



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	14041.000263/2005-60
Recurso nº	149.376 Voluntário
Matéria	IRPF - Exercício 2003
Acórdão nº	102-48.100
Sessão de	07 de dezembro de 2006
Recorrente	ALCYR MEDEIROS GUIMARÃES
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2002

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 faltarem 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 da exigência a multa isolada concomitante com a multa de ofício, 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: 19 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente convocado), SILVANA MANCINI KARAM, LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada) e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros: JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.

Relatório

ALCYR MEDEIROS GUIMARÃES 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).

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

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

“Contra o contribuinte em epigrafe foi emitido o auto de infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, referente ao exercício 2003, ano-calendário de 2002, lavrado por AFRF da DRF/Brasília/DF. A ciência do lançamento ocorreu em 19/04/2005, conforme Aviso de Recebimento de fl. 90. O valor do crédito tributário apurado está assim constituído: (em Reais)

<i>Imposto</i>	<i>24.731,77</i>
<i>Juros de Mora (cálculo até 28/02/2005)</i>	<i>7.778,14</i>
<i>Multa Proporcional (passível de redução)</i>	<i>18.548,82</i>
<i>Multa Exigida Isoladamente</i>	<i>14.200,19</i>
<i>Total do Crédito Tributário</i>	<i>65258,92</i>

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\$ 89.933,70, informados indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis 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 03/05/2005, o lançamento foi impugnado, em petição de fls. 93/105, acompanhada dos documentos de fls. 106/152, na qual se alega, resumidamente, o quanto segue:

Preliminarmente, por meio de transcrição dos arts. 43 e 45 do Código Tributário Nacional – CTN, sustenta que a responsabilidade pelo pagamento do Imposto de Renda é da fonte pagadora (PNUD), independente de constar no contrato de trabalho que a obrigação pela retenção do Imposto seria do contratado. Por conseguinte, os valores recebidos são líquidos.

Ainda, de forma preliminar, solicita a exclusão dos juros de mora e das multas em observância ao parágrafo único do art. 100 do CTN, pois acredita que aplicam-se a eles os Pareceres Normativos n.ºs. 17, de 06/04/1979 e 03, de 28/08/1996. Tais



Pareceres, feitos em atendimento à consultas do PNUD, esclarecem que não têm direito à isenção os funcionários recrutados no local e que sejam remunerados à taxa horária, condições cumulativas. Situação diversa tem o contribuinte, posto que trabalhava de forma permanente para o Organismo.

Relata que foi contratado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD/ONU, a fim de trabalhar com horário pré-estabelecido, sob subordinação hierárquica, em labor não eventual e mediante o recebimento de salários fixos mensais. De acordo com o previsto em convenções e acordos internacionais promulgados pelo Brasil, deveria gozar de isenção de Imposto de Renda em virtude de trabalhar para Organismo Internacional, mas, apesar de haver informado na declaração de rendimentos que gozava de isenção, foi surpreendido com o auto de infração.

A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto n.º 27.784, de 1950, dispõe nas Seções 17 e 18 do artigo V que as categorias de funcionários determinadas pelo Secretário-Geral da ONU, segundo lista submetida à Assembléia Geral e comunicada aos Governos dos membros, estarão isentos de qualquer imposto sobre salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas.

Defende, então, a supremacia dos tratados internacionais em relação à legislação interna, por força do disposto no art. 5.º, § 2.º da Constituição Federal e nos arts. 96 e 98 do CTN e a aplicação da Convenções indistintamente aos funcionários estrangeiros ou nacionais dos Organismos Internacionais.

A seguir, adota as razões contidas na decisão prolatada pelo Juiz Substituto da 19.ª Vara Federal de Brasília/DF, o Dr. Juliano Taveira Bernardes, no processo n.º 99.9405-8, em 05/02/2001, transcritas na impugnação e resumidas adiante.

A fruição da isenção depende do contribuinte incluir-se dentre as categorias indicadas pelo Secretário Geral da ONU (Seção 17 do art. V do Decreto n.º 27.784, de 1950); enquadrar-se na conceituação de “funcionário da ONU”; e de determinar se é necessária a veiculação de seu nome na lista periódica prevista no dispositivo.

O primeiro requisito foi cumprido com a Resolução n.º 76 da ONU, de 07/12/1946, que outorgou os privilégios e imunidades mencionados nos artigos V e VII da Convenção em tela a todos os membros do pessoal das Nações Unidas, à exceção daqueles recrutados no local e que sejam remunerados à taxa horária, condições estas cumulativas.

Foi cumprido, também, o segundo requisito ao se afastar a limitação dos privilégios e imunidades previstos na Convenção daqueles que atendam ao art. 4.1 do Estatuto de Pessoal da ONU, e considerar o conceito nacional de “funcionário”. No direito pátrio, o termo “funcionário” é de utilização exclusiva na definição de servidores públicos civis e, portanto, a alusão a funcionários da ONU deve ser entendida como empregados da ONU. O contribuinte atendeu a todos os requisitos necessários para a configuração de uma relação de emprego, conforme estabelece o art. 3.º da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT.

Quanto à identificação das categorias dos funcionários a serem beneficiados com a isenção, o Conselho de Contribuintes têm considerado ser inexigível do contribuinte a produção desta prova. Ademais, a Resolução n.º 76, de 1946 já determinou as categorias favorecidas com a isenção, logo a comunicação periódica é mera faculdade deferida ao Secretário Geral da ONU e não requisito de gozo da isenção.

Assim, conclui que preenche todos os requisitos para a fruição da isenção.

Seu entendimento é corroborado por orientações emanadas pela Receita Federal, contidas no Parecer CST n.º 717, de 06/04/1979 e nas perguntas 172 e 176 do Manual

Perguntas e Respostas de 1995, transcritos. Transcreve, também, jurisprudência da Sexta Câmara do Primeiro Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, favoráveis a sua tese.

Por fim, solicita a declaração de insubsistência do auto de infração e a conseqüente inexigibilidade do crédito tributário lançado. (...)”

A DRJ proferiu em 30/11/2005 o Acórdão nº 15.830 (fls. 154-164), que julgou procedente o auto de infração pelos seguintes fundamentos:

“(...) Conforme será visto adiante, o contribuinte não se enquadra na categoria dos funcionários do PNUD 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.

Serão analisados, a seguir, os dispositivos que regulam a matéria, a começar pelo art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, reproduzido no art. 22 do RIR/1999, litteris: (...)

Verifica-se que a isenção prevista no art. 5º da Lei nº 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.

Nenhum dos requisitos foi atendido pelo contribuinte, vez que não é servidor da ONU e tampouco reside no exterior.

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 beneficiada pela isenção prevista no art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, impõe-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.

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. Dispõe o artigo V do referido acordo: (...)

1. O Governo, caso ainda não esteja obrigado a fazê-lo, aplicará aos Organismos, a seus bens, fundos 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; (grifos)

Visto que o PNUD confunde-se com a própria ONU, com relação aos seus funcionários, aplica-se a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, adotada em Londres, em 13/02/1946, 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.

A seguir transcreve-se os artigos V e VI da mencionada Convenção: (...)

A Convenção que rege o tema nada estabelece sobre qual deva ser o domicílio 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 (artigo IV), os funcionários (artigo V) e os técnicos a serviço da ONU (artigo VI), e que conste na lista elaborada pelo Secretário Geral, sujeita à comunicação periódica aos Governos dos Estados Membros.

Como se vê, diferentemente do entendimento do contribuinte, a necessidade de indicação dos nomes e das categorias dos funcionários que tem direito à isenção representa uma exigência da própria Convenção e não do Governo Brasileiro ou da Receita Federal.

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 da ONU 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 (Dec. n.º 27.784, de 1950, art. V, Seção 18, letra 'b').

Já para os técnicos que prestam serviços a estes Organismos, sem vínculo empregatício, a isenção de impostos não foi arrolada dentre os privilégios e imunidades a que têm direito (Dec. n.º 27.784, de 1950, art. VI, Seção 22).

É pertinente mencionar, também, a Instrução Normativa SRF n.º 073, de 1998, revogada pela IN SRF n.º 208, de 2002, porém, vigente à época da ocorrência do fato gerador. A redação deste artigo foi mantida na Instrução atualmente em vigor, fazendo apenas algumas alterações no que se refere ao órgão da Receita Federal que receberá as informações dos Organismos Internacionais. Assim dispõe: (...)

A IN SRF n.º 73, de 1998 confirma a interpretação feita da Convenção, isto é, os rendimentos auferidos de Organismos Internacionais pelos residentes no Brasil estão sujeitas à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório, exceto os recebidos por pessoas físicas aqui residentes relacionadas nas listas enviadas à Receita Federal pelos Organismos. (...)

Do exposto até aqui, podemos concluir que a isenção de impostos 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, in casu, enquadrar-se como funcionário do PNUD; 2) seus nomes sejam relacionados e informados à Receita Federal por tais Organismos, como integrantes das categorias por elas especificadas.

O contribuinte firmou Contrato de Serviço com o PNUD (CONTRATO N.º 1999/002819) (fls. 58/73), no qual é dito:

III. DA REMUNERAÇÃO

(.....)

O CONTRATADO não estará isento do pagamento de imposto em virtude deste contrato, obrigando-se ao pagamento de impostos, encargos, taxas e outros tributos devidos em função das importâncias recebidas sob este contrato, conforme Legislação aplicável.

IV. DA DENOMINAÇÃO

O CONTRATADO será considerado consultor independente. O CONTRATADO não será considerado, sob aspecto algum, membro do quadro de funcionários da Agência Nacional de Execução do Projeto ou do PNUD. (grifos)

Não restam dúvidas, de acordo com as alegações e provas contidas nos autos, que o contribuinte não pertencia ao quadro efetivo do PNUD, 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.

Após verificar que os rendimentos auferidos estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda, cabe perquirir de quem é a responsabilidade pelo pagamento.

A ONU, segundo o disposto no art. I do Decreto n.º 27.784, de 1950, tem personalidade jurídica própria e, no que se refere a tributos, é exonerada de todo imposto direto (letra 'a' da Seção 7 do art. II do citado diploma legal). Conjugando os dispositivos mencionados, vê-se que a personalidade jurídica da ONU é diversa de seus agentes, funcionários e prestadores de serviço e que a exoneração de tributos a ela concedida não se estende às pessoas físicas que dela participam.

Por conseguinte, a ONU não é responsável pelo recolhimento de tributos incidentes sobre os salários e emolumentos pagos, dado que lhe é reconhecida por convenção internacional a imunidade (Decreto n.º 27.784, de 1950). Em sendo devido os tributos sobre os salários e emolumentos pagos, exonera-se a obrigação pela retenção e recolhimento pela fonte pagadora (ONU) e transfere-se tal responsabilidade para o contribuinte, sujeito passivo direto da obrigação tributária, a ser feito sob a forma de recolhimento mensal obrigatório.

No que concerne às jurisprudências invocadas há que ser esclarecido que as decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios. (...)

Temos, então, que os rendimentos recebidos pelo contribuinte do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, 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 (carnê-leão) no mês do recolhimento, sem prejuízo do ajuste anual.

Quanto à solicitação de 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.ºs. 17, de 1979 e 03, de 1996, verifica-se que o contribuinte encontra-se em situação diversa da exposta nos Pareceres. Ele não enquadra-se na condição de funcionário do Organismo, não sendo possível beneficiar-se com a exclusão de penalidades prevista no art. 100 do CTN por observância das orientações contidas nos Pareceres. O pedido de exclusão de penalidades deve, por tal motivo, ser indeferido.

A segunda infração, multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do carnê-leão, foi impugnada pelo contribuinte somente de forma indireta ao discordar da tributação dos rendimentos auferidos do PNUD. Conseqüentemente, ao ser mantido o imposto lançado, fica mantida a aplicação da multa. (...)

Aludida decisão foi cientificada em 23/12/2005 (fl. 167), sendo que no recurso voluntário, interposto em 12/01/2006 (fls. 168-181), o digno representante do contribuinte discorre as seguintes alegações (*verbis*):

“(...) A Organização das Nações Unidas, por intermédio de suas Agências Especializadas, mantém diversos programas de assistência e cooperação técnica com os Governos dos Estados Membros, dentro dos quais são desenvolvidos projetos em atendimento aos próprios interesses dos países signatários.

A prestação dessas atividades visa promover o desenvolvimento econômico e social dos povos, e foi precedida pela promulgação de Convenções e Acordos nos quais são previstas obrigações para os países signatários, de forma a proporcionar a plenitude dos objetivos a que se propõem - a ONU e os Estados - nas atividades desenvolvidas.

Visando agilizar e dar maior integração com a comunidade alvo, os Organismos Internacionais vinculados à ONU incluem, no seu Corpo Funcional, profissionais nacionais dos Países Membros de reconhecida capacidade, que, em etapas anteriores, assimilaram conhecimentos especializados como funcionários da organização das Nações Unidas.

Dessa forma, passam a trabalhar como funcionários desses Organismos, jeitos às normas e procedimentos estabelecidos pelos entes de direito público externo, e que não correspondem àqueles vigentes no Brasil em condições e circunstâncias de trabalho; e, assim, são, também, por prerrogativas e privilégios previstos nas Convenções e Acordos firmados pelos Estados Membros.

Inicialmente, vale ressaltar que os argumentos utilizados pela autoridade de 1ª instância quando do mérito de sua decisão, não podem prosperar.

A autoridade de 1º grau tenta sustentar seu entendimento de que o(a) recorrente não faz jus à isenção concedida pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, e também que esta está obrigado ao recolhimento de tributos sobre os rendimentos recebidos do Organismo Internacional em função das peculiaridades do trabalho realizado. Auto de Infração atacado exige do(a) postulante pagamentos à título de 'omissão de rendimentos' sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), auferidos por restação de serviços.

Contudo, ocorre que esta não é a situação fática dos acontecimentos. O(A) recorrente é funcionário(a) de organismo internacional, do qual o Brasil participa. Assim sendo, há enquadramento perfeito nos moldes do artigo 22, II do Regulamento do Imposto de renda - RIR/1999. Atentemo-nos: (...)

A previsão legal que se verifica desde a edição da Lei n.º. 4.506/1964 artigo 5º), até a Lei n.º. 7.713/1988 (artigo 30), foi reproduzida no artigo 22 do RIR/1999, donde se conclui que outro não era o objetivo da norma legal, senão o de isentar de recolhimento o imposto inundo do rendimento do trabalho percebido por Servidores de Organismos Internacionais.

Da interpretação da norma legal, podemos afirmar que o rendimento de trabalho não foi especificado como sendo oriundo do trabalho assalariado ou não, com ou sem vínculo empregatício. Significa dizer que a norma legal não fez distinção entre trabalhos de qualquer natureza. Basta ser rendimento do trabalho. No tocante aos servidores, tais rendimentos por eles percebidos sob os aspectos trabalhistas da questão, já foram exaustivamente analisados, delimitados, definidos pela CLT e pela legislação complementar, além de reiteradas decisões da Justiça Especializada do Trabalho.

Não bastasse isso, a Receita Federal, em seu manual de orientações aos contribuintes, cuida especificamente do assunto, valendo notar que todos os manuais vêm se sucedendo ao longo dos anos com a mesma orientação, qual seja a da isenção tributária.

Consubstanciado na pergunta 172 do manual dos contribuintes 'Perguntas Respostas, do IRPF/95', tem-se a seguinte orientação: (...)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em abono à tese do(a) recorrente, julga que o artigo V, Seção 18, letra 'b', da Convenção promulgada pelo Decreto N 59.308/66,

determina que os funcionários da ONU estão isentos de qualquer imposto sobre as remunerações pagas pela organização. Dessa forma, a Câmara Superior conclui que o objetivo da norma é estabelecer a isenção tributária sobre as remunerações pagas a todos aqueles que exerçam funções junto a organismos internacionais, e que é inegável a isenção sobre remunerações auferidas ;m razão do trabalho executado para organismos internacionais, quando o mesmo têm as características de jornada de trabalho, o que é o caso, mediante remuneração mensal, o que também ; o caso, revelando uma condição de funcionário do organismo, sendo irrelevante o fato de tratar-se de membro efetivo do quadro das Nações Unidas ou técnico contratado por tempo determinado para exercer funções junto a uma dessas entidades internacionais (Acórdão CSRF/01-04.131).

Apesar do julgador de 1º grau concordar, e não podia ser diferente, que prevalecem sobre a legislação pátria os tratados e as convenções internacionais das quais o Brasil é signatário, torna-se necessário o retorno à interpretação das disposições da legislação internacional aplicável a matéria, amplamente destacada na impugnação, para o perfeito entendimento da situação discutida nos autos.

No que se refere à legislação, a decisão a quo embasou-se, principalmente, no exame da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto n.º. 27.784/50, especialmente os artigos V e VI, que reproduziu.

Valeu-se do Estatuto do Pessoal da ONU para caracterizar o que vêm a ser funcionário das Nações Unidas, concluindo pela necessidade de nomeação para aqueles que serão "membros do pessoal", que, pela decisão de 1ª instância, equívalem a ser 'funcionários'.

Quando da impugnação, além da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, foram apresentados em defesa do(a) ora recorrente a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas e o Decreto n.º 59.308, de 23 de setembro de 1996.

Os dispositivos da referida Convenção, promulgada pelo Decreto n.º.52.288/63, seguem a mesma linha da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, inclusive quanto à isenção de tributos. (...)

O Decreto n.º. 59.308 promulgou o 'Acordo Básico de Assistência Técnica com a organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica', tendo em vista a aprovação pelo Congresso Nacional do referido Acordo por intermédio do Decreto Legislativo n.º. 11, de 1966.

O pré-citado Acordo disciplina a prestação de assistência e cooperação técnica, bem como a realização de programa de operações de mútua conveniência, dispondo no "Artigo V - Facilidades, Privilégios e Imunidades", verbis: (...)

Essas normas de direito internacional não traçam distinções entre as categorias de funcionários - peritos de assistência técnica- agentes - para efeito da aplicabilidade as disposições constantes da 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências especializadas.'

O cerne da motivação da referida decisão está na necessidade de serem comprovados dois fatos: o(a) recorrente ser funcionário(a) do organismo internacional e de ter ido nomeado(a) para a função, pois, segundo o julgador de primeira instância, a isenção de impostos ocorre sobre salários e emolumentos recebidos por funcionários nomeados da ONU. E daí conclui que a isenção atinge 'o funcionário brasileiro pertencente ao quadro efetivo' do organismo internacional.

As conclusões contidas na decisão recorrida que segundo aquela autoridade tributária justificam a manutenção do lançamento, são frutos de mera interpretação lé parte da legislação internacional que rege a matéria, como se verá a seguir.

Destaque-se que as convenções e tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário, incorporam-se à legislação pátria, harmonizando-se com as nossas leis internas.

Superada a tradução de idioma, que por si só pode gerar pequenas distorções, enfrenta-se a avaliação do verdadeiro sentido das disposições normativas e dos vocábulos empregados, que não podem ser analisadas de forma literal.

Ora, se a decisão recorrida exige a prova da nomeação, está presa à nomeação formal presente na legislação brasileira, que não necessariamente corresponde à apontada nomeação exigida para ser funcionário da ONU.

Em especial, no que tange ao(à) recorrente, está comprovado nos autos o exercício permanente junto a organismo internacional, fazendo jus a rendimentos mensais seguro de vida em grupo, seguro saúde obrigatório, jornada de trabalho entre outros.

O(A) recorrente cumpriu jornada regular de trabalho, assina folha de ponto, está subordinado à hierarquia do organismo, somente pode gozar férias por período determinado autorizado pela chefia, restando mais do que evidente a sua condição de funcionário(a) do organismo internacional e o vínculo empregatício.

A ONU, por intermédio de suas agências especializadas, emite documentação na qual evidencia a não incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos em razão de trabalhos executados para os organismos internacionais.

É importante ser salientado que todos os contratos de brasileiros para o desempenho de funções nos organismos internacionais, seja nos projetos vinculados ou não, são ratificados pelo governo brasileiro por intermédio do Ministério das Relações Exteriores.

São contratos peculiares próprios aos organismos internacionais aplicados em vários países, com vínculo permanente de trabalho, apesar de estabelecerem condições diversas daquelas que vigoram nos contratos de trabalho em nosso país. Muitos dos funcionários autuados pela Receita Federal pertencem ao quadro do organismo internacional há mais de 10 anos.

A APLICABILIDADE DO ART. 23 DO RIR/1999

Está equivocada a conclusão expressa na referida decisão no sentido de que as disposições contidas no artigo 22 do RIR não se aplicam ao(à) Recorrente.

O mencionado artigo, atinge os rendimentos do trabalho auferido pelos servidores de organismos internacionais, tanto os estrangeiros com os nacionais, pois, quando há necessidade de ser feita a distinção de nacionalidade, ela ocorre, como nos incisos I e III que são específicos para estrangeiros.

Desta forma, fica claro que para a aplicação das disposições do inciso II não há distinção entre servidores nacionais e estrangeiros. Todavia, em relação aos estrangeiros e aos brasileiros domiciliados no exterior aplica-se o previsto no parágrafo único.

Fica, pois, definitivamente caracterizado que é isento o rendimento do trabalho percebido por servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte ou mantenha acordo ou convênio, por força da legislação pertinente ao caso, e por força de legislação complementar que a própria Receita Federal expendeu, conforme está no

Parecer CST n.º 897, de 31 de outubro de 1973, que analisando o artigo 13, letra 'b', do RIR/66, posteriormente reproduzido no artigo 15 do RIR/80 e no artigo 23 do RIR/1999, todos tendo como base legal o artigo 5º da Lei n.º 4.506/64, menciona: (...)

O pré-citado Parecer não estabeleceu que a isenção prevista na legislação 'refere-se somente a funcionários domiciliados no exterior'.

AS ORIENTAÇÕES DA RECEITA FEDERAL OS PARECERES NORMATIVOS

A orientação emanada da Receita Federal por intermédio de Pareceres Normativos, tanto o de n.º 717, de 06 de abril de 1979, amplamente comentado na impugnação e que foi elaborado em atendimento à consulta feita pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento/PNUD - argumento de defesa enfrentado superficialmente pela decisão recorrida - como o mais recente, Parecer Normativo n.º 03, de 28 de agosto de 1996, é no sentido de que não são abrangidos pela isenção 'os funcionários recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária, condições essas cumulativas'.

Como se vê, os atos normativos da Receita Federal não atribuem aos funcionários do organismo internacional a conotação restritiva contida na referida decisão, e dão como tributáveis somente os rendimentos auferidos pelos funcionários remunerados por HORA TRABALHADA, o que não é o caso em tela. (...)

A elaboração da 'lista' é determinação a ser cumprida pelos organismos internacionais, que se descumprida, não acarreta qualquer responsabilidade a ser imputada aos funcionários das agências especializadas contratados no Brasil. Mas, pelo visto, e de acordo com o que está colocado no item 14 do PN n.º 717/79, a Receita Federal foi informada pela pessoa competente sobre a extensão do benefício a todos os funcionários brasileiros, exceto aqueles remunerados por taxa horária.

Inegavelmente que o ônus da prova é do Fisco, e que nos presentes autos foi cumprido, porém, de forma distorcida, uma vez que o Organismo Internacional contratante procura se esquivar da responsabilidade do enquadramento, com o fito de transferir para o sujeito passivo o dever da produção dos elementos probatórios de que sua remuneração percebida é isenta e não tributável.

O fato do(a) recorrente ter auferido rendimentos de fonte externa e que para tanto necessitava de aprovação do Secretário Geral da ONU, é questão interna do organismo internacional e que não interfere na situação tributária que aqui se discute.

Destaque-se que por ocasião da emissão do PN n.º 03/96, os processos administrativos fiscais relativos aos funcionários vinculados à organismos internacionais já estavam tramitando, e, mesmo assim, o órgão tributário da Receita Federal manteve a orientação anterior que em nada socorreu o julgador singular.

A Publicação PERGUNTAS E RESPOSTAS

Tanto o(a) ora recorrente como os julgadores de primeira instância valeram-se de orientação emanada da Secretaria da Receita Federal constante da publicação denominada 'Perguntas e Resposta'.

Essa publicação é de vital importância, pois seu objetivo primordial é orientar os contribuintes no preenchimento da declaração de rendimentos, e assim sendo, tem a obrigação de ser absolutamente clara e precisa.

Na defesa e na decisão recorrida foi apontada a pergunta n.º 172 da publicação do ano de 1995, que reproduz orientação relativo aos servidores do PNUD, também

aplicável aos demais servidores da ONU e de suas agências especializadas, que vinha se repetindo desde as publicações anteriores, sempre de forma compatível com a legislação vigente. (...)

Basta uma rápida incursão na melhor doutrina pátria para se perceber que a interpretação dada ao caso pela Receita Federal não condiz com os ensinamentos externados.

Se não se pode ultrapassar o sentido do que foi escrito pela lei, por força de princípios administrativos, não se pode também restringi-los a ponto de mudar seu conteúdo. Assim é que, quando a lei diz servidor, ela não se refere tão-somente a funcionário. Servidor tem abrangência maior e funcionário é espécie do gênero servidor. (...)

De toda a argumentação exposta, é ilação lógica que a designação 'funcionário' está, de forma implícita, inclusa na de 'agente público', a qual, por sua vez, está na de 'servidor público'. Entende-se, via de conseqüência, que o conceito de servidor público, ante a abrangência que lhe é inerente, engloba todos os demais, tais como: funcionários, empregados, agentes honoríficos, agentes políticos etc.

Cumprе destacar, por oportuno, que atualmente a palavra funcionário perdeu seu significado tendo sido substituída pela definição ampla e genérica introduzida pela Lei n.º 8.112/90, a qual traz menção tão-somente quanto a servidores públicos, eis que denominada 'Regime Jurídico Único dos servidores públicos civis da União'.

Destarte, inegável que o(a) recorrente insere-se no conceito de servidor acima exposto. De tal sorte, não cabe fazer-se exclusão de isenção na seara onde a própria legislação pertinente deixou claro e evidente a sua incidência, como no presente caso. Assim, fica evidente que o lançamento efetuado é improcedente, pois ainda que devido fosse o imposto, tal encargo não pode recair sobre o(a) recorrente.

No concernente à decisão hostilizada, não pode a mesma prosperar. Seus fundamentos não encontram respaldo nem mesmo na própria legislação invocada.

Sustentou a nobre prolatora da decisão recorrida que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas determina que a isenção é privilégio concedido aos funcionários da ONU e não aos técnicos a serviço.

Ora, preclaros julgadores, o(a) recorrente enquadra-se perfeitamente nos moldes da decisão singular. O(A) postulante foi empregado(a) no sentido mais estrito que possa permitir a palavra, consoante documentos comprobatórios anexados aos autos. Em verdade, o documento indigitado espelha com exatidão a existência de um contrato entre o(a) recorrente e o organismo internacional em questão o que mais uma vez corrobora o entendimento de que o mesmo faz 'jus' à isenção que pleiteia, por se tratar também aqui da existência do vínculo empregatício.

Assim, não há necessidade de maiores digressões sobre o tema visto que o(a) recorrente encontra-se inserida no item 2 - funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD (no caso em epígrafe de organismos internacionais, conforme analogia autorizada pelas questões seguintes do PERGUNTÃO, ao qual enquadram-se todos os demais Organismos Internacionais), e não, frise-se não no item 3 - pessoas físicas não pertencentes ao quadro.

Cumprе registrar, outrossim, quanto à não inclusão na lista fornecida pelo Sr. Secretário Geral da ONU do nome do(a) recorrente como beneficiário dos privilégios e imunidades, que o mesmo não ocorreu no ano em questão tendo-se em vista que neste não houve pronunciamento da autoridade competente neste sentido. Logo, não há como se penalizar os funcionários da ONU, dentre os quais está o postulante, por inércia imputável ao Secretário Geral, a quem cabia tomar tal providência.

De outra feita, o Parecer de n.º 717/79, espanca as dúvidas de todas as demais indagações que pudessem pairar sobre o tema. Ressalte-se que se trata de parecer da CSI (Órgão da Receita Federal, encarregado de elaborar a interpretação de normas legais e dirimir dúvidas sobre a aplicação da lei), onde figura como interessado a Representação do Programa da; Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil, acerca do tratamento tributário das remunerações pagas aos funcionários da ONU. No que tange ao Acordo de Cooperação Técnica, o qual remete à Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, a conclusão a que se chega é a extensão dos benefícios à todos os membros do pessoal, o que mais uma vez vem em socorro do postulante. Transcrevo brilhante trecho do aludido parecer: (...)

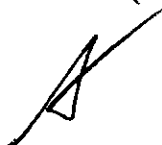
Diante desse Parecer, a obrigação de elaborar a lista, na qual deveria conter o nome do ora recorrente, é do Secretário Geral da ONU. Portanto, fazer prova desta inclusão não cabe ao(a) recorrente.

DO PEDIDO

Pelo exposto, ante os fundamentos de fato e de direito, bem como dos entendimentos da melhor doutrina apresentados, REQUER o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, para decretar a insubsistência do Auto de Infração, porque os rendimentos recebidos pelo(a) recorrente como funcionário(a) de organismo internacional, são alcançados pela isenção do imposto de renda pessoa física. (...)"

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos em 17/01/2006 (fl. 185), tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF nº 264/2002 (depósito recursal, à fl. 184).

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 verbas salariais recebidas PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, implementado no Brasil pela ONU - Organização das Nações Unidas, que o contribuinte declarou como rendimento isento e não tributável. Exige-se também a multa de ofício isolada pela falta de recolhimento mensal obrigatório do IRPF sobre tais rendimentos.

A matéria de fundo, rendimentos pagos pelo PNUD, 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

Matéria: IRPF

Data da Sessão: 21/06/2005

Relator(a): Leila Maria Scherrer Leitão

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 faltarem-lhes a condição de funcionário de organismos internacionais, este detentor de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária.
Recurso especial provido*

Peço vênha 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 no acórdão nº 104-20451 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 da 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

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 fenómeno 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 Assembleia 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 (...)."

Aos brilhantes fundamentos acima transcritos, que se aplicam integralmente ao presente litígio, nada merecer ser acrescentado.

Em relação à exigência cumulativa de multa de ofício e multa isolada, por falta de recolhimento do Carnê-Leão, 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 impositivas 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 sentido 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 n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais - Primeira turma, Acórdão nº 01-04.987, julgado em 15/06/2004).

Portanto, a multa de ofício isolada deve ser excluída no lançamento.

Conclusão

Voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa de ofício isolada.

Sala das Sessões- DF, em 07 de dezembro de 2006.

ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA