



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	14041.000439/2005-83
Recurso nº	151.130 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2003
Acórdão nº	104-22.105
Sessão de	06 de dezembro de 2006
Recorrente	PEDRO MIGUEL DOS SANTOS NETO
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003

Ementa: PAF – JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES – EFEITO VINCULANTE – INEXISTÊNCIA – As turmas julgadoras de primeira instância não estão vinculadas aos julgados do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que não possuem efeito vinculante.

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

RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – No caso de rendimentos recebidos do exterior, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é do beneficiário, inclusive em relação à antecipação mensal.

pr

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO – Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PEDRO MIGUEL DOS SANTOS NETO.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa isolada do carnê-leão, exigida concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Relator

FORMALIZADO EM: 29 JAN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Paulo Roberto de Castro (Suplente convocado), Heloísa Guarita Souza, Maria Beatriz Andrade de Carvalho, Gustavo Lian Haddad e Remis Almeida Estol. Ausente justificadamente o Conselheiro Oscar Luiz Mendonça de Aguiar.

Relatório

Contra PEDRO MIGUEL DOS SANTOS NETO foi lavrado o Auto de Infração de fls. 15/22 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 25/32 para formalização da exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF no montante total de R\$ 28.880,86, sendo R\$ 10.646,47 referente ao imposto, R\$ 3.661,47 referente aos juros de mora, calculados até 29/04/2005; R\$ 7.985,19 a título de Multa Proporcional e R\$ 6.587,28 referente a multa isolada.

Infrações

As infrações estão assim descritas no Auto de Infração:

01 – RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR – Omissão de rendimentos do trabalho recebidos de organismos internacionais, caracterizada pela constatação de que a Contribuinte declarou-os como isentos e não tributáveis em sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF-2003 (ano-calendário 2002), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

02 – MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO – Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, tendo em vista a omissão de rendimentos do trabalho recebidos de organismos internacionais, caracterizada pela constatação de que o contribuinte declarou-os como isentos e não tributáveis em sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF-2003 (ano-calendário 2002), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

No referido Termo de Verificação Fiscal a autoridade lançadora esclarece que os rendimentos objeto do lançamento referem-se a valores recebidos do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil – PNUD, os quais fora declarados pela Contribuinte como isentos.

Concluiu a Fiscalização que os rendimentos em questão são tributáveis; que segundo o Contrato de Prestação de Serviços por prazo determinado, a Contribuinte não estaria enquadrada na categoria dos funcionários vinculados à Convenção que rege os Privilégios e a Imunidade, entre eles o da imunidade tributária.

Impugnação

O Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 42/54 onde aduz, preliminarmente, que a responsabilidade pelo pagamento do imposto em questão é da fonte pagadora, que não procedeu à retenção.

Argumenta que o fato de constar no contrato de prestação de serviço a obrigação de recolher o Imposto de Renda seria ingênuo, porque esses contratos encerram verdadeira adesão aos seus termos e condições, dada a necessidade de emprego.

Aduz que agiu de acordo com os atos administrativos, de observância obrigatória e que tem o direito de invocá-los para demonstrar que agiu de acordo com suas orientações, e, portanto, não deve ficar sujeito a penalidades, a juros moratórios, nem atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Invoca jurisprudência do Conselho de Contribuintes no sentido de que aqueles que se orientam pelos atos normativos da Administração ficam isentos da imposição futura de multa, juros de mora e atualização monetária. Diz que a lei nem sempre constitui o único meio das fontes formais do direito, constatando-se a existência de outras fontes secundárias ou complementares.

E se refere ao Parecer Normativo nº 717, de 1979 e ao Parecer Normativo nº 1996 que teriam orientado, em relação ao PNUD, no sentido de que apenas não são abrangidos pela isenção os funcionários recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária, o que não é o caso.

Invoca o Decreto nº 27.784/50 que trata da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas e que prevê a isenção do Imposto para os funcionários da ONU. Menciona também o Decreto nº 52.288/63 que trata prevê o mesmo tipo de isenção para os funcionários das agências especializadas, e ainda o Decreto nº 59.308/66. Sustenta que esses acordos e convenções dos quais o Brasil é signatário devem ser aplicados ao caso. Invoca, nesse sentido, jurisprudência.

Menciona que o manual de orientação da Receita Federal Perguntas e Respostas referente ao ano de 1995 orientava no sentido da não incidência do Imposto sobre os rendimentos recebidos por funcionários do PNUD residente no Brasil, orientação que, assevera, vem se repetindo nos anos subseqüentes.

Afirma que está sujeito a jornada de trabalho e recebe remuneração mensal, e não por hora trabalhada, o que o incluiria na categoria dos funcionários beneficiados com a isenção.

Menciona jurisprudência administrativa.

Decisão de Primeira Instância

A DRJ/BRASÍLIA/DF julgou procedente o lançamento com base, em síntese, nas seguinte considerações.

- que a Contribuinte não se enquadra na categoria dos funcionários do PNUD/ONU que gozam da isenção de imposto de renda sobre os vencimentos recebidos do Organismo Internacional, por não ser funcionário e sim um técnico;

- que a isenção prevista no art. 5º da Lei nº 4.502, de 1964 aplica-se exclusivamente aos servidores de Organismos Internacionais domiciliados no exterior, "*caso contrário, o parágrafo único do artigo estabeleceria a tributação de outros rendimentos auferidos por pessoas domiciliadas no Brasil como residente no exterior, o que seria um contra-senso*";

- que nenhum dos requisitos foi atendido pela Contribuinte, que não é servidor do PNUD/ONU e tampouco reside no exterior;

- que a Convenção sobre privilégios e Imunidades das Nações Unidas nada estabelece sobre o domicílio da pessoa beneficiária, mas exige que ela seja funcionária da ONU;
- que a Convenção classifica esses funcionários em três categorias, entre elas os técnicos a serviço da ONU, que conste na lista elaborada pela Secretaria Geral, sujeita a comunicação periódica aos Governos dos países membros;
- que o nome na referida lista é requisito essencial para o gozo da isenção;
- que a Instrução Normativa SRF nº 73, de 1998, revogada pela IN/SRF nº 208, de 2002, porém vigente à época dos fatos, previa a condição de que o nome do beneficiário deva constar da referida lista;
- que, no mesmo sentido, o Manual de Perguntas e Respostas referente ao ano de 2005 refere-se à necessidade da presença do nome do beneficiário em tal lista;
- que o contrato de prestação de serviços é expresso quando diz que o “contratado não estará isento do pagamento do imposto em virtude deste contrato” e que “não será considerado, sob aspecto algum, membro do quadro de funcionários da Agência Nacional de Execução do Projeto ou do PNUD”;
- que a ONU não era responsável pela retenção e recolhimento do imposto sobre rendimentos que paga;
- que quanto à jurisprudência invocada pela Recorrente, o próprio Conselho de Contribuintes, em recente julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, decidiu de forma diversa;
- que a multa isolada e a multa de ofício são penalidades distintas e, portanto, aplicáveis cumulativamente;
- que há previsão legal expressa para a incidência antecipada do imposto, a título de carnê-leão, no caso de recebimento de rendimentos de fontes situadas no exterior;
- que o não pagamento desse imposto implica na incidência da multa isolada, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e, no mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 46, de 1997;

Recurso

Cientificado da decisão de primeira instância, por edital publicado por 16 dias a partir de 09/02/2006 (fls. 98), o Contribuinte teve vistas dos autos em 21/03/2006 (fls. 99) e apresentou, em 22/03/2006, o Recurso de fls. 103/118 onde reitera que se enquadra nas condições para ser alcançado pela isenção do imposto prevista em Tratado Internacional para os funcionários do PNUD.

Reafirma que a própria Secretaria da Receita Federal em atos normativos orienta nesse sentido, e menciona o Manual Perguntas e Respostas referentes aos anos de 1995 e 2002.

Refere-se, também, a jurisprudência administrativa no sentido de que os funcionários da ONU estão isentos do Imposto sobre qualquer remuneração paga pela Organização e sustenta que tal hipótese se aplica aos casos de remunerações auferidas em razão de jornada de trabalho, como é o caso.

Assevera que a decisão de primeira instância se baseiam em interpretação equivocada das Convenções Internacionais ao exigir prova da nomeação, considerando a legislação brasileira a qual não corresponde à nomeação formal exigida para ser funcionário da ONU e reafirma que está comprovado nos autos que exercia em caráter permanente suas funções no Organismo Internacional, fazendo jus a rendimentos mensais, seguro saúde obrigatório, jornada de trabalho, etc.

Contesta as conclusões da decisão recorrida baseadas no art. 22 do RIR/99 o qual, afirma, atingiria os rendimentos do trabalho auferidos pelos servidores de organismos, independentemente da nacionalidade; que para a aplicação do inciso II do referido artigo não há distinção entre nacionais e estrangeiros.

Reafirma o que foi dito na Impugnação que orientações da própria Receita Federal apóiam sua tese.

Sobre a necessidade de constar o nome dos funcionários beneficiários da isenção em lista fornecida pelo Organismo Internacional, referida pela decisão recorrida, diz que a ausência de tal lista não poderia acarretar qualquer responsabilidade ao funcionário; que o ônus da prova neste caso é do Fisco.

Sustenta que a exigência de que o contribuinte seja funcionário do Organismo Internacional exorbita na interpretação da lei, pois o RIR/99 se refere a servidor e não a funcionário e diz que onde a lei não faz restrições, não cabe ao intérprete fazê-las.

E arremata:

Assim, não há necessidade de maiores digressões sobre o tema visto que o recorrente encontra-se inserto 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 – pessoa física não pertencente ao quadro.

Cumprе registrar, outrossim, quanto à não inclusão na lista fornecida pelo Sr. Secretário Geral da ONU do nome do 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.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

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

Fundamentação

Trata o presente processo de lançamento por meio do qual se exige Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de multa de ofício, juros de mora e multa isolada do carnê-leão, tendo em vista a omissão de rendimentos recebidos do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil – PNUD, relativos ao exercício de 2003, ano-calendário de 2002.

Inicialmente, convém esclarecer que os julgados dos Conselhos de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não possuem efeito vinculante. Ademais, dita jurisprudência não mais prestigia a tese do contribuinte, conforme será analisado mais adiante.

De plano, diga-se que a autuação versa sobre rendimentos recebidos de Organismo Internacional, portanto se trata de fonte no exterior, situação esta que enseja tributação específica, diversa do tratamento conferido pela legislação aos rendimentos recebidos de fonte no País. Nesse passo, a tributação dos rendimentos das pessoas físicas, sujeitos ao pagamento de Imposto de Renda à guisa de antecipação durante o ano-calendário, sem prejuízo do ajuste anual, encontra-se dividida em dois grandes grupos (arts. 7º e 8º da Lei nº 7.713, de 1988):

a) rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, cuja tributação antecipada é levada a cabo mediante retenção pela fonte pagadora, sem prejuízo do ajuste anual por parte do beneficiário;

b) rendimentos recebidos de pessoas físicas e do exterior, cuja tributação antecipada é levada a cabo mediante pagamento do carnê-leão pelo próprio beneficiário, também sem prejuízo do ajuste anual.

No caso em tela, a autuação se refere a “rendimentos recebidos de fontes no exterior”, portanto enquadrados na sistemática do item “b”, acima.

Tratando-se especificamente da isenção invocada, a solução da lide requer a análise sistemática de toda a legislação que rege a matéria, e não apenas a seleção de alguns dispositivos legais, de forma isolada.

O artigo 5º da Lei nº 4.506, de 1964, reproduzido no artigo 22 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, assim determina:

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

I - Servidores diplomáticos de governos estrangeiros;

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

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

Parágrafo único. As pessoas referidas nos itens II e III deste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país. (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 foco faz cair por terra tal interpretação, quando determina que, relativamente aos demais rendimentos produzidos no Brasil, os servidores citados no inciso II são contribuintes como residentes no estrangeiro. Ora, não haveria qualquer sentido em determinar-se que um cidadão brasileiro, domiciliado no País, tributasse rendimentos como sendo residente no exterior, donde se conclui que o inciso II, ao contrário do que à primeira vista pareceria, também não abrange os domiciliados no Brasil.

Fica assim demonstrado que o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, acima transcrito, não contempla a situação do contribuinte – brasileiro residente no Brasil – conforme endereço por ele mesmo fornecido.

Ainda que o dispositivo legal ora analisado pudesse ser aplicado a um nacional residente no País – o que se admite apenas para argumentar – ele é claro ao remeter a isenção concedida a servidores de organismos internacionais ao respectivo tratado ou convênio. E nem poderia ser diferente, já que, conforme o art. 98 do Código Tributário Nacional, “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”, portanto as Convenções que regulam a matéria poderiam efetivamente dispor de modo diverso da legislação pátria.

Nesse passo, torna-se imprescindível o exame das normas que regulam a matéria, a começar 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 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'.

No caso em apreço, tratando-se de rendimentos pagos pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil – PNUD, as respectivas facilidades, privilégios e imunidades, conforme comando do artigo V.1.b, acima, devem seguir os ditames da “Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas”. Esta, por sua vez, foi promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/1963, e assim prevê:

ARTIGO 1º

Definições e Extensão

1ª Seção

Nesta Convenção

(...)

II - As palavras 'agências especializadas' significam:

(...)

c) a Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura;

(...)

ARTIGO 6º

FUNCIONÁRIOS

18ª Seção

Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários nos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º. Comunicá-las aos Governos de todos os países partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações Unidas. Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados.

19ª Seção

Os funcionários das agências especializadas:

a) Serão imunes a processo legal quanto às palavras falada ou escritas e a todos os atos por eles executados na sua qualidade oficial;

b) gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos, a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas às de que gozam os funcionários das Nações Unidas;

c) serão imunes, assim como seus cônjuges e parentes dependentes, restrições de imigração e de registro de estrangeiros;

d) terão quanto às facilidades de câmbio, privilégios idênticos aos concedidos aos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas;

e) terão, bem como seus cônjuges e parentes dependentes, em época de crises internacionais, facilidades de repatriação idênticas às concedidas aos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas;

f) terão direito de importar, com isenção de direitos, seus móveis e objetos, quando assumirem pela primeira vez o seu posto no país em apreço. (grifei)

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

Embora a Convenção em tela utilize a expressão genérica *funcionários*, a simples leitura do conjunto de privilégios nela elencados permite concluir que o termo **não abrange o funcionário brasileiro, residente no Brasil e aqui recrutado**. Isso porque não haveria qualquer sentido em conceder-se a um brasileiro residente no País, benefícios tais como facilidades **imigratórias** e de registro de **estrangeiros**, privilégios **cambiais**, facilidades de **repatriação** 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 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU 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 6º, 18ª Seção, que a seguir se recorda:

ARTIGO 6º

FUNCIONÁRIOS

18ª Seção

Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários nos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º. Comunicá-las aos Governos de todos os países partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações

Unidas. Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados."

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 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU – e que no inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506, de 1964, é chamado de **servidor** – é o **funcionário internacional**, integrante dos quadros da Agência Especializada da ONU com **vínculo estatutário**, e não apenas **contratual**. **Portanto, não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades relacionados no artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.**

No que tange à isenção de impostos, especificamente, recorde-se que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU assim estatui:

ARTIGO 6º

FUNCIONÁRIOS

(...)

19ª Seção

Os funcionários das agências especializadas:

(...)

b) gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos, a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas às de que gozam os funcionários das Nações Unidas; (grifei)

Nesse passo, observa-se que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, firmada em Londres em 13/02/1946 e promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 16/02/1950, é orientada pelas mesmas diretrizes, a saber: a isenção de impostos encontra-se inserida em um conjunto de benefícios e privilégios reservados apenas às categorias de funcionários determinadas pelo Secretário Geral, aprovadas em Assembleia Geral e cujos nomes dos respectivos integrantes serão comunicados aos Governos dos Membros. Confira-se:

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 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. (grifei)

Assim, conclui-se que o artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, bem como o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, embora não abordem expressamente a questão da residência, harmonizam-se perfeitamente com o inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506, de 1964 (transcrito no início deste voto), já que ambas as Convenções inserem a isenção do imposto de renda em um conjunto de vantagens que somente se compatibiliza com beneficiários não residentes no Brasil. É o que se conclui quando se conjuga esses três comandos legais (o dispositivo da Lei nº 4.506, de 1964, e os artigos das duas Convenções).

Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal, filosófico ou mesmo lógico para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas no artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU (ou 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 das Agências Especializadas 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 aufriram 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.

Quanto à Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, a restrição é ainda maior, concedendo-se aos peritos somente o privilégio do *laissez-passer*, específico para as situações de trânsito:

ARTIGO 8º

Laissez-Passer

(...)

28ª Seção

Os pedidos de visto, nos casos em que são necessários, de funcionários das agências especializadas que possuam Laissez-Passer das Nações Unidas, quando acompanhados de um certificado de que viajam a

negócio de uma agência especializada, serão despachados com a possível rapidez. Outrossim, a essas pessoas se concederão facilidades para viagem rápida.

29ª Seção

Facilidades semelhantes às especificadas na 28ª Seção serão concedidas aos peritos e a outras pessoas que, embora não possuam Laissez-Passer das Nações Unidas, tem um certificado que atesta estarem viajando a negócios de uma agência especializada.

30ª Seção

Os diretores executivos, os assistentes dos diretores executivos, os diretores de departamentos e outros funcionários de categoria não inferior à de chefe de departamento das agências especializadas, que viajam com Laissez-Passer das Nações Unidas a negócios das agências especializadas, terão facilidades de viagem idênticas às concedidas aos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticas.
(grifei)

Constata-se, assim, a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU e de suas Agências Especializadas, que gozam de um conjunto de benefícios, dentre os quais o de isenção de imposto sobre salários e emolumentos, em contraposição a uma categoria de técnicos que, ainda que possuindo vínculo contratual permanente, não são alcançados por esses benefícios. Tal constatação é referendada pela melhor doutrina, aqui representada por Celso D. de Albuquerque Mello, em seu "Curso de Direito Internacional Público" (11ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 723 a 729):

*Os funcionários internacionais são um produto da administração internacional, que só se desenvolveu com as organizações internacionais. Estas, como já vimos, possuem um estatuto interno que rege os seus órgãos e as relações entre elas e os seus funcionários. **Tal fenômeno fez com que os seus funcionários aparecessem como uma categoria especial, porque eles dependiam da organização internacional, bem como o seu estatuto jurídico era próprio. Surgia assim uma categoria de funcionários que não dependia de qualquer Estado individualmente.***

(...)

*Os funcionários internacionais constituem uma categoria dos agentes e são aqueles que se dedicam exclusivamente a uma organização internacional de modo permanente. **Podemos defini-los como sendo os indivíduos que exercem funções de interesse internacional, subordinados a um organismo internacional e dotados de um estatuto próprio.***

O verdadeiro elemento que caracteriza o funcionário internacional é o aspecto internacional da função que ele desempenha, isto é, ela visa a atender às necessidades internacionais e foi estabelecida internacionalmente.

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Cabe ao Secretário-Geral determinar quais as categorias de funcionários da ONU que gozarão de privilégios e imunidades. A lista destas categorias será submetida à Assembléia Geral e 'os nomes dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos governos membros'. Os privilégios e imunidades são os seguintes: a) 'imunidade de jurisdição para os atos praticados no exercício de suas funções oficiais'; b) isenção de impostos sobre salários; c) a esposa e dependentes não estão sujeitos a restrições imigratórias e registro de estrangeiros; d) isenção de prestação de serviços; e) facilidades de câmbio como as das missões diplomáticas; f) facilidades de repatriamento, como as missões diplomáticas, em caso de crise internacional, estendidas à esposa e dependentes; g) direito de importar, livre de direitos, 'o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado'.

Além dos privilégios e imunidades acima, o Secretário-geral e os sub-secretários-gerais, bem como suas esposas e filhos menores, 'gozarão dos privilégios, imunidades, isenções e facilidades concedidas, de acordo com o direito internacional, aos agentes diplomáticos'. (grifei)

No trecho abaixo, ainda recorrendo a Celso D. de Albuquerque Mello, verifica-se a perfeita distinção entre os funcionários internacionais e os técnicos a serviço da ONU e de suas Agências Especializadas, no que tange aos privilégios e imunidades:

Os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos seguintes privilégios e imunidades: a) 'imunidade de prisão pessoal ou de detenção e apreensão de suas bagagens pessoais'; b) 'imunidade de toda ação legal no que concerne aos atos por eles praticados no desempenho de suas funções'; c) 'inviolabilidade de todos os papéis e documentos'; d) 'direito de usar códigos e de receber documentos e correspondência em malas invioláveis' para se comunicar com a ONU; e) facilidades de câmbio; f) quanto às 'bagagens pessoais, as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomáticos. (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.

Resta agora determinar a qual dos dois grupos pertenceria o contribuinte, a fim de verificar se ele faria ou não jus à isenção pleiteada, desta feita sob o ângulo das Convenções Internacionais.

A resposta está evidente no Contrato de Serviço juntado aos autos, cujas cláusulas são claras no sentido de que o contribuinte é técnico a serviço da Agência, e que “não será considerado, sob aspecto algum, membro do quadro de funcionários da Agência Nacional de Execução do Projeto ou do PNUD” e ainda, que “o contratado não estará isento do pagamento de impostos em virtude deste contrato”.

Destarte, fica demonstrado que o contribuinte não é funcionário internacional pertencente ao quadro estatutário da do Programa PNUD, tampouco está submetido à Convenção que rege os privilégios e imunidades, portanto obviamente não tem direito à isenção pleiteada, estando os rendimentos por ela recebidos daquele Organismo Internacional efetivamente sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda.

Quanto às orientações emanadas da Secretaria da Receita Federal, trazidas à colação pela defesa, o acórdão recorrido bem ressaltou que não são aplicáveis ao caso, já que o Contribuinte não é funcionário estatutário de Organismo Internacional, mas sim técnico a serviço com vínculo contratual. De toda a sorte, torna-se inócua a discussão acerca de tais orientações, uma vez que os atos citados já foram há muito superados. Com efeito, à época de ocorrência do fato gerador, conforme bem esclarece o acórdão de primeira instância, a orientação fornecida pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 1998, reiterada em sua essência na Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, que a sucedeu, era bem clara, a saber:

Art. 22. Os rendimentos percebidos de organismos internacionais situados no Brasil ou no exterior, por residentes no Brasil, estão sujeitos à tributação na forma do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) e na Declaração de Ajuste Anual.

§ 1º Estão isentos os rendimentos do trabalho oriundos do 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, situadas no Brasil, por funcionários aqui residentes, desde que seus nomes sejam relacionados e informados à Secretaria da Receita Federal por tais organismos, como integrantes das categorias por elas especificadas.

§ 2º A informação de que trata o § 1º será prestada conforme o modelo constante do Anexo IV e deverá conter o nome do organismo internacional, a relação dos funcionários abrangidos pela isenção e respectivos CPF.

§ 3º A informação de que trata este artigo deverá ser enviada até o último dia útil do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento dos rendimentos à Divisão de Declarantes Domiciliados no Exterior - DIDEX, da Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região Fiscal.

Ressalte-se que, no caso em apreço, sendo contratual o vínculo do contribuinte, e encontrando-se ele fora do alcance da Convenção que rege os privilégios e imunidades – como consta claramente do citado Contrato de Serviço – obviamente que o seu nome jamais poderia constar de eventual lista de categorias contempladas pela isenção, já que tais categorias são providas por funcionários estatutários, como consta da legislação de regência e reitera a melhor doutrina.

A mesma orientação vem sendo exarada pelo menos desde o ano 2000, por meio da publicação “Perguntas e Respostas”, cujo texto da edição de 2000, ano-calendário de 1999 (praticamente idêntico à do exercício de 2005, ano-calendário de 2004, constante do acórdão recorrido), a seguir se transcreve:

132. Qual é o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionário do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD, da ONU?

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

1 - funcionário estrangeiro

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

É contribuinte do imposto de renda brasileiro, na condição de não-residente no Brasil, quanto aos rendimentos que tenham sido produzidos no País, tais como remuneração por serviços aqui prestados e por aplicação de capital em imóveis no País, pagos ou creditados por qualquer pessoa física e/ou jurídica, quer sejam estas residentes no Brasil ou não; se residentes, estão sujeitos à tributação exclusiva à alíquota de 15% ou 25%, conforme o caso.

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

2 - funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD

Os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, não se sujeitam ao imposto de renda brasileiro, desde que o nome do funcionário conste da relação entregue à SRF na forma do anexo IV da IN SRF nº 73/98.

Quaisquer outros rendimentos percebido quer sejam pagos ou creditados por fontes nacionais ou estrangeiras, no Brasil ou no exterior, sujeitam-se à tributação.

3 - Pessoa física não pertencente ao quadro efetivo

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

Atenção:

(...)

Para que os rendimentos do trabalho oriundos do 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, situadas no Brasil, recebidos por funcionários aqui residentes, sejam considerados isentos, é necessário que seus nomes sejam relacionados e informados à SRF por tais organismos, como integrantes de suas categorias por elas especificadas.

(...)

133. Qual é o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionário das Agências Especializadas da ONU?

Os rendimentos auferidos por funcionário das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas estão sujeitos ao mesmo tratamento tributário determinado para os servidores do PNUD.

No que tange à jurisprudência (judicial e administrativa) argüida pelo contribuinte, esta também já se encontra superada, em face das mais recentes decisões proferidas, citando-se como exemplo as seguintes ementas:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - IRPF - VERBAS PAGAS A CONSULTOR (TÉCNICO) DO PNUD/ONU (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS) - CARÁTER TRIBUTÁVEL - ISENÇÃO (CONVENÇÃO DE VIENA): INAPLICABILIDADE - APELAÇÃO NÃO PROVIDA.1 - CTN (art. 108, §2º; e art. 111, I e II): não se dispensa tributo ao sabor de equidade; e legislação que disponha sobre isenção reclama interpretação literal.2 - Ainda que oriunda de atividade de relevância social manifesta, é tributável, à míngua de lei expressa noutro sentido, a remuneração paga em face da prestação de serviço

de consultoria (técnico a serviço), decorrente de acordo de cooperação técnica entre a ONU/PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento) e o governo brasileiro, por meio da Agência Brasileira de Cooperação.

3 - Não se estende - consoante confessa o próprio PNUD - aos consultores a isenção tributária prevista na Convenção de Viena, destinada aos 'funcionários' (em sentido restrito) do corpo diplomático.

4 - O Decreto n.º 27.784/50 estipula *dúplex* tratamento tributário àqueles que prestem serviços a organismo internacional ou em projeto de cooperação técnica, conforme sejam 'funcionários' (no amplo sentido) ou, noutro caso, simples 'peritos' (consultores), não sendo aos segundos (situação da autora) assegurada isenção qualquer de renda.

5 - Inaplicável o Decreto 52.288/63 (restrito à Agência Internacional de Energia Atômica e às Agências Especializadas que enumera, não se incluindo o PNUD).

6 - Apelação não provida.

7 - Peças liberadas pelo Relator, em 05/06/2006, para publicação do acórdão. **(Acórdão 2002.34.00.027370-4/DF, 7ª Turma do TRF da 1ª Região, DJ de 16/06/2006, p. 46)**

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

Recurso especial provido (Acórdão CSRF/04-00.060, de 21/06/2005, da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)

Uma vez demonstrado que os rendimentos em questão não são isentos de Imposto de Renda, resta perquirir sobre a responsabilidade pelo pagamento do tributo. No entender do contribuinte, dita responsabilidade seria do Organismo Internacional, tese esta que não encontra amparo legal, conforme será demonstrado a seguir.

Como já ficou assentado no presente voto, trata-se de rendimentos recebidos do exterior, cuja sistemática de tributação, no que tange ao pagamento antecipado do Imposto de Renda, difere da sistemática que rege os rendimentos do trabalho auferidos de fontes situadas no País. Com efeito, o Regulamento do Imposto de Renda de 1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, como base no art. 8º da Lei n.º 7.713, de 1988, assim estabelece:

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

(...)

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

(...)

Art. 109. Os rendimentos sujeitos à incidência mensal devem integrar a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o imposto pago será compensado com o apurado nessa declaração (Lei nº 9.250, de 1995, arts. 8º, inciso I, e 12, inciso IV).

Assim, na situação em apreço, o contribuinte estava obrigado a efetuar o recolhimento mensal denominado de “carnê-leão”, sem prejuízo da tributação dos rendimentos por ocasião do ajuste anual.

Claro está que a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do Imposto de Renda, inclusive no que tange ao recolhimento mensal, tem ligação direta com a imunidade tributária de que gozam os Organismos Internacionais, muito bem abordada no acórdão de primeira instância e reiterada no presente voto.

Corroborando esse entendimento, convém trazer à colação o Parecer nº 8, de 24/06/2005, exarado pela Advocacia Geral da União – AGU e aprovado pelo Sr. Presidente da República (DOU de 23/08/2005), a respeito de contribuições previdenciárias supostamente devidas por Organismos Internacionais. O citado ato, dentre outros fundamentos, cita as conclusões de parecer do Ministério das Relações Exteriores, elaborado a pedido do PNUD. A seguir serão transcritos trechos do Parecer da AGU, deveras elucidativos, a saber:

1. O Ministério das Relações Exteriores – MRE solicitou a esta Advocacia-Geral da União a análise da obrigação imposta pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS à Agência Brasileira de Cooperação/MRE e outros órgãos públicos federais referente à prestação mensal de informações sobre os valores pagos aos consultores técnicos contratados por organismos internacionais no âmbito de acordos de cooperação técnica internacional, bem como das eventuais repercussões desses pagamentos em relação ao recolhimento de contribuições previdenciárias por parte dos mesmos, com o objetivo de conferir ao assunto tratamento uniforme em todo o Governo Federal.

(...)

4. O Ministério das Relações Exteriores ainda encaminhou a esta Advocacia-Geral da União parecer jurídico encomendado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, programa da Organização das Nações Unidas - ONU responsável por parte das contratações de consultores destinados ao desempenho de atividades técnicas no âmbito dos acordos de cooperação internacional em análise. As conclusões do citado parecer são as seguintes:

(...)

Se o pagamento for efetuado pelo PNUD, à semelhança do que ocorre com a SRF, quem é obrigado a recolher o tributo, por conta própria, é o consultor técnico, porque além de não ser exigível de outrem o cumprimento da obrigação tributária (nem do PNUD, nem do órgão público), desconhecemos qualquer tipo de exoneração (imunidade, isenção, alíquota zero, etc.) que o exima de contribuir.

Nessa medida o consultor técnico, na qualidade de contribuinte individual, só estará protegido pelos benefícios do RGPS se devidamente inscrito e se recolher, por conta própria, a contribuição social incidente nos pagamentos recebidos de organismo oficial internacional.

(...)

A fim de fazer com que o Consultor Técnico recolha os valores por eles devidos, pode ser inserida, ainda, disposição no contrato com o consultor técnico, de forma a deixar claro que este não está isento da contribuição social incidente nos pagamentos efetuados por organismos oficiais internacionais e que deve, portanto, inscrever-se no RGPS e contribuir para fazer jus aos benefícios da previdência. Suas contribuições devem ser recolhidas por conta própria, na esteira do que já vem adotando a SRF no que tange ao Imposto de Renda da pessoa física, bem como o que adota o próprio INSS, no caso de serviços prestados a missão diplomática ou repartição consular de carreira estrangeiras.

(...)

7. Analisados todos esses argumentos, passo a me manifestar acerca do tema.

(...)

24. Destarte, nota-se que a ***Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, ao contrário das missões diplomáticas e repartições consulares de carreira estrangeiras, gozam, além de imunidade de execução absoluta, de imunidade de jurisdição. E a sua imunidade tributária também é sensivelmente mais ampla, pois não abrange apenas seus bens imóveis, suas importações, os valores referentes aos serviços oficiais que executam e os rendimentos de seus agentes, incluindo ainda o próprio ente, seus ativos, rendas e outros bens, à exceção das taxas cobradas em razão da prestação de serviços públicos. Registre-se ainda que não há qualquer ressalva à sua imunidade tributária em relação à Previdência Social do país que as recebem.***

25. Logo, quando a Lei nº 8.212/91 (art. 15, par. ún.) equiparou, para fins previdenciários, as missões diplomáticas e repartições consulares de carreira estrangeiras a empresas, ***e não o fez em relação aos organismos internacionais, não foi por acaso, mas em respeito à diferença de privilégios e imunidades que as normas de Direito Internacional Público, às quais o Brasil aderiu, reservam a esses sujeitos. Enquanto as Convenções de Viena sobre Relações Diplomáticas e Consulares expressamente prevêm que as missões e***

repartições que empregam nacionais do país acreditado, pessoas que nele possuam residência permanente ou que, em qualquer caso, não estejam cobertas por regime previdenciário diverso, devem contribuir para a Previdência Social deste país, responsabilizando-se pela cota patronal que a legislação local estabeleça, **as Convenções sobre Privilégios e Imunidades dos organismos internacionais analisados conferem aos mesmos imunidade tributária ampla nessa seara, sem qualquer exceção quanto aos tributos previdenciários eventualmente existentes.**

26. E não se diga que as Convenções sobre Privilégios e Imunidades dos organismos internacionais citados restringem sua imunidade tributária aos impostos propriamente ditos, e que as contribuições sociais, por serem espécie de tributo diversa, não estariam então cobertas. Uma análise dos textos das convenções, incluindo os seus originais em língua estrangeira, demonstra que as mesmas não tiveram essa preocupação técnica, até mesmo porque cada Estado membro possui definições sobre espécies de tributos distintas, e não seria possível compatibilizar toda essa diversidade em um único texto normativo com um mínimo de sistematicidade.

(...)

27. Há que se esclarecer que, como 'o financiamento das organizações internacionais é realizado por meio de contribuições dos Estados-membros para os pagamentos das despesas da organização', 'a responsabilidade internacional das organizações possui um aspecto particular que é o de a responsabilidade repercutir nos seus Estados membros.

Assim sendo, se uma organização for obrigada a pagar uma indenização, este pagamento será feito por contribuições dos Estados membros, uma vez que ela não tem independência financeira' (MELLO, Celso D. de Albuquerque. Op. cit., pp. 580 e 586). **Mutatis mutandis, esse raciocínio se aplica também aos tributos devidos por essas organizações, o que justifica o tratamento distinto e extremamente favorável que as mesmas recebem em relação a sua imunidade tributária no Direito Internacional.**

28. Vale ainda a menção ao que prevê o Código Tributário Nacional acerca das normas internacionais tributárias:

Código Tributário Nacional

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

29. Ou seja, em matéria de Direito Tributário, o Direito positivo brasileiro resolveu dar primazia aos tratados e convenções internacionais em face das normas internas, que são revogadas ou modificadas pelo Direito Internacional, mas não têm o condão de tornar inaplicáveis as normas internacionais, ainda que lhes sejam posteriores, salvo, por óbvio, se o ato internacional tiver sido regularmente denunciado.

30. Por tudo que se expôs, é de se concluir que não pode subsistir o Parecer CJ/Nº 3.050/2003, editado pelo Ministério da Previdência Social, que concluiu que os organismos internacionais, no caso de contratação de consultores no âmbito de acordos de cooperação técnica internacional com a Administração Federal, equiparam-se a empresas e devem recolher a contribuição previdenciária a cargo destas. Ocorre que o citado Parecer fez uma analogia entre a situação dos Estados estrangeiros e a dos organismos internacionais não autorizada pela Lei nº 8.212/91 (art. 15, par. ún.) e nem pelas normas de Direito Internacional aplicáveis à espécie, conforme fartamente demonstrado acima.

31. Inclusive os precedentes jurisprudenciais que fundamentam o citado Parecer do Ministério da Previdência Social, do Supremo Tribunal Federal, tratam apenas de questões que envolvem Estados estrangeiros, e não organismos internacionais. E a constatação de que as normas internacionais sobre privilégios e imunidades aplicáveis às missões e repartições de Estados estrangeiros são diversas das que se dirigem aos organismos internacionais, até mesmo porque aquelas não possuem sequer personalidade jurídica própria, pois integram o Estado acreditante, sendo este o verdadeiro sujeito de Direito Internacional, o qual não se beneficia de nenhuma norma internacional positivada que lhe confira imunidade de jurisdição, confere a certeza de que os organismos internacionais seriam tratados de forma distinta pelo STF, pois estes possuem formalmente essa imunidade.

32. Nesse sentido, a imunidade de jurisdição interna dos organismos internacionais prevista nas Convenções citadas tornaria inviável qualquer intenção do Governo brasileiro de, unilateralmente, atribuir-lhes responsabilidade tributária passiva quanto à Previdência Social do Brasil através de uma interpretação diversa dessas normas, pois isso demandaria, em última análise, a provocação da Corte Internacional de Justiça (...)

37. Como os organismos internacionais contratantes não se equiparam a empresas, a norma acima não se aplica aos mesmos; e como os pagamentos da remuneração dos consultores contratados são feitos diretamente pelo organismo internacional, não há como o órgão ou ente público fazer a retenção da contribuição a cargo do contribuinte individual para repassá-la à Previdência Social. Essa retenção também não pode ser feita considerando os valores que a União ou suas entidades devem repassar aos organismos internacionais a título de financiamento total ou parcial do acordo de cooperação internacional, não sendo possível qualquer analogia com a situação das empresas prestadoras de serviço, por ausência de norma legal expressa que determine essa responsabilidade para o caso em apreço, nos termos do artigo 128 do CTN.

(...)

51. Diante de tudo o que se expôs, pode-se concluir que:

- nas contratações de consultores técnicos efetuadas pelos organismos internacionais, nos termos do Decreto nº 5.151/2004, no âmbito de acordos de cooperação técnica internacional firmados com a

Administração Pública Federal, a obrigação do organismo internacional se limita a exigir do futuro contratado, no momento de sua contratação, a comprovação de sua inscrição na Previdência Social, devendo o contratado, contribuinte individual do Regime Geral de Previdência Social, recolher espontaneamente suas contribuições, cabendo ainda ao órgão ou ente federal informar à Previdência, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, os valores pagos a esses consultores no exercício anterior; (grifei)

Vale ressaltar, por fim, que eventual irregularidade, do ponto de vista da legislação trabalhista, na contratação de profissionais pelos Organismos Internacionais não teria repercussões sobre a incidência do Imposto de Renda. Nesse sentido é o Parecer nº 8, de 24/06/2005, exarado pela Advocacia Geral da União – AGU e aprovado pelo Sr. Presidente da República (DOU de 23/08/2005). Confira-se:

48. Por fim, vale a lembrança de que o Ministério Público do Trabalho ajuizou contra a União a Reclamatória nº 1.044/2001, que tramitou na 15ª Vara do Trabalho de Brasília/DF, e na qual se celebrou termo de conciliação com as seguintes cláusulas:

Cláusula Primeira - Serão contratados ou nomeados pela União Federal os profissionais requeridos para execução de projetos de cooperação técnica internacional em funções nas quais seja ínsita a presença da subordinação jurídica para o seu desempenho. Parágrafo Primeiro - Nos projetos de cooperação técnica internacional implementados através de acordos internacionais, os quais ostentem funções de caráter de permanência para a sua execução, a contratação ou nomeação será por tempo indeterminado, devendo o cargo ou o emprego público ser provido por certame público, a teor do art. 37, II, da Constituição.

Parágrafo Segundo - Nos projetos em que seja requerido pessoa para exercer funções temporárias, será admitida contratação temporária disciplinada pela Lei 8.745/93, comprometendo-se a União Federal a promover a alteração legislativa necessária para viabilizar juridicamente tais contratações.

Parágrafo Terceiro - Fica facultada a alocação de servidores ou empregados públicos na execução dos projetos temporários a título de contrapartida nacional.

Cláusula Segunda - As funções meramente auxiliares, tais como de conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações, consoante Decreto nº 2.271, de 7/7/1997 e outras que não estejam vinculadas diretamente com as finalidades das ações de cooperação internacional poderão ser terceirizadas, mediante a contratação de empresas de prestação de serviços idôneas, sendo terminantemente vedada a contratação de cooperativas de mão-de-obra para atividades que demandem a prestação de trabalho subordinado.

Cláusula Terceira - A cláusula primeira não se aplica para a contratação de profissionais que atuem prestando consultoria técnica nos projetos de cooperação internacional, assim definidos como os

profissionais de nível superior, titulados através de cursos de pós-graduação (especialização, mestrado ou doutorado) em matérias ligadas aos projetos nos quais sejam consultores e desde que laborem sem nenhuma característica de subordinação jurídica e em absoluto estado de autonomia e em caráter temporário, hipótese em que restará excluída a presença do vínculo empregatício ou institucional.

Parágrafo único - Excepcionalmente será admitida a contratação de consultor técnico que não preencha o requisito de escolaridade mínima definido no caput desta cláusula, desde que o profissional tenha notório e reconhecido conhecimento na área a ser desenvolvida no projeto de cooperação técnica internacional.

49. Esse mesmo termo de conciliação estabeleceu prazos para o cumprimento de suas cláusulas, os quais foram repactuados. E a obrigação de ordem legislativa assumida pela União já foi cumprida, como visto, com as alterações promovidas na Lei nº 8.745/93, pela Lei nº 10.667/2003, quando então passou a ser permitida a contratação temporária de pessoal diretamente pela Administração Pública Federal para atuação nos acordos de cooperação técnica internacional nas hipóteses em que haja a subordinação desses profissionais para com o órgão ou entidade federal.

50. Por certo, excepcionalmente, para as contratações solicitadas por órgão ou ente federal aos organismos internacionais após a edição da Lei nº 10.667, publicada em 15.05.2003, e que venham a ser efetivadas por estes com supedâneo no Decreto nº 5.151/2004, ou mesmo no Decreto nº 3.751/2001, que precedeu aquele, mas nas quais a fiscalização previdenciária demonstre a existência de subordinação entre a pessoa contratada e a Administração Pública Federal, estando caracterizada a relação prevista no artigo 2º, VI, "h" da Lei nº 8.745/93, e não aquela disciplinada pelos referidos Decretos, deve-se considerar incidentes as disposições da Lei nº 8.745/2003, inclusive quanto as suas consequências previdenciárias acima expostas, lastreadas na Lei nº 8.647/93.

51. Diante de tudo o que se expôs, pode-se concluir que:

*- nas contratações de consultores técnicos efetuadas pelos organismos internacionais, nos termos do Decreto nº 5.151/2004, no âmbito de acordos de cooperação técnica internacional firmados com a Administração Pública Federal, **a obrigação do organismo internacional se limita a exigir do futuro contratado, no momento de sua contratação, a comprovação de sua inscrição na Previdência Social, devendo o contratado, contribuinte individual do Regime Geral de Previdência Social, recolher espontaneamente suas contribuições**, cabendo ainda ao órgão ou ente federal informar à Previdência, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, os valores pagos a esses consultores no exercício anterior;*

- nas contratações de pessoal temporário efetuadas diretamente pela Administração Federal, nos termos da Lei nº 8.745/93, para atuação, mediante subordinação, nos acordos de cooperação técnica internacional, o contratado filia-se ao Regime Geral de Previdência Social na qualidade de segurado empregado, devendo o órgão ou ente

público contratante adimplir com as obrigações previdenciárias que são próprias a essa situação.

De todo o exposto, conclui-se que os rendimentos objeto da autuação não são isentos de Imposto de Renda, seja pelo art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, seja pelas Convenções Internacionais que regem a matéria, seja pelas instruções emanadas da Secretaria da Receita Federal, seja pelo Parecer nº 8, de 24/06/2005, da Advocacia Geral da União – AGU.

Sobre a multa exigida isoladamente pelo não recolhimento do carnê-leão, este Conselho de Contribuintes tem decidido reiteradamente no sentido da impossibilidade de coexistirem a multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão com a multa de ofício apurada com base no ajuste anual, tendo ambas a mesma base. Como exemplo veja-se a seguinte decisão da 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.

Recurso especial negado. (Acórdão CSRF/01-04.987, de 15/06/2004)

É como penso também. Entendo que a questão se resolve na compreensão da natureza da multa isolada. E, para tanto, é conveniente examinarmos o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, que previu a hipótese de sua incidência.

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. (...)

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

I – de 75% (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 de mora, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – 150% (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.

§ 2º. As multa de que trata este artigo serão exigidas:

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

(...)

III – isoladamente, no caso de pessoa jurídica 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;

(...).

É dizer, o § 1º do art. 44, acima transcrito, não institui uma penalidade nova, mas apenas a forma de sua incidência, juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, nas hipóteses dos demais incisos. O dispositivo que institui a penalidade é o *caput* do artigo e seus incisos. É aí que a lei especifica o fato típico, ensejador da penalidade, a falta de pagamento ou recolhimento etc. Pelo simples fato de não ter havido o pagamento do imposto devido a título de carnê-leão não há previsão de incidência de outra penalidade senão a dos incisos I e II do *caput* art. 44, conforme o caso.

Sendo assim, não se pode conferir ao art. 43 e aos incisos do parágrafo 1º, inovações da Lei nº 9.430, interpretação que implique em incidência de gravame inexistente antes da vigência dos referidos dispositivos. É o que ocorre quando se aplica a penalidade duplamente, sobre a mesma base, na exigência da multa isolada, pelo não pagamento da antecipação, e na exigência do imposto quando do ajuste anual.

Ora, a incidência da multa isolada, como no caso específico trata neste processo da falta de recolhimento do carnê-leão, não tem outro objetivo senão o de evitar a formalização de exigência de imposto, devido como antecipação do ajuste anual e que, logo em seguida, seria compensado quando do lançamento do imposto devido no ajuste anual. Com a multa isolada, essa dificuldade é superada, exigindo-se apenas a multa pelo não pagamento da antecipação, deixando-se para formalizar a exigência do tributo apenas na apuração do devido no ajuste anual. Nesse segundo momento, contudo, a base de cálculo da multa isolada não deveria compor a base de cálculo da multa de ofício exigida conjuntamente com o imposto.

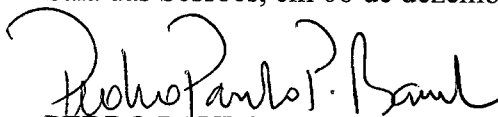
Em nenhum momento o Contribuinte deve o imposto duas vezes, antecipadamente e quando do ajuste anual. É que, ao pagar o primeiro, necessariamente terá direito a compensar o que pagou quando do ajuste anual. Assim, não há falar em dupla hipótese de incidência das multa, pelo não pagamento da antecipação e pelo não pagamento do imposto devido quando do ajuste anual.

Concluo, assim, pela desoneração dessa parte do lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir a exigência da multa isolada.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2006


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA