MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	14041.000223/2004-37
Recurso nº.	:	152.601
Matéria	:	IRPF - Ex(s): 2003
Recorrente	:	JOSÉ SÉRGIO PASTOR MACEDO
Recorrida	:	3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de	:	28 de fevereiro de 2007
Acórdão nº.	:	104-22.231

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - PNUD/ONU - A isenção de imposto de renda sobre rendimentos pagos pelos organismos internacionais é privilégio exclusivo dos funcionários que satisfaçam as condições previstas na Convenção sobre Privilégios e Imunidade das Nações Unidas, recepcionada no direito pátrio pelo Decreto nº. 22.784, de 1950 e pela Convenção sobre Privilégios e Imunidade das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo nº. 10, de 1959, promulgada pelo Decreto nº. 52.288, de 1963. 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.

LEGITIMIDADE PASSIVA - Os organismos internacionais, que possuem imunidade de jurisdição, não se submetem à legislação interna brasileira, portanto deles não se pode exigir a retenção e o recolhimento do imposto de renda sobre valores pagos às pessoas físicas. Estas têm seus rendimentos sujeitos à tributação mensal, na forma de carnê-leão.

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

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ SÉRGIO PASTOR MACEDO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir

Processo nº. : 14041.000223/2004-37
Acórdão nº. : 104-22.231

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

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 ABR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, HELENA MARIA POJO DO REGO (Suplente convocada) e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausentes justificadamente os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA e GUSTAVO LIAN HADDAD.

Processo nº. : 14041.000223/2004-37
Acórdão nº. : 104-22.231

Recurso nº. : 152.601
Recorrente : JOSÉ SÉRGIO PASTOR MACEDO

RELATÓRIO

JOSÉ SÉRGIO PASTOR MACEDO, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº. 003.207.141-87, com domicílio fiscal na cidade de Brasília, Distrito Federal, à SQN - 203, Bloco E, Apto 506 - Asa Norte, jurisdicionado a DRF em Brasília - DF, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 81/90, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 95/105.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 25/11/04, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 57/64), com ciência através de AR em 07/12/04 (fls. 71), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R$ 44.411,66 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75%, da multa isolada de 75% (falta de recolhimento de carnê-leão) e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 2003, correspondente ao ano-calendário de 2002.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - <u>OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR</u>: Omissão de rendimentos do trabalho recebidos de organismos internacionais, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de

Processo nº. : 14041.000223/2004-37
Acórdão nº. : 104-22.231

Infração: Infração capitulada nos artigos 1° ao 3° e §§, e 8°, da Lei n° 7.713, de 1988; artigos 1° ao 4°, da Lei n° 8.134, de 1990; artigo 6° da Lei n° 9.250, de 1995 e artigo 1° da Lei n° 10.451, de 2002.

2 - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDOS A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, tendo em vista a omissão de rendimentos do trabalho recebidos de organismos internacionais, caracterizada pela constatação de que o contribuinte declarou-os como isentos e não tributáveis em sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada no artigo 8° da Lei n° 7.713, de 1988 c/c os artigos 43 e 44, § 1°, inciso III, da Lei n° 9.430, de 1996.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 107/111, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em 05/10/04 o contribuinte tomou ciência do Termo de Início de Ação Fiscal no qual foi solicitado que apresentasse comprovantes de rendimentos e de recolhimento do carnê-leão ou, se fosse o caso, justificasse o motivo de não ter considerado como tributáveis na DIRPF/2003 os rendimentos recebidos de organismos internacionais;

- que em resposta ao referido termo, o fiscalizado apresentou documentação de fls. 25/43 e justificou que os rendimentos recebidos do organismo internacional PNUD (Programa das Nações Unidas para Desenvolvimento no Brasil) foram considerados como isentos e não tributáveis na DIRPF/2003, tendo em vista decisões favoráveis do Conselho de Contribuintes;

- que da análise do parágrafo único do art. 5° da Lei n° 4.506, de 1964 revela que o dispositivo aplica-se exclusivamente a funcionários domiciliados no exterior. Se assim não fosse, as disposições do referido parágrafo estabeleceriam a tributação como residente no exterior de outros rendimentos auferidos por pessoas domiciliadas no Brasil, o que seria um contra-senso;

- que como o contribuinte era domiciliado no Brasil durante todo ano-calendário de 2002, a julgar pela apresentação da DIRPF/2003 com endereço neste país, conclui-se que a ela não pode ser aplicado o disposto no art. 5°, da lei n° 4.506/64;

- que ainda que não a beneficie, este artigo, base legal do art. 22, II, do RIR/99, cita expressamente que a fonte da obrigação de conceder a isenção a servidor de organismo internacional é o tratado ou convênio de que o Brasil é signatário. No caso em tela, é o Acordo de Assistência Técnica que foi promulgado pelo Decreto n° 59.308, de 1966;

- que em resposta ao ofício encaminhado ao Ministério das Relações Exteriores, foi apresentado contrato de prestação de serviços por prazo determinado, no qual é mencionado que o contribuinte não estaria vinculado à Convenção que rege os Privilégios e a Imunidade e nem ao Estatuto do organismo;

- que nesse sentido, não há que se falar que se trata de funcionário do organismo. O que seria fundamental para que a contribuinte pudesse gozar de isenção, conforme dispõe o art. V do Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, internado pelo Decreto n° 59.308/66, e os arts. V e VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, internada pelo Decreto n° 27.784/50;

- que, portanto, somente fazem jus à isenção de que trata o art. 22 do RIR/99, os funcionários da ONU pertencentes às categorias para as quais aplicam-se as disposições do art. V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, o que não é o caso do fiscalizado.

Em sua peça impugnatória de fls. 73/77, instruída pelos documentos de fls. 78/79, apresentada, tempestivamente, em 23/12/04, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que no presente processo, discute-se o direito do contribuinte à isenção de Imposto de Renda Pessoa Física, em função da imunidade conferida aos funcionários das agências especializadas da ONU, integrantes do PNUD, nos termos da Convenção sobre Privilégios e Imunidades daquele órgão internacional, devidamente integrada ao ordenamento pátrio;

- que não há como se conferir tal "eventualidade" à relação mantida entre o contribuinte e a organização internacional. Havia, efetivamente, relação estável, de exclusividade, com subordinação hierárquica e pagamento de salários. Até mesmo no Demonstrativo de Apuração do IRRF, parte integrante do AI, verifica-se, inequivocamente, a irregularidade dos pagamentos mensais dos salários;

- que ultrapassada a questão da suposta "eventualidade", pretende-se sustentar ainda, novo requisito para a percepção da isenção, qual seja, a inclusão do contribuinte em lista fornecida pelo organismo internacional;

- que, ocorre que, essa constatação é irrelevante para o reconhecimento da isenção a que o contribuinte faz jus. Trata-se de obrigação da ONU, mas não é condicionante do benefício conferido pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades;

- que, isto porque, a imunidade tributária é uma continuidade da imunidade de jurisdição, própria dos entes diplomáticos. Há possibilidade de relativização da imunidade, nos casos de crimes ou para resolução de lides trabalhistas. Entretanto, 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 além de aplicar a multa de ofício pela não tributação dos rendimentos em tela, o auto de infração traz outra multa (isolada), como se fosse outro o fato dito ilícito merecedor de sanção;

- que essa dupla sanção não é aceita pelo ordenamento, e tem sido largamente refutada pelos tribunais judiciais e administrativos.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentados pelo impugnante, a Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF decide julgar procedente o lançamento mantendo o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que trata-se de autuação de omissão de rendimentos recebidos de fonte situada no exterior e da aplicação de multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão;

- que conforme será visto adiante, o contribuinte não se enquadra na categoria dos funcionários do PNUD/ONU que gozam da isenção de imposto de renda sobre os vencimentos recebidos do Organismo, pela simples razão de não ser funcionário e sim um técnico contratado, de acordo com as normas legais vigentes e as provas dos autos;

- que verifica-se que a isenção prevista no art. 5° da Lei n° 4.506, de 1964 aplica-se exclusivamente aos servidores de Organismos Internacionais domiciliados no exterior, caso contrário, o parágrafo único do artigo estabeleceria a tributação de outros

rendimentos auferidos por pessoas domiciliadas no Brasil como residente no exterior, o que seria um contra-senso;

- que nenhum dos requisitos foi atendido pelo contribuinte, vez que não é servidor do Organismo Internacional e tampouco reside no exterior;

- que, todavia, a legislação brasileira reconhece que a fonte da obrigação de conceder a isenção é o tratado ou convênio internacional de que o Brasil seja signatário. Por tal razão, mesmo o contribuinte não sendo beneficiado pela isenção prevista no art. 5° da Lei nº 4.506, de 1964, impõem-se a análise dos tratados e convenções internacionais vigentes a fim de saber se o contemplam, de outro modo, com a isenção de Imposto de Renda;

- que no caso em questão, os rendimentos foram recebidos do PNUD, disciplinado 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 1966;

- que visto que o PNUD confunde-se com a própria ONU, com relação aos seus funcionários, aplicam-se a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, adotada em Londres, em 13/02/46, por ocasião da Assembléia Geral das Nações Unidas, e recepcionada pelo direito pátrio, por meio do Decreto nº 27.784, de 1950, que a promulgou;

- que a Convenção que rege o tema nada estabelece sobre qual deva ser o domicilio da pessoa beneficiária da isenção, mas exige que seja ela funcionária da ONU, distinguindo três classes de pessoas que trabalham para ONU: os representantes dos Membros, os funcionários e os técnicos a serviço da ONU, e que conste na lista elaborada pelo Secretário Geral, sujeita à comunicação periódica aos Governos dos Estados Membros;

- que o nome contido na lista e a comunicação da mesma ao Governo são requisitos para o gozo da isenção. Explica-se tal exigência pelo fato de nem todos os funcionários dos Organismos Internacionais fazerem jus ao privilégio, mas tão somente os funcionários internacionais mais graduados, que necessitam de privilégios semelhantes aos agentes diplomáticos para o bom desempenho de suas funções. A determinação da categoria de funcionários beneficiados com os privilégios cabe ao Secretário Geral da ONU, a ser submetida à Assembléia Geral e comunicada periodicamente aos Governos dos Membros;

- que já para os técnicos que prestam serviços a estes Organismos, sem vinculo empregatício, a isenção de impostos não foi arrolada dentre os privilégios e imunidades a que têm direito;

- que do exposto até aqui, podemos concluir que a isenção de imposto sobre salários e emolumentos recebidos de Organismos Internacionais é privilégio concedido exclusivamente aos funcionários, desde que atendidas certas condições, quais sejam: 1) devem ser funcionários do Organismo Internacional; 2) seus nomes sejam relacionados e informados à Receita Federal por tais Organismos, como integrantes das categorias por elas especificadas;

- que, não restam dúvidas, de acordo com as alegações e provas contidas nos autos, que o contribuinte não pertencia ao quadro efetivo do Órgão, ou seja, não era funcionário do Organismo, tal como exigido pela legislação que concede a isenção. Assim, podemos concluir que sua relação era apenas contratual e, portanto, sem privilégios de natureza tributária, por falta de previsão em Tratado ou Convênio Internacional;

- que temos, então, que os rendimentos recebidos do Organismo Internacional, decorrente da prestação de serviços contratuais, não gozam de isenção do Imposto de Renda por falta de previsão legal, e estão sujeitos à tributação mensal sob a

forma de recolhimento mensal obrigatório no mês do recolhimento, sem prejuízo do ajuste anual;

- que diante da legislação de regência, depreende-se que duas são as multas de ofício aplicáveis ao lançamento, uma sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra sobre o imposto suplementar apurado na declaração de rendimentos, se for o caso. Isso porque duas são as infrações cometidas, quais sejam, declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão;

- que logo, como o contribuinte deixou de incluir na declaração de rendimentos os valores recebidos de fontes situadas no exterior, bem como deixou de recolher, tempestivamente, o imposto devido a título de carnê-leão sobre os valores por ele 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, mantém-se a cobrança das multas de ofício.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

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

Exercício: 2003

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS (PNUD), PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - Sujeitam-se à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), sem prejuízo do ajuste anual, os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no País decorrentes da prestação de serviços a Organismos Internacionais de que o Brasil faça parte.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (CARNÊ-LEÃO) - A multa de lançamento de ofício é exigida isoladamente no caso de pessoa física sujeita ao recolhimento mensal obrigatório do imposto (carnê-leão) que deixar de fazê-lo.

Lançamento Procedente."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 15/05/06, conforme Termo constante às fls. 91/93 o recorrente interpôs, tempestivamente (07/06/06), o recurso voluntário de fls. 95/105, instruído pelos documentos de fls. 106/115, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta às fls. 116 a informação de que o Arrolamento de Bens e Direitos, objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n. º 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, combinado com o art. 32 da Lei nº. 10.522, de 2002, está formalizado no processo de nº 11853.000807/2006-21.

É o Relatório.

Processo nº. : 14041.000223/2004-37
Acórdão nº. : 104-22.231

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Trata o presente processo, de lançamento decorrente da tributação de rendimentos recebidos pelo interessado, no ano-calendário de 2002, do organismo internacional PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil), implementado no Brasil.

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

De fato, os profissionais que prestam serviços a organismos internacionais são regidos por normas distintas das dos funcionários da iniciativa privada ou do serviço público. Observa-se, por exemplo, que não há desconto da previdência oficial em seus contra-cheques. Não são efetivamente regidos pela CLT, posto que se submetem a normas das convenções internacionais, subordinando-se a contratos específicos e com regras

próprias e recebendo diárias pelas mesmas regras do organismo internacional. Porém, este fato realça a situação do contribuinte como pessoa física sujeita ao imposto mensal recolhido sob a forma de carnê-leão.

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

Como se vê a solução da presente lide requer a análise sistemática de toda a legislação que rege a matéria, e não apenas a seleção de alguns dispositivos legais que, citados de forma isolada, podem induzir o Julgador a uma conclusão precipitada, divorciada da realidade que norteia a concessão da isenção em tela.

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

> "Art. 5º Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferidos por:
>
> I - Servidores diplomáticos de governos estrangeiros;
>
> II - Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção;
>
> III - Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções.
>
> Parágrafo único. As pessoas referidas nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país."

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

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

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

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

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

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

"ARTIGO V

Facilidades, Privilégios e Imunidades

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

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

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

c) com respeito à Agência Internacional de Energia Atômica o 'Acordo sobre Privilégios e Imunidades da Agência Internacional de Energia Atômica' ou, enquanto tal Acordo não for aprovado pelo Brasil, a 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas'."

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

"ARTIGO V

Funcionários

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

Seção 18. Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

a) gozarão de imunidades de jurisdição para os atos praticados no exercício de suas funções oficiais (inclusive seus pronunciamentos verbais e escritos);

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

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

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

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

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

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

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

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

Embora a Convenção em tela utilize a expressão genérica *funcionários*, a simples leitura do conjunto de privilégios nela elencados permite concluir que o termo não abrange o funcionário brasileiro residente no Brasil e aqui recrutado. Isso porque não haveria qualquer sentido em conceder-se a um brasileiro residente no País, benefícios tais

como facilidades imigratórias e de registro de estrangeiros, privilégios cambiais, facilidades de repatriamento e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal quando da primeira instalação no País.

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

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

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

residentes no Brasil isentos de imposto de renda", o que de forma alguma pode ser admitido.

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

> "ARTIGO VI
>
> Técnicos a serviço das Nações Unidas
>
> Seção 22. Os técnicos (independentes dos funcionários compreendidos no artigo V), quando a serviço das Nações 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 aufiram vantagens pessoais. O Secretário Geral poderá e deverá suspender a

> imunidade concedida a um técnico sempre que, a seu juízo impeçam a justiça de seguir seus trâmites e quando possa ser suspensa sem trazer prejuízo aos interesses da Organização."

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

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

> "Os funcionários internacionais são um produto da administração internacional, que só se desenvolveu com as organizações internacionais. Estas, como já vimos, possuem um estatuto interno que rege os seus órgãos e as relações entre elas e os seus funcionários. Tal fenômeno fez com que os seus funcionários aparecessem como uma categoria especial, porque eles dependiam da organização internacional, bem como o seu estatuto jurídico era próprio. Surgia assim uma categoria de funcionários que não dependia de qualquer Estado individualmente.
>
> (...)
>
> Os funcionários internacionais constituem uma categoria dos agentes e são aqueles que se dedicam exclusivamente a uma organização internacional de modo permanente. Podemos defini-los como sendo os indivíduos que exercem funções de interesse internacional, subordinados a um organismo internacional e dotados de um estatuto próprio.
>
> O verdadeiro elemento que caracteriza o funcionário internacional é o aspecto internacional da função que ele desempenha, isto é, ela visa a atender às necessidades internacionais e foi estabelecida internacionalmente.

(...)

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

(...)

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

(...)

A situação jurídica dos funcionários internacionais é estatutária e não contratual (...) Já na ONU o estatuto do pessoal (entrou em vigor em 1952) fala em nomeação, reconhecendo, portanto, a situação estatutária dos seus funcionários. Este regime estatutário foi reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas, mas que o amenizou, considerando que os funcionários tinham certos direitos adquiridos (ex.: a vencimentos).

(...)

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

(...)

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

Cabe ao Secretário-Geral determinar quais as categorias de funcionários da ONU que gozarão de privilégios e imunidades. A lista destas categorias será submetida à 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'."

Nesse mesmo sentido registraram G. E. do Nascimento e Silva e Hildebrando Accioly, no seu Manual de Direito Internacional Público (15ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2002, pp.216/217):

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

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

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

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

"Os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos seguintes privilégios e imunidades: a) 'imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais'; b) 'imunidade de toda ação legal no que concerne aos atos por eles praticados no desempenho de suas funções'; c) 'inviolabilidade de todos os papéis e documentos; d) 'direito de usar códigos e de receber documentos e

correspondência em malas invioláveis' para se comunicar com a ONU; e) facilidades de câmbio; f) quanto às 'bagagens pessoais, as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomáticos".

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

É de se ressaltar, que no Contrato de Serviço de fls. 09/11 consta de forma clara, que o contribuinte foi contratado como prestador de serviços (gerente, consultor ou assessor independente), sob regime temporário, e pagamento condicionado à apresentação dos produtos previstos; que não seria considerado funcionário do PNUD nem estaria acobertado pelo seu estatuto ou regulamento de pessoal. O contrato estabelece taxativamente que o contribuinte não pode se prevalecer do contrato para pleitear isenção de impostos incidentes sobre seus recebimentos. O contrato deixa claro que o contribuinte não está abrigado pela Convenção que prevê imunidades ou privilégios passíveis de serem concedidos aos funcionários dos organismos internacionais e agências especializadas.

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

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

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

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

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

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

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

No que diz respeito à afirmação do contribuinte de que houve desrespeito ao princípio constitucional da igualdade, devemos observar que tal princípio reza que a lei tributária deve ser igual para todos e ser aplicada a todos com igualdade. Sobre a matéria em questão, denota-se que se trata de imposto de renda pessoa física que abrange a todos os contribuintes, respeitado o princípio da capacidade contributiva. A fiscalização não selecionou a contribuinte por critérios pessoais, mas sim por parâmetros técnicos de seleção de contribuintes, abrangendo, desta forma, os demais que se encontravam na mesma situação. Não houve, pois preferência desigual na seleção. Os casos semelhantes estão

sendo objeto de análise nas instâncias de julgamento. Caso o recorrente se julgue prejudicado por julgamento diferente dos demais contribuintes que tiveram seus pleitos atendidos, tem, no direito processual tributário os meios próprios de procurar a satisfação dos direitos que entende ter.

Quanto à aplicação das multas de lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Seguindo nesta linha de pensamento, é de se observar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à aplicação das multas de lançamento de ofício.

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

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

> "Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.
>
> Parágrafo único - Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.
>
> Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:
>
> I - de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;
>
> II - (omissis).
>
> § 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:
>
> I - juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;
>
> II - isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

> III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.
>
> (...).
>
> Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.
>
> § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.
>
> § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.
>
> § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

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

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há

espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência tributária a multa isolada, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 28 de fevereiro de 2007

NELSON MALLMANN