



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	14041.000303/2005-73
Recurso nº	151.926 Voluntário
Matéria	IRPF - Exercício de 2003
Acórdão nº	102-48.395
Sessão de	30 de março de 2007
Recorrente	CELSO DA SILVA FERNANDES
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2002

Ementa: IRPF - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD - TRIBUTAÇÃO – São tributáveis os rendimentos decorrentes da prestação de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, quando recebidos por nacionais contratados no País, por faltar-lhes a condição de funcionário de organismos internacionais, este detentor de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária. (Acórdão CSRF 04-00.024 de 21/04/2005).

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

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
Presidente



ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
Relator

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2007

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



Relatório

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

Trata-se de exigência de IRPF no valor original de R\$ 27.655,80 (inclusos os consectários legais).

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

“Contra o(a) contribuinte em epígrafe foi emitido o auto de infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, referente ao exercício 2003, ano-calendário de 2002, lavrado por AFRF da DRF/Brasília/DF. A ciência do lançamento ocorreu em 02/05/2005, conforme Aviso de Recebimento juntado aos autos. O valor do crédito tributário apurado está assim constituído (...)

O referido lançamento teve origem na constatação das seguintes infrações:

- Omissão de Rendimentos de Fontes no Exterior: omissão de rendimentos do trabalho recebidos de Organismos Internacionais (PNUD), 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 18/05/2005 foi apresentada a impugnação ao lançamento, na qual se alega, resumidamente, o quanto segue:

Preliminar

Defende que é parte ilegítima para figurar no pólo passivo da relação tributária, pois resta configurado o vínculo empregatício com o Organismo Internacional, sendo-lhe aplicável as prerrogativas e privilégios estabelecidos em convênios e acordos internacionais. Dessa forma, o salário recebido está sujeito à isenção prevista no art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964 e, por conseguinte, não houve omissão de rendimentos.

Mérito

Alega que não houve omissão de rendimentos, pois os informou como isentos e não-tributáveis na declaração de ajuste anual, em consonância com a legislação vigente, qual seja, o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, em vigor por força do art. 30 da Lei nº 7.713, de 1988 e observado o art. 98 do Código Tributário Nacional – CTN.

A isenção/não-tributação lhe foi conferida pela legislação acima e pelo Acordo Básico

de Assistência e Cooperação Técnica, promulgado pelo Decreto n.º 59.308, de 1966 e pela Convenção Sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto n.º 52.288, de 1963.

Ressalta que os atos internacionais se sobrepõem à legislação interna e prevêm que os funcionários das agências especializadas gozarão de isenções de impostos, quantos aos salários e vencimentos, a eles pagos pelas agências especializadas, além de equipararem os peritos e assistentes técnicos aos demais funcionários dos Organismos Internacionais.

A seguir, destaca que o Decreto n.º 3.751, de 2001 e a Portaria n.º 12, de 2001 do Ministério das Relações Exteriores – MRE estabelecem regras a serem observadas pela Administração Pública para a contratação de serviços técnicos continuados e de apoio em Unidade de Gerenciamento de Projetos – UGP, sujeitas à previa aprovação da Agência Brasileira de Cooperação do Ministério das Relações Exteriores – ABC/MRE.

Ademais, o pronunciamento da Receita Federal sobre o tema, feito no Parecer Normativo n.º 717, de 1979, transcrito, apresenta-se favorável à sua tese.

O(A) impugnante interpreta o art. 5º da Lei n.º 4.506, de 1964, com auxílio do art. 111 do CTN, e afirma que os residentes no Brasil têm direito à isenção do Imposto sobre os rendimentos pagos pelos Organismos Internacionais e que, em relação aos demais rendimentos por eles auferidos, a tributação se dá conforme as regras previstas para os residentes no exterior.

Transcreve, também, trechos do Parecer CST n.º 897, de 1973, do Parecer Normativo n.º 717, de 1979, da Solução de Consulta n.º 74, de 2000, da SRRF/8ª RF e a pergunta n.º 177 do Manual Pergunta e Respostas do IRPF/1996, além de jurisprudência administrativa e judicial.

Sustenta que a Lei n.º 4.506, de 1964, o RIR/1999 e o Decreto n.º 52.288, de 1963 não vinculam a isenção de Imposto a qualquer informação a ser feita pelos Organismos Internacionais acerca dos funcionários a serem beneficiados.

A restrição do direito à isenção, representada pela obrigação do nome do funcionário ser informado à Receita Federal pelos Organismos Internacionais, não pode ser feita por norma infralegal, como o foi pelas IN SRF n.º 073, de 1998 e IN SRF n.º 208, de 2002, sob pena de inobservância da hierarquia existente entre as normas legais.

A esse respeito, transcreve Acórdãos do Conselho de Contribuintes e enfatiza que o descumprimento pelo Organismo Internacional não acarreta aos funcionários contratados no País qualquer responsabilidade.

Dando continuidade, reforça a tese da existência de vínculo empregatício com o Organismo Internacional.

A partir de transcrição dos artigos 443 e 445 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, tece raciocínio de que o tipo de contrato existente com o Organismo Internacional, pelas suas características, configura contrato de trabalho por prazo indeterminado, sendo irrelevante o fato de tais características não constarem por escrito no Contrato, haja vista que pode o mesmo ser acordado tácita ou expressamente, verbalmente ou por escrito e por prazo determinado ou indeterminado.

Então, dado que foi contratada(a) pelo Organismo Internacional, que o(a) assalaria pelo desempenho de funções específicas previstas no Contrato e no Termo de Referência, resta demonstrada a existência de vínculo empregatício com o Organismo.

O(A) impugnante firmou Contrato com o Organismo Internacional e, ao seu ver, tal Contrato contém cláusula abusiva no tocante aos direitos e benefícios de que goza em relação ao contratante. Acredita que as cláusulas que representem restrições aos direitos trabalhistas consignados na Constituição Federal e na CLT e afronta à legislação nacional que dispõe sobre isenção são nulas de plenos direito.

Apesar do local físico onde exerce suas funções o Contrato foi firmado com o Organismo Internacional, o que demonstra a inexistência de vínculo empregatício com o Ministério no qual presta os serviços descritos no Contrato.

Ademais, na Ação Civil Publica, processo nº 05-1044/2001, foi firmado um Termo de Conciliação entre o Ministério Público do Trabalho e a União para dar continuidade aos Acordos de Cooperação na atual gestão pública, em vista da absoluta relevância social dos projetos de cooperação técnica internacional implementados através dos consultores técnicos. A continuidade dos Acordos se deu em função da ausência de vínculo entre os funcionários e os Organismos e à obrigação de realização de processo seletivo para contratação temporária.

Em seguida, defende que não poderia efetuar o recolhimento do Imposto por meio de carnê-leão, primeiro porque os rendimentos são isentos e segundo porque o carnê-leão é cabível para o recolhimento de Imposto incidente sobre rendimentos recebidos de pessoa física ou de fonte externa.

Os rendimentos, no caso, não eram pagos por pessoa física nem por fonte externa, mas sim depositados diretamente em sua conta corrente e provenientes do Órgão no qual prestava serviços.

E, caso fosse devido o Imposto, deveria ser pago mediante retenção pela fonte pagadora.

Alega, outrossim que caberia à Agência Brasileira de Cooperação do Ministério das Relações Exteriores – ABC/MRE, a responsabilidade pela coordenação dos projetos, cumprimento de benefícios e obrigações contratuais e retenção na fonte do Imposto devido.

Já o Acordo de Assistência Técnica isenta de prejuízo os Organismos e seus peritos, agentes e funcionários por atividades realizadas nos termos do Acordo.

Há, ainda, a Portaria nº 12, de 2001 do MRE, vigente até 2004, remetendo a ABC/MRE a administração dos recursos financeiros nacionais e internacionais alocados a projetos e atividades de cooperação, que inclui o registro e controle dos benefícios contratuais, retenções e respectivos recolhimentos.

Uma vez que não foi feita tal retenção, houve por parte da ABC/MRE o entendimento que os rendimentos auferidos no âmbito de tais projetos eram isentos.

Por fim, sustenta que caso não houvesse a isenção de Imposto prevista em lei, a obrigação pela retenção na fonte recairia sobre o Organismo Internacional e a ABC/MRE. Logo, o auto de infração, inclusive no tocante à multa de ofício, deveria sobre eles ser lançado.

Solicita, então, a improcedência do lançamento.(...)"

A DRJ proferiu em 31/03/06 o Acórdão nº 16854, do qual se extrai as seguintes conclusões do voto condutor (*verbis*):

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

O(A) contribuinte firmou Contrato(s) de Serviço com o PNUD (CONTRATO(S) N.º(s) 2001/003658) (fls. 112/120), no(s) qual(is) 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 Agencia Nacional de Execução do Projeto ou do PNUD. (grifos)

Não restam dúvidas, de acordo com as alegações e provas contidas nos autos, que o(a) contribuinte não pertencia ao quadro efetivo do(a) «Orgao», ou seja, não era funcionário(a) 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.

Foi solicitado, ainda, o reconhecimento do vínculo empregatício com o Organismo tendo como fundamentos alguns dispositivos da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT e a nulidade de cláusulas contidas no Contrato de Trabalho.

Ocorre, contudo, que não é atribuição da Julgadora se pronunciar acerca da validade ou invalidade de contratos de trabalho firmados pelo(a) contribuinte, que poderá sempre recorrer ao Poder Judiciário a fim de ter atendido seu pleito.

A julgadora partiu das provas contidas nos autos para firmar o convencimento necessário ao julgamento. O que indicam tais provas é que foi firmado Contrato com o Organismo no qual é dito que o(a) contratante não era funcionário(a) e não estava isento(a) do pagamento de imposto.

Outro ponto a ser esclarecido é que a tributação dos rendimentos não se baseia em suposto vínculo empregatício com o Ministério no qual prestava serviços. Realmente, o que importa e está em discussão nos autos é comprovar que não havia vínculo com o Organismo, fonte pagadora dos rendimentos, pois desse fato decorre a isenção de Imposto.

Após verificar que os rendimentos auferidos estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a 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 nº 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 judiciais e 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.

De qualquer forma, recentemente o Conselho de Contribuintes adotou entendimento diverso sobre o tema, conforme julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que decidiu da seguinte forma: (...)

Temos, então, que os rendimentos recebidos do Organismo Internacional, decorrente da prestação de serviços contratuais, não gozam de isenção do Imposto sobre a 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.

A segunda infração, multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do carnê-leão, foi impugnada somente de forma indireta ao ser abordada a tributação dos rendimentos. Conseqüentemente, ao ser mantido o Imposto lançado, fica mantida a aplicação da multa.

Em resumo, VOTO pela rejeição da preliminar de nulidade e pela procedência do lançamento. (...)”

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

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

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

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

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

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

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

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Data da Sessão: 21/06/2005

Acórdão: CSRF/04-00.024

Ementa: *PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD - TRIBUTAÇÃO – São tributáveis os rendimentos decorrentes da prestação de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, quando recebidos por nacionais contratados no País, por faltar-lhes a condição de funcionário de organismos internacionais, este detentor de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária.
Recurso especial provido*

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

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

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

'Art. 5º Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferidos por:

I - Servidores diplomáticos de governos estrangeiros;

II - Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção;

III - Servidor não brasileiro de embaixada, consulado e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua nacionalidade seja assegurado igual tratamento a brasileiros que ali exerçam idênticas funções.

Parágrafo único. As pessoas referidas nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país.' (grifei)

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

No que tange ao inciso II, este menciona genericamente os 'servidores de organismos internacionais', nada esclarecendo sobre o seu domicílio, o que conduz a uma conclusão precipitada de que dito dispositivo incluiria os domiciliados no Brasil. Entretanto, o parágrafo único do artigo em tela faz cair por terra tal interpretação, quando determina que, relativamente aos demais rendimentos produzidos no Brasil, os servidores citados no inciso II são contribuintes como residentes no estrangeiro. Ora, não haveria qualquer sentido em determinar-se que um cidadão brasileiro, domiciliado no País, tributasse rendimentos como sendo residente no exterior, donde se conclui que o inciso II, ao contrário do que à primeira vista pareceria, também não abrange os domiciliados no Brasil.

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

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

Nesse passo, tratando-se de rendimentos pagos pelo PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, verifica-se a existência do 'Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica', promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23/09/1966, que assim prevê:

'ARTIGO V

Facilidades, Privilégios e Imunidades

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

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

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

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

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

Sendo o PNUD um programa específico da Organização das Nações Unidas, as respectivas facilidades, privilégios e imunidades devem seguir os ditames, conforme comando do artigo V.I.a, acima, da 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas'. Esta, por sua vez, foi firmada em Londres, em 13/02/1946, e promulgada pelo Decreto n.º 27.784, de 16/02/1950. Dita Convenção assim prevê:

'ARTIGO V

Funcionários

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

Seção 18. Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

- a) gozarão de imunidades de jurisdição para os atos praticados no exercício de suas funções oficiais (inclusive seus pronunciamentos verbais e escritos);*
- b) serão isentos de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas;*
- c) serão isentos de todas as obrigações referentes ao serviço nacional;*
- d) não serão submetidos, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, às restrições imigratórias e às formalidades de registro de estrangeiros;*
- e) usufruirão, no que diz respeito à facilidades cambiais, dos mesmos privilégios que os funcionários, de equivalente categoria, pertencentes às Missões Diplomáticas acreditadas junto ao Governo interessado;*
- f) gozarão, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, das mesmas facilidades de repatriamento que os funcionários diplomáticos em tempo de crise internacional;*
- g) gozarão do direito de importar, livre de direitos, o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado.*

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

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

*Embora a Convenção ora enfocada utilize a expressão genérica funcionários, a simples leitura do conjunto de privilégios nela elencados permite concluir que o termo **não abrange o funcionário brasileiro, residente no Brasil e aqui recrutado**. Isso porque não haveria qualquer sentido em conceder-se a um brasileiro residente no País, benefícios tais como facilidades **imigratórias** e de registro de **estrangeiros**, privilégios **cambiais**, facilidades de **repatriamento** e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal quando da **primeira instalação no País**.*

Assim, fica claro que as vantagens e isenções – inclusive do imposto sobre salários e emolumentos – relacionadas no artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas não são dirigidas aos brasileiros residentes no Brasil, restando perquirir-se sobre que categorias de funcionários seriam beneficiárias de tais facilidades. A resposta se encontra no próprio artigo V da Convenção da ONU, na Seção 17, que a seguir se recorda:

'ARTIGO V

Funcionários

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

*A exigência de tal formalidade, aliada ao conjunto de benefícios de que se cuida, não deixa dúvidas de que o funcionário a que se refere o artigo V da Convenção da ONU – e que no inciso II do art. 5º da Lei nº 4.506/64 é chamado de servidor – é o funcionário internacional, integrante dos quadros da ONU com vínculo estatutário, e não apenas contratual. **Portanto, não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades relacionados no artigo V da Convenção da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.***

Destarte, verifica-se que o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas harmoniza-se perfeitamente com o Inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506/64 (transcrito no início deste voto), já que ambos prevêem isenção do imposto de renda apenas para os não residentes no Brasil. Com efeito, conjugando-se esses dois comandos legais, conclui-se que os servidores/funcionários neles mencionados são aqueles funcionários internacionais, em relação aos quais é perfeitamente cabível a tributação de outros rendimentos produzidos no País como de residentes no

estrangeiro, bem como a concessão de facilidades imigratórias, de registro de estrangeiros, cambiais, de repatriamento e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários não são residentes no País, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado.

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

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

‘ARTIGO VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas

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

- a) imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais;*
- b) imunidade de toda ação legal no que concerne aos atos por eles praticados no desempenho de suas missões (compreendendo-se os pronunciamentos verbais e escritos). Esta imunidade continuará a lhes ser concedida mesmo depois que os indivíduos em questão tenham terminado suas funções junto à Organização das Nações Unidas.*
- c) inviolabilidade de todos os papéis e documentos;*
- d) direito de usar códigos e de receber documentos e correspondências em malas invioláveis para suas comunicações com a Organização das Nações Unidas;*
- e) as mesmas facilidades, no que toca a regulamentação monetária ou cambial, concedidas aos representantes dos governos estrangeiros em missão oficial temporária.*
- f) no que diz respeito a suas bagagens pessoais as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomáticos.*

Seção 23. Os privilégios e imunidades são concedidos aos técnicos no interesse da Organização das Nações Unidas e não para que aufram vantagens pessoais. O Secretário Geral poderá e deverá suspender a imunidade concedida a um técnico sempre que, a seu juízo impeçam a justiça de seguir seus trâmites e quando possa ser suspensa sem trazer prejuízo aos interesses da Organização.’

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

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

'Os funcionários internacionais são um produto da administração internacional, que só se desenvolveu com as organizações internacionais. Estas, como já vimos, possuem um estatuto interno que rege os seus órgãos e as relações entre elas e os seus funcionários. Tal 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 (...)."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

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

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

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

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

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julgado em 15/06/2004).

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

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

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

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

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

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

Conclusão

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

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



ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA