



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10280.001323/2005-98
Recurso nº 165.629 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.407 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de fevereiro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente SUZANNE JACOB SERRUYA
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

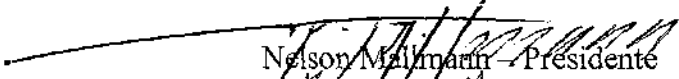
Ementa: RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - PNUD/ONU - Os valores recebidos pelos técnicos residentes no Brasil a serviço da ONU e suas Agências Especializadas, com vínculo contratual, não são isentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (Súmula CARF nº. 39)

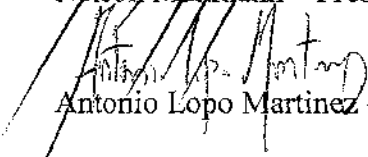
MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que negava provimento ao recurso.

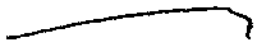

Nelson Mallmann – Presidente


Antonio Lopo Martinez – Relator

EDITADO EM:

18 JUL 2013

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Helenilson Cunha Pontes, Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente).



Relatório

Em desfavor de SUZANNE JACOB SERRUYA, foi lavrado o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física, para cobrança do Imposto de Renda Pessoa Física, exercício de 2001, 2002, 2003, anos-calendários de 2000, 2001, 2002, no valor de R\$ 135.428,89, valor já acrescido dos juros de mora e multa de ofício, calculados de acordo com a legislação de regência. A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1. CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS NA DIRPF. RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF: O(A) contribuinte classificou indevidamente nas Declarações de Ajuste os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho de prestação de serviços para projetos de cooperação técnica, projeto BRA/98/006 do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD..

2. MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDOS A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta do recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme rendimentos recebidos de Organismo Internacional- PNUD.

Cientificada em 14/04/2005, no dia 05/05/2005, foi juntada a impugnação de, cujo teor, em suma foi o seguinte:

A impugnante é servidora do quadro Programa das nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, conforme comprovantes de pagamento anexados e comprovam o exercício da função específica de especialista de Projeto li;

A impugnante foi surpreendida pela ação da SRF que veio a lhe exigir o recolhimento do imposto de renda sobre os rendimentos pagos pelo PNUD nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002;

A vigência dos tratados ou convenções internacionais dos quais o Brasil é signatário está assegurada pela Constituição Federal, a qual determina que as leis brasileiras não podem contrariar as normas nele contidas;

O exame da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 27.784/50, indica no artigo V - Funcionários, Seção 18, que os funcionários da ONU serão isentos de qualquer imposto sobre salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas;

Em relação aos servidores do PNUD, aplicam-se as disposições da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, e seus dispositivos seguem a mesma linha da Convenção, inclusive quanto à isenção de tributos;

O artigo 6º - Funcionários, 19a Seção, dispõe que gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos a eles

pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas as de que gozam os funcionários das Nações Unidas;

O Acordo Básico de Assistência Técnica do Brasil com as Nações Unidas não estabelece distinções entre os diversos servidores do organismo internacional, estendendo todos os benefícios nele previstos;

Nos dispositivos legais que amparam o lançamento está incluído o inciso 11 do art. 5º da Lei nº 4.506/64, que determina a isenção de IR para os rendimentos do trabalho percebidos "por servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção";

Tal dispositivo é a base legal do inciso 11 do art. 22 do Regulamento do Imposto de Renda, inserido em seção específica do regulamento - "Servidores de Representações Estrangeiras e de Organismos Internacionais", pois, como reconhece a autoridade lançadora, a impugnante recebe rendimentos pagos por organismo internacional e os contracheques trazidos aos autos comprovam ser ela servidora do PNUD;

A Instrução Normativa citada na fundamentação legal do auto de infração trata como isentos os rendimentos auferidos por servidor brasileiro que exerce função específica no PNUD - como a impugnante -, para a seguir condicionar a fruição da isenção ao fato do nome do servidor estar relacionado e informado à SRF pelo organismo internacional como integrante das categorias beneficiadas pela isenção. Esquece a autoridade lançadora que a tributação ou a isenção está prevista em lei, e cada um só ocorre se os fatos acontecidos reproduzirem a hipótese abstrata prevista na norma legal. Não é a inclusão do nome do servidor em informação prestada à SRF que terá o poder de alterar a previsão legal;l

Em 10 de setembro de 2007, os membros da 2ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belém, proferiram o Acórdão que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR.

Os rendimentos pagos por fonte situada no exterior a pessoa física estão sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, carnê-leão, sem prejuízo de inclusão destes na declaração de ajuste anual.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO.

Apurando-se omissão de rendimentos sujeitos ao recolhimento do Carnê-Leão, é pertinente a multa exigida sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente. Multa reduzida de 75% para 50% pela aplicação do princípio da retroatividade benigna.

Lançamento Procedente em Parte

A autoridade julgadora entendeu que deveria ser reduzida de 75% para 50% o o valor da multa isolada em função da alteração na legislação.

Devidamente cientificada acerca do teor do supracitado Acórdão, em 27/11/2007, conforme doc. de fls. 104, a contribuinte, se mostrando irrisignada, apresentou, em 07/12/2007, o Recurso Voluntário, de fls. 105/125, reiterando as razões da sua impugnação, às quais já foram devidamente explicitadas anteriormente no presente relatório. Afirmando categoricamente que ao contrário que a autoridade recorrida entende, mantém um vínculo empregatício com o PNUD, fazendo jus a que esse rendimento seja considerado não tributável.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Trata o presente processo, de lançamento decorrente da tributação de rendimentos recebidos pela interessada de organismo internacional no PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil), implementado no Brasil.

A suplicante afirma que seus rendimentos não podem ser classificados como sendo sem vínculo empregatício, posto que preenchendo os requisitos necessários, ingressou no serviço das Nações Unidas e exerce suas atividades com dedicação exclusiva, sempre com vínculo empregatício, cumprindo jornada de trabalho diária e se submetendo às normas estabelecidas pelo empregador. Argumenta que as regras e procedimentos que segue não são correspondentes às normas da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, posto que as da ONU têm feição peculiar, como as constantes das prerrogativas e privilégios previstos nas convenções e acordos internacionais firmados.

De fato, os profissionais que prestam serviços a organismos internacionais são regidos por normas distintas das dos funcionários da iniciativa privada ou do serviço público. Observa-se, por exemplo, que não há desconto da previdência oficial em seus contracheques. Não são efetivamente regidos pela CLT, posto que se submetem a normas das convenções internacionais, subordinando-se a contratos específicos e com regras próprias e recebendo diárias pelas mesmas regras do organismo internacional. Porém, este fato realça a situação do contribuinte como pessoa física sujeita ao imposto mensal recolhido sob a forma de carnê-leão.

Por se tratar de organismo internacional, não há possibilidade legal de ser feita a retenção do tributo pela fonte pagadora, razão pela qual a tributação é feita como sendo por trabalho sem vínculo. Leia-se a expressão "sem vínculo" como se referindo ao vínculo normatizado pelas leis internas do País.

Como se vê a solução da presente 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 realidade que norteia a concessão da isenção em tela.

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

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

I - Servidores diplomáticos de governos estrangeiros;

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

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

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."

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

No que tange ao inciso II, este menciona genericamente os "servidores de organismos internacionais", nada esclarecendo sobre o seu domicílio, o que conduz a uma conclusão precipitada de que dito dispositivo incluiria os domiciliados no Brasil. Entretanto, o parágrafo único do artigo em foco faz cair por terra tal interpretação, quando determina que, relativamente aos demais rendimentos produzidos no Brasil, os servidores citados no inciso II são contribuintes como residentes no estrangeiro.

Ora, não haveria qualquer sentido em determinar-se que um cidadão brasileiro, domiciliado no País, tributasse rendimentos como sendo residente no exterior, donde se conclui que o inciso II, ao contrário do que à primeira vista pareceria, também não abrange os domiciliados no Brasil.

Fica assim demonstrado que o art. 5º da Lei nº. 4.506/64, acima transcrito, não contempla a situação do interessado - brasileiro residente no Brasil -, conforme endereço por ele mesmo fornecido na impugnação e constante do cadastro da Secretaria da Receita Federal.

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

Diz o Decreto nº. 59.308, de 23/09/1966:

"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'."

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

"ARTIGO V

Funcionários

Seção 17. O Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários aos quais se aplicam as disposições do presente artigo assim como as do 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 a 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."

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

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

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

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

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

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

"ARTIGO VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas

Seção 22. Os técnicos (independentes dos funcionários compreendidos no artigo V), quando a serviço das Nações

9

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.

Constata-se, assim, a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU, que goza de um conjunto de benefícios, dentre os quais o de isenção de imposto sobre salários e emolumentos, em contraposição a uma categoria de técnicos que, ainda que possuindo vínculo contratual permanente, não é albergada por esses benefícios. Tal constatação é referendada pela melhor doutrina, aqui representada por Celso D. de Albuquerque Mello, no seu "*Curso de Direito Internacional Público*" (11ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 723 a 729):

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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 Assembleia 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'."

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."

Voltando a Celso D. de Albuquerque Mello, verifica-se a perfeita distinção entre os funcionários internacionais e os técnicos a serviço da ONU, no que tange aos privilégios e imunidades:

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

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.

É de se ressaltar, que no Contrato de Serviço presente nos autos, consta de forma clara, que o contribuinte foi contratado como prestador de serviços (consultor ou assessor independente), sob regime temporário, e pagamento condicionado à apresentação dos produtos previstos; que não seria considerado funcionário do organismo internacional nem estaria acobertado pelo seu estatuto ou regulamento de pessoal. O contrato estabelece taxativamente que o contribuinte não pode se prevalecer do contrato para pleitear isenção de impostos incidentes sobre seus recebimentos. O contrato deixa claro que o contribuinte não está abrigado pela Convenção que prevê imunidades ou privilégios passíveis de serem concedidos aos funcionários dos organismos internacionais e agências especializadas.

Quanto à ilegitimidade passiva, é de se ressaltar que o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento está vinculado diretamente à Organização das Nações Unidas, a qual é um organismo internacional que possui imunidade de jurisdição e, portanto, não se submete à legislação interna brasileira. Neste sentido é que dispõe a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas. Por outro lado, os funcionários que prestam serviços àquele organismo são regidos pelo que dispõe a alínea c, do § 1º, do art. 115, do Regulamento do Imposto de Renda 1994, que corresponde ao inciso III, do art. 106, do Regulamento do Imposto de Renda 1999:

"Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº. 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº. 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

I - os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

II - os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais;

III - os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte;

IV - os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas."
(grifos meus)

Assim é que, resta claro que sobre os rendimentos recebidos pelo contribuinte de organismo internacional não tem a responsabilidade da retenção e recolhimento do tributo à fonte pagadora, mas tão somente o próprio contribuinte beneficiário dos rendimentos que deve tributá-los mediante a forma de carnê-leão. A legislação citada pela recorrente não alcança o organismo internacional, posto que existem normas próprias a discipliná-lo.

Acrescente-se, por pertinente, que nessa matéria este Conselho já firmou posição no sentido da natureza tributária desses rendimentos. Tal como se depreende da posição sumulada:

Os valores recebidos pelos técnicos residentes no Brasil a serviço da ONU e suas Agências Especializadas, com vínculo contratual, não são isentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. (Súmula CARF No. 39)

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba valores recebidos do organismo internacional no PNUD, implementado no Brasil pela ONU - Organização das Nações Unidas, mensalmente, apurados cujos valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

A Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

"Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único - Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

(...).

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal

cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o "carnê-leão" que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Diante do conteúdo dos autos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária a multa isolada, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.


ANTONIO LOPO MARTINEZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 10280.001323/2005-98

Recurso nº: 165.629

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2202-00.407

Brasília/DF,

18 MAI 2010

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional