



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

✓ **Processo nº** 18471.000408/2005-13
Recurso nº 159.147 Voluntário
Acórdão nº 2801-00.151 – 1ª Turma Especial
Sessão de 27 de julho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente BRUNO DA PENHA LEMOS
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - ONU - ISENÇÃO - ALCANCE - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pela 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. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - Incabível a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício aplicada, tendo em vista serem idênticas as bases de cálculo destas penalidades.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa isolada, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Margareth Valentini (Suplente convocada) que negava provimento ao recurso.

AMARYLLES REINALDI E HENRIQUES RESENDE
Presidente


JÚLIO CEZAR DA FONSECA FURTADO
Relator

FORMALIZADO EM: 21 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Marcelo Magalhães Peixoto, José Raimundo Tosta Santos (Suplente convocado) e Sandro Machado dos Reis. 

Relatório

Por uma questão de economia processual adoto, *in totum*, o relatório de primeira instância, *verbis*:

“Foi lavrado Auto de Infração do Imposto. de Renda Pessoa Física, fls. 23/34, em nome de BRUNO DA PENHA LEMOS, relativo ao exercício de 2003, ano-calendário 2002, o qual resultou em crédito tributário no montante de R\$ 16.525,89, sendo R\$ 5.161,602, de imposto, R\$ 3.871,20, de multa de ofício proporcional, R\$ 5.790,80 de multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão e R\$ 1.702,29 de juros de mora (calculados até 31.03.2005).

O referido lançamento teve origem na constatação das. Infrações:

2.1) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE FONTE NO EXTERIOR. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR”. Omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, conforme TERMOS DE CONSTATAÇÃO FISCAL, que é parte integrantes deste auto de infração.

Enquadramento lega: arts. 1º a 3º e parágrafos, e art. 8º, da Lei 7.713, de 1988; arts. 1 a 4º da Lei nº 8.134, de 1990; arts. 22, inciso II, 55, inciso VII, 106, inciso III, e 995, do RIR/1999; art. 1º da Lei nº 10.451, de 2002; Decreto nº 59.308/1966; Arts. V e VI do Decreto nº 27.784/1950; arts. 6º a 18º do Decreto nº 52.288/1992;

2.2 “MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TITULO DE CARNÊ-LEÃO”. Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada, conforme TERMOS DE CONSTATAÇÃO FISCAL, que é parte integrantes deste auto de infração.

Enquadramento legal: art. 8º da Lei 7.713/1988 c/c arts. 43 e 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/1996; art. 957, parágrafo único, inciso III do RIR/1999.

3. Inconformado(a) com a exigência, da qual tomou ciência em 20/04/2005, o (a) interessado(a) apresentou impugnação em 19/05/2005 (fls.36/562), com base na argumentação abaixo:

4. Alega que é servidor(a) do quadro do PNUD e que junta comprovantes de pagamentos que têm como fonte pagadora o PNUD. 

4. Alega que é servidor(a) do quadro do PNUD e que junta comprovantes de pagamentos que têm como fonte pagadora o PNUD.

5. Cita o art. 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal, para afirmar que as leis brasileiras não podem contrariar o disposto nos tratados ou convenções internacionais. Cita o art. 98, do CTN, para concluir pela prevalência dos tratados ou convenções internacionais sobre a legislação brasileira, ficando vedado ao legislador ordinário desobediência às suas disposições.

6. Cita o artigo V, seção 18., da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 27.784/50, bem como o art. 6º da 19ª seção, da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas. das Nações Unidas promulgada pelo Decreto nº 52.288/63, que entende aplicável a seu caso em particular.

7. Alega que o "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 59.308/1966, não estabelece distinções entre os diversos servidores do organismo internacional, concedendo os mesmos benefícios previstos no acordo com peritos, agentes e funcionários, abrangendo tanto servidores estrangeiros como nacionais.

8. Alega que a autoridade fiscal se valeu do artigo 55, inciso V, do RIR/99, para efetuar o lançamento, ma que na realidade se enquadra no art. 22, inciso II, do RIR/99, já que os contracheques trazidos aos autos comprovam que é servidor(a) do PNUD, e que recebe rendimentos pagos por organismo internacional..

9. Alega que as orientações emanadas nos -Pareceres da COSIT, bem como a Pergunta nº 137 do "Perguntas e Respostas" são no sentido de que somente os rendimentos decorrentes da prestação de serviço. autônomo - .remunerado por tarefa ou por hora – são tributados pelo IR..

10. Justifica-se no sentido de afirmar que possui vínculo jurídico-laboral com o PNUD, restando caracterizada a' relação de emprego, dada 'a existência de subordinação hierárquica, dependência' econômica e habitualidade na prestação dos serviços. Cita doutrina para justificar o seu entendimento.

11. Conclui que, como seryidor(a) de organismo internacional, sujeita-se às normas contratuais específicas estipuladas pelo PNUD, não se podendo cogitar de prestação de mero serviço autônomo, haja .vista que os documentos apresentados comprovam o vínculo laboral com o PNUD.

12. Entende que se enquadra no item nº 02 da' pergunta nº 137 do "Perguntas e Respostas", pois o de, nº 03 é destinado aqueles que prestam serviços ao PNUD/ONU sem Vínculo empregatício, não guardando compatibilidade com os fatos dos autos.

13. Afirma que não há que se alegar que seu nome teria que constar do anexo à IN/SRF nº 208, de 2002, porque a isenção do imposto de renda está previstas em normas



legais superiores, que não podem ser afrontadas por obrigações acessórias constantes em simples instrução normativa.

14. Cita o art. 123 do CTN e alega que não é o contrato particular mencionado no Termo anexo ao auto de infração e, sim, a lei, que deve dispor sobre quem deve arcar com o ônus tributário e se os rendimentos são ou não alcançados pela isenção e, ainda, se resta ou não caracterizado o vínculo laboral. ...

15. Prossegue nesse entendimento. Afirmando que não prevalece a alegação contida no Termo anexo ao auto de infração, no sentido de que o contrato seria por prazo determinado, pois a continuidade da prestação do serviço estaria devidamente comprovada nos autos, o que afastaria o impugnante da condição de prestador de serviço autônomo. ...

16. Dado o acima exposto, o(a) interessado(a) entende que faz jus a isenção tributária prevista na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 52.288/63. Cita diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para corroborar o seu entendimento.

17. Reclama da aplicação concomitante da multa proporcional e da multa isolada, com base nos incisos I e III parágrafo 1º, do artigo 44 da lei nº 9.430/96, respectivamente.

18. Entende que a multa prevista no inciso III, parágrafo 1º, do artigo 44, da lei nº 9.430/96, por ser isolada, não pode ser aplicada conjuntamente com a multa prevista no art. 44, inciso I, da mesma lei. Acredita que ninguém pode ser apenado duplamente pelo mesmo ilícito e que a multa isolada deve ser afastada por ser ilegal. Cita acórdãos do Conselho de Contribuintes para justificar o seu entendimento.

19. Por fim, requer seja declarada a insubsistência do auto de infração. Solicita, ainda, na hipótese de serem considerados tributáveis os rendimentos pagos pelo PNUD, seja afastada a aplicação da multa isolada por falta de amparo legal."

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, no Rio de Janeiro/RJ, através do Acórdão 13-14.117, da 3ª Turma, julgou procedente, cujas conclusões acham-se sintetizadas na seguinte Ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

FUNCIONÁRIOS DAS AGÊNCIAS ESPECIALIZADAS NAÇÕES UNIDAS. ISENÇÃO.

Nem todos os funcionários das Agências Especializadas fazem jus à isenção, mas tão somente os funcionários internacionais mais graduados, que necessitam de privilégios semelhantes aos dos agentes diplomáticos para o bom desempenho de suas funções. A determinação das categorias de funcionários beneficiados com os privilégios cabe à Agência Especializada, com comunicação ao Secretário Geral da ONU, devendo haver comunicação periódica dos nomes dos funcionários beneficiados aos Governos dos membros.

Lançamento Procedente.”

Intimado de tal conclusão, por AR, em 19 de dezembro de 2006 (fl 86), o Contribuinte interpôs recurso voluntário, em 05 de junho de 2007 (fls. 88/108), através do qual expõe seus argumentos no sentido de que, como contratado por organismo internacional, não está sujeito ao imposto sobre a renda, ou, se, por absurdo, for mantido o lançamento que a aplicação da multa isolada seja afastada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade. Dele, pois, tomo conhecimento.

Não há preliminares argüidas.

No mérito, a discussão está centrada na correta identificação da natureza jurídica dos rendimentos recebidos pelo Contribuinte do PNUD, durante o ano-calendário de 2002 e, conseqüentemente, na definição dos efeitos tributários daí decorrentes, para fins de incidência ou não do IRPF.

Sustenta o Recorrente que seus rendimentos seriam isentos, já que existiria um vínculo empregatício entre ele e a PNUD procurando demonstrar, pois, que o seu tratamento tributário deve ser o de funcionário de organismo internacional, o qual goza de isenção tributária. Fundamenta-se, especialmente, em convenção internacional – em especial, no Decreto nº 52.288, de 24.07.1963 – em jurisprudência administrativa, em especial da CSRF, e em atos administrativos expedidos pela própria Secretaria da Receita Federal.

A matéria aqui tratada não é nova nesse Conselho. Já foi muito discutida e vem passando por interpretações diferentes ao longo do tempo em que os estudos vão se aprofundando. Por isso, realmente, assiste razão ao Contribuinte quando destaca precedentes desse Conselho, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, favoráveis à sua tese. Porém, não é mais esse o entendimento hoje predominante.

Aliás, lembre-se que o direito é dinâmico, está em constante evolução e sua interpretação é um ato subjetivo, influenciado pelos valores e convicções pessoais de cada julgador/intérprete, o qual, todavia, deve sempre se ater aos princípios e regras de interpretação do sistema normativo. Dentro desses limites, sua convicção é livre e mutável. Exemplo mais evidente dessa assertiva são as corriqueiras mudanças de posição jurisprudencial promovidas pelas nossas mais altas Cortes de Justiça Nacional – STF e STJ. A esse respeito, mais não precisa ser dito.

Desde logo, pois, é de se fixar as conclusões hoje adotadas por esse Conselho de Contribuintes a respeito do tema:



"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." (Acórdão CSRF/04-00.194, de 14.03.2006, Rel. Conselheiro Romeu Bueno de Camargo – grifos nossos)

"PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD - TRIBUTAÇÃO – São tributáveis os rendimentos decorrentes da prestação de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, quando recebidos por nacionais contratados no País, por faltar-lhes a condição de funcionário de organismos internacionais, este detentor de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária." (Acórdão CSRF/04-00.080, de 22.09.2005, Rel. Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão - grifos nossos)

"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" (Acórdão CCSRF/04-00;274, de 12/06/2006, Maria Helena Cotta Cardozo – Redatora-Designada)

"IRPF - PNUD - ISENÇÃO - EXERCÍCIO DE 2003 - 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." (Acórdão n° 104-21.834, de 17.08.2006, Rel. Conselheiro Oscar Luiz Mendonça de Aguiar – grifos nossos)

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. REMUNERAÇÃO AUFERIDA POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD. TRIBUTAÇÃO - São detentores de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária os funcionários de organismos internacionais com os quais o Brasil mantém acordo, em especial, da Organização das Nações Unidas e da Organização



dos Estados Americanos, situações não extensivas aos prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território nacional. Neste caso, por faltar-lhes a condição de funcionário, a remuneração advinda em face de tais contratos não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal (CSRF/04-0.209).” (Acórdão nº 106-15.935, de 20.10.2006, Rel. Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito – grifos nossos)

“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.” (Acórdão nº 102-46.487, de 16.09.2004, Relator Designado Conselheiro José Oleskovicz – grifos nossos)

“RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - UNESCO – ISENÇÃO – ALCANCE - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pela UNESCO, 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. 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.” (Acórdão nº 104-22.074, de 06.12.2006, Maria Helena Cotta Cardozo, Presidente e Relatora)

Veja-se, portanto, que o ponto central para a definição da tributação pelo IRPF desses valores recebidos de organismos internacionais está na caracterização ou não, caso a caso, de cada beneficiário desses rendimentos como “funcionário” da agência especializada.

Essa linha de raciocínio tem a sua construção a partir da interpretação do artigo 5º, inciso II, e parágrafo único, da Lei nº 4.506/1964, matriz legal do artigo 22, do

RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999, e de cláusulas da "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas", promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/1963, a saber:

"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."(destaques nossos)

- DISPOSITIVOS DA CONVENÇÃO:

"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:

...

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;

...

22ª Seção

Os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários apenas no interesse das agências especializadas, e não para benefício pessoal dos próprios indivíduos. Cada agência especializada terá o direito e o dever de renunciar à imunidade

de qualquer funcionário em qualquer caso em que, em sua opinião, a imunidade impeça o andamento da justiça e possa ser dispensada sem prejuízo para os interesses da agência especializada."(destaques nossos)

Essa matéria já foi detalhadamente examinada e didaticamente explicada em profundo estudo desenvolvido pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, o qual pode ser conferido no âmbito do seu voto proferido no acórdão nº 104-22.100, de 06.12.2006, cujos fundamentos a seguir transcritos adoto como parte integrante desse voto:

"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.

Na esfera judicial, a propósito do tema, reproduzo a seguir manifestação do Superior Tribunal de Justiça na apreciação do RESP 941148, cuja decisão monocrática foi publicada em 25/09/2007:

"RECURSO ESPECIAL Nº 941.148 - PE (2007/0073814-8)

RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE : ROBERTO MÁRIO GOMES DE MATTOS MAFRA

ADVOGADO : FÁBIO HENRIQUE DE ARAÚJO URBANO

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : IANA NARA SÁ MACIEL CAVALCANTE E
OUTRO(S)

DECISÃO

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA SOBRE RENDIMENTOS AUFERIDOS POR SERVIDOR DE ORGANISMO INTERNACIONAL. ACÓRDÃO DE SEGUNDO GRAU LASTREADO EM MATERIAL FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.

1. O acórdão de segundo grau exarou o posicionamento de que, nos termos da Lei 4.506/64 e do Decreto n. 3000/1999, estão isentos do imposto de renda somente os servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção. No caso concreto, examinando o objeto do instrumento contratual acostado aos autos, concluiu que o mesmo não se amolda ao

conceito de servidor público, pois se configura, na realidade, uma relação de trabalho lato sensu, correspondente a um contrato de empreitada por obra certa, de forma a não atrair a incidência das normas isentivas, que apenas se aplicam às hipóteses em que há a autêntica relação de emprego que, nos moldes do art. 3º do CLT, exige a pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade.

2. Impossível, em sede de recurso especial, rever posicionamento assentado sobre material fático-probatório da lide. Incidência da Súmula 7/STJ.

3. Recurso especial a que se nega seguimento.

Vistos, etc.

Trata-se de recurso especial (fls. 175/183) interposto por Roberto Mário Gomes de Mattos Mafra com fulcro no art. 105, III, "a", da Constituição Federal, contra acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, assim ementado (fl. 148):

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. IMUNIDADE/ISENÇÃO. FUNCIONÁRIO DE ORGANISMO INTERNACIONAL.

- Nos termos da Lei nº 4.506/64 e do Decreto nº 3000/99, afiguram-se isentos do Imposto de Renda os servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção.

- In casu, o objeto do instrumento contratual acostado aos autos não se amolda ao conceito de servidor público, pois se configura, na realidade, como uma relação de trabalho lato sensu, correspondente a um contrato de empreitada por obra certa, de forma a não atrair a incidência das normas isentivas retrocitadas, que apenas se aplicam às hipóteses em que há a autêntica relação de emprego, que, nos moldes do art. 3º da CLT, exige a pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade.

- À luz do artigo 111 do CTN, as normas tributárias que tratam de outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente, cumprindo ao intérprete atribuir efeito restrito ao seu sentido e alcance.

- Apelação não provida.

A empresa recorrente opôs embargos de declaração, que não foram acolhidos (fl. 169):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. IMUNIDADE/ISENÇÃO. FUNCIONÁRIO DE ORGANISMO INTERNACIONAL.

- Inexistência de omissão, em virtude de todos os pontos levantados pela recorrente terem sido analisados quando do julgamento da apelação. Ademais, o Juiz não está compelido a fundamentar sua decisão nos limites dos argumentos trazidos pelas partes, não havendo que se falar em omissão.

- Embargos declaratórios não providos.



Cuidam os autos de mandado de segurança preventivo impetrado pelo ora recorrente em face de ato coator a ser praticado pelo Delegado da Receita Federal em Pernambuco objetivando a sustação de iminente ação fiscal, bem como de seus efeitos secundários - lavratura de auto de infração, imposição de multa e representação criminal -, em relação aos valores recebidos do *PNUD* - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, até o efetivo julgamento do mandamus. Em definitivo, pleiteia a **declaração de imunidade tributária no que se restringe à remuneração percebida no íterim da relação contratual mantida com o *PNUD* e, como corolário, a inexistência de obrigação tributária decorrente da percepção desses valores, sustando-se qualquer ato vinculado a procedimento administrativo fiscal a eles vinculado, cuja pretensão seja a constituição de crédito tributário de IR contra o impetrante.**

A sentença denegou a segurança (fls. 95).

Embargos de declaração foram opostos pelo impetrante e rejeitados (decisão de fls. 107/108).

O autor apelou e o Tribunal a quo negou-lhe provimento.

Nesta via especial, indica-se a infringência dos seguintes preceitos normativos: art. 5º da Lei 4.506/64 e 22 do Decreto 3.000/1999.

Contra-razões (fls. 190/195) defendendo, primeiramente, a incidência da Súmula 282/STF; no mérito, a manutenção do aresto vergastado.

Decisão positiva de admissibilidade para o especial às fls. 197/198.

É o relatório. Decido.

O pleito não merece êxito.

O aresto de segundo grau, ao emitir a sua decisão, pautou-se na análise do material fático-probatório dos autos. Examinou o contrato de trabalho do autor antes de concluir que a relação existente não se enquadra na norma isencional. Confira-se excerto do voto condutor do julgamento (fls. 143/144):

É de sabença doutrinária que o termo “relação de trabalho” é o gênero, do qual é espécie o termo “relação de emprego”. A primeira abrange os chamados contratos de atividade, que são todos aqueles que têm como elemento comum a utilização de atividade humana e pessoal de um dos contratantes em proveito do outro. A segunda modalidade traz como traço diferenciador a existência de subordinação jurídica do prestador do serviço ao tomador, isto é, a existência de um poder ou direito do tomador do trabalho (empregador) de dirigir e fiscalizar o serviço do obreiro (empregado), no exercício de uma atividade desempenhada em favor daquele, sujeitando-se o empregado à disciplina e ao comando do contratante do seu trabalho.

Nesse diapasão, oportuna a menção às lições do eminente jurista Arnaldo Sussekind:

A relação de trabalho é gênero do qual relação de emprego é espécie, pois abrange também outros contratos, como os de prestação de serviços por trabalhadores

autônomos, empreiteiras de labor, mandato para empreender determinadas atividades em nome do mandante, representação comercial atribuída a pessoa física, contratos de agenciamento e de corretagem.

Por outro turno, à luz do art. 3º da CLT, os elementos necessários à caracterização da relação de emprego se consubstanciam na pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade.

Tomando em análise os documentos acostados aos autos, notadamente os contratos de prestação de serviços para o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento contidos às 22/31, observo que a situação descrita naquele instrumento contratual não se amolda ao conceito de servidor público, pois se configura, na realidade, como uma relação de trabalho lato sensu, correspondente a um contrato de empreitada por obra certa (cláusula III, do instrumento contratual supracitado, pág. 22), de forma a não atrair a incidência das normas isentivas retrocitadas.

Não é possível, em sede de recurso especial, revisar entendimento de segundo grau que se erigiu sobre a análise do material probante dos autos, por incidência da Súmula 7/STJ.

Ante o exposto, NEGO SEGUIMENTO ao presente recurso especial.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 06 de setembro de 2007.

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator” (Destaquei)

Finalmente, quanto à multa de isolada, relativa ao carnê-leão, cobrada concomitantemente com a multa de ofício, entendo não a ser a mesma devida, conforme a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

“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 1966) 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)

Ante ao todo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para excluir a multa isolada do carnê-leão, exigida concomitantemente com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 27 de julho de 2009


JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO