



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

Processo nº 10280.001762/2005-09
Recurso nº 161.546 Voluntário
Acórdão nº **2201-00.595 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de março de 2010
Matéria IRPF
Recorrente ANTÔNIO MARIA FONSECA PEREIRA
Recorrida 2a TURMA / DRJ-BELÉM

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS.
PNUD. ISENÇÃO.

Os valores recebidos pelos técnicos residentes no Brasil a serviço da ONU e suas Agências Especializadas, com vínculo contratual, não são isentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. (Súmula CARF Nº 39)

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO.

Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento parcial, para excluir da exigência a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão. Vencido o conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior.

Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente.


Rayana Alves de Oliveira França - Relatora.

EDITADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França (Relatora), Eduardo Tadeu Farah, Janaína Mesquita Lourenço de Souza, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Francisco Assis de Oliveira Júnior (Presidente).

Relatório

DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

Trata o presente de crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração, lavrado às fls. 53/72, na data de 15/04/2005, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício de 2001, 2002, 2003 e 2004, no montante total de total de R\$ 105.034,17, sendo assim composto: R\$ 36.320,29 referente o imposto; R\$ 12.869,81 a juros de mora, calculados até 31/03/2005; R\$ 27.240,21 a multa proporcional no percentual de 75 % e R\$ 28.603,86 concernente a multa exigida isoladamente, em decorrência da apuração das seguintes infrações: rendimentos recebidos de organismos internacionais classificados indevidamente na DIRPF e multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê - leão.

De acordo com o Termo de Início de Fiscalização, datado de 21/02/2005 (fl.34), ficou o recorrente intimado a apresentar: documentação hábil e comprobatória das datas e valores recebidos, mensalmente, pela Prestação de Serviço para o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), objeto dos Contratos n° 2000/006073 de 30/08/2000 e n° 2000/005882 de 28/08/2000 e Documentação comprobatória de todos os valores lançados a título de Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis, mensalmente.

Cientificado via "AR" na data de 23/02/2005 (fl.35), o contribuinte apresentou documentação comprobatória dos valores lançados a título de Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis, referentes aos anos-base de: 2000, 2001, 2002 e 2003 (fls.36/40).

Segundo o Termo de Reintimação Fiscal (fl.41), o contribuinte foi reintimado, via "AR" (fl.42), para apresentar documentação hábil, idônea e comprobatória. O contribuinte se manifestou (fls. 43/45), através de uma carta-resposta onde apresentou identificação pessoal, documento comprobatório das datas e valores recebidos no ano-base de 2000 pelo PNUD, e informou ainda que, o contrato n° 2000/005882 de 28/08/2000 não gerou repercussão financeira e o contrato n° 2000/006073 de 30/08/2000 passou a gerar repercussão financeira a partir de outubro de 2000.

No relatório acostados as fls.48/52, ficou evidenciado o quanto segue:

- Ano-calendário 2000, o contribuinte declarou corretamente como rendimentos tributáveis os recursos recebidos do seu contrato de prestação de serviço com a UNESCO, sem no entanto fazer o recolhimento mensal do carnê-leão;

- Anos-calendário 2001, 2002, 2003, declarou referidos rendimentos como isentos e/ou não tributáveis, tampouco fez o recolhimento do carnê-leão.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado, na data de 22/04/2005, o contribuinte apresentou, no dia 06/05/2005, defesa administrativa (fls.79/155), cujos principais argumentos estão sintetizados pelo relatório do Acórdão de primeira instância, o qual adoto, nesta parte (fls.158/159):

Prestou serviços a organismo internacional, PNUD, na condição de funcionário brasileiro, fruto de Acordo de Cooperação Técnica entre o Governo do Estado do Pará e a Agência Brasileira de Cooperação e o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD;

Foi editado o Decreto nº 3.751, de 15/02/2001, o qual em seu art. 11 prescreve: “Os órgãos e as entidades..... designarão os responsáveis pelo seu gerenciamento, devendo estes ser integrantes dos seus quadros de pessoal efetivo ou ocupantes de cargos em comissão”.

Em vista disso corrobora a condição do requerente de funcionário de organismo internacional e como tal isento de Imposto sobre a Renda decorrente de seu trabalho junto a organismo internacional;

O requerente se enquadra na condição de servidor de organismo internacional, tendo como fonte pagadora o PNUD;

Entregou as declarações de Imposto de Renda sem omitir os rendimentos auferidos como funcionário de organismo internacional;

Invoca o art. 198 do CTN;

No PN nº 717, de 06/04/1979 a orientação emanada da Receita federal, em atendimento à consulta feita pelo PNUD, é no sentido de que são abrangidos pela isenção “os funcionários recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária, condições essas cumulativas. O PN nº 03, de 03/08/1996, traz a mesma orientação;

Cita o Manual de Perguntas e Respostas Pessoa Física, editado pela Receita Federal, para os anos de 2001 (páginas 78/79), 2002 (página 84) e 2003 (páginas 94/95);



Após a comprovação de que o impugnante foi, ao longo de seu contrato com o PNUD, funcionário de organismo internacional com função específica nessa relação de trabalho, e conforme jurisprudência anexa, roga pela improcedência do auto de infração impugnado, sendo extinto o crédito tributário apurado em todos os seus elementos.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar a matéria, os Membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de BELÉM/PA acordaram, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/BEL nº 01-8. 481, de 18 de junho de 2007, fls. 157 a 174, em decisão assim ementada:

“ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal. Nesse passo, o Fisco deve comprovar regularmente seu direito ao crédito tributário provando o acréscimo patrimonial. Já o contribuinte deve apresentar qualquer fato extintivo, modificativo ou impeditivo ao referido acréscimo”.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recorrente foi cientificado, via “AR” (fl. 178), dessa decisão na data de 08 de agosto de 2007 e interpôs, em 27 de agosto de 2007, o Recurso Voluntário de fls. 183/188, juntamente com os documentos acostados de fls. 189 à 216, pelo qual ratifica os termos da impugnação, e ainda:

- 1) Invoca o Art. 98 do CTN;
- 2) Acrescenta que o Decreto nº 27.784, de 16/02/1950, recepciona as disposições contidas na convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas;
- 3) Argüi que havia relação empregatícia, por exigência do PNUD;
- 4) Apresenta várias decisões administrativas que corrobora com seu entendimento.

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 217 (última).

É o relatório.



Voto

Conselheira Rayana Alves de Oliveira França, Relatora

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

Não há argüição de preliminar.

No mérito, a discussão está centrada na correta identificação da natureza jurídica dos rendimentos recebidos pelo Contribuinte do PNUD.

Sustenta o recorrente que seus rendimentos seriam isentos, já que havia um vínculo empregatício entre ele e o 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 e em jurisprudência deste Conselho.

A matéria posta a apreciação deste colegiado, já foi muito discutida e passou por interpretações diferentes ao longo do tempo em que os estudos foram se aprofundando. No entanto, esta matéria foi pacificada após a edição da Portaria n.106 de 21/12/2009, que divulgou os enunciados consolidados de súmulas aprovados pelo Pleno e pelas Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), nas sessões realizadas em 8.12.2009. Trata-se da súmula nº39 do CARF, a seguir reproduzida:

“Os valores recebidos pelos técnicos residentes no Brasil a serviço da ONU e suas Agências Especializadas, com vínculo contratual, não são isentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.”

Inclusive, essa matéria já foi detalhadamente examinada e didaticamente explicada pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, 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.

Rest

Fica assim demonstrado que o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, acima transcrito, não contempla a situação da Contribuinte – brasileira residente no Brasil –, conforme endereço por ela mesma fornecido no recurso (fls. 102).

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

...

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

Embora a Convenção em tela utilize a expressão genérica **funcionários**, a simples leitura do conjunto de privilégios nela elencados permite concluir que o termo **não abrange o funcionário brasileiro, residente no Brasil e aqui recrutado**. Isso porque não haveria qualquer sentido em conceder-se a um brasileiro residente no País, benefícios tais como facilidades **imigratórias** e de registro de **estrangeiros**, privilégios **cambiais**, facilidades de **repatriação** e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal quando da **primeira instalação no País**.

Assim, fica claro que as vantagens e isenções – inclusive do imposto sobre salários e emolumentos – relacionadas no artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU não são dirigidas aos brasileiros residentes no Brasil, restando perquirir-se sobre que categorias de funcionários seriam beneficiárias de tais facilidades. A resposta se encontra no próprio artigo 6º, 18ª Seção, que a seguir se recorda:

‘ARTIGO 6º

FUNCIONÁRIOS

18ª Seção

Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários nos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º. Comunicá-las aos Governos de todos os países

Pod

partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações Unidas. Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados.'

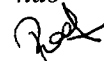
*A exigência de tal formalidade, aliada ao conjunto de benefícios de que se cuida, não deixa dúvidas de que o **funcionário** a que se refere o artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU – e que no inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506, de 1964, é chamado de **servidor** – é o **funcionário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

...

Assim, conclui-se que o artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, bem como o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, embora não abordem expressamente a questão da residência, harmonizam-se perfeitamente com o inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506, de 1964 (transcrito no início deste voto), já que ambas as Convenções inserem a isenção do imposto de renda em um conjunto de vantagens que somente se compatibiliza com beneficiários não residentes no Brasil. Com efeito, conjugando-se esses três comandos legais (o dispositivo da Lei nº 4.506, de 1964, e os artigos das duas Convenções), conclui-se que os servidores/funcionários neles mencionados são aqueles funcionários internacionais, em relação aos quais é perfeitamente cabível a tributação de outros rendimentos produzidos no País como de residentes no estrangeiro, bem como a concessão de facilidades imigratórias, de registro de estrangeiros, cambiais, de repatriação e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários integram categorias de staff dentro do Organismo Internacional, que tem a sua sede no exterior, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado.

...

Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal, filosófico ou mesmo lógico para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas no artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU (ou no artigo V da Convenção da ONU), muito menos para que seja pinçado, dentre os diversos benefícios, o da isenção de imposto sobre salários e emolumentos, com o escopo de aplicar-se este – e somente este – a ditos técnicos. Tal procedimento estaria referendando a criação – à margem da legislação – de uma categoria de funcionários das Agências Especializadas da ONU não



enquadrável em nenhuma das existentes, a saber, os 'técnicos residentes no Brasil isentos de imposto de renda', o que de forma alguma pode ser admitido.

...

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.”

No caso concreto dúvidas não há de que o Contribuinte não faz parte do quadro funcional próprio e estatutário da ONU. Inclusive reza no contrato de serviço (fls.189/191):

IV. DA DENOMINAÇÃO

“O CONTRATADO será considerado como consultor independente. O CONTRATADO não será considerado, sob aspecto algum, membro do quadro de funcionários da Agência Nacional de Execução do Projeto ou PNUD.”

Assim, não sendo o contribuinte funcionário desse organismo internacional, não está albergado pela isenção e outros benefícios disciplinados pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas, promulgada pelo Decreto nº 52.288/1963. Desse modo, não tem direito à isenção pleiteada, estando os rendimentos recebidos pelo Contribuinte daquele Organismo Internacional efetivamente sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda, via carnê leão e, depois, mediante inclusão na sua Declaração de Ajuste Anual.

Cabe, ainda, considerar que, mesmo que se alegue que os contratos e convenções entre particulares não podem alterar os efeitos tributários da relação jurídica, nos termos do artigo 123, do Código Tributário Nacional, essa tese não aproveita ao Contribuinte, relativamente às cláusulas do seu contrato de serviço, uma vez que, pela convenção internacional acima citada e transcrita diversas vezes (e que tem força de lei ordinária, pelo artigo 98, do mesmo CTN, já que introduzida no sistema nacional via Decreto), mesmo que o vínculo trabalhista, para fins da legislação brasileira venha a ser reconhecido, para que ele pudesse usufruir da isenção do IRPF teriam que ser cumpridos outros requisitos não presentes no caso concreto, como por exemplo, constar o nome do Contribuinte da comunicação feita pelo PNUD ao Governo da lista de seus funcionários e suas categorias respectivas (artigo 6º, 18ª Seção).

Ora, considerando que o Recorrente não era funcionário abrangido pela isenção prevista na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas, promulgada pelo Decreto nº 52.288/1963, seu nome não foi relacionado e informado à Secretaria da Receita Federal, confirmando-se, mais uma vez, não ter ele o direito à isenção pleiteada.

Portanto, tenho como correta a autuação nessa parte.



Por fim, apesar de não impugnado, nem recorrido de forma autônoma e expressamente, resta, ainda, a questão da exigência da multa de ofício isolada, de 75%, por falta de recolhimento do IRPF, devido a título de carnê leão, com base no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96 que assim determinava:

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

(...)

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

(...)

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

§ 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 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.”

Este dispositivo foi revogado pela Lei nº 11.488, de 2007, que passou a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado); -

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, E NO ART. 60 DA Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.”

Como se pode concluir, a multa isolada por falta de recolhimento do IRPF, devido a título de carnê leão, foi revogada, cabendo por conseguinte a aplicação da retroatividade benigna, prevista no art. 106 do CTN:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

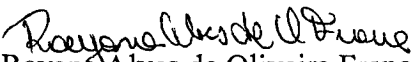
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Assim, tratando-se da mesma base de cálculo, improcede a imposição da multa de ofício, exigida isoladamente, devendo ser provido o recurso nesse item.

Rod

Ante ao todo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, dando-lhe provimento parcial, para excluir da exigência a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.


Rayana Alves de Oliveira França



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº: **10280.001762/2005-09**

Recurso nº: **161.546**

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº **2201-00.595**.

Brasília/DF, 18 de março de 2011.

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria da Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

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

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional