



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 10166.016780/96-78
Recurso nº 104-117.940 Especial do Procurador
Matéria IRPF
Acórdão nº 04-01.002
Sessão de 04 de agosto de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado OLIMAR CÉSAR INATOMI

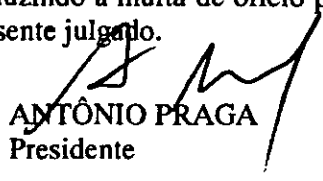
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 1994

IRPF - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - ISENÇÃO - A isenção do imposto de renda sobre rendimentos recebidos das Nações Unidas pelo programa de desenvolvimento das Nações Unidas - PNUD, é privilégio exclusivo dos funcionários do citado organismo internacional que satisfaçam às condições previstas na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, recepcionada no direito pátrio pelo Decreto 27.784 de 16.02.50 e pela Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro, por via do Decreto Legislativo nº 10/59, e promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/63 - MULTA DE OFÍCIO - REDUÇÃO - RETROATIVIDADE BENIGNA - Com a edição da Lei nº 9.430/96, que cominou penalidade menos severa que a prevista na Lei nº 8.218/91, o percentual de multa de ofício exigido deve ser reduzido de 100% para 75%, face à retroatividade benigna disposta no art. 106, II, "C", do Código Tributário Nacional.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso especial para restabelecer a exigência, reduzindo a multa de ofício para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
Presidente





ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO
Relator

18 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA HELENA COTTA CARDOZO, GONÇALO BONET ALLAGE, ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA E JOSÉ RAIMUNDO TOSTA DOS SANTOS (Substituto Convocado), GUSTAVO LIAN HADDAD. Ausente justificadamente a Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO.

Relatório



Em face do Acórdão nº 104-20.317, proferido pela Egrégia Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Fazenda Nacional, por meio de seu representante legal, apresentou o Recurso Especial de fls. 518/531, devidamente admitido pelo ilustre Presidente daquela Câmara, pretendendo a reforma da decisão, com fundamento no art. 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e nas razões seguintes.

Em 28.11.1996, o contribuinte foi cientificado do auto de infração de fls. 01/11, exigindo-se da contribuinte o recolhimento de crédito tributário no valor de 17.308,48 UFIR, já incluídos juros e multa de ofício de 100%, tendo origem em omissão de rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, decorrentes da prestação de serviços profissionais a Organismo Internacional, nos exercícios 1994 e 1995.

A Quarta Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio da decisão recorrida de fls. 504/515, por maioria de votos, proveu o recurso voluntário da contribuinte, por entender que o rendimento percebido por funcionário de organismo internacional, residente no país e que presta serviço no território nacional, nos termos do acordo firmado pelo governo Brasileiro com esse organismo internacional, encontra-se sob a égide do benefício da isenção do imposto de renda no Brasil.

A Recorrente, em suas razões, defendeu a inexistência de isenção fiscal aos funcionários da OEA. A Carta da OEA não determina o regime jurídico-tributário a ser aplicado aos seus funcionários, deixando a matéria sob a égide de tratado específico. Contudo, não existe tratado que conceda isenção fiscal aos funcionários da OEA.

Acrescentou que a OEA é um organismo regional independente, que não integra a Organização das Nações Unidas nem qualquer de suas agências especializada, razão pela qual não se aplica aos funcionários da OEA a Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, sob pena de ofensa ao disposto no art. 111 do CTN.

Não obstante, ainda que se equiparasse os funcionários da OEA aos da ONU, a Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Nações Unidas não se aplicaria ao presente caso, tendo em vista que a norma isentiva destina-se aos funcionários do órgão internacional, enquanto que, no presente caso, o contribuinte não fazia parte do quadro permanente da OEA,

sendo submetido a relação contratual de trabalho, conforme cláusula 5ª do contrato de prestação de serviço assinado pelo contribuinte, às fls. 216.

Afirmou que o artigo 22 do Decreto nº 3.000/99, ao dispor sobre a isenção do IRPF, refere-se a servidores, e não a empregado ou prestador de serviço, justamente porque estes não ocupam cargos nem estão submetidos ao regime estatutário dos servidores integrantes do quadro da ONU. Ademais, em atendimento ao princípio da legalidade e da hierarquia das normas, os atos infralegais devem ser interpretados em consonância com a lei que pretendem regulamentar.

Do mesmo modo, a IN SRFB nº 208/2002 reconhece a isenção do IRPF dos rendimentos de trabalho assalariado recebido no Brasil por pessoa física não-residente, de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado, acordo ou convênio, a conceder isenção. No entanto, os técnicos que prestam serviços ao PNUD não estão no rol das pessoas físicas isentas do IRPF, nos termos das convenções internacionais.

Por fim, afirmou que a prova da condição de isento deveria ter sido feita pelo contribuinte, mediante a apresentação de documento oficial da OEA que comprovasse a sua condição de funcionário do referido organismo, o que, no caso, não ocorreu.

O contribuinte apresentou contra-razões ao recurso especial às fls. 532/547. Em suas razões, defendeu que a discussão sobre a necessidade de constar o nome do contribuinte em lista elaborada pela ONU para que seja conferida a isenção encontra-se ultrapassada no Conselho de Contribuintes, por falta de previsão legal nesse sentido.

Acrescentou que o Decreto nº 27.784/50 não faz diferenciação entre os funcionários, utilizando a referida denominação de forma ampla, englobando todos aqueles a serviço de Organismos Internacionais.

Por fim, com relação ao ônus da prova, afirmou que exigir do contribuinte a prova que se nega a fazer a autoridade competente para tanto, qual seja, o Secretário Geral da ONU, obstaculariza a defesa da contribuinte.

É o Relatório

Voto

Conselheiro Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão de seu conhecimento.

A matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão da tributação dos rendimentos auferidos por brasileiros, como decorrência da prestação de serviços no território nacional a Organismo Internacional, mais especificamente, ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil – PNUD – ONU.



Da análise do contrato de prestação de serviços, de fls. 151/224; e das informações prestadas pelo Diretor do Departamento de Serviços Legais da OEA, às fls. 298, no período fiscalizado, o contribuinte prestava serviços de consultoria ao referido órgão, sem vínculo empregatício, não integrando o quadro de funcionários da OEA.

Com relação à isenção do imposto de renda sobre os rendimentos de trabalho, a Lei 4.506/64 dispõe nos seguintes termos:

"Art. 5º Estão isentos do impôsto 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 dêste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país."

Da leitura dos dispositivos transcritos, observa-se que a isenção prevista no mencionado artigo 5º beneficia apenas os servidores de organismos internacionais, desde que tratados ou convênios firmados pelo Brasil imponham o dever de conceder o favor fiscal, o que remete à análise a esses atos internacionais, que passam a se constituir nas principais fontes do direito aplicáveis à matéria debatida nestes autos, conforme disposto no artigo 98 do CTN, que determina que *"Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha"*.

Nesse contexto, o Acordo de Assistência Técnica promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23/09/66, que versa sobre as agências especializadas, onde se insere o PNUD, em seu artigo V, dispõe:

"1. O Governo, caso ainda não esteja obrigado a fazê-lo, aplicará aos Organismos, a seus bens, fundos 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."

2. O governo tomará todas as providências destinadas a facilitar as atividades dos Organismos, segundo o disposto no presente Acordo, e a assistir os peritos e outros funcionários dos referidos Organismos na obtenção de facilidades e serviços necessários ao desempenho de tais atividades. O governo concederá aos Organismos, seus peritos e

demais funcionários, quando no desempenho das responsabilidades que lhes cabem no presente Acordo, a taxa de câmbio mais favorável."

A seu turno, a Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo nº 10/59, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/63, dispõe que (artigo 6º) "Os funcionários das agências especializadas 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". Estabelece ainda o dispositivo, que "Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários aos 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".

Tal preceito convencional guarda consonância com o disposto nos artigos V e VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada em 13/02/46, por ocasião da Assembléia Geral do Organismo, recepcionada no Direito Pátrio via Decreto nº 27.784, de 16/02/50, nos seguintes termos:

"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) omissis.

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

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 [...] dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho independente de suas missões. Gozam, em particular dos privilégios e imunidades seguintes:"

Observe-se que a Seção 22 estabelece uma nítida distinção entre funcionários e técnicos, demonstrando a existência de duas classes de trabalhadores, os funcionários e os técnicos. Desse modo, considerando que a própria Consultoria Jurídica da ONU é enfática no reconhecimento dessa distinção, emerge nítido, portanto, quanto ao quadro de servidores da

ONU e de suas agências especializadas, que há categorias que não são contempladas com isenção de impostos.

Para a fruição do benefício fiscal em exame, não basta, portanto, o exercício permanente de atividades junto ao PNUD, mas que o contribuinte seja integrante do quadro de funcionários do órgão internacional. Ressalte-se que o artigo 111 do CTN determina que a interpretação da legislação tributária que trata das isenções, entre outros casos, deve ser literal. Portanto, para que fique caracterizado o direito à isenção do imposto de renda, há que ser provada a condição de funcionário do quadro efetivo do organismo internacional na categoria daqueles que fazem *jus* ao favor fiscal, conforme estabelecem as normas que promanam dos citados acordos e convenções internacionais, cujos ditames, repetindo, se sobrepõem à legislação tributária interna.

No presente caso, em atendimento à Diligência, Diretor do Departamento de Serviços Legais da OEA, às fls. 298, informou que o contribuinte prestou serviços sob a forma de contrato por resultado. Acrescentou que *o contrato por resultado não é um contrato de emprego e desta forma não confere as imunidades e privilégios inerentes aos funcionários desta Organização. Trata-s, pois, de uma modalidade de contrato utilizada para obtenção de serviços de consultoria, sem vínculo empregatício, bem como para contratados independentes, os quais não fazem parte do quadro de funcionários da OEA.*

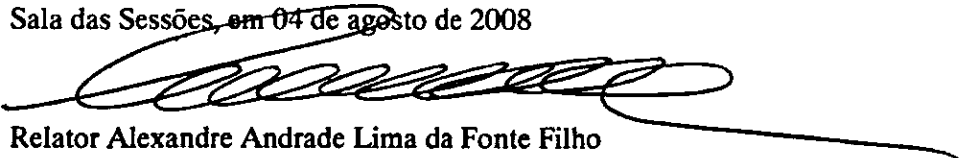
Acrescente-se que o contribuinte, em suas razões, não contestou a sua condição de prestador de serviços não integrante do quadro de funcionários da OEA, insurgindo-se, apenas, quanto ao tratamento diferenciado entre as categorias de contrato.

Por todo o exposto, considerando que o contribuinte não faz parte do quadro de funcionários de OEA; e a ausência de norma isentiva do imposto de renda da pessoa física ao prestadores de serviços a organismos internacionais, entendo que deve ser acolhido o recurso especial interposto, para que seja julgado procedente o lançamento.

Por fim, com relação à multa de ofício aplicada, com a edição da Lei nº 9.430/96, que cominou penalidade menos severa que a prevista na Lei nº 8.218/91, o percentual de multa de ofício exigido deve ser reduzido de 100% para 75%, face à retroatividade benigna disposta no art. 106, II, "C", do Código Tributário Nacional.

Isto posto, VOTO no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto, para re-estabelecer a exigência e reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 75%, em conformidade com o art. 44, I, da Lei 9.430/96 e art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Sala das Sessões, em 04 de agosto de 2008


Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho

