



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000139/2005-02
Recurso nº. : 149.609
Matéria : IRPF - Ex(s): 2003
Recorrente : FERNANDO ROBERTO DE OLIVEIRA CARVALHO
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ - BRASÍLIA/DF
Sessão de : 1º DE MARÇO DE 2007
Acórdão nº. : 106-16.173

IRPF - PNUD - ISENÇÃO - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD da ONU é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela 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. (Precedente da CSRF/MF)

MULTA ISOLADA - MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - É inaplicável a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FERNANDO ROBERTO DE OLIVEIRA CARVALHO.

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

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE

ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 02 ABR 2007



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14041.000139/2005-02
Acórdão nº : 106-16.173

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, LUIZ ANTONIO DE PAULA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI, ISABEL APARECIDA STUANI (Suplente convocada) e GONÇALO BONET ALLAGE.

J

A stylized, handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and strokes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14041.000139/2005-02
Acórdão nº : 106-16.173

Recurso nº : 149.609
Recorrente : FERNANDO ROBERTO DE OLIVEIRA CARVALHO

RELATÓRIO

O auto de infração de fls. 35 a 43 exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 6.533,41, a título de imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), acrescido de multa de ofício equivalente a 75% do valor do tributo apurado, além de juros de mora, e multa isolada, por falta de recolhimento do carnê-leão, no valor de R\$ 6.772,03, em face de haver sido constatada omissão de rendimentos do trabalho, recebidos de fontes no exterior, no ano-calendário 2002, com o seguinte enquadramento legal: artigos 1º, 2º e 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, artigo 6º da Lei nº 9.250, 26/12/1995 e artigo 1º da Medida Provisória nº 22, de 2002, convertida na Lei nº 10.451, de 10/05/2002.

2. A multa isolada, por falta de recolhimento do carnê-leão, tem o seguinte fundamento legal: artigo 8º da Lei nº 7.713, 22/12/1988, c/c os artigos 43 e 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 e artigo 957, parágrafo único, III, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

3. Cientificado do lançamento, em 13/03/2005, o sujeito passivo apresentou, em 30/03/2005, a impugnação de fls. 51 a 63, acompanhada dos documentos de fls. 65 a 102.

4. Os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) acordaram por dar o lançamento como procedente, por entenderem que o sujeito passivo não se enquadra na categoria de funcionário do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), portanto, não goza de isenção do imposto sobre a renda incidente sobre os vencimentos recebidos das Nações Unidas, por se enquadrar na categoria de empregado contratado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14041.000139/2005-02
Acórdão nº : 106-16.173

5. Intimado em 30/12/2005, o autuado, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, para cujo seguimento apresentou o arrolamento de bens de fl. 134, exigido pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/2002.

6. Na petição recursal o sujeito passivo apresenta os seguintes argumentos em sua defesa:

I – a Organização das Nações Unidas (ONU), por intermédio de suas Agências Especializadas, mantém diversos programas de assistência e cooperação técnica com os governos dos Estados Membros, para o desenvolvimento de projetos, objetos de convenções e acordos;

II – para maior integração com a comunidade alvo, os Organismos Internacionais vinculados à ONU incluem no seu corpo funcional profissionais nacionais dos países membros, de reconhecida capacidade, que, em etapas anteriores, assimilaram conhecimentos especializados como funcionários da ONU;

III – dessa forma, passam a trabalhar como funcionários desses Organismos, sujeitos às normas e procedimentos estabelecidos pelos entes de direito público externo, e que não correspondem àquelas vigentes no Brasil em condições e circunstâncias de trabalho, e, assim, são, também, por prerrogativas e privilégios previstos nas convenções e acordos firmados pelos países membros;

IV – nesse qualidade, os rendimentos percebidos por tais funcionários estariam isentos da tributação pelo imposto sobre a renda, conforme determina o artigo 22, II, do Regulamento do Imposto de Renda, e é consubstanciado na pergunta nº 172 do Manual de Perguntas e Respostas do IRPF/1995;

V – a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas determina a isenção de impostos quanto aos salários e vencimentos pagos aos funcionários pelas agências especializadas e em condições idênticas às de que gozam os funcionários das Nações Unidas;

VI – as orientações emanadas pela Secretaria da Receita Federal no trato do assunto são no sentido de que somente não estão isentos do imposto sobre a renda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14041.000139/2005-02
Acórdão nº : 106-16.173

os funcionários recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária, condições essas cumulativas, o que não é o caso em tela;

VII – o recorrente, por ter contrato permanente e jornada de trabalho, folha de ponto, recebimento de benefícios e férias regulares se enquadra como funcionário do Organismo Internacional vinculado à ONU, o que os diferencia daqueles que não têm vínculo empregatício;

VIII – não há especificação de exigências no sentido de eu, para gozo da isenção, o funcionário deva ter sido formalmente nomeado e integrar lista apresentada pelo Organismo Internacional ao governo brasileiro, que, por outro lado é de obrigação do Secretário Geral da ONU, não cabendo ao recorrente fazer prova desta inclusão.

7. Ao final, requer o provimento do recurso voluntário, para decretar a insubsistência do auto de infração, vez que os rendimentos recebidos como funcionário de organismo Internacional são alcançados pela isenção do imposto sobre a renda.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14041.000139/2005-02
Acórdão nº : 106-16.173

VOTO

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A controvérsia ora em análise trata do auto de infração lavrado contra o sujeito passivo, que teve como objeto o imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), incidente sobre rendimentos recebidos, no ano-calendário de 2002, do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), implementado no Brasil pela Organização das Nações Unidas (ONU), como também a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento do imposto a título de carnê-leão.

A defesa do sujeito passivo se funda no entendimento de que tais verbas estariam acobertadas pela isenção inscrita no artigo 5º, II, da Lei nº 4.506, de 1964, reproduzido no artigo 22 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, que 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. (destaques da transcrição)

A matéria em exame, não é nova para este colegiado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14041.000139/2005-02
Acórdão nº : 106-16.173

Primeiramente, houve o entendimento no âmbito deste Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que os rendimentos percebidos em decorrência de serviços prestados ao PNUD, independente da função exercida, efetiva ou temporária, por força do disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN) e do artigo 23 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1994, seriam isentos.

Contudo a questão foi submetida à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando da instalação da sua Quarta Turma, em razão de recurso interposto pela Fazenda Nacional, na sessão de 15 de março de 2005, quando foi alterado o entendimento até então firmado, veiculado em voto vencedor da lavra da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no Acórdão CSRF/04-00.004, cujos termos estão resumidos na ementa a seguir transcrita:

IRPF. RESTITUIÇÃO. EXERCÍCIOS DE 1997 E 1998. Não se comprovando a ocorrência de pagamento indevido de tributo, não há que se falar em restituição (art. 165, inciso I, do CTN).

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS. PNUD DA ONU. A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD da ONU é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela 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.

Recurso especial provido.

Naquela ocasião, entendeu a Corte Administrativa que, analisando-se o artigo 5º, II, da Lei nº 4.506, de 1964, resta claro que os incisos I e III são dirigidos a estrangeiros, sejam eles servidores diplomáticos, de embaixadas, de consulados ou de repartições de outros países.

Por outro lado, a norma inscrita no inciso II menciona genericamente os “servidores de organismos internacionais”, nada esclarecendo sobre o seu domicílio, o que poderia conduzir ao juízo de que ali estariam incluídos aqueles servidores domiciliados no Brasil.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14041.000139/2005-02
Acórdão nº : 106-16.173

Entretanto, o parágrafo único do artigo em tela determina que, relativamente aos demais rendimentos produzidos no Brasil, os servidores citados no inciso II são contribuintes como residentes no estrangeiro.

Sob esse pórtico, não haveria sentido a lei determinar que um cidadão brasileiro, domiciliado no país, tenha seus rendimentos submetidos à tributação como se fora residente no exterior.

Com efeito, resta de tal interpretação, que o inciso II do artigo 5º da Lei nº 4.506, de 1964, ao contrário do que à primeira vista pode parecer, não abrange os domiciliados no Brasil.

De outra banda, argumenta o sujeito que a aplicação do dispositivo legal em foco à espécie se tem reforçada pelo cumprimento da exigência por ele veiculada, no sentido de que a isenção concedida aos servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte tem de estar prevista em tratado ou convênio.

Tratando-se da operacionalização do PNUD há o "Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica", promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23/09/1966, que assim determina:

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'.
(destaques da transcrição)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14041.000139/2005-02
Acórdão nº : 106-16.173

Tratando-se o PNUD de programa específico da ONU, 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", firmada em Londres, em 13/02/1946, e promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 16/02/1950, que preceitua:

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 à 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.(destaques da transcrição)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14041.000139/2005-02
Acórdão nº : 106-16.173

Depreende-se das normas transcritas que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos é dirigida a funcionários da ONU.

Por outro lado, a redação da Seção 17, trazida à colação, 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 4.506/64 é chamado de servidor – é o funcionário internacional, integrante dos quadros da ONU com vínculo estatutário. Com efeito, 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.

Os contratados em decorrência do PNUD são técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não havendo fundamento legal que lhes permita usufruir as mesmas vantagens relacionadas no artigo V da Convenção da ONU.

Esse entendimento se fortalece frente à redação do artigo VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, que trata dos privilégios ou imunidades necessárias aos técnicos para o desempenho de suas missões, quando a serviço das Nações Unidas, que 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;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14041.000139/2005-02
Acórdão nº : 106-16.173

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. (destaques da transcrição)

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.

Fica, assim, demarcada a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU, que gozam 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.

Diante do exposto, por não se tratar o sujeito passivo de funcionário internacional pertencente ao quadro estatutário da ONU, incluído em categoria determinada pelo Secretário-Geral e aprovada pela Assembleia Geral, mas sim, de técnico, residente no Brasil, a serviço do PNUD, não há como reconhecer a isenção pleiteada.

Impende ainda que sejam feitas considerações no tocante à multa isolada aplicada por falta de recolhimento do carnê-leão, referente aos rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas.

Na espécie, referida penalidade foi aplicada em concomitância com aquela que diz respeito à falta de oferecimento dos rendimentos auferidos à tributação, ou seja, o objeto do lançamento.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14041.000139/2005-02
Acórdão nº : 106-16.173

Essa matéria já foi enfrentada por este colegiado que, em diversas vezes e à unanimidade, tem decidido pelo afastamento da penalidade sob o argumento da impossibilidade de coexistir a referida multa isolada conjuntamente com a multa de ofício normal, incidente sobre o tributo objeto do lançamento. Isto porque tal fato afronta toda nossa construção jurídica que repudia a dupla penalização, vez que, estando o contribuinte punido com a referida multa de ofício, não há como lhe imputar outra penalidade sobre a mesma base de cálculo.

Dessarte, com as presentes considerações e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa isolada exigida em concomitância com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 1º de março de 2007.

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA