MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº.	:	14041.000540/2005-34
Recurso nº.	:	151.379
Matéria	:	IRPF - Ex(s): 2003
Recorrente	:	VALUCE AUGUSTO PEREIRA
Recorrida	:	3ª TURMA/DRJ em BRASILIA - DF
Sessão de	:	29 DE MARÇO DE 2007
Acórdão nº.	:	106-16.314

IRPF – ORGANISMOS INTERNACIONAIS – PNUD - ISENÇÃO - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos por organismos internacionais é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários, 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 do Programa, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.
IRPF – CARNÊ-LEÃO – MULTA ISOLADA – CONCOMITÂNCIA - Não pode persistir a exigência da penalidade isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, quando as bases de cálculo de tais penalidades são as mesmas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VALUCE AUGUSTO PEREIRA.

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

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE

ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 23 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, LUIZ ANTONIO DE PAULA, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ISABEL APARECIDA STUANI (Suplente convocada) e GONÇALO BONET ALLAGE. Fez sustentação oral pelo recorrente a Sra. Celi Depine Mariz Delduque, OAB/DF nº 11.975.

Processo nº : 14041.000540/2005-34
Acórdão nº : 106-16.314

Recurso nº : 151.379
Recorrente : VALUCE AUGUSTO PEREIRA

RELATÓRIO

Em face de Valuce Augusto Pereira foi lavrado Auto de Infração para exigência de IRPF em razão da omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, bem como para exigência de multa isolada em razão da falta de recolhimento do carnê-leão. O total exigido foi de R$ 26.607,58.

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 141 e seguintes, alegando que prestou serviços no âmbito do PNUD/ONU (como gerente), e que os rendimentos lá recebidos por ele seriam isentos do IR, já que os funcionários de tais organismos seriam beneficiários de prerrogativas e privilégios previstos nas Convenções e Acordos firmados pelos Estados-membro da ONU.

Discorreu sobre § 2º do art. 5º da Constituição Federal, sobre o art. 98 do CTN e sobre o Decreto n. 27.784/50, no qual foi promulgada a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, e ainda sobre o Decreto nº 52.288/63, que dispunha especificamente sobre os funcionários contratados pelo PNUD.

Alegou que a isenção pretendida estaria prevista no art. 22, inc. II, do RIR/99, e que tal norma não foi abordada no lançamento em questão, que reconheceu, por outro lado, o recebimento dos rendimentos pagos pelo PNUD.

Discorreu sobre sua relação de trabalho (vínculo jurídico-laboral) com o referido organismo internacional, e trouxe jurisprudência deste Conselho, a fim de corroborar o seu pretendido direito. Alegou, ainda que a IN 208/2002 não poderia restringir direitos sem lei que o estabelecesse.

Requereu o direito de optar pela dedução simplificada na DIRPF apresentada, tendo em vista que naquela declaração original o cenário era diverso, o que

teve influência sobre a espécie de declaração apresentada. Pleiteou, também, a exclusão da multa isolada em razão da concomitância de sua aplicação com a multa de ofício.

Pugnou pela improcedência da autuação, com o integral provimento da impugnação apresentada.

Os membros da DRJ em Brasília deram parcial provimento ao recurso, tendo acolhido o pedido de alteração da declaração para que o contribuinte tivesse o direito à dedução simplificada.

Inconformado, a contribuinte interpõe o Recurso Voluntário de fls. 188/211, no qual reitera os argumentos de sua impugnação e acrescenta que o art. 5º da Lei 4506/64 é aplicável a ele, ao contrário do que decidiu o julgador de primeira instância. Alega, ainda, que não há distinção entre as categorias funcionais no que toca aos privilégios e imunidades de que são beneficiárias, e que os técnicos também devem ser contemplados com as mesmas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI, Relatora

O recurso preenche os requisitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, e por isso dele conheço.

A matéria versada nestes autos diz respeito, exclusivamente à isenção do IRPF para os rendimentos recebidos Recorrente, cuja fonte pagadora era a ONU/PNUD.

A matéria já foi exaustivamente discutida neste Conselho, tendo-se concluído que deveria ser feita uma distinção entre os funcionários efetivos dos organismos internacionais e os técnicos – prestadores de serviço, por eles contratados. É que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, de fato, prevê a isenção do imposto somente para os funcionários efetivos destes organismos, mas não para os demais prestadores de serviço.

No caso vertente, de acordo com a documentação constante dos autos, o Recorrente celebrou Contrato de Trabalho com a ONU, tendo exercido a função de gerente do programa PNUD.

A isenção pretendida pelo Recorrente estaria prevista no art. 5º, inc. II, da Lei nº 4.506/64, que assim dispõe:

> *Art. 5º Estão isentos do impôsto 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 oficais 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 dêste artigo serão contribuintes como residentes no estrangeiro em relação a outros rendimentos produzidos no país.*

Como se lê da mencionada norma, estão isentos do IR os rendimentos percebidos por servidores de organismos internacionais – desde que tal isenção esteja prevista em tratado ou convênio.

Alega o Recorrente que tal norma não distingue entre funcionários e prestadores de serviço que trabalhem para organismos internacionais. Por certo que tal norma não faz tal distinção.

No entanto, a distinção é encontrada em uma outra norma, e esta sim, está prevista no dispositivo legal em comento (Lei nº 4.506), quando a mesma fala em "*e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção*". A norma em que tal distinção é encontrada é a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, que dispõe:

> 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.

Seção 20. ***Os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários unicamente no interesse das Nações Unidas e não para que deles aufiram vantagens pessoais****. O Secretário Geral poderá e deverá suspender as imunidades concedidas a um funcionário sempre que, em sua opinião, essas imunidades impeçam a justiça de seguir seus trâmites e possam ser suspensas sem trazer prejuízo aos interesses da Organização. No caso do Secretário Geral, o Conselho de Segurança tem competência para suspender as imunidades.*

Seção 21. A Organização das Nações Unidas colaborará sempre com as autoridades competentes dos Estados Membros a fim de facilitar a boa administração da justiça, de assegurar a observância dos regulamentos de polícia e vetar todo abuso a que os privilégios, imunidades e facilidades enumeradas no presente artigo, possam dar lugar".

(grifos e destaques não constantes do original)

Antes de qualquer análise minuciosa do referido artigo, é preciso salientar que o próprio título do mesmo já demonstra que todas aquelas normas dizem respeito a funcionário, e não a todo e qualquer prestador de serviço.

Há que se estabelecer, por isso mesmo, qual o conceito de funcionário de organismo internacional, em oposição a técnico ou prestador de serviço eventual.

Celso D. de Albuquerque Mello, em sua obra "Curso de Direito Internacional Público"[1] esclarece o que diferencia os funcionários internacionais das demais categorias em questão:

> *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.*

Acresça-se a isto que a situação dos referidos funcionários é estatutária, e não contratual, como a de prestadores de serviço (como é o caso do Recorrente).

Por isso mesmo que o intuito da referida norma - que concede, não só a isenção de impostos aos funcionários de organismos internacionais, mas que lhes outorga uma série de outros privilégios inerentes às suas funções, é apenas o de resguardar o referido funcionário no intuito de proteger o próprio organismo internacional.

Celso de Albuquerque Mello, naquela mesma obra, ao comentar os direitos e deveres dos funcionários de organismos internacionais, assim se manifestou:

> *Os seus deveres são, entre outros, os seguintes: a) não aceitar instruções dos Estados e trabalhar apenas para atender aos interesses da organização; b) manter sigilo sobre assuntos da organização; c) obediência; d) não podem receber condecorações dos governos nacionais, a não ser por serviço de guerra; e) não podem se meter em atividades políticas, possuindo, entretanto, o direito de voto; f) devem respeitar as leis dos Estados onde a organização tem a sua sede.*
>
> *Os direitos dos funcionários internacionais são bastante amplos: a) férias; b) vencimentos e subsídios; c) privilégios e imunidades; d) previdência; e) eleger os representantes dos funcionários (ex.: no Conselho de Pessoal da ONU); f) ao título.*

[1] 9ª ed,, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1º Volume, p. 612 e seguintes.

Por fim, e deixando ainda mais clara a flagrante diferenciação entre os funcionários "privilegiados" e os demais prestadores de serviço dos organismos internacionais, o referido doutrinador tece os seguintes comentários a respeito do tema:

> *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 desses privilégios e imunidades.*
>
> *Cabe ao Secretário-Geral determinar quais as categorias de funcionários da ONU que gozarão de privilégios e imunidades. (...)*

Por isso tudo, é de se concluir que o Recorrente não está enquadrado na referida norma isencional, e por isso não faz jus ao referido privilégio.

Releva destacar, ainda, que a IN SRF 208, de 27/09/2002, por seu turno, apenas confirma todas as disposições acima transcritas, ao determinar que são tributáveis os rendimentos que não se enquadrem entre aqueles recebidos pelos funcionários em questão, *verbis*:

> *Art. 21. Os rendimentos recebidos por* ***residentes no Brasil*** *de organismos internacionais situados no Brasil ou no exterior* ***estão sujeitos à tributação*** *sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual.*
>
> *§ 1º* ***Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho*** *recebidos pelo exercício de funções específicas no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil (PNUD), nas Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas (ONU), na Organização dos Estados Americanos (OEA) e na Associação Latino-Americana de Integração (Aladi), situados no Brasil,* ***por servidores aqui residentes, desde que seus nomes sejam relacionados e informados à SRF por tais organismos como integrantes das categorias por elas especificadas****.*
>
> *§ 2º* ***A informação de que trata o § 1º deve ser****:*
>
> *I - prestada em formulário, conforme o modelo constante no Anexo II, e conter o nome do organismo internacional, a relação dos servidores abrangidos pela isenção e os respectivos números de inscrição no CPF;*

II - enviada até o último dia útil do mês de fevereiro do ano-calendário subseqüente ao do pagamento dos rendimentos à Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) da SRF.

Art. 22. Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho assalariado recebidos no Brasil, por pessoa física não-residente, de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado, acordo ou convênio, a conceder isenção.

Parágrafo único. Os demais rendimentos recebidos no Brasil pelas pessoas referidas no caput são tributados de acordo com o disposto nos arts. 26 a 45.

Sobre a matéria ora em análise, e diante da minuciosa análise por ele realizada a respeito do tema, tomo a ementa do voto (vencedor) proferido pelo il. Conselheiro José Oleskovicz, no julgamento do Recurso nº 134.655, cuja ementa transcrevo:

IRPF - PNUD - PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO BRASIL - TÉCNICO, PERITO OU CONTRATADO PARA PRESTAR SERVIÇOS, COM OU SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO - ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA - INEXISTÊNCIA - A isenção do imposto de renda sobre salário e emolumentos de que tratam a Seção 18 do Artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas e a 19ª Seção do Artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, diz respeito apenas à funcionários efetivos do quadro permanente de pessoal das Nações Unidas (funcionários internacionais), regidos por Estatuto próprio e admitidos mediante concurso, que se submetem à estágio probatório e regime disciplinar específico, com direito a férias, promoção na carreira, aposentadoria e pensão para seus dependentes. Os técnicos, peritos e demais contratados para prestação de serviços, com ou sem vínculo empregatício, não se equiparam a funcionários ou servidores efetivos do quadro permanente da ONU para fins de isenção da isenção do imposto de renda sobre seus salários, por expressa disposição da Seção 22 do Artigo VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, que, ao contrário do que estabeleceu na Seção 18, alínea "b", relativamente aos funcionários internacionais, não incluiu no rol dos privilégios dos técnicos, peritos e contratados a isenção do imposto de renda, não lhes sendo, portanto, aplicável a isenção de que trata o art. 23, inc. II, do RIR/94, e seu correlato art. 22, inc. II, do RIR/99.

Recurso negado.

Da mesma forma, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao apreciar a matéria decidiu pela impossibilidade de fruição da isenção daqueles prestadores de serviços contratados pelo PNUD que não fossem funcionários efetivos, como se depreende da seguinte ementa:

> *IRPF - PNUD - ISENÇÃO - 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.*
>
> *Recurso especial provido.*
>
> (Ac. CSRF/04-00.194, Rel. Cons. Romeu Bueno de Camargo, julgado em 14.03.2006)

Por fim, resta analisar os pedidos da Recorrente no que diz respeito à exclusão da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

Quanto a esta matéria, este Conselho vem decidindo de forma reiterada que a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão não pode ser exigida em conjunto com a multa de ofício quando as mesmas incidirem sobre a mesma base de cálculo. É o que se vê do seguinte julgado:

> *MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA. Não pode persistir a exigência da penalidade isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, pois as bases de cálculo das penalidades são as mesmas.*
>
> *Recurso provido.*
>
> (Ac. 106-15.639, Rel. Cons. Gonçalo Bonet Allage)

No mesmo sentido o entendimento esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> *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.*
>
> *Recurso especial negado.*
>
> (Ac. CSRF/01-04.987, Rel. Cons. Leila Maria Scherer Leitão)

E foi exatamente o que ocorreu no caso em tela.

Assim, em razão da concomitância entre a aplicação destas duas multas (isolada e de ofício), voto no sentido de excluir a parcela da multa isolada do lançamento.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a multa de ofício isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

Sala das Sessões - DF, em 29 de março de 2007.

ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI