

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 14041.000322/2006-81
Recurso nº 160.279 - Voluntário
Acórdão nº 2802-00.276 - 2ª Turma Especial
Sessão de 10 de maio de 2010
Matéria IRPF - Ex(s): 2003
Recorrente IRENE EULÁLIA PIERA SAGGIN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

IRPF. ORGANISMOS INTERNACIONAIS. UNESCO. ISENÇÃO.

A isenção de imposto sobre rendimentos pagos por organismos internacionais é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço do Programa, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente. Precedentes desta Corte.

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.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar tão-só a aplicação da multa isolada, nos termos do voto do Relator.

Valéria Pestana Marques - Presidente

Sidney Feryo Barros - Relator

EDITADO EM:

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Ana Paula Locoselli Erichsen, Lúcia Reiko Sakae, Sidney Ferro Barros, Carlos Nogueira Nicácio e Valéria Pestana Marques (Presidente).

Relatório

Com a finalidade de descrever os fatos sob foco neste processo, até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 116 a 128 da instância *a quo, in verbis*:

“Contra o (a) contribuinte em epígrafe foi emitido o auto de infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, referente ao exercício 2003, ano-calendário 2002, lavrado por ATRF da DRF/Brasília/DF. A ciência do lançamento ocorreu em 29/07/2006, conforme AR, fls. 87. O valor do crédito tributário apurado está assim constituído: (em Reais)

Imposto	7.496,22
Juros de Mora (cálculo até 30/06/2006)	4.044,21
Multa Proporcional (passível de redução)	5.622,16
Multa Exigida Isoladamente	3.960,42
Total do Crédito Tributário	21.123,01

O referido lançamento teve origem na constatação das seguintes infrações:

Omissão de Rendimentos de Fontes no Exterior: omissão de rendimentos do trabalho recebidos pelo(a) contribuinte de Organismo Internacional (Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura – UNESCO/ONU), no valor total de R\$ 47.265,47, informado indevidamente como rendimento isento e não tributável na DIRPF/2003. Enquadramento legal: arts. 1º a 3º e 8º da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º a 4º da Lei nº 8.134, de 1990; art. 6º da Lei nº 9.250, de 1995; art. 1º da Lei nº 10.541, de 2002; arts. 55, VII e 995 do RIR/1999; arts. 22 e 23 da IN SRF nº 073, de 1998 e arts. 21 e 22 da IN SRF nº 208, de 2002.

Multa Exigida Isoladamente pela Falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título de Carnê-Leão: falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, tendo em vista a omissão de rendimentos do trabalho recebidos de Organismos Internacionais, caracterizada pela constatação de que os rendimentos foram declarados como isentos e não tributáveis na DIRPF/2003. Enquadramento legal: art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c arts. 43 e 44, §1º, com a redação dada pelo artigo 18 da Medida Provisória nº 303/06; art. 22 da IN SRF nº 073, de 1998 e art. 21 da IN SRF nº 208, de 2002.

Em 21/08/2006, o lançamento foi impugnado, em petição de fls. 89/111, acompanhada dos documentos de fls. 112/114, na qual se alega, resumidamente, o quanto segue:

a) Que é funcionário(a) de organismo internacional (UNESCO) e assim, com base na legislação brasileira, bem como nos Tratados, Acordos e Convenções Internacionais, entende ser isento(a) do Imposto de Renda sobre os rendimentos recebidos do referido organismo;

b) Que a legação de que o nome da impugnante teria que constar de anexo à IN SRF nº 208, de 2002, não pode ser trazida, porque a isenção do IR está prevista em normas legais superiores que não podem ser afrontadas por obrigações acessória constantes em simples instrução normativa;

c) Cita decisões do Conselho de Contribuinte cujos recursos teriam sido providos com reconhecimento da isenção;

d) Pede, no caso de os seus rendimentos serem considerados tributáveis, que seja considerado o desconto simplificado e não tão somente as deduções declaradas;

e) Questiona a cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício

f) Junta julgados que entende sustentar suas alegações ”

A decisão recorrida, contudo, declarou procedente em parte o lançamento, admitindo a aplicação do chamado “desconto simplificado”.

Às fls. 147/160 se vê o recurso voluntário, reprisando as razões de impugnar e aduzindo:

- a) que a decisão se equivoca ao dizer que a isenção estatuída no art. 5º, da Lei nº 4.506/1964, base legal do art. 23 do RIR/1994, não se aplicaria à Recorrente, porque a análise do seu parágrafo único mostra que o dispositivo legal se aplica “exclusivamente a funcionários domiciliados no exterior. Isto porque, a seu entendimento, o disposto nos incisos I e III do mencionado artigo se destina a servidores estrangeiros; já o inciso II se aplica, também, aos rendimentos do trabalho percebidos por servidores brasileiros, pois, caso contrário, não se justificaria a menção expressa aos estrangeiros nos demais incisos;
- b) que, a prevalecer esse entendimento, ficaria sem amparo legal a isenção para os rendimentos recebidos pelos brasileiros que são funcionários dos organismos internacionais;
- c) que o objetivo dos dispositivos da legislação internacional é isentar a percepção dos rendimentos, independentemente da categoria do servidor;
- d) que o Acordo Básico não estabelece distinções entre as categorias funcionais dos servidores de organismos internacionais;
- e) que, *in casu*, não há dúvidas quanto à contratação da Recorrente pelo organismo internacional - fonte pagadora dos salários recebidos - e se pelo Acordo Básico só há

dois tipos de mão-de-obra, a Recorrente integra o corpo técnico da UNESCO;

- f) que somente não são alcançados pela isenção os salários recebidos pelos prestadores de serviços eventuais, isto é, sem vínculo empregatício, autônomos, em consonância com a Resolução da ONU nº 76/1946;
- g) que, como integrante do sistema da ONU, a UNESCO se submete às normas estabelecidas pelas Nações Unidas e das Agências Especializadas, previsto, respectivamente, na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas e na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas;
- h) que, além das disposições contidas no Acordo Básico, também a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas reconhece a aplicação dos privilégios entre eles, a isenção de impostos - aos técnicos a serviço da ONU;
- i) que a decisão recorrida menciona a obrigatoriedade de ser prestada a informação prevista na Seção 18, mas que tal argumento está totalmente superado pelas razões que alinha (fls. 158/159);
- j) que, para os presentes autos, somente interessa a orientação sobre a tributação dos rendimentos recebidos por brasileiros que prestam serviços à UNESCO. E que, aqui, a decisão se esforçou para desconhecer os contracheques que estão nos autos, comprovando a prestação de serviços sem interrupção e, por consequência, o vínculo empregatício da Recorrente com a UNESCO;
- k) que não procede a alegação do julgador no tocante ao teor de cláusulas do contrato mantido com a UNESCO e as informações prestadas em atendimento à IN SRF 208/2002, pelas razões que expõe;
- l) que, em especial, o vínculo empregatício e o desempenho de função específica estão comprovado nos autos;
- m) que é ilegal a IN quando determina que o organismo internacional identifique os servidores alcançados pela isenção;
- n) que, da aplicação da orientação emanada da SRF, exsurge que somente os rendimentos recebidos pelos prestadores de serviços autônomos, portanto,

remunerados por tarefa ou por hora, estão sujeitos à tributação;

- o) que há precedentes administrativos e judiciais com os casos PNUD/ONU;
- p) que é ilegal a multa isolada aplicada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sidney Ferro Barros, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

O tema é bastante conhecido. Tomo por empréstimo as conclusões expendidas pela ilustre Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, relatora do Acórdão 106-16.320, de 29.03.2007, as quais peço vênia para adotar, pela qualidade extremada de seu conteúdo e profundidade de pesquisa:

“A matéria já foi exaustivamente discutida neste Conselho, tendo-se concluído que deveria ser feita uma distinção entre os funcionários efetivos dos organismos internacionais e os técnicos – prestadores de serviço, por eles contratados. É que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, de fato, prevê a isenção do imposto somente para os funcionários efetivos destes organismos, mas não para os demais prestadores de serviço.

A isenção pretendida pelo Recorrente estaria prevista no art. 5º, inc. II, da Lei nº 4 506/64, que assim dispõe:

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.

Como se lê da mencionada norma, estão isentos do IR os rendimentos percebidos por servidores de organismos internacionais – desde que tal isenção esteja prevista em tratado ou convênio.

Alega o Recorrente que tal norma não distingue entre funcionários e prestadores de serviço que trabalhem para organismos internacionais. Por certo que tal norma não faz tal distinção.

No entanto, a distinção é encontrada em uma outra norma, e esta sim, está prevista no dispositivo legal em comento (Lei nº 4 506), quando a mesma fala em “e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção”. A norma em que tal distinção é encontrada é a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, que dispõe:

ARTIGO V

7

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 Assembleia 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.

Seção 20. Os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários unicamente no interesse das Nações Unidas e não para que deles aufram vantagens pessoais. O Secretário Geral poderá e deverá suspender as imunidades concedidas a um funcionário sempre que, em sua opinião, essas imunidades impeçam a justiça de seguir seus trâmites e possam ser suspensas sem trazer prejuízo aos interesses da Organização. No caso do Secretário Geral, o Conselho de Segurança tem competência para suspender as imunidades.

Seção 21. A Organização das Nações Unidas colaborará sempre com as autoridades competentes dos Estados Membros a fim de facilitar a boa administração da justiça, de assegurar a observância dos regulamentos de polícia e vetar todo abuso a que os privilégios, imunidades e facilidades enumeradas no presente artigo, possam dar lugar".

()



Antes de qualquer análise minuciosa do referido artigo, é preciso salientar que o próprio título do mesmo já demonstra que todas aquelas normas dizem respeito a funcionário, e não a todo e qualquer prestador de serviço.

Há que se estabelecer, por isso mesmo, qual o conceito de funcionário de organismo internacional, em oposição a técnico ou prestador de serviço eventual.

Celso D. de Albuquerque Mello, em sua obra “Curso de Direito Internacional Público”¹ esclarece o que diferencia os funcionários internacionais das demais categorias em questão:

“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.”

1 9ª ed., Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1º Volume, p. 612 e seguintes

Acresça-se a isto que a situação dos referidos funcionários é estatutária, e não contratual, como a de prestadores de serviço (como é o caso do Reclamante).

Por isso mesmo que o intuito da referida norma - que concede, não só a isenção de impostos aos funcionários de organismos internacionais, mas que lhes outorga uma série de outros privilégios inerentes às suas funções, é apenas o de resguardar o referido funcionário no intuito de proteger o próprio organismo internacional.

(..)

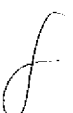
Celso de Albuquerque Mello, naquela mesma obra, ao comentar os direitos e deveres dos funcionários de organismos internacionais, assim se manifestou:

“Os seus deveres são, entre outros, os seguintes:

- a) não aceitar instruções dos Estados e trabalhar apenas para atender aos interesses da organização;
- b) manter sigilo sobre assuntos da organização;
- c) obediência;
- d) não podem receber condecorações dos governos nacionais, a não ser por serviço de guerra;
- e) não podem se meter em atividades políticas, possuindo, entretanto, o direito de voto;
- f) devem respeitar as leis dos Estados onde a organização tem a sua sede.

Os direitos dos funcionários internacionais são bastante amplos:

- a) férias;



- b) vencimentos e subsídios;
- c) privilégios e imunidades;
- d) previdência;
- e) eleger os representantes dos funcionários (ex : no Conselho de Pessoal da ONU);
- f) ao título.”

Por fim, e deixando ainda mais clara a flagrante diferenciação entre os funcionários “privilegiados” e os demais prestadores de serviço dos organismos internacionais, o referido doutrinador tece os seguintes comentários a respeito do tema:

“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 desses privilégios e imunidades. Cabe ao Secretário-Geral determinar quais as categorias de funcionários da ONU que gozarão de privilégios e imunidades. (...)”

Por isso tudo, é de se concluir que o Recorrente não está enquadrado na referida norma isencional, e por isso não faz jus ao referido privilégio.

Releva destacar, ainda, que a IN SRF 208, de 27/09/2002, por seu turno, apenas confirma todas as disposições acima transcritas, ao determinar que são tributáveis os rendimentos que não se enquadrem entre aqueles recebidos pelos funcionários em questão, verbis:

Art. 21. Os rendimentos recebidos por residentes no Brasil de organismos internacionais situados no Brasil ou no exterior estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual.

§ 1º Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho recebidos pelo exercício de funções específicas no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil (PNUD), nas Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas (ONU), na Organização dos Estados Americanos (OEA) e na Associação Latino-Americana de Integração (Aladi), situados no Brasil, por servidores aqui residentes, desde que seus nomes sejam relacionados e informados à SRF por tais organismos como integrantes das categorias por elas especificadas.

§ 2º A informação de que trata o § 1º deve ser:

I - prestada em formulário, conforme o modelo constante no Anexo II, e conter o nome do organismo internacional, a relação dos servidores abrangidos pela isenção e os respectivos números de inscrição no CPF;

II - enviada até o último dia útil do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento dos rendimentos à Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) da SRF.

Art. 22. Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho assalariado recebidos no Brasil, por pessoa física não-residente, de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado, acordo ou convênio, a conceder isenção.

Parágrafo único. Os demais rendimentos recebidos no Brasil pelas pessoas referidas no caput são tributados de acordo com o disposto nos arts. 26 a 45.

(...)"

No processo em pauta, a Recorrente celebrou Contrato de Serviço com a UNESCO CONTRATO Nº SC08760/2002 e SC11299/2002 (fls. 53/71), onde inclusive está dito que:

"V. ESTATUTO DO(A) CONTRATADO(A)

Este estatuto é contratual. O(A) Contratado(a) não está submetido(a) ao Estatuto e Regulamento do Pessoal aplicado ao Pessoal Internacional da nem à Convenção que rege os Privilégios e a Imunidade

(...)

VI. DIREITOS E OBRIGAÇÕES DO(A) CONTRATADO(A)

(...)

O(A) Contratado(a) não poderá se prevalecer do presente Contrato para fins de isenção de impostos que poderão incidir sobre os pagamentos recebidos a título do mesmo". (grifou-se)

Conforme concluiu o acórdão recorrido, "*não restam dúvidas, de acordo com as alegações e provas contidas nos autos, que o(a) contribuinte não pertencia ao quadro efetivo da UNESCO, 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* "

Nada há nos autos que faça prova em contrário deste fato.

Assim, a todo rigor, a tributação deve ser mantida, pelas razões todas expendidas no voto acima transcrito, em excerto.

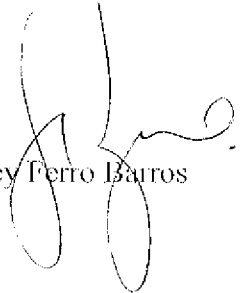
Contudo, reconheço ter razão a Recorrente quanto à exigência cumulativa da multa isolada, por falta de recolhimento do Carnê-Leão, com a multa de ofício

Este, também, é tema bastante repetido e sobre o qual já se firmou o entendimento de que não podem conviver ambas as penalidades, porque incidentes sobre a mesma base, conforme ilustro com a seguinte decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 01-04.987, de 15.06.2004):

"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."

5

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir a multa de ofício isolada por falta do recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão).



Sidney Ferro Barros