



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA TURMA ESPECIAL**

Processo n° 19647.003648/2003-11
Recurso n° 152.076 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 2002
Acórdão n° 196-00.104
Sessão de 2 de fevereiro de 2009
Recorrente PEDRO TAVARES JOFILSAN
Recorrida 1ª TURMA/DRJ em RECIFE - PE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS. ISENÇÃO. ALCANCE.

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 Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

RENDIMENTOS. TRIBUTAÇÃO NA FONTE. ANTECIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Em se tratando de imposto em que a incidência na fonte se dá por antecipação daquele a ser apurado na declaração, inexistente responsabilidade tributária concentrada, exclusivamente, na pessoa da fonte pagadora, devendo o beneficiário, em qualquer hipótese, oferecer os rendimentos à tributação na Declaração de Ajuste Anual.

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.

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, pois ambas têm a mesma base de cálculo.

Recurso voluntário provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PEDRO TAVARES JOFILSAN.

ACORDAM os Membros da Sexta Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa isolada do carnê-leão, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente


VALÉRIA PESTANA MARQUES
Relatora

FORMALIZADO EM: 24 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Ana Paula Locoselli Erichsen e Carlos Nogueira Nicácio.

Relatório

Conforme relatório constante do Acórdão proferido na 1ª instância administrativa de julgamento, fls. 209/212:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração às folhas 04/09 do presente processo, no qual é cobrado o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), relativamente ao ano-calendário de 2001, no valor de R\$ 17.132,36 (dezessete mil, cento e trinta e dois reais e trinta e seis centavos) acrescido da multa de lançamento de ofício de 75% e da multa isolada do IRPF a título de Carnê-Leão, estatuída pelo art.44, §1º, Inciso III, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mais os juros de mora calculados até a data de 30/09/2003.

De acordo com as informações contidas na "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" constante à fls.06/08 do processo, que acompanha o Auto de Infração, o lançamento de ofício decorreu da apuração das infrações abaixo descritas, ocorridas na Declaração do



Imposto de Renda do Imposto de Renda das Pessoas Físicas do exercício de 2002.

1-Rendimentos Recebidos de Fontes no Exterior- Omissão de Rendimentos Recebidos de Organismos Internacionais.

2- Falta de Recolhimento do IRPF devido a título de Carnê- Leão

.....

A par dos fundamentos expressos no aludido decisório, fls. 212/222, foi o lançamento questionado considerado procedente, por unanimidade de votos, consoante a ementas a seguir transcritas:

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 àquela objeto da decisão

A ciência de tal julgado se deu por via postal em 18/04/2006, consoante o AR – Aviso de Recebimento – de fl. 225.

À vista disso foi protocolizado, em 16/5/2006, recurso voluntário dirigido a este colegiado, fls. 228/253, no qual o pólo passivo questiona a exação procedida, conforme argumentos que a seguir serão em apertada síntese relatados.

De plano, o litigante argumenta que a Organização da Nações Unidas – ONU – por intermédio de suas agências reguladoras mantém diversos programas de assistência e cooperação técnica com os Governos dos Estados Membros, dentre dos quais são desenvolvidos projetos em atendimentos aos próprios interesses dos países signatários.

Prossegue, alegando que visando a agilização e a maior integração com a comunidade alvo, são incluídos, no corpo do aludido organismo internacional, profissionais dos Países Membros que, em seu entender, estariam sujeitos “a normas e procedimentos ... que não correspondem àqueles vigentes no Brasil”, mas sim a “prerrogativas e privilégios previstos nas Convenções e Acordos Firmados pelos Estados Membros”.

Em assim sendo, discorda do argumento utilizado pela autoridade de 1ª instância de que não poderia gozar da isenção prevista no art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, por aplicável tão-somente funcionários, de organismos internacionais, domiciliados no exterior, uma vez que considera-se albergado pelas disposições contidas no inc. II do aludido Diploma Legal.

Argúi, ainda, o fato da autoridade de 1º grau ter, segundo seu entendimento, ignorado o art. 30 da Lei n.º 7.713, de 1998, o qual ratifica a vigência da isenção em tela.

Apoiando-se no “Acordo Básico de Assistência com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica” afirma que a legislação internacional – convenções e tratados dos quais o Brasil é signatário – pretende isentar os rendimentos percebidos por todos e quaisquer servidores de tal organismo independente de sua categoria: contratados diretamente ou postos à disposição pelo Governo Brasileiro, com ou sem vínculo empregatício.

Se contrapõe, também, ao fato do julgado guerreado fazer menção, de forma isolada, a dispositivos da “Convenção sobre Privilégios e Imunidades da ONU”, datada de 1946, desconhecendo o supracitado “Acordo Básico”, lei especial de 1966.

Ou seja, entende que, como integrante do sistema da ONU, o PNUD estaria submetido às normas estabelecidas pelas Nações Unidas, sendo pertinente aos peritos de assistência técnica por tal programa contratados, como ele, o tratamento dispensado na supramencionada Convenção de Privilégios e Imunidades das Agência Especializadas.

Em especial, no que diz respeito ao caso concreto, acredita o peticionário, ter restado comprovado seu exercício permanente junto ao citado ao organismo, fazendo jus a rendimentos mensais, seguro de vida em grupo, fundo de pensão, poupança compulsória, conforme acredita comprovarem os documentos acostados aos autos.


Acresce, ainda, que todos os contratos de brasileiros em exercício de funções em organismos internacionais, vinculados ao PNUD ou não, são ratificados pelo Governo Federal, por meio do Ministério da Relações Exteriores.

Quanto as orientações da então Secretaria da Receita Federal, contidas tanto no Parecer Normativo nº 717, de 1979, quanto naquele de n.º 03, de 1996, e ainda em outros Pareceres CST (Coordenação do Sistema de Tributação) que menciona, alega que dão como tributáveis somente os rendimentos auferidos por funcionários remunerados por hora de trabalho, o que não corresponde ao caso em tela.

Acerca da publicação “Perguntas e Respostas, no concernente à informação ao governo brasileiro pelos organismos internacionais dos nomes das pessoas albergadas pela isenção em comento, aduz que a tal entendimento foi para tal alterado somente naquele referente ao exercício auditado: o de 2003.

Invoca, então, a responsabilidade de sua fonte pagadora pelo imposto de renda porventura devido na fonte, propugnando precedentes administrativos e judiciais a seu favor, no que tange a matéria em lide.

Por fim, questiona a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento do Carnê- Leão em concomitância com a multa de ofício de 75% (setenta e cinco pro cento).

É o relatório. 

Voto

Conselheira Valéria Pestana Marques, Relatora

O recurso de fls. 229/253 é tempestivo, mediante o AR – Aviso de Recebimento – anexado à fl. 225 e carimbo de recepção aposto à fl. 228. Estando dotado, ainda, dos demais requisitos formais de admissibilidade, dele conheço.

De plano, cumpre registrar o descabimento da análise de qualquer premissa que vincule o direito dos contribuintes de interpor recurso voluntário a este colegiado à obrigatoriedade do arrolamento de bens em valor equivalente a 30% (trinta por cento) do montante em lide, por constituir tema totalmente superado de acordo com 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.

‘ Não há preliminar a ser apreciada. ’

Em assim sendo, passo à análise das razões de mérito apresentados pelo autuado em sede de recurso.

O litígio versa sobre exigência de IRPF sobre valores recebidos por serviços prestados em território brasileiro a organismo internacional (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD/ONU), declarados como rendimentos isentos. Exige-se também a multa de ofício isolada pela falta de recolhimento mensal obrigatório do IRPF sobre tais rendimentos.

A matéria de fundo já é suficientemente conhecida no Primeiro Conselho de Contribuinte, sendo que a jurisprudência predominante está refletida **nos mais recentes** acórdãos da 4a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a saber:

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Data da Sessão: 19/09/2007

REMUNERAÇÃO AUFERIDA JUNTO AO PNUD POR NACIONAIS - INCIDÊNCIA – 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.

PNUD - ISENÇÃO - ALCANCE - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD, Agência Especializada da ONU, restringe-se aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo

estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

.....
(Acórdão CSRF/04-00.676) (grifei)

Peço aqui vênha para adotar, como razões de decidir, os fundamentos da Ilustre Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, presidente da 4a. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, manifestados em declaração de voto no Acórdão nº 104-20.451 de 23/02/2005 (in verbis):

.....
A solução da lide requer a análise sistemática de toda a legislação que rege a matéria, e não apenas a invocação de alguns dispositivos legais que, citados de forma isolada, podem induzir o Julgador a uma conclusão precipitada, divorciada da 'ultima ratio' 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 estabelece:

'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 tela 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.

Assim, fica demonstrado que o art. 5º da Lei nº 4.506/64, acima transcrito, não contempla a situação do Recorrente – brasileiro residente no Brasil.

Ainda que pudesse ser aplicado a um nacional residente no País – o que se admite apenas para argumentar –, o dispositivo legal em foco 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.

Nesse passo, tratando-se de rendimentos pagos pelo PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, verifica-se a existência do ‘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’.
(grifei)*

Ressalte-se que o PNUD é um programa das Nações Unidas, e não uma das suas Agências Especializadas que, conforme a própria ‘Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas’, são: Organização Internacional do Trabalho, Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura, Organização Mundial de Saúde, Associação Internacional de Desenvolvimento, Corporação Financeira Internacional, Fundo Monetário Internacional, Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento, Organização de Aviação Civil Internacional, União Internacional de Telecomunicações, União Postal Universal,

Organização Meteorológica Mundial e Organização Marítima Consultiva Intergovernamental.

Sendo o PNUD 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 n.º 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 às 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)

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 serviço militar; 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 ora enfocada 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.*

Assim, fica claro que as vantagens e isenções – inclusive do imposto sobre salários e emolumentos – relacionadas no artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas 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 V da Convenção da ONU, na Seção 17, que a seguir se recorda:

'ARTIGO V

Funcionários

Seção 17. O Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários ao 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 será comunicado periodicamente aos Governos dos Membros.'

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 n.º 4.506/64 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 relacionados no artigo V da Convenção da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

Destarte, verifica-se que o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas harmoniza-se perfeitamente com Inciso II, do art. 5º, da Lei n.º 4.506/64 (transcrito no início deste voto), já que ambos prevêm isenção do imposto de renda apenas para os 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 ou mesmo lógico para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas 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 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.

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 corroborada pela melhor doutrina, aqui representada 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). (...)

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.

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.

Diante do exposto, constatando-se que a interessado não é funcionário internacional pertencente ao quadro estatutário da ONU, incluído em lista fornecida pelo seu Secretário-Geral, mas sim técnico residente no Brasil, a serviço do PNUD, não há como lhe conceder a isenção pleiteada (...).”

Os brilhantes fundamentos ora transcritos aplicam-se integralmente ao presente litígio.

Reitere-se, outrossim, que as pessoas que prestam serviço em projetos realizados por Organismos Internacionais no Brasil, contratados no território Nacional, não são funcionários da Organização das Nações Unidas. Ou são prestadores de serviços autônomos ou são empregados celetistas em função das características trabalhistas com que desempenham suas atividades. Neste caso, conforme asseverou o insigne Conselheiro Jose Ribamar Penha Barros no Acórdão nº CSRF/04-0.209: “... não é pelo fato de não receberem o devido amparo da legislação do trabalho que a relação laboral vai se tornar estatutária ... a legislação tributária a respeito da isenção não acolhe interpretação extensiva ... À vista do exposto, a conclusão inevitável é que os prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território brasileiro por tempo ou projeto certos não são funcionários internacionais da ONU. Não sendo funcionários não há com estender a estes trabalhadores a isenção do imposto de renda sobre as remunerações advinda de tais contratos, aos exatos termos que a eles não se aplica à isenção do IPI e ICMS na aquisição de veículos.”

Por outro lado, não é de se atribuir a responsabilidade tributária à fonte pagadora que deixou de efetuar a retenção do imposto.

E isso porque a legislação tributária em vigor, em especial a Lei nº 9.250, de 1995, em seus artigos 7º e 8º, ao disciplinar a confecção da declaração anual de rendimentos pelas pessoas físicas, determina expressamente que sejam incluídos na base de cálculo do imposto todos os rendimentos percebidos no ano-calendário, independente de ter havido, ou não, desconto do imposto na fonte sobre eles.

Caso o Fisco constate, antes do prazo fixado para a entrega da Declaração de Ajuste Anual, que a fonte pagadora não procedeu à retenção e ao recolhimento do imposto de renda devido por antecipação, é dela que deverá ser o tributo exigido.

Não obstante tal fato, o beneficiário do rendimento continua com o dever de oferecer integralmente esses rendimentos à tributação em sua declaração de rendas.

Contudo, sendo constatada a falta de retenção do imposto depois de decorrido o interstício legal fixado para a tempestiva entrega do Ajuste Anual, caberá tão-só ao beneficiário

pessoa física a responsabilidade pela exigência, o que poderá inclusive desaguar no lançamento do imposto suplementar, acompanhado da multa de ofício e dos juros de moras cabíveis.

É o caso dos presentes autos.

Repise-se: a regra geral é que a tributação recaia sobre o contribuinte e não sobre a fonte pagadora, haja vista que a simples falta de retenção do imposto na fonte não exclui a sua natureza tributável, nem exonera o beneficiário do rendimento da obrigação de oferecê-lo à tributação no Ajuste Anual.

Quando a legislação tributária impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o imposto, não altera o sujeito passivo da obrigação apurada na declaração de ajuste anual de rendas, que continua sendo aquele que adquiriu a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou dos proventos tributáveis, nos termos dos arts. 45 e 121, parágrafo único, I, do CTN.

Melhor ainda, a partir da edição da Lei n° 8.134, de 1990, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, na medida em que os rendimentos forem sendo percebidos, foi fixada a obrigação de apuração definitiva do IRPF por meio da Declaração de Ajuste Anual.


Trata-se de fato gerador complexo, com duas modalidades de incidência no ano calendário, em momentos distintos e com responsabilidades bem definidas.

Em um primeiro momento a retenção do imposto na fonte, constituindo mera antecipação do imposto devido, calculado mensalmente na medida em que os rendimentos forem percebidos e de exclusiva responsabilidade da fonte pagadora. Num segundo momento, o acerto definitivo, para cálculo do montante do imposto devido apurado anualmente na declaração de ajuste, sob inteira responsabilidade do contribuinte beneficiário do rendimento.

Do exposto, conclui-se que, ao auferir rendimentos sem a devida retenção do imposto na fonte, a pessoa física deverá, por ocasião da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, ali incluí-los como rendimentos tributáveis, de acordo com a natureza desses rendimentos.

O descumprimento dessa regra sujeitará a pessoa física ao lançamento de ofício do imposto, acrescido dos encargos legais e penalidades aplicáveis. É farta a jurisprudência administrativa emanada do Primeiro Conselho de Contribuintes, da qual destaca-se a ementa do seguinte acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

CONTRIBUINTE NO PAÍS - RENDIMENTOS RECEBIDOS NO EXTERIOR - INCIDÊNCIA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - No caso de rendimentos recebidos no exterior, sujeitos à incidência do imposto, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é do beneficiário, seja em relação à antecipação mensal ou ao ajuste anual. (Acórdão CSRF/04-00.676 - Data da Sessão: 19/09/2007) (grifei)

Já, quanto à exigência cumulativa da multa isolada, por falta de recolhimento do Carnê-Leão, com a multa de ofício, é de se verificar a redação vigente, á época do lançamento, do dispositivo utilizado como fundamento legal para tanto, qual seja o art. 44, da Lei 9.430, de 1996, in verbis: 

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 – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

.....
III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 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;


Da leitura do dispositivo transcrito, pode-se concluir facilmente que se previa duas espécies de multa imponíveis ao contribuinte: a multa de 75% por falta de pagamento, falta de declaração ou por declaração inexata e a multa qualificada de 150% em casos de evidente intuito de fraude.

O § 1º vem apenas explicitar a forma de cobrança das multas definidas no *caput*, posto que cabem ser cobradas juntamente com o imposto devido ou isoladamente.

Verificado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), sobre rendimentos que também foram objeto de lançamento do lançamento de ofício, ou seja, havendo a dupla incidência da penalidade sobre a mesma base de cálculo, a multa isolada não deve prevalecer. Essa é a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em acórdão recente:

"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 n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo." (Acórdão CSRF/04-00.832 - Data da Sessão: 04/03/2008) (grifei)

Destarte, a multa isolada cabe ser excluída do lançamento, havendo de manter-se tão-só a exigência da multa de ofício de 75%, incidente sobre o imposto devido no ajuste anual.

Registre-se que apuração de infrações em auditoria fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração e, por conseguinte, aplicar a multa de ofício proporcional de 75% nos termos então vigentes do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, como no presente caso. 

Sobre o assunto 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.”
(grifos não originais)

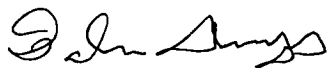
Decreto nº 2.346, de 1997:

“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.”
(grifos não originais)

Cumpre ressaltar, também, no que concerne à citação ou à reprodução de ementas de Acórdãos exarados pelo Colendo Conselho de Contribuintes, tanto pelo autuado, quanto por esta relatora, que tais elementos, apesar de sua inestimável validade como fonte de consulta 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.

Em face de todo o exposto, **voto** no sentido de dar provimento parcial ao recurso interposto para excluir tão-só a multa isolada constituída pela falta de recolhimento do Carnê-Leão.

Sala das Sessões, em 2 de fevereiro de 2009.



Valéria Pestana Marques