



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	14041.000179/2005-46
Recurso nº	151.866 Voluntário
Matéria	IRPF - Exercício de 2003
Acórdão nº	102-48.384
Sessão de	30 de março de 2007
Recorrente	PATRÍCIA CARNEIRO COSTA
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2002

Ementa: IRPF - 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 04-00.024 de 21/04/2005).

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir do lançamento a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente





ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Relator

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, SILVANA MANCINI KARAM, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Relatório

PATRÍCIA CARNEIRO COSTA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Trata-se de exigência de IRPF no valor original de R\$ 19.080,30 (inclusos os consectários legais).

Em razão de sua pertinência, peço vênia para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Contra a contribuinte em epígrafe foi emitido o auto de infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, referente ao exercício 2003, ano-calendário 2002, lavrado por AFRF da DRF/Brasília/DF. A ciência do lançamento ocorreu em 24/03/2005, conforme AR, fls. 54. O valor do crédito tributário apurado está assim constituído(...)

O referido lançamento teve origem na constatação das seguintes infrações:

- Omissão de Rendimentos de Fontes no Exterior: omissão de rendimentos do trabalho recebidos de Organismos Internacionais (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD/ONU), no valor de R\$ 44.373,72, informado indevidamente como rendimento isento e não tributável na DIRPF/2003. Enquadramento legal: arts. 1º a 3º e 8º da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º a 4º da Lei nº 8.134, de 1990; art. 6º da Lei nº 9.250, de 1995; art. 1º da Lei nº 10.541, de 2002; arts. 55, VII e 995 do RIR/1999; arts. 22 e 23 da IN SRF nº 073, de 1998 e arts. 21 e 22 da IN SRF nº 208, de 2002.

- Multa Exigida Isoladamente pela Falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título de Carnê-Leão: falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, tendo em vista a omissão de rendimentos do trabalho recebidos de Organismos Internacionais, caracterizada pela constatação de que os rendimentos foram declarados como isentos e não tributáveis na DIRPF/2003. Enquadramento legal: art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c arts. 43 e 44, §1º, III da Lei nº 9.430, de 1996; art. 957, parágrafo único, III do RIR/1999; art. 22 da IN SRF nº 073, de 1998 e art. 21 da IN SRF nº 208, de 2002.

Em 14/04/2005, o lançamento foi impugnado, em petição de fls. 55/60, na qual se alega, resumidamente, o quanto segue:

Que não praticou infração tributária e não omitiu rendimentos, apresentou regularmente seus rendimentos anuais e, amparada pela lei, os declarou como isentos e, nestas circunstâncias, não pode ser penalizada com a multa que lhe é imputada;

Que, no que diz respeito à multa, releva notar que foram cumuladas penalidades sobre a mesma suposta infração, além de aplicar multa de ofício pela não tributação dos rendimentos em tela, o auto de infração traz outra multa (isolada), como se fosse outro dito ilícito merecedor de sanção;

Que é incorreto o proceder fiscal, já que o ilícito imputado, que não existe, teria sido um só, qual seja, a não tributação dos rendimentos, sendo o não recolhimento pelo carnê-leão apenas expressão formal da mesma conduta;

Que esta dupla sanção não é aceita pelo ordenamento, e tem sido largamente refutada pelos tribunais judiciais e administrativos;

Que somente seria lícito, se o imposto fosse devido, a cobrança dos juros de mora, sob pena de exceder o permissivo contido no art. 138 do CTN;

Que é contratada como empregada do PNUD, no âmbito do Documento de Projeto – PRODOC/PNUD/BRA 00/027, integrando a denominada Equipe-Básica responsável pela execução do aludido projeto, na esfera da cooperação técnica firmada entre o Ministério da Educação e este Organismo Internacional, para quem a contratada trabalha em jornada mínima de oito horas diárias com subordinação hierárquica e vinculação de emprego;

Que seu contrato decorre do Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica;

Que percebeu remuneração decorrente, exclusivamente, do vínculo empregatício com o Organismo Internacional contratante e declarou tais rendimentos como não tributáveis, conforme lhe assegura a lei nº 4.506/64;

Que não há como conferir eventualidade à relação mantida entre a contribuinte e o Organismo Internacional uma vez que havia, efetivamente, relação estável, de exclusividade, com subordinação hierárquica e pagamento de salários;

Que a constatação da inclusão da contribuinte em lista fornecida pelo organismo internacional é irrelevante para o reconhecimento da isenção a que a contribuinte faz jus, pois se trata de obrigação da ONU, mas não é condicionante do benefício conferido pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades;

Que a imunidade tributária é uma continuidade da imunidade de jurisdição, própria dos entes diplomáticos;

Que admitir que mero expediente formal impeça o gozo da isenção fiscal, é reduzir a nada aquilo que um tratado internacional recebido pelo ordenamento pátrio tratou de garantir;

Que é certo que o contrato firmado entre a impugnante e o PNUD atribui à contratada a responsabilidade por tributos, no entanto, argumenta que mero contrato de natureza privada não tem e não poderia ter o condão de modificar tratado, convenção, acordo ou lei que, no caso ora em comento, dispõe distintamente, isentando a contratada de encargos tributários sobre a renda auferida como empregada de Organismo Internacional. Tanto que o aludido contrato, dispõe de forma muito genérica sobre a matéria, mas tem o cuidado de condicionar a normalização do fato à legislação nos termos seguintes: ‘conforme legislação aplicável’. A legislação aplicável é farta e, conforme visto, dispõe textualmente sobre o benefício da isenção tributária em favor da impugnante;

Que não compete a Receita Federal questionar, interpretar ou julgar o mérito de contrato particular ou da relação de emprego entre a impugnante e o PNUD para apurar e imputar obrigação tributária, posto que esta, assim como as isenções, decorrem exclusivamente de lei e não de mera disposição contratual firmada entre particulares;

Que, nestas circunstâncias, não subsiste qualquer fundamento que justifique a constituição do crédito tributário contido no auto de infração ora impugnando.(...)”

A DRJ proferiu em 24/02/06 o Acórdão nº 16570, do qual se extrai as seguintes conclusões do voto condutor (*verbis*):

“(…) Diante dos dispositivos acima citados, depreende-se que duas são as multas de ofício, e que não são excludentes, uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste, se for o caso. Isso porque duas são as infrações cometidas - declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão, que têm bases de cálculos distintas.

Logo, como a contribuinte deixou de incluir no campo referente a rendimentos tributáveis de sua declaração de rendimentos, os valores recebidos de fonte situada no exterior, bem como, deixou de recolher tempestivamente o imposto devido a título de carnê-leão sobre os valores por ela recebidos, é cabível a aplicação das duas multas de 75%, a isolada, que deve incidir sobre o valor do imposto que deixou de ser pago em cada mês do ano-calendário e a incidente sobre o imposto apurado no ajuste anual.

Assim, uma vez constatado que as infrações de fato ocorreram, a cobrança da multa de ofício por apresentar declaração inexata e da isolada sobre o valor do IRPF devido a título de carnê-leão, pela falta de pagamento do mesmo, deverão ser mantidas.

Argumenta, ainda, que somente seria lícita, no caso de o imposto ser devido, a cobrança de juros de mora, sob pena de exceder o permissivo contido no art. 138 do CTN.

Pois bem, o citado artigo se refere à exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, artigo este integrante do Capítulo ‘RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA’; Seção III ‘RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS’. Vejamos, então, o que estabelece tal dispositivo legal:

CAPÍTULO V

Responsabilidade Tributária

SEÇÃO I

Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

[.....]

SEÇÃO III

Responsabilidade de Terceiros

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

[.....]

Responsabilidade por Infrações

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

[.....]

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Ora, está claro que o presente caso não versa sobre responsabilidade de terceiros, mas sim da própria contribuinte.

Talvez quisesse ela questionar o instituto da denúncia espontânea pelo fato de haver, embora em campo errado (isento/não tributáveis), declarado os rendimentos em sua DIRPF/2003. No entanto, ainda assim o lançamento da multa de ofício está correto, uma vez que está amparado na legislação vigente, conforme se depreende do artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96, já transcrito no presente voto. Logo, se a contribuinte não apurou, espontaneamente, o crédito tributário e tampouco efetuou o pagamento da obrigação, sendo necessário que a administração lançasse o tributo - de ofício -, incorreu na multa prevista no citado artigo. Correto, portanto, o lançamento da mesma, além dos juros moratórios.

Em resumo, VOTO pela PROCEDÊNCIA do lançamento.(...) ”

Cientifica, a aludida decisão foi objeto de recurso voluntário que, em síntese, reitera e aprofunda as alegações da peça impugnatória.

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho, tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF nº 264/2002.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

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

O litígio versa sobre exigência de IRPF sobre valores recebidos por serviços prestados em território brasileiro a organismo internacional (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD/ONU), declarados como rendimentos isentos. Exige-se também a multa de ofício isolada pela falta de recolhimento mensal obrigatório do IRPF sobre tais rendimentos.

De início cumpre registrar que nos procedimento de auditoria, bem assim na lavratura do auto de infração, foram observadas as pertinentes normas do Decreto 70.235 de 1972 (PAF) e da Lei 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), especialmente os art. 10 do PAF e art. 142 do CTN. Logo, não se observam vícios ou falhas tendentes a macular a exigência tributária.

A matéria de fundo, rendimentos pagos por “Organismos Internacionais, em face de prestação de serviços por nacionais, contratados no País, mas sem vínculo empregatício”, já é por demais conhecida no Primeiro Conselho de Contribuinte, sendo que a jurisprudência predominante está refletida nos recentes acórdãos da 4a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, senão vejamos:

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Data da Sessão: 21/06/2005

Acórdão: CSRF/04-00.024

Ementa: *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.
Recurso especial provido*

Peço vênia para aqui adotar, como razões de decidir, os fundamentos da Ilustre Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, presidente da 4a. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, manifestados em declaração de voto no Acórdão nº 104-20.451 de 23/02/2005 (verbis):

“(…)A solução da lide requer a análise sistemática de toda a legislação que rege a matéria, e não apenas a invocação de alguns dispositivos legais que, citados de forma isolada, podem induzir o Julgador a uma conclusão precipitada, divorciada da ‘ultima ratio’ 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 estabelece:

'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.' (grifei)

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 tela 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.

Assim, fica demonstrado que o art. 5º da Lei nº 4.506/64, acima transcrito, não contempla a situação do Recorrente – brasileiro residente no Brasil.

Ainda que pudesse ser aplicado a um nacional residente no País – o que se admite apenas para argumentar –, o dispositivo legal em foco 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.

Nesse passo, tratando-se de rendimentos pagos pelo PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, verifica-se a existência do '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 não for aprovado pelo Brasil, a 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas'. (grifei)

Ressalte-se que o PNUD é um programa das Nações Unidas, e não uma das suas Agências Especializadas que, conforme a própria 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas', são: Organização Internacional do Trabalho, Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura, Organização Mundial de Saúde, Associação Internacional de Desenvolvimento, Corporação Financeira Internacional, Fundo Monetário Internacional, Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento, Organização de Aviação Civil Internacional, União Internacional de Telecomunicações, União Postal Universal, Organização Meteorológica Mundial e Organização Marítima Consultiva Intergovernamental.

Sendo o PNUD 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 n.º 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 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)

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 serviço militar; 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 ora enfocada 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.

Assim, fica claro que as vantagens e isenções – inclusive do imposto sobre salários e emolumentos – relacionadas no artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas 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 V da Convenção da ONU, na Seção 17, que a seguir se recorda:

'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.'

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 4.506/64 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.

Destarte, 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 4.506/64 (transcrito no início deste voto), já que ambos prevêem isenção do imposto de renda apenas para os 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 ou mesmo lógico para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas 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 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.*
- 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 corroborada 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 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'.

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 diplomáticos'. (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.

Diante do exposto, constatando-se que o interessado não é funcionário internacional pertencente ao quadro estatutário da ONU, incluído em lista fornecida pelo seu Secretário-Geral, mas sim técnico residente no Brasil, a serviço do PNUD, não há como conceder-lhe a isenção pleiteada (...)."

Os brilhantes fundamentos acima transcritos, aplicam integralmente ao presente litígio.

Reitere-se, outrossim, que as pessoas que prestam serviço em projetos realizados por Organismos Internacionais no Brasil, contratados no território Nacional, não são funcionários da Organização das Nações Unidas. Ou são prestadores de serviços autônomos ou são empregados celetistas em função das características trabalhistas com que desempenham suas atividades. Neste caso, conforme asseverou o insigne Conselheiro Jose Ribamar Penha Barros no Acórdão n.º CSRF/04-0.209: "...não é pelo fato de não receberem o devido amparo da legislação do trabalho que a relação laboral vai se tornar estatutária ... a legislação tributária a respeito da isenção não acolhe interpretação extensiva ... À vista do exposto, a conclusão inevitável é que os prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território brasileiro por tempo ou projetos

certos não são funcionários internacionais da ONU. Não sendo funcionários não há como estender a estes trabalhadores a isenção do imposto de renda sobre as remunerações advindas de tais contratos, aos exatos termos que a eles não se aplica a isenção do IPI e ICMS na aquisição de veículos.”

No presente caso, não há que atribuir a responsabilidade tributária à fonte pagadora, que deixou de efetuar a retenção do imposto. Isto porque a legislação, em especial a Lei nº 9.250, de 26/12/1995, nos artigos 7º e 8º, ao disciplinar a elaboração da declaração anual de rendimentos, expressamente determina a inclusão na base de cálculo do imposto de todos os rendimentos percebidos no ano-base, independentemente de ter ou não havido retenção do imposto na fonte.

Caso o Fisco constate, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, que a fonte pagadora não procedeu à retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte, devido por antecipação, o imposto deve ser dela exigido, porquanto não aparecerá, ainda, para o contribuinte (beneficiário do rendimento) o dever de oferecer eventuais rendimentos à tributação.

Entretanto, passado o tempo legal para entrega tempestiva da declaração de ajuste anual, caso seja constatado a não retenção do imposto, caberá também ao contribuinte (beneficiário do pagamento) a responsabilidade pela exigência, eis que a legislação de regência determina que submeta todos os rendimentos à tributação, independentemente de ter ou não havido retenção na fonte, sendo-lhe então exigido o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício; situação verificada no presente processo.

Repita-se: A Regra geral é que a tributação recaia sobre o contribuinte e não sobre a fonte pagadora, pois a falta de retenção do Imposto de Renda na Fonte sobre esse rendimento não exclui a sua natureza tributável, nem exonera o beneficiário do rendimento da obrigação de incluí-lo, para tributação, na Declaração de Ajuste Anual, porquanto o contribuinte do imposto de renda é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, conforme prescreve o art. 45 do Código Tributário Nacional – CTN.

Quando a legislação tributária impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o imposto, não modifica o sujeito passivo da obrigação tributária apurada na Declaração de Ajuste, que continua sendo a pessoa que adquiriu a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou dos proventos tributáveis (CTN, arts. 45 e 121, parágrafo único, I).

A partir da edição da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, à medida em que os rendimentos forem percebidos, a legislação determina que a apuração definitiva do Imposto de Renda da Pessoa Física seja efetuada na Declaração Anual de Ajuste. Estamos diante de um fato gerador complexo, com duas modalidades de incidência no ano calendário de apuração, em momentos distintos e responsabilidades bem definidas. Em um primeiro momento a retenção do imposto na fonte, constituindo mera antecipação do imposto efetivamente devido, calculado mensalmente, à medida em que os rendimentos forem percebidos e de exclusiva responsabilidade da fonte pagadora; e, em um

segundo momento, o acerto definitivo, para cálculo do montante do imposto devido apurado anualmente na declaração de ajuste, sob inteira responsabilidade do contribuinte beneficiário do rendimento.

Do exposto, conclui-se que, ao auferir rendimentos sem a devida retenção do imposto na fonte, a pessoa física deverá, por ocasião da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, incluí-los como rendimentos tributáveis, de acordo com a natureza desses rendimentos. O descumprimento dessa regra sujeitará a pessoa física ao lançamento de ofício do imposto, acrescido dos encargos legais e penalidades aplicáveis. É farta a jurisprudência administrativa emanada do Primeiro Conselho de Contribuintes, da qual destaca-se a ementa do seguinte acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

“RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL – ANTECIPAÇÃO – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – Em se tratando de imposto em que a incidência na fonte se dá por antecipação daquele a ser apurado na declaração, inexistente responsabilidade tributária concentrada, exclusivamente, na pessoa da fonte pagadora, devendo o beneficiário, em qualquer hipótese, oferecer os rendimentos à tributação no ajuste anual.” (Acórdão CSRF/04-00.198 - Data da Sessão: 14/03/2007)

Em relação à exigência cumulativa da multa isolada, por falta de recolhimento do Carnê-Leão, com a multa de ofício, vejamos o que prevê a Lei 9.430/96, no seu art. 44, *in verbis*:

“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 falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a 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;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a

contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente" (grifo nosso).

Da leitura da lei, conclui-se facilmente que existem duas modalidades de multa imponíveis ao contribuinte: a multa de 75% por falta de pagamento, pagamento após o vencimento, falta de declaração ou por declaração inexata e a multa qualificada de 150% em casos de evidente intuito de fraude.

O § 1º vem apenas explicitar a forma de cobrança das multas definidas no *caput*, posto que podem ser cobradas juntamente com o imposto devido ou isoladamente.

Verificado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), sobre rendimentos que também foram objeto de lançamento do lançamento de ofício, ou seja, havendo a dupla incidência da penalidade sobre a mesma base de cálculo, a multa isolada não deve prevalecer. Nesse é a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"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 1996) 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." (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julgado em 15/06/2004).

Portanto, a multa isolada deve ser excluída no lançamento, mantendo-se a exigência da multa de ofício de 75%, incidente sobre o imposto devido no ajuste anual.

Registre-se que apuração de infrações em auditoria fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração e, por conseguinte, aplicar a multa de ofício proporcional de 75% nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. Essa multa é devida quando houver lançamento de ofício, como é o caso.

De qualquer forma, convém esclarecer, que o princípio do não confisco insculpido na Constituição Federal (art. 150, IV), dirige-se ao legislador infraconstitucional e não à Administração Tributária, que não pode furtar-se à aplicação da norma, baseada em juízo subjetivo sobre a natureza confiscatória da exigência prevista em lei. Ademais, tal princípio não se aplica às multas, conforme entendimento já consagrado na jurisprudência administrativa, como exemplificam as ementas de decisões que ora reproduzo:

"CONFISCO – A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal" (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).

Por sua vez, a aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora também está prevista em normas legais em pleno vigor, regularmente citada no auto de infração (artigo 61, § 3º da Lei 9.430 de 1996), portanto, deve ser mantida. Nesse sentido dispõe a Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes: *"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."*

No que tange à exclusão dos juros de mora e das multas aplicadas, em virtude do disposto no art. 100, parágrafo único do CTN c/c os Pareceres Normativos n.º 17/1979 e n.º 3/1996, ambos da Secretaria da Receita Federal, reitero que a recorrente encontra-se em situação diversa da tratada nos aludidos Pareceres. Isso porque não se enquadra na condição de funcionário do Organismo, logo, não há que falar na exclusão de penalidade, prevista no art. 100 do CTN, por observância das orientações contidas nos Pareceres.

Conclusão

Voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa de ofício isolada por falta do recolhimento mensal obrigatório (Camê-Leão).

Sala das Sessões— DF, em 30 de março de 2007.



ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA