONU, na Organização dos Estados Americanos - OEA e na Associação Latino-Americana de Integração - ALADI, situadas no Brasil, por funcionários aqui residentes, desde que seus nomes sejam relacionados e informados à Secretaria da Receita Federal por tais organismos, como integrantes das categorias por elas especificadas.



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

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

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

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

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

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

1 - funcionário estrangeiro

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

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

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

2 - funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD

Os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, não se sujeitam ao imposto de



renda brasileiro, desde que o nome do funcionário conste da relação entregue à SRF na forma do anexo IV da IN SRF n.º 73/98.

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

3 - Pessoa física não pertencente ao quadro efetivo

Os rendimentos de técnico que presta serviço a esses organismos, sem vínculo empregatício, são tributados consoante disponha a legislação brasileira, quer seja residente no Brasil ou não.

Atenção:

(...)

Para que os rendimentos do trabalho oriundos do exercício de funções específicas no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD, nas Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas - ONU, na Organização dos Estados Americanos - OEA e na Associação Latino-Americana de Integração - Aladi, situadas no Brasil, recebidos por funcionários aqui residentes, sejam considerados isentos, é necessário que seus nomes sejam relacionados e informados à SRF por tais organismos, como integrantes de suas categorias por elas especificadas.

(...)

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

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

São Agências Especializadas da ONU:

(...)

- Organização das Nações Unidas para Educação, Ciência e Cultura - Unesco - Decreto n.º. 63.151, de 1968 (United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization - Unesco.)"

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

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - IRPF - VERBAS PAGAS A CONSULTOR (TÉCNICO) DO PNUD/ONU (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS) - CARÁTER



**TRIBUTÁVEL - ISENÇÃO (CONVENÇÃO DE VIENA):
INAPLICABILIDADE - APELAÇÃO NÃO PROVIDA.**

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

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

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

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

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

6 - Apelação não provida.

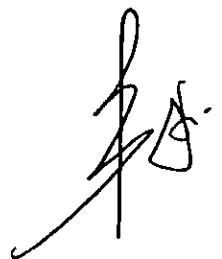
7 - Peças liberadas pelo Relator, em 05/06/2006, para publicação do acórdão." (Acórdão 2002.34.00.027370-4/DF, 7ª Turma do TRF da 1ª Região, DJ de 16/06/2006, p. 46)

"IRPF - PNUD - ISENÇÃO - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD da ONU é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela Assembléia Geral.

Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

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

Confirmando o entendimento esposado no presente voto, merece destaque o Parecer n.º 8, de 24/06/2005, exarado pela Advocacia



Geral da União e aprovado pelo Sr. Presidente da República (DOU de 23/08/2005), a respeito de contribuições previdenciárias supostamente devidas por organismos internacionais. O citado ato, dentre outros fundamentos, cita as conclusões de parecer do Ministério das Relações Exteriores, elaborado a pedido do PNUD. A seguir serão transcritos trechos do Parecer da AGU deveras elucidativos, já que externam o entendimento daquele órgão acerca da natureza jurídica dos organismos internacionais e de suas relações com os técnicos contratados no Brasil:

"1. O Ministério das Relações Exteriores - MRE solicitou a esta Advocacia- Geral da União a análise da obrigação imposta pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS à Agência Brasileira de Cooperação/MRE e outros órgãos públicos federais referente à prestação mensal de informações sobre os valores pagos aos consultores técnicos contratados por organismos internacionais no âmbito de acordos de cooperação técnica internacional, bem como das eventuais repercussões desses pagamentos em relação ao recolhimento de contribuições previdenciárias por parte dos mesmos, com o objetivo de conferir ao assunto tratamento uniforme em todo o Governo Federal.

(...)

4. O Ministério das Relações Exteriores ainda encaminhou a esta Advocacia-Geral da União parecer jurídico encomendado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, programa da Organização das Nações Unidas - ONU responsável por parte das contratações de consultores destinados ao desempenho de atividades técnicas no âmbito dos acordos de cooperação internacional em análise. As conclusões do citado parecer são as seguintes:

'(...)

Se o pagamento for efetuado pelo PNUD, à semelhança do que ocorre com a SRF, quem é obrigado a recolher o tributo, por conta própria, é o consultor técnico, porque além de não ser exigível de outrem o cumprimento da obrigação tributária (nem do PNUD, nem do órgão público), desconhecemos qualquer tipo de exoneração (imunidade, isenção, alíquota zero, etc.) que o exima de contribuir.

Nessa medida o consultor técnico, na qualidade de contribuinte individual, só estará protegido pelos benefícios do RGPS se devidamente inscrito e se recolher, por conta própria, a contribuição social incidente nos pagamentos recebidos de organismo oficial internacional.

(...)

A fim de fazer com que o Consultor Técnico recolha os valores por eles devidos, pode ser inserida, ainda, disposição no contrato com o consultor técnico, de forma a deixar claro



que este não está isento da contribuição social incidente nos pagamentos efetuados por organismos oficiais internacionais e que deve, portanto, inscrever-se no RGPS e contribuir para fazer jus aos benefícios da previdência. Suas contribuições devem ser recolhidas por conta própria, na esteira do que já vem adotando a SRF no que tange ao Imposto de Renda da pessoa física, bem como o que adota o próprio INSS, no caso de serviços prestados a missão diplomática ou repartição consular de carreira estrangeiras." (grifei)

De todo o exposto, conclui-se que os rendimentos objeto da autuação não são isentos de Imposto de Renda, seja pelo art. 5º da Lei n.º 4.506, de 1964, seja pelas Convenções Internacionais que regem a matéria, seja pelas instruções emanadas da Secretaria da Receita Federal, seja pelo Parecer n.º 8, de 24/06/2005, da Advocacia Geral da União - AGU.

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

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

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

Agora, para contextualizar a presente demanda, transcrevemos excerto do contrato de prestação de serviço firmado entre o PNUD-Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento e o recorrente (fls. 28), *verbis*:

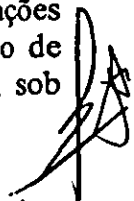
III. DA REMUNERAÇÃO (.....)

O CONTRATADO não estará isento do pagamento de imposto em virtude deste contrato, obrigando-se ao pagamento de impostos, encargos, taxas e outros tributos devidos em função das importâncias recebidas sob este contrato, conforme Legislação aplicável.

IV. DA DENOMINAÇÃO

O CONTRATADO será considerado consultor independente. O CONTRATADO não será considerado, sob aspecto algum, membro do quadro de funcionários da Agencia Nacional de Execução do Projeto ou do PNUD. (grifei)

Vê-se, claramente, que o contratado não é funcionário internacional das Nações Unidas, que se submeteria a normas laborais estatutárias. Como registrado no contrato de prestação de serviço acima transcrito, é um consultor independente, não considerado, sob aspecto algum, membro do quadro de funcionários do PNUD.



Assim, adotando o voto da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, exarado no Acórdão n.º 104-22.074, antes transcrito, como fundamento de minha decisão, como já dito anteriormente, considero tributável pelo imposto de renda os rendimentos percebidos do PNUD pelo recorrente.

Por último, cabe apreciar a incidência da multa isolada do carnê-leão, em concomitância com a multa de ofício consecutória do imposto lançado.

Mesmo a multa isolada não tendo sido atacada pelo recorrente, o Conselho de Contribuintes tem o dever de controlar a legalidade do lançamento tributário. Nessa linha, absolutamente assentada na jurisprudência dos Conselhos, como dito no voto acima transcrito, que é incabível a incidência simultânea das multas, isolada e sobre o imposto lançado, por ambas terem a mesma base de cálculo, em um inaceitável *bis in idem*.

Mutatis mutandis, aplica-se, na espécie, o princípio da consuação, pois a conduta de não oferecer os rendimentos sujeitos ao carnê-leão no ajuste anual absorveu a ausência do recolhimento mensal obrigatório, devendo somente ser penalizada, apenas, a primeira das condutas.

Por tudo, reconheço de ofício o descabimento da multa isolada do carnê-leão, que incidiu no caso vertente, em linha, inclusive, com o julgado antes colacionado, e que serviu de fundamento para a questão da tributabilidade dos rendimentos percebidos do PNUD.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa isolada do carnê-leão.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2008

Giovanni Christian Nunes Campos

