



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

Processo nº 10580.720473/2008-62
Recurso nº 514.596 Voluntário
Acórdão nº 2801-00.754 – 1ª Turma Especial
Sessão de 27 de julho de 2010
Matéria IRPF
Recorrente EDUARDO SOUTO MAIOR SALES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS.
UNESCO. ISENÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 39.

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.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

No caso de rendimentos recebidos do exterior, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é do beneficiário, inclusive em relação à antecipação mensal (Carnê-leão).

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Amarylles Reinaldi e Henriques Resende - Presidente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Marcelo Magalhães Peixoto, Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Tânia Mara Paschoalin, Sandro Machado dos Reis e Julio Cezar da Fonseca Furtado.

Relatório

Trata o presente processo de notificação de lançamento às fls. 06/09, onde está o fisco a exigir do recorrente, Sr. Eduardo Souto Maior Sales (CPF nº 101.721.144-20), o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 19.759,63, sendo o valor de R\$ 9.296,03 a título de Imposto de Renda Pessoa Física (suplementar), além de R\$ 6.972,02 de multa de ofício, e R\$ 3.491,58 de juros de mora calculados até 28 de dezembro de 2007.

A exigência fiscal decorreu da revisão efetuada na declaração de ajuste anual apresentada pelo contribuinte referente ao exercício de 2005, ano-calendário 2004, por meio da qual foi apurada omissão de rendimentos recebidos do exterior. Assim descreveu a autoridade lançadora (fls. 07 dos autos):

“Confrontando o valor dos Rendimentos Recebidos do Exterior declarados, com o valor informado por Órgão/Entidade da Administração Pública Federal, em Declaração de Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Internacionais (Derc), para o titular e/ou dependentes, constatou-se omissão de rendimentos no valor de R\$ 54.809,23, recebidos de Organismo Internacional ...”

Consta do processo, à fl. 10, o resultado da solicitação de retificação de lançamento – SRL efetuada pelo autuado, onde informa o indeferimento do seu pedido.

O contribuinte foi cientificado dessa decisão em 19/03/2008, conforme AR – Aviso de Recebimento à fl. 40, apresentando impugnação ao lançamento em 18/04/2008, por meio do documento às fls. 02/05, onde argumenta, em síntese, que:

- prestou serviços à UNESCO, órgão da Organização das Nações Unidas para Educação Ciência e Cultura, sendo esta a única fonte de rendimentos no ano-calendário 2004, cujos rendimentos são isentos de tributação conforme dispõem a Lei nº 4.506/1964 e Instrução Normativa 208/2002;

- e caso fosse o tributo de fato devido, o que se admite apenas a título de argumentação, o mesmo deveria ter sido retido e repassado aos cofres públicos pela contratante, a qual assume essa obrigação pelo Código Tributário Nacional.

Na seqüência, após análise dos autos, a 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Rio de Janeiro II (RJ) decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência do lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/RJO II nº 13-21.985, de 28/10/2008, às fls. 54/61, cuja ementa encontra-se a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

FUNCIONÁRIOS DAS AGÊNCIAS ESPECIALIZADAS DAS NAÇÕES UNIDAS. ISENÇÃO.

Nem todos os funcionários das Agências Especializadas fazem jus à isenção, mas tão somente os funcionários internacionais mais graduados, que necessitam de privilégios semelhantes aos dos agentes diplomáticos para o bom desempenho de suas funções. A determinação das categorias de funcionários beneficiados com os privilégios cabe à Agência Especializada, com comunicação ao Secretário Geral da ONU, devendo haver comunicação periódica dos nomes dos funcionários beneficiados aos Governos dos membros.

Lançamento Procedente

Com a ciência da decisão de primeira instância ocorrendo em 13/03/2009, conforme documento à fl. 73, o contribuinte, interpôs, em 27/03/2009, o Recurso Voluntário às fls. 64/72, apresentando à segunda instância de julgamento a mesma argumentação posta na impugnação ao lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Relator

O recurso em julgamento foi tempestivamente apresentado, preenchendo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

O lançamento em discussão versa sobre rendimentos recebidos pelo contribuinte da UNESCO no ano-calendário de 2004, sendo esta uma Agência Especializada, tratando-se, portanto, de fonte no exterior, situação que enseja tributação específica, diversa do tratamento conferido pela legislação aos rendimentos recebidos de fonte no País.

Nesse passo, cabe de início destacar que a tributação dos rendimentos das pessoas físicas, sujeitos ao pagamento de Imposto de Renda à guisa de antecipação durante o ano-calendário, sem prejuízo do ajuste anual, encontra-se dividida em dois grandes grupos (arts. 7º e 8º da Lei nº 7.713, de 1988), quais sejam:

i) rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, cuja tributação antecipada é efetuada mediante retenção pela fonte pagadora, sem prejuízo do ajuste anual por parte do beneficiário; e

ii) rendimentos recebidos de pessoas físicas e do exterior, cuja tributação antecipada é realizada através de pagamento do carnê-leão, pelo próprio beneficiário, também sem prejuízo do ajuste anual.

No caso em tela, a autuação se refere a “rendimentos recebidos de fontes no exterior”, ou seja, rendimentos recebidos por pessoa física residente no Brasil a serviço de Agência Especializada - UNESCO, encontrando-se, tais valores, portanto, enquadrados na sistemática do item “ii” supra.

O contribuinte, sustentou, em sua peça recursal, que os rendimentos em comento não estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda Pessoa Física.

A solução da questão tem a sua construção a partir da interpretação do artigo 5º, inciso II, e parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, matriz legal do artigo 22, do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999, e de cláusulas da “Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas”, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/1963, a saber:

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.

(destaques nossos)

- DISPOSITIVOS DA CONVENÇÃO:

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:

...

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;

...

22ª. Seção

Os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários apenas no interesse das agências especializadas, e não para benefício pessoal dos próprios indivíduos. Cada agência especializada terá o direito e o dever de renunciar à imunidade de qualquer funcionário em qualquer caso em que, em sua opinião, a imunidade impeça o andamento da justiça e possa ser dispensada sem prejuízo para os interesses da agência especializada.

(destaques nossos)

Ocorre que, de acordo com a atual jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a remuneração advinda de contratos firmados por nacionais junto a organismos internacionais não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal, sendo exatamente esta a situação revelada no presente processo. E nesse sentido, foi publicada a Súmula CARF nº 39, aprovada pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, em sessão realizada em 08/12/2009, conforme consta do Anexo I da Portaria nº 106, de 21/12/2009, publicada no D.O.U. de 22/12/2009, de aplicação cogente, cujo enunciado a seguir se transcreve:

Súmula CARF Nº 39 - *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.*

Portanto, tão-somente a título elucidativo, cumpre trazer à colação detalhado estudo desenvolvido pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, o qual pode ser conferido no voto que proferiu no **Acórdão nº 104-22.100**, de 06/12/2006. Por percuciente que se mostra a análise efetuada pela Relatora no tocante à mesma questão que ora se apresenta em discussão, peço vênica para reproduzir trecho da referida decisão, cujos fundamentos adoto no presente voto:

“[...]”

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, tributassem 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 da contribuinte — brasileira residente no Brasil —, conforme endereço por ela mesma fornecido no recurso (fls. 102).

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.

...

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; e 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, 18º 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.

...

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.

...

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.

...

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.”

(destaques nossos)

Na espécie dos autos, verifica-se a existência de contratos de serviços celebrado entre o recorrente e a Agência Especializada (UNESCO) no ano-calendário em questão. Dentre estes, cita-se o CONTRATO nº CII 24886/2004, anexado às fls. 13/15. Diante da análise do seu conteúdo, em especial, das suas cláusulas II, V e VI, tem-se que:

“II. VIGÊNCIA DO CONTRATO

O presente Contrato entra em vigor na data de 01/08/2004 e terminará na data de 31/10/2004, sujeitando-se às condições do Artigo VII abaixo.

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

.....

V. ESTATUTO DO(A) CONTRATADO(A)

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

....

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

....

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

(destaques nossos)

Assim, não restam dúvidas de que o recorrente não faz parte do quadro funcional próprio e estatutário da UNESCO. A cláusula V supra transcrita é clara e expressa nesse sentido. Possui apenas um vínculo contratual temporário com esta Agência Especializada para prestação de serviços. Desse modo, não tem direito à isenção pleiteada, estando os rendimentos recebidos que percebeu daquele Organismo Internacional efetivamente sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda, via carnê-leão e, depois, mediante inclusão na sua Declaração de Ajuste Anual.

Em outro ponto de sua peça recursal alega, também, o recorrente, que, mesmo que devido fosse o Imposto de Renda Pessoa Física, a responsabilidade pela sua retenção seria da fonte pagadora, para a qual requer, então, a transferência da responsabilidade tributária, por não tê-lo feito.

Todavia, mais uma vez não lhe assiste razão, eis que, nos termos do artigo 106, inciso III, do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no país (como no caso do presente processo) que prestem serviços a organismos internacionais de que o Brasil faça parte (como é a UNESCO) estão sujeitos ao recolhimento do carnê-leão. Aliás, o fato do organismo internacional não ter feito a retenção na fonte do Imposto de Renda é mais um elemento confirmatório de que os valores por ele pagos ao contribuinte não têm natureza salarial, nem demonstram vínculo empregatício.

Por último, há de se considerar, ainda, que as Agências Especializadas (como a UNESCO) têm personalidade jurídica própria, sendo desonerada de todo o tipo de imposto direto. Tudo, conforme o disposto no artigo 2º, e na 9ª Seção do artigo 3º, do Decreto nº 52.288, de 1963, *in verbis*:

ARTIGO 2º

Assinado digitalmente em 19/08/2010 por ANTONIO DE PADUA ATHAYDE MAGAL, 20/08/2010 por AMARYLLES REI NALDI E HENRIQUES

Autenticado digitalmente em 19/08/2010 por ANTONIO DE PADUA ATHAYDE MAGAL
Emitido em 12/01/2011 pelo Ministério da Fazenda

Personalidade Jurídica

As agências especializadas possuirão personalidade jurídica. Terão capacidade para (a) contratar, (b) adquirir e alienar bens móveis e imóveis, c) mover ações judiciais.

...

*ARTIGO 3º**Bens, Fundos e Ativo**9ª Seção*

As agências especializadas, seu ativo, renda e outros bens serão:

- a) Isentos de todos os impostos diretos; fica entendido, porém, que as agências especializadas não reclamarão isenção de taxas que, de fato, são apenas tarifas de serviços públicos;*

....

Desse modo, as Agências Especializadas não são responsáveis pelo recolhimento de tributos incidentes sobre os salários e emolumentos pagos, o que é transferido para a responsabilidade do próprio contribuinte, sujeito passivo direto da obrigação tributária, a ser feito sob a forma de recolhimento mensal obrigatório, exatamente nos termos preceituados pelo artigo 106, do RIR/1999, acima citado.

Portanto, não assiste razão ao recorrente na sua pretensão de transferir à fonte pagadora (UNESCO) a responsabilidade pelo imposto não recolhido.

Isto posto, diante do conteúdo dos autos e pela associação do entendimento sobre todas as considerações feitas no exame da matéria, **VOTO** em **NEGAR** provimento ao Recurso Voluntário interposto nos autos.

Antonio de Pádua Athayde Magalhães