



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Recurso nº. : 152.637
Matéria : IRPF - Ex(s): 2002
Recorrente : GILENO VILA NOVA FILHO
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 13 de setembro de 2007
Acórdão nº. : 104-22.632

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - PNUD/ONU - A isenção de imposto de renda sobre rendimentos pagos pelos organismos internacionais é privilégio exclusivo dos funcionários que satisfaçam as condições previstas na Convenção sobre Privilégios e Imunidade das Nações Unidas, recepcionada no direito pátrio pelo Decreto nº 22.784, de 1950, e pela Convenção sobre Privilégios e Imunidade das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo nº 10, de 1959, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 1963. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

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

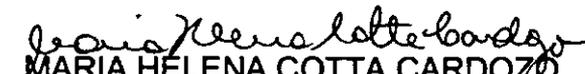
MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente (artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº 9.430, de 1996).

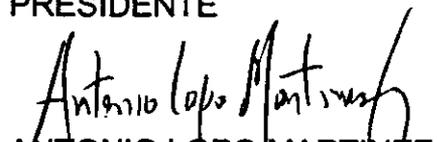
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GILENO VILA NOVA FILHO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. *gel*

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


ANTONIO LOPO MARTINEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, HELOÍSA GUARITA SOUZA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, GUSTAVO LIAN HADDAD, RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado) e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente justificadamente o Conselheiro MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS.

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

Recurso nº. : 152.637
Recorrente : GILENO VILA NOVA FILHO

RELATÓRIO

GILENO VILA NOVA FILHO, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 302.022.804-20, com domicílio fiscal na cidade de Recife, Pernambuco, jurisdicionado a DRF em Recife - PE, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 190/204, prolatada pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 209/235.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 22/10/2003, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 04/15), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 21.705,31 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75%, da multa isolada de 75% (falta de recolhimento de carnê-leão) e dos juros de mora.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR: Omissão de rendimentos do trabalho recebidos de organismos internacionais, conforme contrato de serviço de fls. 19 a 21, parte integrante do Auto de Infração: Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigo 6º da Lei nº 9.250, de 1995 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

2 - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDOS A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, tendo em vista a omissão de rendimentos do trabalho recebidos de organismos internacionais. Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c os artigos 43 e 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em sua peça impugnatória de fls. 42/70, instruída pelos documentos de fls. 71/181, apresentada, tempestivamente, em 03/12/03, o autuado se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos, transcrito do acórdão da recorrida:

1 - Que discorda das conclusões do Auditor Fiscal autuante, que serviram de justificativa para o lançamento tributário, por considerá-los frutos de uma interpretação equivocada de parte da legislação internacional que rege a matéria, bem como da legislação interna;

2 - Alega ser funcionário de organismo internacional, do qual o Brasil participa, e que, assim sendo, há o enquadramento perfeito nos moldes do art.23, II do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/94, que tem como base o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, o qual transcreve;

3 - Interpreta que a norma legal supra aduzida não faz distinção entre trabalhos de qualquer natureza e que no tocante aos servidores, tais rendimentos por eles percebidos sob os aspectos trabalhistas em questão, já foram exaustivamente analisados, delimitados e definidos pela CLT e pela legislação complementar, além de reiteradas decisões da justiça do trabalho;

4 - Aduz que a interpretação acima, foi dada pelo Manual de Orientação aos contribuintes do IRPF/95, expedido pela Secretaria da Receita Federal, em sua Pergunta nº 172, sendo reiterada nos anos subseqüentes;

5 - Que o "Acordo Básico de Assistência Técnica" com as organizações das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto No. 59.308, de 1966 disciplina a prestação de serviços e cooperação técnica, dispondo em seu art. V sobre as Facilidades, Privilégios e Imunidades e não estabelecendo nenhuma distinção entre as categorias de funcionários-peritos de assistência técnica-agentes, para efeito de aplicabilidade das disposições constantes da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas";

6 - Que está comprovado nos autos, sendo este o cerne da questão, o seu exercício permanente junto ao organismo internacional, fazendo jus á

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

rendimentos mensais, seguro de vida em grupo, fundo de pensão, poupança compulsória, conforme comprovam documentos anexados à impugnação, além de cumprir jornada de trabalho e gozar de férias por período autorizado pela chefia, ficando assim, mais do que evidente a sua condição de funcionário do organismo internacional e o vínculo empregatício;

7 - Tece considerações sobre a diferenciação entre o trabalho eventual e aquele denominado adventício, os quais, de acordo com a doutrina trabalhista, são institutos completamente diversos e afirma que os contratos de serviços de brasileiros para o desempenho de funções nos organismos internacionais são contratos peculiares próprios aos organismos internacionais aplicados em vários países, com vínculo permanente de trabalho, apesar de estabelecerem condições diversas daquelas que vigoram nos contratos de trabalho no nosso país;

8 - Acrescenta que a insistência das autoridades fiscais em não aceitar o veredicto da Câmara Superior de Recursos Fiscais já se protela uma decisão definitiva sobre vários casos análogos por mais de 06 anos;

9 - Argúi que as disposições do art.23, II do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/94, que tem como base o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, atinge os rendimentos do trabalho auferidos pelos servidores internacionais, tanto os estrangeiros como os nacionais, pois, quando há necessidade de ser feita a distinção de nacionalidade, ela ocorre, como nos incisos I e III que são específicos para estrangeiros;

10 - Interpreta que a conjunção "como" contida no parágrafo único do dispositivo legal pré-falado é uma conjunção subordinativa comparativa, que estabelece uma comparação e que, no caso, significa como se fossem residentes no exterior e que, assim, o tratamento tributário será aquele que é dado para os residentes no estrangeiro;

11 - Cita o Parecer CST nº 897, de 31 de outubro de 1973, que traz a conclusão de que os funcionários brasileiros da Organização das Nações Unidas são isentos do pagamento do imposto de renda, conforme dispõe o dispositivo legal referenciado, e conclui que os atos normativos da Receita Federal não atribuem aos funcionários do organismo internacional a conotação restritiva contida no Auto de Infração, e dão como tributáveis somente os rendimentos auferidos pelos funcionários remunerados por hora trabalhada, que não é o caso em tela;

12 - No que se refere ao encaminhamento da "lista" prevista na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas, cita e transcreve o Parecer Normativo CST nº 717/79, para concluir que a elaboração da referida lista é determinação a ser cumprida pelos organismos internacionais, não podendo ser imputada nenhuma responsabilidade aos funcionários das agências especializadas contratados



Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

no Brasil, conforme entendimento expendido no Acórdão nº 104-16.358 do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda;

13 - Cita ensinamento de Hely Lopes Meirelles sobre o conceito de agente público, para concluir que a designação de funcionário está, de forma implícita, inclusa na de "agente público", a qual, por sua vez está na de "servidor público";

14 - Conclui, por fim, que ele, o impugnante, insere-se no conceito de servidor acima exposto, de tal sorte, que, no seu entendimento, não cabe fazer exclusão de isenção na seara onde a própria legislação pertinente deixou claro e evidente a sua incidência, como no presente caso, o que torna o lançamento improcedente;

15 - Alega, ainda, que mesmo que os rendimentos em discussão não fossem isentos, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora citando como base para tal alegação, os artigos 45 do CTN 7º, da Lei nº 7.713, de 1988, 796 e 919 do RIR/94, e, ainda, o PN SRF nº 1 de 1995;

16 - Volta a citar e transcrever Ementas de julgados administrativos que consideraram isentos os rendimentos em discussão;

17 - Requer o posterior aditivo à peça impugnatória, para anexar documentos e justificar os argumentos expendidos na defesa;

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano Calendário: 2001

Ementa: ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA.

A isenção do Imposto de Renda sobre rendimentos pagos a pessoas contratadas no Brasil, pelo Banco Mundial, está condicionada à especificação dessas pessoas, pelas Agências Especializadas da ONU como funcionários aos quais se aplicará o gozo dessa isenção, por força do disposto no art. 6º, da 18ª Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, em face da inexistência de lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 27/03/06, o recorrente interpôs, tempestivamente (16/06/06), o recurso voluntário de fls. 209/235, no qual demonstra insatisfação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, ao qual a seguir são enumerados.

- Que os funcionários de Organismos Internacional sujeitam-se a normas e procedimentos definidos por essas instituições, e que não correspondem aqueles vigentes no Brasil em condições e circunstâncias de trabalho;

- Que as conclusões da autoridade recorrida que justificaram a manutenção do lançamento são fruto da interpretação equivocada de parte da legislação internacional que rege a matéria, bem como da legislação interna;

- Que no mérito o recorrente é funcionário de organismo internacional do qual o Brasil participa. Assim sendo de acordo com a legislação pertinente desde 1964 são isentos de impostos o rendimento do trabalho percebido por Servidores de Organismos Internacionais.

- Que a norma não faz qualquer distinção se o rendimento procede do trabalho assalariado ou não, com ou sem vínculo empregatício.

- A Receita Federal em seu manual de orientações aos contribuintes, cuida especificamente do assunto. Em todos os manuais vem se sucedendo ao longo do tempo a mesma orientação consubstanciada na pergunta 172, pag. 51.

- O cerne da motivação da decisão recorrida esta na necessidade de serem comprovados dois fatos: o recorrente ser funcionário do organismo internacional e de ter sido nomeado para a função, pois segundo a autoridade fiscal, a isenção de impostos ocorre sobre o salário e emolumentos recebidos por funcionário nomeados pela ONU de acordo com o “ Estatuto do Pessoal da ONU, adotando a resolução 590 (V) da Assembléia Geral de

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

02 de fevereiro de 1952. E daí conclui , em relação ao PNUD, que a isenção é privilégio concedido a funcionários da ONU.

- Que está comprovado nos autos o exercício permanente junto ao organismo internacional, fazendo jus o rendimento mensal, seguro de vida em grupo, fundo de pensão, poupança compulsória, conforme comprovam documentos anexados aos autos.

- A recorrente cumpre jornada regular de trabalho assina folha de ponto, está subordinado a hierarquia do organismo, somente pode gozar de férias por período determinado autorizado pela chefia, viaja representando o Organismo Internacional. Ficando mais do que evidente a sua condição de funcionário do Organismo Internacional e o vínculo empregatício.

- Que está comprovado que o recorrente não é apenas um técnico contratado e remunerado a taxa horária, em regime de prestação de serviços, como quer fazer a autoridade fiscal. O recorrente era funcionário do Organismo fazendo jus a isenção pleiteada.

- Acrescenta que todos os contratos de brasileiros para o desempenho de funções nos organismos internacional, seja, nos projetos vinculados ao PNUD ou não, são ratificados pelo governo brasileiro por intermédio do Ministério das Relações Exteriores. São contratos peculiares próprios aos organismos internacionais com vínculo permanente de trabalho, apesar de estabelecer condições diversas daquelas que vigoram nos contratos em nosso país.

- Questiona a inaplicabilidade do art. 23 do RIR/94.

- Que a orientação emanada da Receita Federal por intermédio do Parecer nº 717, de 06 de abril de 19798 estende a disposições do artigo V e VII da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas a todos os membros do pessoal das Nações Unidas, com exceção daquele recrutados no local e que sejam recrutados a taxa horária.

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

- O recorrente afirma que se valeu de orientação emanada da Secretaria da Receita Federal constante na publicação denominada "Perguntas e Respostas" durante muitos anos publicados dessa forma, mas para o ano de 2003 ressurgiu como novo enfoque para não ter responsabilidade sobre as declarações que sempre registraram seus rendimentos como isentos e não tributáveis.

- Reitera a responsabilidade da fonte pagadora, que caso os rendimentos não fossem isentos caberia a mesma a responsabilidade pelo seu pagamento e não ao recorrente.

- Indica que decisões anteriores do Conselho de Contribuintes apontam no sentido de que os rendimentos percebidos por serviços prestados ao PNUD são isentos.

- Questiona aplicação da multa sobre valores isentos.

- Indica que no procedimento aplicado seria cabível apenas um procedimento. Afirma que no procedimento adotado exigiram-se o tributo, acrescido de duas multas, a prevista no artigo 44º, inciso I, e também a previsto no parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Espera e requer a recorrente que seja acolhido o recurso pra a fim de ser cancelado o débito reclamado.

É o Relatório.



Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

VOTO

Conselheiro ANTONIO LOPO MARTINEZ, Relator

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

Trata o presente processo, de lançamento decorrente da tributação de rendimentos recebidos pelo interessado, no ano-calendário de 2001, de organismo internacional no PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil), implementado no Brasil.

O suplicante afirma que seus rendimentos não podem ser classificados como sendo sem vínculo empregatício, posto que preenchendo os requisitos necessários, ingressou no serviço das Nações Unidas e exerce suas atividades com dedicação exclusiva, sempre com vínculo empregatício, cumprindo jornada de trabalho diária e se submetendo às normas estabelecidas pelo empregador. Argumenta que as regras e procedimentos que segue não são correspondentes às normas da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, posto que as da ONU têm feição peculiar, como as constantes das prerrogativas e privilégios previstos nas convenções e acordos internacionais firmados.

De fato, os profissionais que prestam serviços a organismos internacionais são regidos por normas distintas das dos funcionários da iniciativa privada ou do serviço público. Observa-se, por exemplo, que não há desconto da previdência oficial em seus contra-cheques. Não são efetivamente regidos pela CLT, posto que se submetem a normas das convenções internacionais, subordinando-se a contratos específicos e com regras próprias e recebendo diárias pelas mesmas regras do organismo internacional. Porém, este



Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

fato realça a situação do contribuinte como pessoa física sujeita ao imposto mensal recolhido sob a forma de carnê-leão.

Por se tratar de organismo internacional, não há possibilidade legal de ser feita a retenção do tributo pela fonte pagadora, razão pela qual a tributação é feita como sendo por trabalho sem vínculo. Leia-se a expressão "sem vínculo" como se referindo ao vínculo normatizado pelas leis internas do País.

Como se vê a solução da presente 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 realidade que norteia a concessão da isenção em tela.

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

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.

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

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 4.506/64, acima transcrito, não contempla a situação do interessado - brasileiro residente no Brasil -, conforme endereço por ele mesmo fornecido na impugnação e constante do cadastro da Secretaria da Receita Federal.

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

Diz o Decreto nº 59.308, de 23/09/1966:

"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';

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

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'."

Sendo a Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e a Cultura um programa específico da Organização das Nações Unidas, as respectivas facilidades, privilégios e imunidades devem seguir os ditames, conforme comando do artigo V.I.a, acima, da "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas". Esta, por sua vez, foi firmada em Londres, em 13/02/1946, e promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 16/02/1950. Dita Convenção assim prevê:

"ARTIGO V

Funcionários

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

Seção 18. Os funcionários da Organização das Nações Unidas:

a) gozarão de imunidades de jurisdição para os atos praticados no exercício de suas funções oficiais (inclusive seus pronunciamentos verbais e escritos);

b) serão isentos de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas;

c) serão isentos de todas as obrigações referentes ao serviço nacional;

d) não serão submetidos, assim como suas esposas e demais pessoas da família que deles dependam, às restrições imigratórias e às formalidades de registro de estrangeiros;

e) usufruirão, no que diz respeito a facilidades cambiais, dos mesmos privilégios que os funcionários, de equivalente categoria, pertencentes às Missões Diplomáticas acreditadas junto ao Governo interessado;

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

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."

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

Embora a Convenção 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 repatriamento e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal quando da primeira instalação no País.

A exigência de tal formalidade, aliada ao conjunto de benefícios de que se cuida, não deixa dúvidas de que o funcionário a que se refere o artigo V da Convenção da ONU - e que no inciso II do art. 5º da Lei nº. 4.506/1964 é chamado de servidor - é o funcionário internacional integrante dos quadros da ONU com vínculo estatutário, e não apenas contratual. Portanto, não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

relacionados no artigo V da Convenção da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

Nesse passo, verifica-se que o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas harmoniza-se perfeitamente com o inciso II, do art. 5º, da Lei nº. 4.506/1964, já que ambos prevêm isenção do imposto de renda apenas para os rendimentos percebidos por não residentes no Brasil. Com efeito, conjugando-se esses dois comandos legais, conclui-se que os servidores/funcionários neles mencionados são aqueles funcionários internacionais, em relação aos quais é perfeitamente cabível a tributação de outros rendimentos produzidos no País como de residentes no estrangeiro, bem como a concessão de facilidades imigratórias, de registro de estrangeiros, cambiais, de repatriamento e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários não são residentes no País, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado.

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

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

"ARTIGO VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas

Seção 22. Os técnicos (independentes dos funcionários compreendidos no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam enquanto em exercício de suas funções, incluindo-se o tempo de viagem, dos privilégios

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

ou imunidades necessárias para o desempenho de suas missões. Gozam, em particular, dos privilégios e imunidades seguintes:

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

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

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

Constata-se, assim, a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU, que goza de um conjunto de benefícios, dentre os quais o de isenção de imposto sobre salários e emolumentos, em contraposição a uma categoria de técnicos que, ainda que possuindo vínculo contratual permanente, não é albergada por esses benefícios. Tal constatação é referendada pela melhor doutrina, aqui representada

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

por Celso D. de Albuquerque Mello, no seu "*Curso de Direito Internacional Público*" (11ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 723 a 729):

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



Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

(...)

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

(...)

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

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

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

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.

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

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.”

Voltando a Celso D. de Albuquerque Mello, verifica-se a perfeita distinção entre os funcionários internacionais e os técnicos a serviço da ONU, 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 diplomático.’”

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.

É de se ressaltar, que no Contrato de Serviço de fls. 71/73 consta de forma clara, que o contribuinte foi contratado como prestador de serviços (gerente, consultor ou assessor independente), sob regime temporário, e pagamento condicionado à apresentação dos produtos previstos; que não seria considerado funcionário do organismo internacional nem estaria acobertado pelo seu estatuto ou regulamento de pessoal. O contrato estabelece taxativamente que o contribuinte não pode se prevalecer do contrato para pleitear isenção de impostos incidentes sobre seus recebimentos. O contrato deixa claro que o contribuinte

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

não está abrigado pela Convenção que prevê imunidades ou privilégios passíveis de serem concedidos aos funcionários dos organismos internacionais e agências especializadas.

Quanto à ilegitimidade passiva, é de se ressaltar que o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento está vinculado diretamente à Organização das Nações Unidas, a qual é um organismo internacional que possui imunidade de jurisdição e, portanto, não se submete à legislação interna brasileira. Neste sentido é que dispõe a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas. Por outro lado, os funcionários que prestam serviços àquele organismo são regidos pelo que dispõe a alínea c, do § 1º, do art. 115, do Regulamento do Imposto de Renda 1994, que corresponde ao inciso III, do art. 106, do Regulamento do Imposto de Renda 1999:

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

I - os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

II - os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais;

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

IV - os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas.” (grifos meus)

Assim é que, resta claro que sobre os rendimentos recebidos pelo contribuinte de organismo internacional não tem a responsabilidade da retenção e recolhimento do tributo à fonte pagadora, mas tão somente o próprio contribuinte beneficiário dos rendimentos que deve tributá-los mediante a forma de carnê-leão. A

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

legislação citada pela recorrente não alcança o organismo internacional, posto que existem normas próprias a discipliná-lo.

No que diz respeito à afirmação do contribuinte de que houve desrespeito ao princípio constitucional da igualdade, devemos observar que tal princípio reza que a lei tributária deve ser igual para todos e ser aplicada a todos com igualdade. Sobre a matéria em questão, denota-se que se trata de imposto de renda pessoa física que abrange a todos os contribuintes, respeitado o princípio da capacidade contributiva. A fiscalização não selecionou a contribuinte por critérios pessoais, mas sim por parâmetros técnicos de seleção de contribuintes, abrangendo, desta forma, os demais que se encontravam na mesma situação. Não houve, pois preferência desigual na seleção. Os casos semelhantes estão sendo objeto de análise nas instâncias de julgamento. Caso o recorrente se julgue prejudicado por julgamento diferente dos demais contribuintes que tiveram seus pleitos atendidos, tem, no direito processual tributário os meios próprios de procurar a satisfação dos direitos que entende ter.

Quanto à aplicação das multas de lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato imponible à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.



Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

Seguindo nesta linha de pensamento, é de se observar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à aplicação das multas de lançamento de ofício.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do camê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba valores recebidos do organismo internacional no PNUD, implementado no Brasil pela ONU - Organização das Nações Unidas, mensalmente, apurados cujos valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

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

Parágrafo único - Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

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

II - (omissis).



Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

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

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

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

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

(...).

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o “carnê-leão” que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem

Processo nº. : 19647.003482/2003-33
Acórdão nº. : 104-22.632

tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (camê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência tributária a multa isolada, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 13 de setembro de 2007


ANTONIO LOFO MARTINEZ