



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Recurso nº. : 152.485  
Matéria : IRPF - Ex(s): 2003  
Recorrente : ÉCIO RODRIGUES DA SILVA  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ - BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 29 DE MARÇO DE 2007  
Acórdão nº. : 106-16.332

IRPF - PRELIMINAR - ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA - O contribuinte do imposto de renda é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. A responsabilidade atribuída à fonte pagadora tem caráter apenas supletivo, não exonerando o contribuinte da obrigação de oferecer os rendimentos à tributação.

ORGANISMO INTERNACIONAL DA ONU - ISENÇÃO - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos por Organismo Internacional da ONU é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente. (Precedente da CSRF/MF)

MULTA ISOLADA - MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - É inaplicável a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo.

Recurso parcialmente provido.

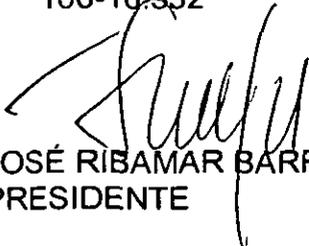
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ÉCIO RODRIGUES DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Sexta 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16-332

  
JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
PRESIDENTE

  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 01 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, LUIZ ANTONIO DE PAULA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI, ISABEL APARECIDA STUANI (suplente convocada) e GONÇALO BONET ALLAGE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

Recurso nº : 152.485  
Recorrente : ÉCIO RODRIGUES DA SILVA

## RELATÓRIO

O auto de infração de fls. 04 a 12 exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 7.188,10, a título de imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), acrescido de multa de ofício equivalente a 75% do valor do tributo apurado, além de juros de mora, e multa isolada, por falta de recolhimento do carnê-leão, no valor de R\$ 7.329,72, em face de haver sido constatada omissão de rendimentos do trabalho, recebidos de fontes no exterior, no ano-calendário 2002, exercício 2003, com o seguinte enquadramento legal: artigo 5º, II, da Lei nº 4.506, de 1964, artigos 1º, 2º e 3º, e §§, e 8º da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 10/05/2002.

2. A multa isolada, por falta de recolhimento do carnê-leão, tem o seguinte fundamento legal: artigo 8º da Lei nº 7.713, 22/12/1988, c/c os artigos 43 e 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e artigo 957, parágrafo único, III, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

3. Cientificado do lançamento, em 07/12/2004, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 46 a 53, acompanhada dos documentos de fls. 54 a 78.

4. Os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) acordaram por dar o lançamento como procedente, por entenderem que o sujeito passivo não se enquadra na categoria de funcionário de programa desenvolvido no Brasil por Organismo Internacional da ONU, portanto, não goza de isenção do imposto sobre a renda incidente sobre os vencimentos recebidos das Nações Unidas, por estar na qualidade de empregado contratado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

5. Intimado em 16/05/2006, o autuado, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, para cujo seguimento apresentou o arrolamento de bens de fls. 135 a 140, exigido pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/2002.

6. Na petição recursal o sujeito passivo apresenta os seguintes argumentos em sua defesa:

I – está configurado o vínculo empregatício com o Organismo Internacional, estando, por isso, sujeito às normas e procedimentos estabelecidos pelo organismo, sendo-lhe aplicáveis as prerrogativas e os privilégios previstos nas convenções e acordos firmados pelos Estados-Membros, ratificados pelo Brasil;

II – consequentemente, os rendimentos percebidos em face do seu contrato de trabalho com o Organismo Internacional é objeto de isenção prevista no artigo 5º da Lei nº 4.506, de 1964, como também na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, amparada pelo Decreto Legislativo nº 10, de 14/09/1959, e promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/1963;

III - o artigo V do Decreto nº 59.608, de 1968, inclui os “peritos de assistência técnica” no gozo de privilégios e imunidades das Agências Especializadas, obrigando o governo brasileiro a seguir tal regra;

IV – a exigência de que o gozo da isenção estaria condicionado ao fato de que seu nome constasse em lista fornecida pelo programa ligado ao Organismo Internacional à Secretaria da Receita Federal não tem a prerrogativa de determinar os seus direitos e deveres;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

V – o artigo 5º, II, da Lei nº 4.506, de 1964, isenta de imposto os rendimentos auferidos por servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio a conceder isenção;

VI – é excluído da isenção fiscal apenas o funcionário recrutado no local e remunerado por hora de trabalho, condições essas cumulativamente consideradas, o que não é o caso do sujeito passivo, nesse sentido é o Parecer Normativo CST nº 717, de 1979, que estende o benefício da isenção aos funcionários da ONU, domiciliados no Brasil, que exercem funções junto aos Organismos Internacionais, com remuneração mensal e não por hora de trabalho;

VII – em resposta à pergunta nº 177, do Manual de Perguntas e Respostas do Imposto de Renda, no ano-calendário 1995, exercício 1996, a Secretaria da Receita Federal afirma que, sobre os rendimentos oriundos do trabalho de funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD, em funções específicas nesse organismo, não incidirá imposto sobre a renda;

VIII – improcedência da exigência de recolhimento do carnê-leão, visto que, embora se tratasse de projeto de cooperação internacional a que estava vinculado, os recursos para o seu desenvolvimento eram oriundos do Tesouro Nacional;

IX - ainda que os rendimentos em questão fossem tributáveis, o lançamento estaria equivocado, pois a responsabilidade de proceder a retenção e o recolhimento é da fonte pagadora (ilegitimidade passiva);

X – não ocorreu a omissão alegada, vez que declarou os rendimentos auferidos como isentos ou não tributáveis, em respeito à legislação vigente.

7. Ao final, requer:

I - seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

II – seja julgado improcedente o lançamento;

III – a exclusão da multa de ofício e/ou a desconsideração da multa exigida isoladamente;

IV – alternativamente, a revisão das bases de cálculo adotadas, vez que foram considerados os salários brutos;

V – a solicitação da manifestação dos órgãos envolvidos no contrato de trabalho, especificamente, PNUD, ABC, IBAMA e MMA, e da cópia do projeto de cooperação, bem como o balanço das contribuições orçamentárias nele realizadas.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

VOTO

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora.

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A controvérsia ora em análise trata do auto de infração lavrado contra o sujeito passivo, que teve como objeto o imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), incidente sobre rendimentos recebidos, no ano-calendário de 2002, exercício 2003, de Organismo Internacional, em decorrência de programa implementado no Brasil pela Organização das Nações Unidas (ONU), como também da aplicação de multa isolada por falta de recolhimento do imposto a título de carnê-leão.

Preliminarmente, cabe ser analisada a alegativa do recorrente no sentido de que o auto de infração estaria viciado, por ilegitimidade passiva, vez que, se devida, a exação deveria ter recaído sobre a fonte pagadora do tributo em discussão.

Acerca da responsabilidade tributária, dispõe o artigo 128 do Código Tributário Nacional:

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

Por força do disposto no parágrafo único do artigo 45 do CTN, a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos rendimentos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

A retenção do imposto sobre a renda na fonte foi tratada nas prescrições legais contidas nos artigos 99, 100, 101 e 103 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23/09/1943, quando estes dispositivos eram específicos para disciplinar os casos dos artigos 95, 96 e 97 do mesmo diploma legal, da seguinte forma:

*Art. 99 – A retenção do imposto de que tratam os artigos 95 e 96, compete a fonte e será feita no ato do crédito ou pagamento do rendimento.*

*Art. 100 – A retenção do imposto, de que tratam os artigos 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.*

*Parágrafo único. Excetuam-se os seguintes casos, em que competirá ao procurador a retenção:*

- a) quando se tratar de aluguéis de imóveis;*
- b) quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no estrangeiro.*

*Art. 101. Às pessoas obrigadas a reter o imposto compete o recolhimento às repartições fiscais.*

*(...)*

*Art. 103 – Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção, responderá pelo recolhimento deste, como se houvesse retido.*

Os dispositivos acima mencionados foram anteriores à Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional), entretanto, nos mesmos termos, o Decreto-Lei nº 1.814, de 28/11/1980, em seu artigo 1º, dispõe:

*Art. 1º Os rendimentos do trabalho assalariado, inclusive a remuneração mensal correspondente à prestação de serviços paga a titulares, administradores ou dirigentes de pessoas jurídicas, estão sujeitos, a partir de 1º de janeiro de 1981, à retenção do imposto de renda na fonte, como antecipação, mediante aplicação de alíquotas progressivas de acordo com a seguinte tabela:*

*(...)*

A Lei nº 7.713, de 22/12/1988, em seu artigo 7º, determinou que:

*Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:*

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

*I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;*

*II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.*

*§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.*

Entretanto, embora seja o imposto retido na fonte tributo devido mensalmente pelo beneficiário da renda, os valores dos rendimentos percebidos e da retenção, deverão ser informados na declaração de ajuste anual para a determinação de diferenças a serem pagas ou restituídas, como determina a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, dos artigos 1º, 2º, 9º e 11:

*Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.*

*Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.*

*(...)*

*Art. 9º. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.*

*Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:*

*I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);*

*II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);*

*III - o resultado será corrigido monetariamente (parágrafo único) e o montante assim determinado constituirá, se positivo, o saldo do imposto a pagar e, se negativo, o imposto a restituir.*

*J*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

Dessarte, no tocante aos rendimentos auferidos mensalmente, embora a sua tributação se dê à medida que foram percebidos, devem ser submetidos ao ajuste anual. Isto porque, somente ao final de cada exercício fiscal, estabelecido pela legislação tributária como o período de doze meses do ano, é possível definir a renda a ser submetida de forma "definitiva" à tributação, após efetuadas as deduções autorizadas por lei.

Com efeito, embora a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos se dê mensalmente, sendo tais rendimentos submetidos à tributação à medida que foram sendo percebidos, tais recolhimentos são apenas antecipações do que for devido na declaração anual de rendimentos, pois que o fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas físicas, salvo nos casos de tributação definitiva, somente se perfaz ao final de cada ano-calendário, submetendo-se, o conjunto dos rendimentos à tributação pela tabela progressiva anual.

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 584.195/PE, de lavra do Relator Ministro Franciulli Netto, cujo excerto se transcreve:

*A retenção do imposto de renda na fonte cuida de mera antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos, uma vez que o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando poderá se verificar o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo.*

Desta forma, depreende-se que, o melhor entendimento para as normas que regem a tributação do IRPF é a de que a legislação determinou a obrigatoriedade, durante o ano-calendário, de o sujeito passivo submeter à tributação os determinados rendimentos de forma antecipada, cuja apuração definitiva somente se dará quando do acerto por meio da declaração de ajuste anual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

Sob esse pórtico, tem-se que a responsabilidade da fonte pagadora não pode ser entendida como infinita e indeterminadamente no tempo e no espaço. Há que se ter um termo final a esta responsabilidade e, este termo final, materializa-se quando da entrega da declaração de ajuste anual, oportunidade em que o sujeito passivo direto da obrigação tributária está obrigado a informar todos os rendimentos percebidos no ano-calendário, apurando se há saldo de imposto a pagar ou valor a ser restituído.

Portanto, após a data da entrega da declaração de ajuste anual, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda – pessoa física -, se for o caso, há que ser efetuado em nome do sujeito passivo direto da obrigação tributária, ou seja, o beneficiário e titular da disponibilidade jurídica e econômica do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte. A falta de retenção do imposto de renda na fonte pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para fins de tributação, na declaração de ajuste anual, do contrário a inclusão deverá ser efetuada de ofício pela autoridade fiscal.

Este tem sido o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, órgão uniformizador da jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, o que fica demarcado no Acórdão CSRF/01-05.026, de 09/08/2004, em Recurso Especial no Acórdão nº 106-128.643, cujo entendimento se resume na ementa a seguir transcrita:

*IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - ANTECIPAÇÃO - FALTA DE RETENÇÃO – LANÇAMENTO APÓS 31 DE DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO – EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer após 31 de dezembro do ano do fato gerador, incabível a constituição de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

*crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte, pessoa jurídica pagadora dos rendimentos.  
Recurso especial negado.*

Dessarte, não há a nulidade alegada no lançamento, pois efetuado em nome do sujeito passivo, que deveria ter oferecido os rendimentos à tributação, quando da declaração de ajuste anual.

Enfrentada a preliminar, passamos à análise das questões de mérito.

No mérito, a defesa do sujeito passivo se funda no entendimento de que as verbas recebidas de Organismo Internacional, em decorrência de programa implementado no Brasil pela ONU estariam acobertadas pela isenção inscrita no artigo 5º, II, da Lei nº 4.506, de 1964, reproduzido no artigo 22 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, que 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. (destaques da transcrição)*

A matéria em exame, não é nova para este colegiado.

Primeiramente, houve o entendimento no âmbito deste Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que os rendimentos percebidos em decorrência de serviços prestados ao PNUD, independente da função exercida, efetiva ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

temporária, por força do disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN) e do artigo 23 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1994, seriam isentos.

Contudo a questão foi submetida à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando da instalação da sua Quarta Turma, em razão de recurso interposto pela Fazenda Nacional, na sessão de 15 de março de 2005, quando foi alterado o entendimento até então firmado, veiculado em voto vencedor da lavra da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no Acórdão CSRF/04-00.004, cujos termos estão resumidos na ementa a seguir transcrita:

*IRPF. RESTITUIÇÃO. EXERCÍCIOS DE 1997 E 1998. Não se comprovando a ocorrência de pagamento indevido de tributo, não há que se falar em restituição (art. 165, inciso I, do CTN).*

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

*Recurso especial provido.*

Naquela ocasião, entendeu a Corte Administrativa que, analisando-se o artigo 5º, II, da Lei nº 4.506, de 1964, resta claro que os incisos I e III são dirigidos a estrangeiros, sejam eles servidores diplomáticos, de embaixadas, de consulados ou de repartições de outros países.

Por outro lado, a norma inscrita no inciso II menciona genericamente os "servidores de organismos internacionais", nada esclarecendo sobre o seu domicílio, o que poderia conduzir ao juízo de que ali estariam incluídos aqueles servidores os domiciliados no Brasil.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

Entretanto, o parágrafo único do artigo em tela determina que, relativamente aos demais rendimentos produzidos no Brasil, os servidores citados no inciso II são contribuintes como residentes no estrangeiro.

Sob esse pórtico, não haveria sentido a lei determinar que um cidadão brasileiro, domiciliado no país, tenha seus rendimentos submetidos à tributação como se fora residente no exterior.

Com efeito, resta de tal interpretação, que o inciso II do artigo 5º da Lei nº 4.506, de 1964, ao contrário do que à primeira vista pode parecer, não abrange os domiciliados no Brasil.

De outra banda, argumenta o sujeito passivo que a aplicação do dispositivo legal em foco à espécie se tem reforçada pelo cumprimento da exigência por ele veiculada, no sentido de que a isenção seja concedida aos servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte tem de estar prevista em tratado ou convênio.

Tratando-se da operacionalização de Organismo Internacional ligado à ONU há o "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 determina:

**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';*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

*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'. (destaques da transcrição)*

As facilidades, privilégios e imunidades acima reportados devem seguir os ditames do comando do artigo V.l.a, da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, firmada em Londres, em 13/02/1946, e promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 16/02/1950, que preceitua:

**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.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

*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.(destaques da transcrição)*

Depreende-se das normas transcritas que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos é dirigida a funcionários da ONU.

Por outro lado, a redação da Seção 17, trazida à colação, 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. Com efeito, 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.

Os contratados em decorrência de programa ligado à ONU são técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não havendo fundamento legal que lhes permita usufruir as mesmas vantagens relacionadas no artigo V da Convenção da ONU.

Esse entendimento se fortalece frente à redação do artigo VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, que trata dos privilégios ou imunidades necessárias aos técnicos para o desempenho de suas missões, quando a serviço das Nações Unidas, que 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

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

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.

Fica, assim, demarcada a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU, que gozam 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.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

Diante do exposto, por não se tratar o sujeito passivo de funcionário internacional pertencente ao quadro estatutário da ONU, mas sim, de técnico, residente no Brasil, a serviço de Organismo Internacional, não há como reconhecer a isenção pleiteada.

Argumenta, ainda, o recorrente que, em resposta à pergunta nº 177, do Manual de Perguntas e Respostas do Imposto de Renda, no ano-calendário 1995, exercício 1996, a Secretaria da Receita Federal afirma que, sobre os rendimentos oriundos do trabalho de funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD, em funções específicas nesse organismo, não incidirá imposto sobre a renda.

Entretanto, perscrutando-se o Manual de Perguntas e Respostas referente ao ano-calendário 2002, exercício 2003, aquele tratado no auto de infração guereado, está demarcado, na pergunta nº 137, o seguinte:

**137 — Qual é o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionário do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil (PNUD), da ONU?**

*Os rendimentos do funcionário do PNUD, da ONU, têm o seguinte tratamento:*

**1 - Funcionário estrangeiro**

*Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, bem como os produzidos no exterior, não incide o imposto de renda brasileiro.*

*É contribuinte do imposto de renda brasileiro, na condição de não-residente no Brasil, quanto aos rendimentos que tenham sido produzidos no Brasil, tais como remuneração por serviços aqui prestados e por aplicação de capital em imóveis no País, pagos ou creditados por qualquer pessoa física ou jurídica, quer sejam estas residentes no Brasil ou não.*

*Caracteriza-se a condição de residente, se receber de fonte brasileira rendimentos do trabalho com vínculo empregatício.*

**2 - Funcionário brasileiro**

*Os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo não se sujeitam ao imposto de renda brasileiro, desde que o nome do funcionário conste da relação entregue à SRF na forma do anexo II da IN SRF nº 208, de 2002.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

*Quaisquer outros rendimentos percebidos, quer sejam pagos ou creditados por fontes nacionais ou estrangeiras, no Brasil ou no exterior, sujeitam-se à tributação como os demais residentes no Brasil.*

**3 - Pessoa física não pertencente ao quadro efetivo**

*Os rendimentos de técnico que presta serviço a esses organismos, sem vínculo empregatício, são tributados consoante disponha a legislação brasileira, quer seja residente no Brasil ou não.*

Por não se tratar o sujeito passivo de funcionário estrangeiro, resta analisarmos as duas outras situações.

Se o recorrente estivera enquadrado na categoria de funcionário brasileiro de Organismo Internacional ligado à ONU, como defende, os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo não se sujeitam ao imposto de renda brasileiro, desde que o nome do funcionário conste da relação entregue à Secretaria da Receita Federal, na forma do anexo II da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002. Quaisquer outros rendimentos percebidos, quer sejam pagos ou creditados por fontes nacionais ou estrangeiras, no Brasil ou no exterior, sujeitam-se à tributação como os demais residentes no Brasil.

Mesmo se considerado como funcionário brasileiro de Organismo Internacional ligado à ONU, o recorrente não atende à exigência de estar nomeado em relação enviada pelas Nações Unidas, o que o exclui da isenção reportada.

Melhor direito não socorre o recorrente se considerar tratar-se de pessoa física não pertencente ao quadro efetivo, quando os rendimentos de técnico que presta serviço a esses organismos, sem vínculo empregatício, são tributados consoante disponha a legislação brasileira, quer seja residente no Brasil ou não.

Pede, ainda, o recorrente a revisão das bases de cálculo adotadas, vez que foram considerados os salários brutos, sem as deduções permitidas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

Nos autos (fl. 15), encontra-se a declaração de ajuste anual, referente ao ano-calendário 2002, exercício 2003, apresentada pelo recorrente.

A escolha da tributação dos rendimentos declarados fez sob a forma da declaração simplificada, em que, as deduções da base de cálculo permitidas são substituídas pelo desconto equivalente a 20% (vinte por cento) do rendimento bruto.

Com base na opção do sujeito passivo, a fiscalização elaborou o auto de infração, em que foi adotada a dedução simplificada de 20% (vinte por cento) do montante dos rendimentos recebidos, não havendo reparos a serem feitos nesse sentido.

O recorrente pleiteia, ainda, a exclusão da multa de ofício ou, alternativamente, da multa isolada aplicada por falta de recolhimento do carnê-leão.

Para respaldar o pedido da retirada da multa de ofício, afirma o recorrente não ter perpetrado a omissão de rendimentos inscrita no auto de infração, vez que houvera apresentado os rendimentos como isentos e não tributáveis de acordo com a legislação vigente.

Realmente, o recorrente informou os rendimentos auferidos do Organismo Internacional que o contratou para prestação de serviços como se isentos fossem, entretanto, conforme antes aduzido, as normas legais não protegiam esse entendimento. Com efeito, tendo a autoridade fiscal observado a classificação indevida dos rendimentos, efetuou o lançamento, aplicando a penalidade por não terem eles sido submetidos à tributação devida.

Consoante com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo devido enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, pp. 336/337) discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

*a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do designio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...)*

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do Código Tributário Nacional, já antes citado, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

nesta Lei ou em lei tributária", extraíndo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício -, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

*In casu*, a multa de ofício aplicada no lançamento teve esteio no artigo 45, I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e a sua exclusão, como pleiteado pelo recorrente, não encontra guarida, vez que não há previsão legal para tal, e o lançamento tributário deve ser estritamente balizado pelos ditames legais, devendo a Administração Pública cingir-se às determinações da lei para efetuá-lo ou alterá-lo.

Entretanto, impende ainda que sejam feitas considerações no tocante à multa isolada aplicada por falta de recolhimento do carnê-leão, referente aos rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas.

Na espécie, referida penalidade foi aplicada em concomitância com aquela que diz respeito à falta de oferecimento dos rendimentos auferidos à tributação, ou seja, o objeto do lançamento.

Essa matéria já foi enfrentada por este colegiado que, em diversas vezes e à unanimidade, tem decidido pelo afastamento da penalidade sob o argumento da impossibilidade de coexistir a referida multa isolada conjuntamente com a multa de ofício normal, incidente sobre o tributo objeto do lançamento. Isto porque tal fato afronta toda nossa construção jurídica que repudia a dupla penalização, vez que, estando o contribuinte punido com a referida multa de ofício, não há como lhe imputar outra penalidade sobre a mesma base de cálculo.

Por fim, solicita o recorrente a manifestação dos órgãos envolvidos no contrato de trabalho, especificamente, PNUD, ABC, IBAMA e MMA, e da cópia do projeto de cooperação, bem como o balanço das contribuições orçamentárias nele realizadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000257/2004-21  
Acórdão nº. : 106-16.332

Deixo de considerar tais solicitações vez que entendo não serem as informações que possam ser prestadas por meio delas relevantes para o julgamento em questão.

Dessarte, com as presentes considerações e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa isolada exigida em concomitância com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 29 de março de 2007.

*Ana Neyle Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA