



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA TURMA ESPECIAL**

Processo nº 10640.000320/2005-09
Recurso nº 158.484 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão nº 194-00.049
Sessão de 20 de outubro de 2008
Recorrente BRAÚLIO EGAS PRIETO
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

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

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO - Incabível a aplicação da multa isolada (Art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRAÚLIO EGAS PRIETO.

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


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


JÚLIO CEZAR DA FONSECA FURTADO

Relator

FORMALIZADO EM: 06 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Amarylles Reinaldi e Henriques Resende e Marcelo Magalhães Peixoto.

Relatório

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 03/11, lavrado em 14/02/2005, contra o contribuinte retro identificado, do qual resultou a cobrança do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, no montante de **R\$ 32.738.73**, acrescido de multa de ofício, juros de mora e multa isolada do carnê-leão, por omissão de rendimentos no exercício financeiro de 2003, ano-calendário de 2002, recebidos da ONU pelo contribuinte por intermédio do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), tudo conforme expresso no item “*Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal*” às fls. 05/06, parte integrante do Auto de Infração ora contestado.

Em sua peça impugnatória de fls.30/45, o contribuinte, por meio de seu bastante procurador nomeado pelo instrumento de fls.46, contesta o lançamento, cujos argumentos, em apertada síntese, foram assim resumidos no relatório do Acórdão 09-15.585, *verbis*:

1) O impugnante está sendo intimado a pagar imposto de renda sobre rendimentos do ano-calendário de 2002 e “*as dúvidas inerentes à tributação ou não dos funcionários da ONU ou de suas Agências somente foi considerada tributável em 17 de fevereiro de 2004, gerando a Nota COFIS nº 2004/0019*”;

2) Naquela ocasião prevalecia a orientação da própria Receita Federal no sentido de que “*os funcionários da ONU e de suas Agências não estavam sujeitos ao pagamento do imposto de renda, como se vê de inúmeros pareceres oficiais, como o de nº 717 de 06 de abril de 1979. A tributação só incidia quando o servidor recebia por hora trabalhada, o que nunca foi o caso do impugnante*”;

3) A exigência formalizada no Auto de Infração é ilegal em face dos Acordos Internacionais, “*tanto é verdade que o impugnante recebeu seus salários sem qualquer retenção do imposto de renda*” e a receita auferida nunca foi receita de autônomo, pelo que não estaria, de forma alguma, sujeita ao recolhimento mensal obrigatório;

4) Não pode a Administração Pública imputar as penalidades de multa e juros ao contribuinte visto que “*à época em que fez a declaração de seus rendimentos obedeceu às normas então vigentes e com as respectivas interpretações*”;

5) A responsabilidade da retenção e do recolhimento de valores relativos ao imposto de renda na fonte é de responsabilidade total e exclusiva do empregador;

6) Conforme expresso na cláusula contratual, a obrigação do contratado de recolher impostos será feita “*conforme legislação aplicável*” e “*pela legislação e interpretação da época, os rendimentos do impugnante eram isentos de imposto de renda*”;

7) Foi contratado pelo PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD), a fim de trabalhar sob a supervisão do Diretor Geral, recebendo mediante apresentação dos produtos previstos no contrato, não sendo portanto serviço autônomo;



8) A vigência dos tratados e convenções internacionais está assegurada no artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal de 1988;

9) As convenções e acordos recepcionados e promulgados pelo Brasil, como membro da Organização das Nações Unidas, devem ser aplicados indistintamente, quer aos funcionários estrangeiros, quer aos funcionários nacionais dos organismos internacionais – Em abono a mencionada tese, o impugnante transcreve o extenso voto proferido pelo MM. Juiz Federal Substituto Juliano Taveira Bernardes na sentença proferida quando da apreciação de Embargos à Execução no Processo Judicial nº 99.009405-8, na 19ª Vara da Seção Judiciária de Brasília/DF;

10) Dentre os pareceres emitidos pela Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, segundo o Parecer CST nº 717 de 06.04.1979 é de se estender aos funcionários da Organização das Nações Unidas, domiciliados no Brasil, que exerçam função junto ao PNUD, exceto aqueles contratados mediante remuneração por hora, a isenção do imposto sobre os vencimentos pagos pelo programa;

11) A Receita Federal, no Livro “Perguntas e Respostas IRPF/1995”, ao tratar das questões nº 172 e nº 176, considera isento o rendimento auferido por funcionários do PNUD da ONU; 12) “O impugnante estava sujeito à jornada de trabalho e recebe remuneração mensal, não trabalhando por hora”;

12) A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda e as demais Câmaras de Justiça Administrativa do Ministério da Fazenda têm se manifestado pela isenção de imposto de renda sobre a remuneração paga por organismos internacionais em contratos continuados de trabalho a seus funcionários, quando no exercício de suas funções - Para corroborar seu argumento, transcreve ementas de Acórdãos emanados da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes, ambos do Ministério da Fazenda.

A Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora/MG, através do Acórdão 09-15.585, de 4ª Turma, julgou procedente em parte, conforme decisão seguir transcrita:

“Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte o lançamento formalizado pelo Auto de Infração de fls. 03/10, para:

a) eximir o contribuinte acima identificado do pagamento da parcela de R\$ 2.731,48 (dois mil setecentos trinta e um reais e quarenta e oito centavos), relativa a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento do IRPF a título de Carnê-Leão;

b) exigir de Bráulio Egas Prieto, CPF 209.691.716-68, o recolhimento da parcela restante da referida multa isolada, no valor de R\$ 5.462,96 (cinco mil quatrocentos sessenta e dois reais e noventa e seis centavos), e do imposto de renda, no valor de R\$ 8.810,60 (oito mil oitocentos e dez reais e sessenta centavos), acrescido da multa proporcional (passível de redução) no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e dos juros de mora devidos no ato do efetivo recolhimento.”



Intimado de tal conclusão, por AR, em 12 de março de 2007 (fls. 74), o Contribuinte interpôs recurso voluntário, em 29 de março de 2007 (fls. 75/97), onde alega, em síntese que:

a) foi contratado pelo PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO PNUD/ONU, PARA trabalhar sob a supervisão do Diretor Geral do Projeto, em face de serviços a serem prestados à PNUD, recebendo mediante apresentação de produtos previstos no contrato;

b) o artigo 5º, parágrafo 2º, da Carta Magna, assegura vigência aos tratados e/ou Convenções internacionais dos quais o Brasil seja signatário, impede que o legislador ordinário de cometer desobediências à suas disposições, conforme se infere dos artigos 96 e 98 do Código Tributário Nacional;

c) os Decretos nºs 27.784/1950 e 52.288/1963, que tratam, respectivamente, da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas e dos Funcionários das Agências Especializadas, declaram que os funcionários dos organismos internacionais gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos, a eles pagos e em condições idênticas às de que gozam os funcionários das Nações Unidas”;

d) os dispositivos legais que tratam da isenção de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, estão isentos no Regulamento do Imposto de Renda de 1994, na Lei nº 4.506/1964, art. 5º e Lei nº 7.713/1988, art. 30);

e) que as decisões do Conselho de Contribuintes são sempre de amparar a pretensão dos prestadores de serviços (na qualidade de empregados), no sentido de conceder a isenção do imposto de renda e, por conseguinte a invalidade do auto de infração, conforme decisões, no ano de 1998, no julgamento de doze processos e recursos administrativos contra a Delegacia da Receita Federal em Brasília/DRF-DF;

f) o Tribunal Regional Federal já se manifestou acerca do tema, com brilhantes julgados (AC 1998.34.00.014812-0/DF, AC 2001.34.00.012648-5/DF, AC 1999.01.00.016830-8/DF), favoráveis à isenção do imposto de renda sobre rendimentos do trabalho desempenhado em funções específicas e de forma continuada junto aos organismos e programas vinculados à Nações Unidas, não sendo outro o entendimento do Conselho de Contribuintes (Recurso nº 106-118067, Rel. Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Acórdão nº. CSRF/01.04.134, de 20/08/2002);

g) a pretensão de se limitar a extensão dos privilégios e imunidades a somente a aqueles que atendam ao art. 4.1 do Estatuto de Pessoal da ONU dever ser afastada, pois o termo “funcionário” é de utilização, com esteio na doutrina do Direito Administrativo, exclusiva na definição dos servidores públicos civis, sujeitos ao regime estatutário, sejam da União, Estados, Distrito Federal e Territórios e que a referência a funcionários da ONU deve ser compreendida como empregados da ONU, pois as NAÇÕES UNIDAS, pelo ordenamento pátrio não possuem, tecnicamente, funcionários;

h) que o artigo 3º da CLT, na lição de AMAURI MASCARO NASCIMENTO (Curso de Direito do Trabalho, São Paulo: Saraiva, 1966, p. 275) define-se com “*relação de emprego como a relação jurídica de natureza contratual tendo como sujeitos o empregado e o empregador e como objeto o trabalho subordinado continuado e assalariado*”;



i) a previsão da comunicação periódica dos nomes dos ocupantes das categorias listadas na Resolução nº 76/46 é mera faculdade deferida ao Secretário Geral da ONU e não requisito de gozo de isenção., não existindo em relação aos funcionários eventualmente listados abertura ao Fisco de considerar que um ou outro empregado da ONU não esteja no rol dos ocupantes das categorias beneficiadas pela isenção;

j) os Pareceres da Coordenação do Sistema de Tributação, dos quais, o de nº 717, de 06/04/1979, emanado em atendimento à solicitação do PNUD, estende as Disposições dos artigos V i VII da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas a todos os membros das Nações Unidas, **com exceção daqueles recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária**”,

k) admitindo ser esta, ainda, a Resolução em vigor, é de se estender aos funcionários da ONU, domiciliados no Brasil, exceto àqueles contratados mediante remuneração por hora, a isenção sobre os vencimentos pagos pelo Programa;

l) a Câmara Superior de Recursos fiscais tem entendido que sobre a remuneração paga por organismos internacionais em contratos continuados de trabalho, não incidirá imposto de renda, não havendo de se estabelecer diferença de tratamento para os funcionários brasileiros ou estrangeiros, citando como precedentes o Recurso 104-133046, Acórdão CSRF/01-05.056, Recurso 102-117732, Acórdão CSRF/01-03.157; bem como decisões das demais Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes;

É o Relatório.



Voto

Conselheiro JÚLIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, Relator

O recurso é tempestivo (fls. 75/97) e preenche o seu pressuposto de admissibilidade, não tendo sido efetuado o arrolamento ou depósito, conforme atestado, às fls. 98/99, pela autoridade administrativa preparadora de primeira instância, enquadrando-se, assim, no permissivo do § 2º, do artigo 32, do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 10.522/2002. Dele, pois, tomo conhecimento.

Não há preliminares argüidas.

No mérito, a discussão está centrada na correta identificação da natureza jurídica dos rendimentos recebidos pelo Contribuinte do PNUD, uma Agência Especializada da ONU, durante o ano-calendário de 2002 e, conseqüentemente, na definição dos efeitos tributários daí decorrentes, para fins de incidência ou não do IRPF.

Sustenta o Recorrente que seus rendimentos seriam isentos, já que existiria um vínculo empregatício entre ele e o PNUD, procurando demonstrar, pois, que o seu tratamento tributário deve ser o de funcionário de organismo internacional, o qual goza de isenção tributária. Fundamenta-se, especialmente, em convenção internacional - em especial, no Decreto nº 52.288, de 24.07.1963 - em jurisprudência administrativa, em especial da CSRF, e em atos administrativos expedidos pela própria Secretaria da Receita Federal.

A matéria aqui tratada não é nova neste Conselho. Já foi muito discutida e vem passando por interpretações diferentes ao longo do tempo em que os estudos vão se aprofundando. Por isso, realmente, assiste razão ao Contribuinte quando destaca precedentes desse Conselho, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, favoráveis à sua tese. Porém, não é mais esse o entendimento hoje predominante.

Aliás, lembre-se que o direito é dinâmico, está em constante evolução e sua interpretação é um ato subjetivo, influenciado pelos valores e convicções pessoais de cada julgador/intérprete, o qual, todavia, deve sempre se ater aos princípios e regras de interpretação do sistema normativo. Dentro desses limites, sua convicção é livre e mutável. Exemplo mais evidente dessa assertiva são as corriqueiras mudanças de posição jurisprudencial promovidas pelas nossas mais altas Cortes de Justiça Nacional - STF e STJ. A esse respeito, mais não precisa ser dito.

Desde logo, pois, é de se fixar as conclusões hoje adotadas por este Conselho de Contribuintes a respeito do tema:

"IRPF - PNUD - ISENÇÃO - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD 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.” (Acórdão CSRF/04-00.194, de 14.03.2006, Rel. Conselheiro Romeu Bueno de Camargo - grifos nossos)

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD - TRIBUTAÇÃO - São tributáveis os rendimentos decorrentes da prestação de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, quando recebidos por nacionais contratados no País, por faltar-lhes a condição de funcionário de organismos internacionais, este detentor de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária.” (Acórdão CSRF/04-00.080, de 22.09.2005, Rel. Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão - grifos nossos)

“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 Assembleia 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” (Acórdão CCSRF/04-00;274, de 12/06/2006, Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora-Designada).

“IRPF - PNUD - ISENÇÃO - EXERCÍCIO DE 2003 - 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 Assembleia 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.” (Acórdão nº 104-21.834, de 17.08.2006, Rel. Conselheiro Oscar Luiz Mendonça de Aguiar - grifos nossos).

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. REMUNERAÇÃO AUFERIDA POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD. TRIBUTAÇÃO - São detentores de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária os funcionários de organismos internacionais com os quais o Brasil mantém acordo, em especial, da Organização das Nações Unidas e da Organização dos Estados Americanos, situações não extensivas aos prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território nacional. Neste caso, por faltar-lhes a condição de funcionário, a remuneração advinda em face de tais contratos não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal (CSRF/04-0.209).” (Acórdão nº 106-15.935, de 20.10.2006, Rel. Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito - grifos nossos).

“IRPF - PNUD - PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO BRASIL - TÉCNICO, PERITO OU CONTRATADO PARA PRESTAR SERVIÇOS, COM OU SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO - ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA - INEXISTÊNCIA - A isenção do imposto de renda sobre salário e emolumentos de que tratam a Seção 18 do Artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas e a 19ª Seção do Artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, diz respeito apenas à funcionários efetivos do quadro permanente de pessoal das Nações Unidas (funcionários internacionais), regidos por Estatuto próprio e admitidos mediante concurso, que se submetem à estágio probatório e regime disciplinar específico, com direito a férias, promoção na carreira, aposentadoria e pensão para seus dependentes.



Os técnicos, peritos e demais contratados para prestação de serviços, com ou sem vínculo empregatício, não se equiparam a funcionários ou servidores efetivos do quadro permanente da ONU para fins de isenção do imposto de renda sobre seus salários, por expressa disposição da Seção 22 do Artigo VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, que, ao contrário do que estabeleceu na Seção 18, alínea "b", relativamente aos funcionários internacionais, não incluiu no rol dos privilégios dos técnicos, peritos e contratados a isenção do imposto de renda, não lhes sendo, portanto, aplicável a isenção de que trata o art. 23, inc. II, do RIR/94, e seu correlato art. 22, inc. II, do RIR/99." (Acórdão nº 102-46.487, de 16.09.2004, Relator Designado Conselheiro José Oleskovicz – grifos nossos).

"RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - UNESCO - ISENÇÃO - ALCANCE - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pela UNESCO, Agência Especializada da ONU, é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário Geral. 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." (Acórdão nº 104-22.074, de 06.12.2006, Maria Helena Cotta Cardozo, Presidente e Relatora).

Veja-se, portanto, que o ponto central para a definição da tributação pelo IRPF desses valores recebidos de organismos internacionais está na caracterização ou não, caso a caso, de cada beneficiário desses rendimentos como "funcionário" da agência especializada.

Essa linha de raciocínio tem a sua construção a partir da interpretação do artigo 5º, inciso II, e parágrafo único, da Lei nº 4.506/1964, matriz legal do artigo 22, do RIR/1999, 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)

Essa matéria já foi detalhadamente examinada e didaticamente explicada em profundo estudo desenvolvido pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, o qual pode ser conferido no âmbito do seu voto proferido no **acórdão nº 104-22.100**, de 06.12.2006, cujos fundamentos a seguir transcritos adoto como parte integrante desse 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, 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.

Na esfera judicial, a propósito do tema, e, sobretudo, em face das alegações do recorrente quanto ao objeto do instrumento contratual ajustado com o PNUD, reproduzo a seguir manifestação do Superior Tribunal de Justiça na apreciação do RESP 941148, cuja decisão monocrática foi publicada em 25/09/2007:

"RECURSO ESPECIAL Nº 941.148 - PE (2007/0073814-8)

RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE : ROBERTO MÁRIO GOMES DE MATTOS MAFRA

ADVOGADO : FÁBIO HENRIQUE DE ARAÚJO URBANO

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL



PROCURADOR : IANA NARA SÁ MACIEL CAVALCANTE E OUTRO(S)

DECISÃO

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA SOBRE RENDIMENTOS AUFERIDOS POR SERVIDOR DE ORGANISMO INTERNACIONAL. ACÓRDÃO DE SEGUNDO GRAU LASTREADO EM MATERIAL FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.

1. O acórdão de segundo grau exarou o posicionamento de que, nos termos da Lei 4.506/64 e do Decreto n. 3000/1999, estão isentos do imposto de renda somente os servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção. No caso concreto, examinando o objeto do instrumento contratual acostado aos autos, concluiu que o mesmo não se amolda ao conceito de servidor público, pois se configura, na realidade, uma relação de trabalho lato sensu, correspondente a um contrato de empreitada por obra certa, de forma a não atrair a incidência das normas isentivas, que apenas se aplicam às hipóteses em que há a autêntica relação de emprego que, nos moldes do art. 3º do CLT, exige a pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade.

2. Impossível, em sede de recurso especial, rever posicionamento assentado sobre material fático-probatório da lide. Incidência da Súmula 7/STJ.

3. Recurso especial a que se nega seguimento.

Vistos, etc.

Trata-se de recurso especial (fls. 175/183) interposto por Roberto Mário Gomes de Mattos Mafra com fulcro no art. 105, III, "a", da Constituição Federal, contra acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, assim ementado (fl. 148):

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. IMUNIDADE/ISENÇÃO. FUNCIONÁRIO DE ORGANISMO INTERNACIONAL.

- Nos termos da Lei nº 4.506/64 e do Decreto nº 3000/99, afiguram-se isentos do Imposto de Renda os servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção.

- In casu, o objeto do instrumento contratual acostado aos autos não se amolda ao conceito de servidor público, pois se configura, na realidade, como uma relação de trabalho lato sensu, correspondente a um contrato de empreitada por obra certa, de forma a não atrair a incidência das normas isentivas retrocitadas, que apenas se aplicam às hipóteses em que há a autêntica relação de emprego, que, nos moldes do art. 3º da CLT, exige a pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade.

- À luz do artigo 111 do CTN, as normas tributárias que tratam de outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente, cumprindo ao intérprete atribuir efeito restrito ao seu sentido e alcance.

- Apelação não provida.

A empresa recorrente opôs embargos de declaração, que não foram acolhidos (fls. 169):



EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. IMUNIDADE/ISENÇÃO. FUNCIONÁRIO DE ORGANISMO INTERNACIONAL.

- Inexistência de omissão, em virtude de todos os pontos levantados pela recorrente terem sido analisados quando do julgamento da apelação. Ademais, o Juiz não está compelido a fundamentar sua decisão nos limites dos argumentos trazidos pelas partes, não havendo que se falar em omissão.

- Embargos declaratórios não providos.

Cuidam os autos de mandado de segurança preventivo impetrado pelo ora recorrente em face de ato coator a ser praticado pelo Delegado da Receita Federal em Pernambuco objetivando a sustação de iminente ação fiscal, bem como de seus efeitos secundários - lavratura de auto de infração, imposição de multa e representação criminal -, em relação aos valores recebidos do PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, até o efetivo julgamento do mandamus. Em definitivo, pleiteia a declaração de imunidade tributária no que se restringe à remuneração percebida no ínterim da relação contratual mantida com o PNUD e, como corolário, a inexistência de obrigação tributária decorrente da percepção desses valores, sustentando-se qualquer ato vinculado a procedimento administrativo fiscal a eles vinculado, cuja pretensão seja a constituição de crédito tributário de IR contra o impetrante.

A sentença denegou a segurança (fls. 95).

Embargos de declaração foram opostos pelo impetrante e rejeitados (decisão de fls. 107/108).

O autor apelou e o Tribunal a quo negou-lhe provimento.

Nesta via especial, indica-se a infringência dos seguintes preceitos normativos: art. 5º da Lei 4.506/64 e 22 do Decreto 3.000/1999.

Contra-razões (fls. 190/195) defendendo, primeiramente, a incidência da Súmula 282/STF; no mérito, a manutenção do aresto vergastado.

Decisão positiva de admissibilidade para o especial às fls. 197/198.

É o relatório. Decido.

O pleito não merece êxito.

O aresto de segundo grau, ao emitir a sua decisão, pautou-se na análise do material fático-probatório dos autos. Examinou o contrato de trabalho do autor antes de concluir que a relação existente não se enquadra na norma isencional. Confira-se excerto do voto condutor do julgamento (fls. 143/144):

É de sabença doutrinária que o termo "relação de trabalho" é o gênero, do qual é espécie o termo "relação de emprego". A primeira abrange os chamados contratos de atividade, que são todos aqueles que têm como elemento comum a utilização de atividade humana e pessoal de um dos contratantes em proveito do outro. A segunda modalidade traz como traço diferenciador a existência de subordinação jurídica do

prestador do serviço ao tomador, isto é, a existência de um poder ou direito do tomador do trabalho (empregador) de dirigir e fiscalizar o serviço do obreiro (empregado), no exercício de uma atividade desempenhada em favor daquele, sujeitando-se o empregado à disciplina e ao comando do contratante do seu trabalho.

Nesse diapasão, oportuna a menção às lições do eminente jurista Arnaldo Sussekind:

A relação de trabalho é gênero do qual relação de emprego é espécie, pois abrange também outros contratos, como os de prestação de serviços por trabalhadores autônomos, empreiteiras de labor, mandato para empreender determinadas atividades em nome do mandante, representação comercial atribuída a pessoa física, contratos de agenciamento e de corretagem.

Por outro turno, à luz do art. 3º da CLT, os elementos necessários à caracterização da relação de emprego se consubstanciam na pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade.

Tomando em análise os documentos acostados aos autos, notadamente os contratos de prestação de serviços para o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento contidos às 22/31, observo que a situação descrita naquele instrumento contratual não se amolda ao conceito de servidor público, pois se configura, na realidade, como uma relação de trabalho lato sensu, correspondente a um contrato de empreitada por obra certa (cláusula III, do instrumento contratual supracitado, pág. 22), de forma a não atrair a incidência das normas isentivas retrocitadas.

Não é possível, em sede de recurso especial, revisar entendimento de segundo grau que se erigiu sobre a análise do material probante dos autos, por incidência da Súmula 7/STJ.

Ante o exposto, NEGOU SEGUIMENTO ao presente recurso especial.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 06 de setembro de 2007.

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator" (Destaquei)

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

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº. 9.430, de 1966) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº. 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).



Ante ao todo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para excluir a multa isolada do carnê-leão (voto no sentido de conhecer do recurso, dando-lhe provimento parcial, para excluir da exigência a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão (Art. 44, § 1º. Inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996, exigida concomitantemente com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 20 outubro de 2008


JÚLIO CEZAR DA FONSECA FURTADO