



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

Processo nº 14041.000666/2005-17
Recurso nº 153.918 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.083 – 2ª Turma Especial
Sessão de 28 de julho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente ANTÔNIO JOSÉ GUERRA
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

RENDIMENTOS PAGOS POR AGÊNCIA ESPECIALIZADA VINCULADA A ORGANISMOS INTERNACIONAIS. TÉCNICO, PERITO OU CONTRATADO PARA PRESTAR SERVIÇOS, COM OU SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. ALCANCE.

A isenção do imposto de renda sobre rendimentos pagos por agências especializadas vinculadas a organismos tais como a UNESCO e a OEA é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com tais organizações e foram incluídos nas categorias assim contempladas pelo mais Alto Comando dessas instituições. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço das referidas organizações, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

SUJEIÇÃO PASSIVA. UNESCO E OEA. NÃO RETENÇÃO NA FONTE. AUTUAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO.

A UNESCO e a OEA gozam de imunidade tributária fixada nas convenções assinadas pela República Federativa do Brasil. Ainda, mesmo que pudesse ser superado esse óbice, no caso vertente, cabível a incidência da **Súmula 1ºCC nº 12**: “*Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção*”.

MULTA ISOLADA DE OFÍCIO. CARNÊ-LEÃO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO CONSECUTÁRIA DO IMPOSTO LANÇADO NO AJUSTE ANUAL EM DECORRÊNCIA DA

COLAÇÃO DO RENDIMENTO QUE NÃO FOI OBJETO DO
RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.

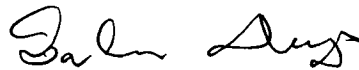
Está mansamente assentada na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada do carnê-leão não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício que incidiu sobre o imposto lançado, em decorrência da colação no ajuste anual do rendimento que deveria ter sido submetido ao recolhimento mensal obrigatório e não o foi, pois ambas têm a mesma base de cálculo.

Recurso provido parcialmente.

Crédito Tributário mantido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma Especial da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir, tão-só, a multa isolada do carnê-leão. Vencido o Conselheiro Sérgio Galvão Ferreira Garcia (suplente convocado) que negava provimento integral ao recurso interposto.



VALÉRIA PESTANA MARQUES - Presidente e Relatora

FORMALIZADO EM: 28 SET 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ana Paula Locoselli Erichsen, Núbia Moreira Barros Mazza (suplente convocada), Renato Coelho Borelli (suplente convocado) e Sidney Ferro Bastos.

Relatório

Conforme relatório constante do Acórdão proferido na 1ª instância administrativa de julgamento, fl. 252:

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 AFRF da DRF/Brasília/DF. A ciência do lançamento ocorreu em 06/09/2005, conforme AR, fls. 179. O valor do crédito tributário apurado está assim constituído: (em Reais)

Imposto	32.584,60
Juros de Mora (cálculo até 30/06/2005)	12.212,70
Multa Proporcional (passível de redução)	24.438,45
Multa Exigida Isoladamente	19.874,56
Total do Crédito Tributário	89.110,31

O referido lançamento teve origem na constatação das seguintes infrações:

1) Omissão de Rendimentos de Fontes no Exterior: omissão de rendimentos do trabalho recebidos pelo contribuinte de Organismo Internacional (UNESCO e IICA), no valor total de R\$ 118.639,48, 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.

2) 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 30/09/2005, o lançamento foi impugnado, em petição de fls. 183/210, acompanhada dos documentos de fls. 211/249, na qual se alega, resumidamente, o quanto segue:

a) Que é funcionário(a) de organismo internacional (UNESCO e IICA) 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 não se trata de um caso de isenção, mas sim de imunidade devendo a interpretação ser a mais ampla possível; declarou os rendimentos sob a rubrica rendimentos isentos/não tributáveis;

c) Questiona a aplicação cumulativa da multa de ofício e da multa isolada;

Junta julgados que entende sustentar suas alegações.

.....

A par dos fundamentos expressos no aludido decisório, fls. 253/260, foi o lançamento questionado considerado procedente, por unanimidade de votos, consoante as ementas a seguir transcritas:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS (UNESCO e IICA) – Sujeitam-se à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), sem prejuízo do ajuste anual, os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no País decorrentes da prestação de serviços a Organismos Internacionais de que o Brasil faça parte.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (CARNÊ-LEÃO) – A multa de lançamento de ofício é exigida isoladamente no caso de pessoa física sujeita ao recolhimento mensal obrigatório do imposto (carnê-leão) que deixar de fazê-lo

A ciência de tal julgado se deu por via postal em 21/08/2006, consoante o AR – Aviso de Recebimento – de fl. 263.

À vista disso, foi protocolizado, em 31/08/2006, recurso voluntário dirigido ao então Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 264/298, no qual o pólo passivo questiona a exação procedida.

Na peça recursal, o contribuinte alega, de plano, estar apresentando bens em arrolamento para garantia de instância, os quais, conforme despacho da autoridade preparadora de fl. 338, constam do processo administrativo nº 11853.001.231/2006-10.

Passa, então, a fazer digressões minudenciadas acerca da fiscalização contra ele levada a efeito, de suas respostas às intimações formuladas, da autuação efetuada, de sua impugnação e do julgado de 1º grau, ora guerreado.

Nessa ocasião, confirma seu entendimento de que o caso vertente trata de imunidade e não de isenção e que, ainda que assim não fosse, estariam os rendimentos por ele recebidos de organismos internacionais do qual o Brasil faça parte contemplados pela isenção prevista no art. 5º da Lei nº 4.506/1964, ratificada pelo art. 30 da Lei nº 7.713/1988.

Nesse momento, cita julgados do STF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais com o intuito de amparar suas teses.

Passa, então, a diferenciar o PNUD (Programa das Nações Unidas para o desenvolvimento), que, segundo ele, se confunde com a própria ONU (Organização das

Nações Unidas) de suas fontes pagadoras: a UNESCO (Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura) e o IICA (Instituto Interamericano de Cooperação na Agricultura), ambas Agências Especializadas, só que vinculadas respectivamente à ONU e a OEA (Organização dos Estados Americanos).

Dessa forma, conclui que o PNUD e a UNESCO gozariam de privilégios e imunidades com fulcro, respectivamente, no artigo V, do Decreto nº 59.308/1966, alíneas “a” e “b”, ambas do item 1, enquanto que o IICA estaria amparado em Convenção Internacional específica, internada pelo Decreto nº 361, de 1991, propositadamente, em seu entender, omitido tanto pelo autuante, quanto pela relatora do acórdão combatido.

Todavia, reproduzindo trecho do próprio “Termo de Verificação Fiscal”, assevera que só se pode chegar “a uma conclusão conjunta: a norma aplicável ao caso é o Acordo de Assistência Técnica promulgado pelo Decreto nº 59.308/66”.

Já quanto ao mérito da exigência avoca, inicialmente, a aplicação à espécie do diploma legal supra a teor do art. 98 do CTN (Código Tributário Nacional), segundo o qual tratados e convenções internacionais possuem o condão de revogar ou modificar a legislação tributária interna.

Afirma, entretanto, que não obstante todo o exposto, o voto condutor do julgado recorrido insiste em citar a legislação interna que dispõe sobre a matéria, qual seja o art. 5º, da Lei 4.506/1964. Nesse diapasão, prossegue o fiscalizado, forçoso seria concluir que tal dispositivo só isentaria, tanto no entendimento do autuante, quanto no dos julgadores de 1º grau, os rendimentos de trabalho auferidos em nosso país por servidores de organismos internacionais dos quais o Brasil faça parte cujos domicílios se situassem no exterior.

Contudo, assevera o requerente, considera um total disparate a aplicação dada pelo Fisco ao aludido comando legal, já que, para ele, o favor fiscal sob exame estaria atado não só a condição da pessoa física como servidora de organismo internacional, mas também à obrigatoriedade do Brasil concedê-lo em face de tratado ou acordo internacional. Ou seja, assevera que, no caso concreto, o fundamento isentivo seria o próprio tratado ou acordo e, não, o art. 5º da Lei 4.506/1964.

Busca corroborar seu entendimento citando o “Manual de Instruções” para o preenchimento da declaração de rendas relativa ao exercício financeiro de 1994 e a pergunta nº 137 do “Perguntas e Respostas/2005”, publicado pela própria Receita Federal.

Discorda, ainda, da relatora de 1ª instância a qual vincula o gozo da isenção em comento à inclusão do nome do funcionário, se brasileiro, em lista entregue à RF nos termos da IN SRF nº 208, de 2002, haja vista que tal exigência, prevista no que denomina de ato normativo secundário, ou complementar, segundo o art. 100 do CTN, não teria, sob seu ponto de vista, o poder de alterar o conteúdo legal.

Transcreve, então, fragmento de voto exarado na Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido.

Todavia, considera despicienda a presente discussão, já que volta a afirmar que o ato normativo regente do caso em tela seria o Decreto nº 59.308/1996, ou seja, o “Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica”.

Passando, então, à “Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas” - internada pelo Decreto nº 27.784/1950 – traz sua discordância ao julgado de 1º grau que ao tomá-lo como técnico a serviço das Nações Unidas e, não, como funcionário da aludida Organização, coloca-o fora do alcance da isenção de que trata o art. 22 do RIR/1999.

As razões de tal discordância, argumenta o litigante, seria o fato de que em nenhum momento alegou ser funcionário da ONU, mas sim técnico a serviço da UNESCO e do IICA, conforme demonstram, respectivamente, os documentos de fls. 213/224 e 225/226.

Dessa forma considera que como funcionário, não da aludida organização internacional, mas de uma de suas agências especializadas, faria jus, com fulcro na 19ª Seção do Decreto nº 52.288/1966, até então não citado, às mesmas imunidades previstas em Convenção para os funcionários da ONU.

Passa, depois, a discorrer sobre os requisitos que configurariam seu vínculo empregatício com a UNESCO, tais como: a) existir um empregador e um empregado; b) estarem suas funções sujeitas à orientação e supervisão; c) ser assalariado; d) ter havido continuidade na prestação dos serviços; e) gozo de direitos como o descanso remunerado e licença médica, além da fruição de benefícios como seguros de saúde e de vida em grupo.

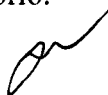
Faz tais considerações reconhecendo não ser o então Conselho de Contribuintes o fórum próprio para o reconhecimento, ou não, de tal vínculo trabalhista: competência da Justiça do Trabalho. Entretanto, considera tal matéria pacificada no âmbito do TST (Tribunal Superior do Trabalho), conforme acredita que demonstrarem os julgados juntados às fls. 299/337.

A seguir, afirma não aceitar delongas maiores acerca da responsabilização, ou não, do organismo internacional que o remunerou, ou dele próprio, no que tange ao pagamento de impostos porventura não recolhidos, em face da tese por ele já esposada de imunidade tanto da ONU, quanto de seus funcionários.

Por fim, é de se ressaltar que o litigante reporta-se, ainda, em sua peça recursal ao PN CST 717/79, além de transcrever ementas de julgados diversos e de consultas administrativas procedidas junto à RF sobre o tema em análise.

Insurge-se, por fim, contra a aplicação imputada-lhe de forma concomitante de multas proporcional e isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

É o relatório.



Voto

Conselheira VALÉRIA PESTANA MARQUES, Relatora

1) CONSIDERAÇÕES INICIAIS

De plano, cumpre ressaltar que a teor do art. 6º da Portaria do Ministro da Fazenda n.º 256, de 22 de junho de 2009, a qual aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), foram recepcionados e convalidados todos os atos e procedimentos das câmaras e turmas dos Conselhos de Contribuintes e das turmas da CSRF, bem como aqueles realizados com base em Portaria anterior do Ministro da Fazenda – aquela de n.º 41, de 17 de fevereiro de 2009.

Isto posto, é de se esclarecer, ainda, o descabimento da análise de qualquer premissa que vincule a obrigatoriedade do arrolamento de bens pelo contribuinte, em valor equivalente a 30% (trinta por cento) do montante em lide, com o fito de garantir seu direito de interposição de recurso voluntário contra julgados administrativos de 1ª instância, haja vista tratar-se de tema totalmente superado de acordo com o decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.976, de 2007, acolhida pela então Secretaria da Receita Federal por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 9, também de 2007.

Em assim sendo, noticie-se que o recurso de fls. 264/298 é tempestivo, mediante o cotejo do “Termo de Ciência” de fl. 263 com o carimbo de recepção apostado à fl. 264. Estando dotado, ainda, dos demais requisitos formais de admissibilidade, dele conheço.

Dessa forma, passo a enfrentar as razões de mérito trazidas pelo autuado.

2) MÉRITO

Preliminarmente é de se ressaltar que a lide instaurada nos presentes autos cinge-se a definir se os rendimentos pagos ao recorrente pelo IICA e pela UNESCO se inserem no campo dos privilégios tributários conferidos aos funcionários estatutários de organismos internacionais.

Saliente-se ainda, que além da incidência do imposto de renda sobre os aludidos rendimentos foi imputada ao fiscalizado, na presente autuação, a multa isolada pela falta do recolhimento do carnê-leão.

Pelo contrato de honorários juntado aos autos, fls. 125/130, especificamente em seu artigo V, o qual versa sobre o estatuto jurídico do recorrente em face da UNESCO, fl. 126, percebe-se que este não é funcionário do referido organismo internacional. Transcreve-se a seguir o artigo em foco:

.....
Este estatuto é contratual. O(A) Contratado(a) não está submetido(o) ao Estatuto e Regulamento aplicado ao Pessoal



Internacional da UNESCO nem à Convenção que rege os Privilégios e a Imunidade.

.....

Diferente não é o que se vê com relação ao contrato de consultoria firmado entre o peticionário e o IICA – agência especializada vinculada à OEA (Organização dos Estados Americanos) - fls. 152/162, em particular em face de sua cláusula SÉTIMA, fl. 157, da qual abaixo se reproduz dado fragmento:

.....

DO REGIME JURÍDICO

O presente contrato não caracteriza qualquer forma de vínculo trabalhista ou relação empregatícia, sendo regido exclusivamente pelas disposições contidas na ordem executiva n.º 01/98 do IICA a qual o contratado declara ter pleno conhecimento

Registre-se que a presente controvérsia foi vivamente debatida no âmbito do então Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ao final, prevaleceu a tese de que tais rendimentos são tributáveis.

Para tanto, peço vênia para transcrever voto da ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, consubstanciado no Acórdão nº 104-22.074, sessão de 06 de dezembro de 2006, que enfrentou exaustivamente a matéria, inclusive em caso idêntico ao tratado nestes autos, pois se tratava de rendimentos percebidos da UNESCO. Tomo-o, pois como fundamento de minha decisão, por ordenar e analisar de forma extremamente didática toda a legislação citada e reproduzida na peça recursal de fls. 264/298, *in verbis*:

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 que, citados de forma isolada, podem induzir o Julgador a uma conclusão precipitada, divorciada da última ratio que norteia a concessão da isenção em foco.

O artigo 5º da Lei nº. 4.506, de 1964, reproduzido no artigo 22 do Regulamento do Imposto de Renda/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 na impugnação (fls. 76).

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 avenças 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 pela Organização das Nações Unidas para a Educação e Cultura - UNESCO, que constitui uma Agência Especializada da Organização das Nações Unidas - ONU, 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; 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



Assembléia 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 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 migratórias 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. Com efeito, conjugando-se esses três comandos legais (o dispositivo da Lei nº. 4.506, de 1964, e os artigos das duas Convenções), 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 repatriação e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários integram categorias de staff dentro do Organismo Internacional, que tem a sua sede no exterior, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado. Nesse mesmo sentido registraram G. E. do Nascimento e Silva e Hildebrando Accioly, no seu Manual de Direito Internacional Público (15ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2002, pp.216/217):

“O Secretariado é (...) o órgão administrativo, por excelência, da Organização das Nações Unidas. Tem uma sede permanente, que se acha estabelecida em Nova Iorque. Compreende um Secretário-Geral, que o dirige e é auxiliado por pessoal numeroso, o qual deve ser escolhido dentro do mais amplo critério geográfico possível.

O Secretário-Geral é eleito pela Assembléia Geral, mediante recomendação do Conselho de Segurança. O pessoal do Secretariado é nomeado pelo Secretário-Geral, de acordo com regras estabelecidas pela Assembléia.

Como funcionários internacionais, o Secretário-Geral e os demais componentes do Secretariado são responsáveis somente perante a Organização e gozam de certas imunidades.” (grifei)

E ainda 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, 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.” (grifei)

Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal, filosófico ou mesmo lógico para que usufruam as 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 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.

Quanto à Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, a restrição é ainda maior, concedendo-se aos peritos apenas 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.”

Constata-se, assim, a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU e de suas Agências Especializadas, 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 referendada pela melhor doutrina, aqui novamente 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 subsecretários-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 nos três Contratos de Serviço juntados aos autos às fls. 28 a 33, 38 a 43 e 50 a 55, este último referente ao ano-calendário de 2002, objeto da autuação. As cláusulas são claras no sentido de que o contribuinte é técnico a serviço da Agência, com vínculo contratual, e não funcionário estatutário, integrante de categoria que goze de privilégios e imunidades, a saber:

"I. TERMOS DE REFERÊNCIA

(a) O(A) Contratado(a) exercerá suas atividades no Projeto 914BRA65 - MCT - PRODOC e tem os Termos de Referência anexados a este Contrato, sujeitando-se ao cumprimento das disposições inseridas no Anexo que, independentemente de transcrição, constitui parte integrante e indissociável deste Contrato, aditando, retificando ou ratificando o que aqui está disposto;

(...)

II. VIGÊNCIA DO CONTRATO O presente Contrato entra em vigor na data de 02/01/2002 e terminará na data de 31/12/2002, sujeitando-se às condições do Artigo VII abaixo.

Em hipótese nenhuma, este Contrato poderá ser considerado como automaticamente renovável.

III. REMUNERAÇÃO

A UNESCO não assegura ao Contratado cobertura de seguro de saúde nem aposentadoria nem para seus familiares, durante a vigência deste contrato.

O Contratado deverá estabelecer por conta própria estes seguros e a aposentadoria.

V. ESTATUTO DO CONTRATADO



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

(...)

VI. DIREITOS E OBRIGAÇÕES DO(A) CONTRATADO

(A) Os direitos e obrigações do(a) Contratado estão estritamente limitados aos dispositivos e às condições do presente Contrato. Assim, o(a) Contratado(a) não poderá se prevalecer de nenhum benefício, pagamento, subsídio, indenização ou pensão por parte da UNESCO, exceção feita aos pagamentos expressamente previstos neste Contrato.

O(A) Contratado(a) não poderá se prevalecer do presente contrato para fins de isenção de impostos que poderão incidir sobre pagamentos recebidos a título do mesmo.” (grifei)

Destarte, fica demonstrado que o contribuinte não é funcionário internacional pertencente ao quadro estatutário da UNESCO, portanto não tem direito à isenção prevista nas Convenções analisadas, estando os rendimentos por ele 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 contribuinte, já que este 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 com a UNESCO, 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 figurar de eventual lista de ocupantes de categorias contempladas pela isenção, já que estas são providas por funcionários estatutários, como estabelece a 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 relativa ao exercício 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 percebidos, 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.

São Agências Especializadas da ONU:

(...)

- Organização das Nações Unidas para Educação, Ciência e Cultura - Unesco - Decreto nº. 63.151, de 1968 (United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization - Unesco.)

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 nº. 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)

Confirmando o entendimento esposado no presente voto, merece destaque o Parecer nº. 8, de 24/06/2005, exarado pela Advocacia Geral da União 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, já que externam o entendimento daquele órgão acerca da natureza jurídica dos organismos internacionais e de suas relações com os técnicos contratados no Brasil:

“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." (grifei)

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.

.....

Diante, ainda, da minuciosa análise realizada a respeito do tema em foco no voto (vencedor) proferido pelo il. Conselheiro José Oleskovicz, no julgamento do Recurso nº 134.655, transcrevo sua elucidativa ementa:

IRPF - PNUD - PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO BRASIL - TÉCNICO, PERITO OU CONTRATADO PARA PRESTAR SERVIÇOS, COM OU SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO - ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA - INEXISTÊNCIA - A isenção do imposto de renda sobre salário e emolumentos de que tratam a Seção 18 do Artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas e a 19ª Seção do Artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, diz respeito apenas à funcionários efetivos do quadro permanente de pessoal das Nações Unidas (funcionários internacionais), regidos por Estatuto próprio e admitidos mediante concurso, que se submetem à estágio probatório e regime disciplinar específico, com direito a férias, promoção na carreira, aposentadoria e pensão para seus dependentes. Os técnicos, peritos e demais contratados para prestação de serviços, com ou sem vínculo empregatício, não se equiparam a funcionários ou servidores efetivos do quadro permanente da ONU para fins de isenção da isenção do imposto de renda sobre seus salários, por expressa disposição da Seção 22 do Artigo VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, que, ao contrário do que estabeleceu na Seção 18, alínea "b", relativamente aos funcionários internacionais, não incluiu no rol dos privilégios dos técnicos, peritos e contratados a isenção do imposto de renda, não lhes sendo, portanto, aplicável a isenção de que trata o art. 23, inc. II, do RIR/94, e seu correlato art. 22, inc. II, do RIR/99.

Recurso negado.

Da mesma forma, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao apreciar a matéria vem decidindo pela impossibilidade de fruição da isenção daqueles prestadores de serviços contratados por organismos internacionais que não fossem funcionários efetivos, como se depreende da seguinte ementa:



IRPF - PNUD - ISENÇÃO - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD-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.

(Ac. CSRF/04-00.194, Rel. Cons. Romeu Bueno de Camargo, julgado em 14.03.2006)

E outro não há de ser o entendimento esposado por esta relatora no concernente a valores auferidos pelo pólo passivo de agência especializada vinculada à OEA, tal como o IICA, mormente porque o fiscalizado centra **toda** sua defesa, inclusive sobre tal parcela da autuação, com fulcro no Decreto nº 59.308/1996, ou seja, no “Acordo Básico de Assistência Técnica com a **Organização das Nações Unidas**, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica” (grifei).

De outra banda, as alegações de violação aos princípios da isonomia e igualdade tributária, estribadas em posicionamentos precedentes do então Conselho de Contribuintes sobre a matéria devem ser também afastadas: a uma, porque o citado colegiado deixou pacificado o entendimento em desfavor da pretensão recursal; a duas, porque decisões pretéritas do aludido Conselho não têm o condão de vincular o julgador em decisões futuras, pois aquelas somente valem para as partes do processo administrativo fiscal original.

O recorrente pugnou, ainda, por não se delongar na discussão acerca da responsabilização pelo não recolhimento do IRRF, em face da imunidade tributária que defende para si e para suas fontes pagadoras. O faz com base em julgados emanados da Justiça Trabalhista, fls. 299/312 e 313/337, que reconhecem a existência do vínculo empregatício entre os contratados e os respectivos organismos internacionais.

Todavia, tais decisórios não têm qualquer contradição com a legislação tributária de regência dos organismos internacionais no Brasil, pois os estados estrangeiros e organismos internacionais gozam de ampla imunidade, quer jurisdicional, quer em face de imposições administrativas. Ainda, mesmo que fosse possível imputar alguma sujeição passiva tributária à UNESCO ou a OEA, incidiria na espécie a **Súmula 1º CC nº 12**: “*Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção*”.

E as súmulas têm aplicação obrigatória, razão pela qual deixo de acolher essa pretensão recursal.

Quanto ao pedido do pólo passivo de exclusão das penalidades, impende ressaltar que no referido colegiado restou decidido de forma reiterada que a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão não pode ser exigida em conjunto com a multa de ofício



quando as mesmas incidirem sobre a mesma base de cálculo. É o que se extrai do seguinte julgado:

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA. Não pode persistir a exigência da penalidade isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, pois as bases de cálculo das penalidades são as mesmas.

Recurso provido.

(Ac. 106-15.639, Rel. Cons. Gonzalo Bonet Allage)

No mesmo sentido o entendimento esposado 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.

Recurso especial negado.

(Ac. CSRF/01-04.987, Rel. Cons. Leila Maria Scherer Leitão)

E foi exatamente o que ocorreu no caso em tela.

Assim, em razão da concomitância entre a aplicação destas duas multas (isolada e de ofício), voto no sentido de excluir a parcela da multa isolada do lançamento.

3) CONSIDERAÇÕES FINAIS

Finalizando, cabe esclarecer que julgados do poder judiciário, em cujos processos o autuado não participe como impetrante ou litisconsorte, não têm efeito vinculante nas decisões dos Órgãos do Poder Executivo. Para estes vale tão-somente o que está prescrito no art. 102, § 2º, da Constituição Federal, ressalvado o disposto no art. 2º do Decreto nº 2.346, de 1997, a saber:

Constituição Federal:

Art. 102 – (...)

§ 2º - As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo.”(grifei)

Decreto nº 2.346, de 1997:



Art. 2º - Firmada jurisprudência pelos Tribunais Superiores, a Advocacia-Geral da União expedirá súmula a respeito da matéria, cujo enunciado deve ser publicado no Diário Oficial da União, em conformidade com o disposto no art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Já, no que concerne à citação ou à reprodução de ementas de Acórdãos exarados pelo então Colendo Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tanto pelo autuado, quanto por esta relatora, é de se esclarecer que tais elementos, apesar de sua inestimável validade no enriquecimento e na ilustração dos debates, não podem ser tomados como normas complementares da legislação tributária, nos moldes estabelecidos pelo art. 96 do precitado CTN, em função da inexistência de norma legal que lhes confira efetividade de caráter normativo.

4) CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, **voto** no sentido de **DAR PARCIAL** provimento ao recurso, para excluir tão-só a multa de ofício isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

Sala das Sessões, 28 de julho de 2009



VALÉRIA PESTANA MARQUES - Relatora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 14041.000666/2005-17
Recurso nº: 153918

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2802-00.083.

Brasília/DF, 28 SET 2009

VALÉRIA PESTANA MARQUES
Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional