



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Recurso nº. : 154.627
Matéria : IRPF - Ex(s): 2003
Recorrente : MARIA IRINEIDE DA COSTA E SILVA NUNES
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 17 de outubro de 2007
Acórdão nº. : 104-22.730

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, 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.

CARNÊ-LEÃO - FALTA DE PAGAMENTO - MULTA ISOLADA - LEI Nº. 11.488, DE 2007 - RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se aos atos não definitivamente julgados ou pendentes de julgamento a legislação posterior que comine penalidade menos severa que a prevista à época do fato gerador.

Recurso parcialmente provido.

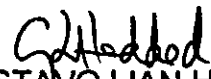
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA IRINEIDE DA COSTA E SILVA NUNES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa isolada do carnê-leão a 50%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Remis Almeida Estol, que provia integralmente o recurso.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730


GUSTAVO LIAN HADDAD
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, HELOÍSA GUARITA SOUZA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA e ANTONIO LOPO MARTINEZ. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

Recurso nº. : 154.627
Recorrente : MARIA IRINEIDE DA COSTA E SILVA NUNES

RELATÓRIO

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado, em 29/11/2004, o auto de infração de fls. 04/06, relativo multa pela falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física, exercício 2003, ano-calendário de 2002, mensalmente pela sistemática do carnê-leão no montante de R\$ 5.106,60.

Cientificada do Auto de Infração em 16/12/2004 (conforme AR de fls. 45), a contribuinte apresentou, em 12/01/2005, a impugnação de fls. 47/52, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

- "a) Que apresentou em sua declaração de ajuste anual simplificada os proventos percebidos da UNESCO e do Ministério da Justiça;
- b) Que, agindo de boa fé, calculou o imposto de renda devido, subtraiu a parcela já descontada na fonte pelo Ministério da Justiça e recolheu em duas parcelas o saldo remanescente;
- c) Que a boa fé do contribuinte não pode ser descartada, estando elencada no Código de Defesa do Contribuinte em seu artigo 19;
- d) Que a legislação brasileira é extremamente complexa, instável e insegura, sendo seu cumprimento cada vez mais difícil;
- e) Que apesar de a multa isolada estar prevista em lei, é absolutamente incompatível com qualquer noção de justiça, princípio moral, violando claramente o preâmbulo da Constituição vigente;
- f) Que apesar de a Constituição em seu artigo 150, IV, fazer referência apenas a tributo quando proíbe sua cobrança com efeito de confiscatório, a jurisprudência e a doutrina entendem perfeitamente aplicável às multas a mesma limitação;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

g) Que, ainda que tal multa seja legal, vez que prevista em lei, trata-se de lei inconstitucional;

h) Que o Decreto 70.235/75 em seu artigo 11 determina que o contribuinte antes de ser autuado deve ser previamente notificado para que possa defender-se. Isso é norma prevista no artigo 5º inciso LV da Constituição, que trata do devido processo legal;"

A 3ª Turma da DRJ/BSA, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento em decisão assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE - A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é foro próprio para discussões desta natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal.

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA - Durante o desenvolvimento do procedimento de auditoria o fiscal deve coletar provas e elementos, não existindo previsão para apresentação de defesa ou instauração do contraditório neste período."

Cientificada da decisão de primeira instância em 01/08/2006 (fls. 60), e com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em 29/08/2006, o recurso voluntário de fls. 61/74, por meio do qual reitera os argumentos apresentados em sua impugnação, sustentando, ainda, que os rendimentos recebidos de órgão internacional (no caso a Unesco) são isentos, razão pela qual a multa em questão não pode subsistir.

É o Relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

VOTO

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

A Recorrente questiona a aplicação da multa pelo não recolhimento mensal do imposto de renda segundo a sistemática do carne-leão.

Sustenta que os rendimentos recebidos de órgão internacional (no caso a Unesco) são isentos, bem como a ilegalidade da multa em questão tendo em vista seu caráter confiscatório e desproporcional ao equívoco cometido.

Inicialmente, e com relação à suposta isenção dos rendimentos pleiteada pela Recorrente, verifico que no caso específico dos presentes autos a Recorrente não possui vínculo estatutário com a organização internacional, sendo técnico com vínculo contratual estabelecido em contrato celebrado com a UNESCO, cujos itens V e VI (fls. 37/44) assim estabelecem:

“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.

(...)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

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 à título do mesmo."

Em situações como esta entendo não aplicável a isenção prevista no tratado internacional, reportando-me aos fundamentos do brilhante voto proferido pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no Acórdão nº. 104-22.074 julgado por esta C. Quarta Câmara em sessão de 06/12/2006. Transcrevo, abaixo, alguns trechos do referido voto que veiculam fundamentação à qual me filio:

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

"ARTIGO V

Facilidades, Privilégios e Imunidades

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

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

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

c) com respeito à Agência Internacional de Energia Atômica o 'Acordo sobre Privilégios e Imunidades da Agência Internacional de Energia Atômica' ou, enquanto tal Acordo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

não for aprovado pelo Brasil, a 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas'."

No caso em apreço, tratando-se de rendimentos pagos pela Organização das Nações Unidas para a Educação e Cultura - UNESCO, que constitui uma Agência Especializada da Organização das Nações Unidas - ONU, as respectivas facilidades, privilégios e imunidades, conforme comando do artigo V.1.b, acima, devem seguir os ditames da "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas". Esta, por sua vez, foi promulgada pelo Decreto nº. 52.288, de 24/07/1963, e assim prevê:

"ARTIGO 1º

Definições e Extensão

1ª Seção

Nesta Convenção

(...)

II - As palavras 'agências especializadas' significam:

(...)

c) a Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura;

(...)

ARTIGO 6º

FUNCIONÁRIOS

18ª Seção

Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários nos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º. Comunicá-las aos Governos de todos os países partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações Unidas. Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

19ª Seção

Os funcionários das agências especializadas:

- a) Serão imunes a processo legal quanto às palavras falada ou escritas e a todos os atos por eles executados na sua qualidade oficial;
- b) gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos, a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas às de que gozam os funcionários das Nações Unidas;**
- c) serão imunes, assim como seus cônjuges e parentes dependentes, restrições de imigração e de registro de estrangeiros;
- d) terão quanto às facilidades de câmbio, privilégios idênticos aos concedidos aos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas;
- e) terão, bem como seus cônjuges e parentes dependentes, em época de crises internacionais, facilidades de repatriação idênticas às concedidas aos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas;
- f) terão direito de importar, com isenção de direitos, seus móveis e objetos, quando assumirem pela primeira vez o seu posto no país em apreço." (grifei)

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

Embora a Convenção em tela utilize a expressão genérica funcionários, a simples leitura do conjunto de privilégios nela elencados permite concluir que o termo **não abrange o funcionário brasileiro**,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

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**.

Assim, fica claro que as vantagens e isenções - inclusive do imposto sobre salários e emolumentos - relacionadas no artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU não são dirigidas aos brasileiros residentes no Brasil, restando perquirir-se sobre que categorias de funcionários seriam beneficiárias de tais facilidades. A resposta se encontra no próprio artigo 6º, 18ª Seção, que a seguir se recorda:

“ARTIGO 6º

FUNCIONÁRIOS

18ª Seção

Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários nos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º. Comunicá-las aos Governos de todos os países partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações Unidas. Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados.”

A exigência de tal formalidade, aliada ao conjunto de benefícios de que se cuida, não deixa dúvidas de que o **funcionário** a que se refere o artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU - e que no inciso II, do art. 5º, da Lei nº. 4.506, de 1964, é chamado de **servidor** - é o **funcionário internacional**, integrante dos quadros da Agência Especializada da ONU com **vínculo estatutário**, e não apenas **contratual**. **Portanto, não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades relacionados no artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.**

No que tange à isenção de impostos, especificamente, recorde-se que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU assim estatui:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

“ARTIGO 6º

FUNCIONÁRIOS

(...)

19ª Seção

Os funcionários das agências especializadas:

(...)

b) gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos, a eles pagos pelas agências especializadas e **em condições idênticas às de que gozam os funcionários das Nações Unidas;**” (grifei)

Nesse passo, observa-se que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, firmada em Londres em 13/02/1946 e promulgada pelo Decreto nº. 27.784, de 16/02/1950, é orientada pelas mesmas diretrizes, a saber: a isenção de impostos encontra-se inserida em um conjunto de benefícios e privilégios reservados apenas às categorias de funcionários determinadas pelo Secretário Geral, aprovadas em Assembléia Geral e cujos nomes dos respectivos integrantes serão comunicados aos Governos dos Membros. Confira-se:

“ARTIGO V

Funcionários

Seção 17. O Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários aos quais se aplicam as disposições do presente artigo assim como as do artigo VII. Submeterá a lista dessas categorias à Assembléia Geral e, em seguida, dará conhecimento aos Governos de todos os Membros. O nome dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos Governos dos Membros.

Seção 18. Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

a) gozarão de imunidades de jurisdição para os atos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

praticados no exercício de suas funções oficiais (inclusive seus pronunciamentos verbais e escritos);

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

c) serão isentos de todas as obrigações referentes ao serviço nacional;

d) não serão submetidos, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, às restrições imigratórias e às formalidades de registro de estrangeiros;

e) usufruirão, no que diz respeito à facilidades cambiais, dos mesmos privilégios que os funcionários, de equivalente categoria, pertencentes às Missões Diplomáticas acreditadas junto ao Governo interessado;

f) gozarão, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, das mesmas facilidades de repatriamento que os funcionários diplomáticos em tempo de crise internacional;

g) gozarão do direito de importar, livre de direitos, o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado.

Seção 19. Além dos privilégios e imunidades previstos na Seção 13, o Secretário Geral e todos os sub-secretários gerais, tanto no que lhes diz respeito pessoalmente, como no que se refere a seus cônjuges e filhos menores gozarão dos privilégios, imunidades, isenções e facilidades concedidas, de acordo com o direito internacional, aos agentes diplomáticos." (grifei)

Assim, conclui-se que o artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, bem como o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, embora não abordem expressamente a questão da residência, harmonizam-se perfeitamente com o inciso II, do art. 5º, da Lei nº. 4.506, de 1964 (transcrito no início deste voto), já que ambas as Convenções inserem a isenção do imposto de renda em um conjunto de vantagens que somente se compatibiliza com beneficiários não residentes no Brasil. Com efeito,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

conjugando-se esses três comandos legais (o dispositivo da Lei nº. 4.506, de 1964, e os artigos das duas Convenções), conclui-se que os servidores/funcionários neles mencionados são aqueles funcionários internacionais, em relação aos quais é perfeitamente cabível a tributação de outros rendimentos produzidos no País como de residentes no estrangeiro, bem como a concessão de facilidades imigratórias, de registro de estrangeiros, cambiais, de repatriação e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários integram categorias de staff dentro do Organismo Internacional, que tem a sua sede no exterior, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado. Nesse mesmo sentido registraram G. E. do Nascimento e Silva e Hildebrando Accioly, no seu Manual de Direito Internacional Público (15ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2002, pp.216/217):

“O Secretariado é (...) o órgão administrativo, por excelência, da Organização das Nações Unidas. Tem uma sede permanente, que se acha estabelecida em Nova Iorque. Compreende um Secretário-Geral, que o dirige e é auxiliado por pessoal numeroso, o qual deve ser escolhido dentro do mais amplo critério geográfico possível.

O Secretário-Geral é eleito pela Assembléia Geral, mediante recomendação do Conselho de Segurança. O pessoal do Secretariado é nomeado pelo Secretário-Geral, de acordo com regras estabelecidas pela Assembléia.

Como funcionários internacionais, o Secretário-Geral e os demais componentes do Secretariado são responsáveis somente perante a Organização e gozam de certas imunidades.” (grifei)

E ainda Celso D. de Albuquerque Mello, em seu “Curso de Direito Internacional Público” (11ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 723 a 729):

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

(...)

Os funcionários internacionais, para bem desempenharem as suas funções, com independência, gozam de privilégios e imunidades semelhantes às dos agentes diplomáticos. **Todavia, tais imunidades diplomáticas só são**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

concedidas para os mais altos funcionários internacionais (secretário-geral, secretários-adjuntos, diretores-gerais etc.). É o Secretário-Geral da ONU quem declara quais são os funcionários que gozam destes privilégios e imunidades." (grifei)

Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal, filosófico ou mesmo lógico para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas no artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU (ou no artigo V da Convenção da ONU), muito menos para que seja pinçado, dentre os diversos benefícios, o da isenção de imposto sobre salários e emolumentos, com o escopo de aplicar-se este - e somente este - a ditos técnicos. Tal procedimento estaria referendando a criação - à margem da legislação - de uma categoria de funcionários das Agências Especializadas da ONU não enquadrável em nenhuma das existentes, a saber, os "técnicos residentes no Brasil isentos de imposto de renda", o que de forma alguma pode ser admitido.

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

"ARTIGO VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas

Seção 22. Os técnicos (independentes dos funcionários compreendidos no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam enquanto em exercício de suas funções, incluindo-se o tempo de viagem, dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho de suas missões. Gozam, em particular, dos privilégios e imunidades seguintes:

a) imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais;

b) imunidade de toda ação legal no que concerne aos atos por eles praticados no desempenho de suas missões (compreendendo-se os pronunciamentos verbais e escritos). Esta imunidade continuará a lhes ser concedida mesmo depois que os indivíduos em questão tenham terminado suas funções junto à Organização das Nações Unidas;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

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

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

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

"ARTIGO 8º

Laissez-Passer

(...)

28ª Seção

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

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

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

29ª Seção

Facilidades semelhantes às especificadas na 28ª Seção serão concedidas aos peritos e a outras pessoas que, embora não possuam Laissez-Passer das Nações Unidas, tem um certificado que atesta estarem viajando a negócios de uma agência especializada.

30ª Seção

Os diretores executivos, os assistentes dos diretores executivos, os diretores de departamentos e outros funcionários de categoria não inferior à de chefe de departamento das agências especializadas, que viajam com Laissez-Passer das Nações Unidas a negócios das agências especializadas, terão facilidades de viagem idênticas às concedidas aos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas." (grifei)

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

(...)

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.

(...)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

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

Cabe ao Secretário-Geral determinar quais as categorias de funcionários da ONU que gozarão de privilégios e imunidades. A lista destas categorias será submetida à Assembléia Geral e 'os nomes dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos governos membros'. Os privilégios e imunidades são os seguintes: a) 'imunidade de jurisdição para os atos praticados no exercício de suas funções oficiais'; b) isenção de impostos sobre salários; c) a esposa e dependentes não estão sujeitos a restrições imigratórias e registro de estrangeiros; d) isenção de prestação de serviços; e) facilidades de câmbio como as das missões diplomáticas; f) facilidades de repatriamento, como as missões diplomáticas, em caso de crise internacional, estendidas à esposa e dependentes; g) direito de importar, livre de direitos, 'o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado'.

Além dos privilégios e imunidades acima, o Secretário-geral e os 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'." (grifei)

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

"Os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos seguintes privilégios e imunidades: a) 'imunidade de prisão pessoal

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

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". (grifei)

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

Resta agora determinar a qual dos dois grupos pertenceria o contribuinte, a fim de verificar se ele faria ou não jus à isenção pleiteada, desta feita sob o ângulo das Convenções Internacionais.

A resposta está evidente nos três Contratos de Serviço juntados aos autos às fls. 28 a 33, 38 a 43 e 50 a 55, este último referente ao ano-calendário de 2002, objeto da autuação. As cláusulas são claras no sentido de que o contribuinte é técnico a serviço da Agência, com vínculo contratual, e não funcionário estatutário, integrante de categoria que goze de privilégios e imunidades, a saber:

"I. TERMOS DE REFERÊNCIA

(a) O(A) Contratado(a) exercerá suas atividades no Projeto 914BRA65 - MCT - PRODOC e tem os Termos de Referência anexados a este Contrato, sujeitando-se ao cumprimento das disposições inseridas no Anexo que, independentemente de transcrição, constitui parte integrante e indissociável deste Contrato, aditando, retificando ou ratificando o que aqui está disposto;

(...)

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

II. VIGÊNCIA DO CONTRATO

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

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

III. REMUNERAÇÃO

(...)

A UNESCO não assegura ao Contratado cobertura de seguro de saúde nem aposentadoria nem para seus familiares, durante a vigência deste contrato. O Contratado deverá estabelecer por conta própria estes seguros e a aposentadoria.

V. ESTATUTO DO CONTRATADO

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

(...)

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

Os direitos e obrigações do(a) Contratado estão estritamente limitados aos dispositivos e às condições do presente Contrato. Assim, o(a) Contratado(a) não poderá se prevalecer de nenhum benefício, pagamento, subsídio, indenização ou pensão por parte da UNESCO, exceção feita aos pagamentos expressamente previstos neste Contrato.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

Destarte, fica demonstrado que o contribuinte não é funcionário internacional pertencente ao quadro estatutário da UNESCO, portanto não tem direito à isenção prevista nas Convenções analisadas, estando os rendimentos por ele recebidos daquele Organismo Internacional efetivamente sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda."

Adicionalmente, a Recorrente sustenta em suas razões recursais que somente os rendimentos decorrentes de prestação de serviços por hora seriam tributados pelo imposto de renda, conforme orientação da Secretaria da Receita Federal.

Nada obstante, a orientação veiculada nos Pareceres Normativos nºs 717/1979 e 03/1996 é consistente com a argumentação anteriormente desenvolvida no sentido de que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos recebidos de Organismos Internacionais é privilégio concedido exclusivamente aos funcionários do Organismo Internacional, no presente caso funcionário dos quadros da UNESCO.

A Recorrente, como anteriormente relatado, firmou Contratos de Serviço com a UNESCO (fls. 37/44), por meio do qual se verifica, mais precisamente nos itens V e VI, que sua atuação se deu como "consultor", constando, inclusive, expressamente no referido instrumento que o Recorrente "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".

Assim, a isenção em questão não se aplica a Recorrente, não fazendo ela jus à isenção pretendida, razão pela qual tais rendimentos devem ser considerados como rendimentos tributáveis e sujeitos à antecipação nos termos da sistemática do carnê-leão.

Em relação à aplicação da multa isolada, na esteira do entendimento atualmente prevalente nesta C. Câmara, não vislumbro como acolher a pretensão da Recorrente de ver afastada a sua aplicação pelo não-recolhimento do carnê-leão quanto aos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

rendimentos recebidos de pessoa física que foram declarados e submetidos a tributação na Declaração de Ajuste Anual.

A aplicação da multa referida está prevista no inciso II, alínea "a", do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, sendo esta a hipótese "clássica" de seu cabimento, destacando-se, ainda, que no caso o carnê-leão não recolhido acabou sendo computado na apuração anual do imposto, evidenciando prejuízo ao fisco.

Tenho para mim que desde que aplicada nos termos da lei e que guarde relação com a gravidade da infração praticada a multa é legítima, cabendo ser afastada apenas quando ofensiva aos critérios de proporcionalidade (adequação, necessidade e proibição do excesso), nas esteiras dos precedentes do Supremo Tribunal Federal.

Também não vislumbro como acolher a pretensão do Recorrente de ver afastada a aplicação da multa por caracterizar confisco e afrontar o direito de propriedade.

Ainda que se entendesse ser este o caso dos autos, é fato que seria necessário afastar por inconstitucionalidade a aplicação do dispositivo legal acima referido (art. 44, I da Lei nº. 9.430, de 1996), competência que falece a este tribunal administrativo nos termos da Súmula 1º CC nº. 2.

No entanto, deve o respectivo percentual ser reduzido em face do disposto na Lei nº. 11.488/2007. De fato, o artigo 14 da referida lei alterou o artigo 44 da Lei nº. 9.430/1996, reduzindo o percentual da multa isolada em questão de 75% para 50%.

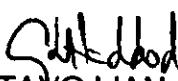
Em obediência ao que dispõe o art. 106, II, "c" do CTN, deve-se aplicar a penalidade menos gravosa aos fatos pretéritos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000025/2005-54
Acórdão nº. : 104-22.730

Diante do exposto, conheço do recurso para DAR-lhe provimento PARCIAL a fim de reduzir a multa de ofício isolada aplicada pelo não recolhimento do imposto (camê-leão) ao percentual de 50%.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2007


GUSTAVO LIAN HADDAD