



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

**Processo n°** 14041.000244/2005-33  
**Recurso n°** 166.360 Voluntário  
**Acórdão n°** **2801-01.434 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 16 de março de 2011  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ALEXANDRE DOMINGUES GRANGEIRO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2003

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS.  
TRIBUTAÇÃO. SÚMULA CARF N° 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 n° 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.

*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. 31/39, onde está o fisco a exigir do recorrente o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 38.340,38, sendo R\$ 13.512,03 a título de Imposto de Renda Pessoa Física, R\$ 10.134,02 relativo à multa proporcional, R\$ 10.444,80 de multa exigida isoladamente, e R\$ 4.249,53 referente a juros de mora calculados até 28 de fevereiro de 2005.

A exigência fiscal decorreu da revisão efetuada na declaração de ajuste anual apresentada pelo contribuinte referente ao exercício de 2003, ano-calendário 2002, por meio da qual foram apuradas as seguintes infrações (fls. 32/33 e 41/45 dos autos):

- i) Omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior: omissão de rendimentos do trabalho recebidos pelo contribuinte de Organismo Internacional (Programa das Nações Unidas para o Controle Internacional de Drogas – UNDCP), no valor total de R\$ 69.103,80, informado indevidamente como rendimento isento e não tributável na DIRPF/2003;
- 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, tendo em vista a omissão de rendimentos do trabalho recebidos de Organismo Internacional, caracterizada pela constatação de que os rendimentos foram declarados como isentos e não tributáveis na DIRPF/2003.

Cientificado do lançamento em 11/04/2005, conforme AR - Aviso de Recebimento à fl. 46, o contribuinte apresentou impugnação em 04/05/2005, por meio do documento às fls. 47/59, argumentando, em síntese, que:

- era servidor vinculado ao Programa das Nações Unidas para o Controle Internacional de Drogas - UNDCP, com relação permanente e contínua de trabalho, tendo sido contratado e prestado trabalho ininterruptamente, com subordinação hierárquica, direito a férias e licença, conforme os contratos realizados;

- o fato de estar residindo no Brasil, na época da prestação dos serviços, em nada exclui a sua condição de funcionário do Organismo Internacional eis que estava prestando serviços em projeto de cooperação técnica, realizado neste país;

- os profissionais que prestam serviços em projetos de cooperação com Organismos Internacionais, tais como a ONU e PNUD, são na verdade, servidores do próprio Organismo Internacional, e, por isso, estão contemplados, no que pertine a estes rendimentos, com a imunidade tributária prevista na Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada pela Assembleia Geral da ONU em 13/02/1946, e incorporado ao nosso ordenamento jurídico pelo Decreto nº 27.784/50;

- o Conselho de Contribuintes vem decidindo de forma unânime esta questão, e no âmbito dos nossos tribunais também não existe a menor aresta no entendimento segundo o qual ditos rendimentos são inalcançáveis pela tributação, em função de imunidade tributária;

- as características fundamentais do contrato então celebrado entre o defendente e o Organismo Internacional é a continuidade, a subordinação hierárquica e a exigência de cumprimento de horário de trabalho;
- executou serviços contínuos e não eventuais, evidenciados pelo próprio objeto do contrato e pela miríade de recibos salariais;
- no tocante à multa de ofício contesta sua absoluta impertinência ao caso, ainda que os créditos tributários fossem exigíveis;
- comparando os valores que declarou com os apurados no auto de infração, verifica-se que não há diferença a tributar em lançamento de ofício, impondo-se simplesmente o procedimento de cobrança, pois apenas lançou os referidos valores na epígrafe de verbas isentas, mas os valores já estavam na declaração;
- diante do artigo 5º, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 2.124/84, se constata que o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência do crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência de multa e juros de mora, que poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa;
- ainda que do lançamento impugnado restasse algum crédito tributário factível de ser exigido do defendente, incogitável se mostraria a exigência de multa de ofício, face à legislação vigente.

Diante da análise dos autos, a 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Brasília (DF) decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência do lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/BSA nº 16.892, de 30/03/2006, às fls. 68/77, cujas ementas encontram-se a seguir transcritas:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Exercício: 2003*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS (UNDCP) - 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 (CARNE-LEÃO) - A multa de lançamento de ofício é exigida isoladamente no caso de pessoa física sujeita ao recolhimento mensal obrigatório do imposto (carnê-leão) que deixar de fazê-lo.*

*Lançamento Procedente*

Com a ciência da decisão de primeira instância ocorrendo em 23/11/2007, conforme documento à fl. 87, o contribuinte, interpôs, em 11/12/2007, o Recurso Voluntário às fls. 89/101, onde reforça a argumentação posta por ocasião da impugnação ao lançamento, questionando ainda, as multas lançadas.

**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 Controle Internacional de Drogas – UNDCP*), 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 da 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 contrato de serviço celebrado entre o recorrente e a Agência Especializada (ONU/UNDCP). Refiro-me ao CONTRATO nº

13/UNDCP/00 e aditivos de prorrogação (docs. às fls. 22/27). Diante da análise do seu conteúdo, em especial, da sua cláusula IV, tem-se que:

*“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 do UNDCP.”**

(grifos nossos)

Assim, não restam dúvidas de que o recorrente não fazia parte do quadro funcional próprio e estatutário daquele Organismo Internacional. A cláusula IV supra transcrita é clara e expressa nesse sentido. Possuía o contribuinte apenas um vínculo contratual temporário com esta Agência Especializada 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 n. 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.

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