



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

Processo nº 10384.004376/2005-01
Recurso nº 165.858 Voluntário
Acórdão nº **2801-01.472 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 17 de março de 2011
Matéria IRPF
Recorrente EDMILSON FERREIRA DOS SANTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS.
TRIBUTAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 39.

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.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA EXIGIDA
ISOLADAMENTE. CONCOMITÂNCIA.

Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96), 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 unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária a multa isolada do carnê-leão, nos termos do voto do Relator. Ausente o Conselheiro Sandro Machado dos Reis.

Assinado digitalmente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Julio Cezar da Fonseca Furtado, Sandro Machado dos Reis, Tânia Mara Paschoalin e Carlos César Quadros Pierre.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração às fls. 02/18, onde está o fisco a exigir do recorrente o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 95.000,89, sendo R\$ 29.460,52 a título de Imposto de Renda Pessoa Física, R\$ 22.095,38 relativo à multa proporcional, R\$ 25.622,32 de multa exigida isoladamente, e R\$ 17.822,67 referente a juros de mora calculados até 30 de novembro de 2005.

A exigência fiscal decorreu da revisão efetuada nas declarações de ajuste anual apresentadas pelo contribuinte correspondentes aos exercícios 2001, 2002, e 2003, por meio da qual foram apuradas as seguintes infrações (fls. 04/05 dos autos):

- i) Classificação indevida de rendimentos na DIRPF: O contribuinte classificou indevidamente nas Declarações de Ajuste Anual dos exercícios 2001, 2002 e 2003, os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalhos de consultoria para PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento), no ano-calendário 2000, e UNESCO - Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura, nos anos-calendários 2001 e 2002;
- ii) Multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão: Falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, referente aos rendimentos recebidos de Organismos Internacionais nos anos-calendários 2000, 2001 e 2002.

Cientificado do lançamento em 22/12/2005, conforme AR – Aviso de Recebimento à fl. 65, o contribuinte apresentou impugnação em 23/01/2006, por meio do documento às fls. 66/71, alegando, em síntese, que:

- o ponto central a discutir é a isenção em que se enquadram os rendimentos havidos pelo Impugnante, e deste modo, apesar da autoridade fiscal haver transcrito no auto de infração algumas disposições dos contratos celebrados pelo impugnante com sua fonte pagadora para, com base naqueles trechos dos contratos, concluir que não há isenção dos rendimentos, tal conclusão, data vênua, é incorreta, conforme estabelece a lei e têm decidido as próprias Instâncias da Receita Federal;

- a parte final do inciso V do art. 55 do Regulamento do Imposto de Renda ressalva expressamente as hipóteses reguladas pelo art. 22 do mesmo RIR, excluindo-as da aplicação daquela norma de tributação;

- sobre esta disposição do Regulamento, e tratando dos funcionários do Banco Mundial, a COSIT expediu o Parecer Normativo nº 03/96, que embora se refira a funcionários do Banco Mundial, a verdade é que a isenção reconhecida pelo Parecer leva em conta a circunstância de que o Banco está integrado à ONU, derivando daí a isenção;

- tanto pelo citado Parecer Normativo quanto posteriormente através da Instrução Normativa nº 208/2002, a própria Receita Federal declara a isenção que beneficia os rendimentos percebidos pelo ora impugnante, enquadrados que estão na regra do art. 22, II do RIR e, portanto, excluídos da incidência prevista no art. 55, V do mesmo Regulamento;

- por outro lado, a mesma fonte de interpretação das normas do Regulamento aponta para a não aplicação, ao caso ora discutido, da obrigação de recolhimento mensal de imposto no carnê-leão;

- o item 5.1 do já citado Parecer Normativo COSIT nº 03/96 estabelece que os rendimentos citados no inciso III do art. 106 do RIR somente serão tributados se acordo ou tratado celebrado entre o Brasil e determinado organismo internacional não dispuser de forma diferente, tendo em vista que, nos termos do art. 997 do RIR, os tratados e as convenções internacionais prevalecem sobre a legislação tributária interna;

- não há dúvida quanto à isenção de que são beneficiados os rendimentos percebidos pelo impugnante nos exercícios indicados no auto de infração, do que resulta improcedente a totalidade da exigência fiscal ali externada, tanto no tocante ao Imposto de Renda e seus acréscimos; quanto no tocante às “multas isoladas”;

- já apresentou à autoridade fiscal, no curso da fiscalização que resultou no lançamento ora contestado, mais razões, além das que estão acima expostas, e naquela ocasião trouxe, inclusive, a posição de tribunais judiciais que, baseando-se também em decisões do Egrégio Conselho de Contribuintes, decidiram, em situação semelhantes, pela isenção dos rendimentos percebidos.

Ao final de sua defesa, o contribuinte solicitou que fosse declarada a insubsistência do lançamento.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Fortaleza (CE) decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência em parte do lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/FOR nº 08-12.460, de 13/12/2007, às fls. 76/90, cujas ementas encontram-se a seguir transcritas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS (PNUD E UNESCO).

Sujeitam-se à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), sem prejuízo do ajuste anual, os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no País decorrentes da prestação de serviços a Organismos Internacionais de que o Brasil faça parte.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. REDUÇÃO.

Impõe-se reduzir a multa exigida isoladamente aplicada no percentual de 75%, para o percentual de 50%, em decorrência do princípio da retroatividade benigna da lei tributária.

Lançamento Procedente em Parte.

Com a ciência da decisão de primeira instância ocorrendo em 21/12/2007, conforme documento à fl. 96, o contribuinte, interpôs, em 21/01/2008, o Recurso Voluntário às fls. 97/104, onde reforça a argumentação apresentada por ocasião da impugnação ao lançamento, juntando, ainda, aos autos, a documentação às fls. 105/127.

É o relatório.**Voto**

Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Relator.

O recurso em julgamento foi tempestivamente apresentado, preenchendo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de lançamento do Imposto de Renda sobre rendimentos recebidos pelo contribuinte de fonte situada no exterior (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD/ONU), sendo exigidos ainda multa proporcional e juros de mora, bem como multa isolada pela falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão.

Em sua defesa, sustenta o contribuinte que os rendimentos em comento não estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.

Segundo a atual jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a remuneração advinda de contratos firmados por nacionais junto a organismos internacionais não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal, sendo, portanto, exatamente esta a situação revelada no presente processo.

Registre-se, inclusive, que esta matéria foi objeto da Súmula CARF nº 39, aprovada pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, em sessão realizada em 08/12/2009, conforme consta do Anexo I da Portaria nº 106, de 21/12/2009, publicada no D.O.U. de 22/12/2009, de aplicação cogente, cujo enunciado a seguir se transcreve:

Súmula CARF Nº 39 - 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 de Pessoa Física.

No mais, apenas a título elucidativo, trago à colação detalhado estudo desenvolvido pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, o qual pode ser conferido no voto que proferiu no **Acórdão nº 104-22.100**, de 06/12/2006. Por percuciente que se mostra a análise efetuada pela Relatora no tocante à mesma questão que ora se apresenta em discussão, peço vênica para reproduzir trecho da referida decisão, cujos fundamentos adoto no presente 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.

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, 18º Seção, que a seguir se recorda:

'ARTIGO 6º

FUNCIONÁRIOS

18ª. Seção

Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários nos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º. Comunicá-las aos Governos de todos os países partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações Unidas. Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados.'

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

...

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.”

(destaques nossos)

No caso concreto, verifica-se a existência de contratos de serviços celebrado entre o recorrente e as Agências Especializadas (PNUD e UNESCO) nos anos-calendários em

discussão. A título de exemplo, cita-se o CONTRATO nº CLT08822/2002, assinado em 01/01/2002, e anexado às fls. 48/50. Diante da análise do seu conteúdo, em especial, das suas cláusulas II, V e VI, tem-se que:

“II. VIGÊNCIA DO CONTRATO

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

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

.....

V. ESTATUTO DO(A) CONTRATADO(A)

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

....

VI. DIREITOS E OBRIGAÇÕES DO(A) CONTRATADO(A)

....

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

(destaques nossos)

Assim, não restam dúvidas de que o recorrente não fazia parte do quadro funcional próprio e estatutário dos referidos Organismos Internacionais. A cláusula V supra transcrita é clara e expressa nesse sentido. Possui apenas um vínculo contratual temporário com estas Agências Especializadas para prestação de serviços. Desse modo, não tem direito à isenção pleiteada, estando tais rendimentos recebidos sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda.

Por derradeiro, quanto à multa isolada, relativa ao carnê-leão, não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício vinculada ao imposto, conforme vasta jurisprudência deste Egrégio Conselho. A título de exemplo, menciona-se o Acórdão nº CSRF/01-04.987 (sessão de 15/06/2004), da lavra da ilustre Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, que restou assim ementado:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO.

A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº. 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

Portanto, no tocante às multas lançadas, cabível, neste caso, tão-somente a multa proporcional 75% exigida juntamente com o tributo.

Quanto aos juros moratórios calculados com base na taxa SELIC, aplica-se a Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Isto posto, **VOTO** no sentido de **DAR provimento parcial** ao recurso para excluir da exigência tributária a multa isolada do carnê-leão.

Assinado digitalmente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães