



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

**Processo n°** 18471.000410/2005-92  
**Recurso n°** 160.308 Voluntário  
**Acórdão n°** **2802-00.825 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 13 de maio de 2011  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** PAULO CÉSAR MARCONDES  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

Ementa:

IRPF. ISENÇÃO. ORGANISMOS INTERNACIONAIS. PNUD.

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. Aplicação da Súmula CARF nº 39.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Descabida a exigência de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo e/ou fato gerador do lançamento do tributo. Recurso 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 tão somente afastar a aplicação da multa isolada.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 16/05/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lúcia Reiko Sakae, Sidney Ferro Barros, Dayse Fernandes Leite, Carlos André Ribas de Mello, German Alejandro San Martín Fernandez e Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente).

## Relatório

Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) do exercício 2003, ano-calendário 2002, baseado na incorreta classificação, na Declaração de Ajuste, dos rendimentos recebidos de pessoa jurídica (R\$52.800,00), decorrentes de serviço prestado à organismo internacional - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) - Projeto BRA/98/013, implicando exigência de imposto e de multa por falta de recolhimento do carnê-leão (75%).

Os valores foram recebidos da Unidade de Administração de Projetos da Agência Brasileira de Cooperação – ABC na qualidade de Consultor em Modernização Fazendária – Mensalista (33/36).

O contrato de Serviço consta das fls. 39/41.

Impugnada a exigência o lançamento foi julgado procedente pela DRJ (fls. 83/95).

Ciente da decisão de primeira instância em 28-03-2007 (fls. 97), o recorrente apresentou recurso voluntário em 26-04-2007 (fls. 98), no qual apresenta os seguintes argumentos:

1. os contracheques comprovam que recebia salários mensais pelo desempenho de funções específicas no PNUD, que demonstra uma situação incompatível com a função de técnico que presta serviço ao referido Organismo internacional, sem vínculo empregatício como foi considerado no acórdão recorrido;
2. o Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica é a norma legal que assegura aos peritos de assistência técnica os mesmos privilégios e imunidades dos funcionários das nações Unidas, entre os quais a isenção do imposto de renda pessoa física sobre os rendimentos desse trabalho;
3. a decisão recorrida ignorou as razões do sujeito passivo, pois limitou-se a breve menção ao artigo V do Acordo Básico de assistência Técnica;
4. a legislação internacional que prevê isenção de impostos sobre os rendimentos dos servidores das Nações Unidas, entre os quais os servidores do PNUD, Unesco, OIT, FMI, etc, prevalece sobre a legislação pátria, de acordo com o art. 5º da Constituição e o art. 98 do Código tributário nacional – CTN, independente da categoria do servidor, sendo lei especial;
5. a fruição de privilégios por esses servidores é disciplinada pelo Artigo V do Acordo Básico e de

- 
- forma clara o item 3 do Artigo IV demonstra que não há distinção entre as categorias dos servidores dos Organismos internacionais;
6. o recorrente integra o corpo técnico do PNUD, o que é confirmado pela letra “d” do Artigo IV do Acordo Básico;
  7. não são alcançados pela isenção tributária somente os salários recebidos pelos prestadores de serviços eventuais, isto é, sem vínculo empregatício, **autônomos**, em consonância com as disposições contidas na Resolução da ONU nº76. de 07 de dezembro de 1946;
  8. o acórdão recorrido é omissivo quanto à Resolução da ONU nº 76/1946, a qual é citada pela Receita Federal no manual Perguntas e Respostas (pergunta 137), além de pautar-se em interpretação isolada da convenção sobre Privilégios e Imunidades da ONU, desconhecendo as disposições do Acordo básico que além de lei especial é posterior (20 anos após) à Convenção;
  9. as disposições contidas no Artigo VI da Convenção Seção 22 estendem aos técnicos privilégios nela previstos de forma exemplificativas sem necessidade de mencionar novamente a isenção de imposto já prevista na Convenção em dispositivo próprio;
  10. não procede a argumentação de que o nome do funcionário deve constar em lista apresentada ao Governo local, pois ocorreu a substituição gradativa dos especialistas estrangeiros por técnicos brasileiros, cuja atuação é de conhecimento do Governo Brasileiro, cabia à Receita Federal trazer a listagem aos autos, não cabe ao Organismo Internacional dar valoração jurídica (isenção) mas tão só indicar os fatos;
  11. as orientações da Receita Federal no Perguntas e Respostas vão em favor de sua tese defensiva, bem como são normas complementares art. 100 do CTN) eximindo o recorrente da exigência de multa e juros decorrente da mudança de interpretação do órgão brasileiro;
  12. A Instrução Normativa 208/2002 faz exigências ilegais;
  13. não é o contrato particular que define os efeitos tributários e sim a lei;

14. decisões administrativas e judiciais, em situação fática idêntica à dos autos admitem a isenção;
15. ao fazer de ofício a reclassificação, a autoridade fiscal deveria considerar o desconto simplificado, essa não foi a opção do contribuinte porque essa modalidade só passa a ser benéfica após a reclassificação de ofício;
16. a multa isolada é incabível pois não ocultou rendimento e também porque incidem duas multas de ofício sobre os mesmos rendimentos auferidos, conforme acórdãos desse Conselho.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele deve-se tomar conhecimento.

O litígio envolve a natureza dos rendimentos recebidos de Organismos Internacionais, no caso a ABC/PNUD/ONU.

Inicialmente, ressalto que mesmo que os dispositivos do Acordo sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas sigam linha idêntica à que foi dada pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, essa conclusão, por si só, não beneficia o recorrente no que diz respeito à isenção de impostos.

Uma nota de caráter objetivo foi prevista nos Acordos internacionais para fazer com que a isenção fosse reconhecida, a inclusão do nome do funcionário do Organismo Internacional em lista própria a ser encaminhada ao Governo Local, logo essa condição é imprescindível para apurar, caso a caso, a existência do direito à isenção. Não há ilegalidade em Instrução Normativa da Receita Federal que contemple essa exigência.

Feitas essas anotações preambulares, passo a apreciar o cerne do litígio.

Os litígios envolvendo a isenção conferida aos funcionários dos organismos internacionais foram objeto de decisões do *Pleno* da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme pode ser exemplificado pelas ementas a seguir:

*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. Recurso especial provido. CSRF/04-00060*

*IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. REMUNERAÇÃO AUFERIDA POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD. TRIBUTAÇÃO – São detentores de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária os funcionários de organismos internacionais com os quais o Brasil mantém acordo, em especial, da Organização das Nações Unidas e da Organização dos Estados Americanos, situações não extensivas aos prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território nacional. Neste caso, por faltar-lhes a condição de funcionário, a remuneração advinda em face de tais contratos não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal. CSRF/04-00002*

*Recurso especial provido*

A matéria foi objeto da Súmula CARF nº 39, que consoante o art. 72 do Regimento Interno do CARF é de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Eis o teor da referida Súmula:

*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.*

Convém ressaltar que o recorrente não comprova o vínculo estatutário, não se desincumbindo do ônus de comprovar que atende aos requisitos da suposta isenção. O que se têm nos autos são comprovantes de contrato de serviço na condição de Consultor em Modernização Fazendária do Projeto BRA/98/013.

Não obstante a extensa argumentação trazida aos autos, o que se pode concluir é que o recorrente no ano-calendário 2002 estava contratado para prestar serviço ao PNUD, não estando comprovado seu vínculo estatutário e sim contratual, o que prejudica toda a sua argumentação.

Aplica-se ao caso presente a Súmula CARF nº 29 e com isso ficam prejudicados os demais pontos do recurso. O requerente não tem direito à isenção pleiteada.

Quanto à alegações em torno das orientação da Receita Federal e as decisões do Primeiro Conselho de Contribuinte e da CSRF, deve-se esclarecer que:

a) As orientações do Manual Perguntas e resposta não são aptas a outorga de isenção, matéria sujeita à reserva legal, bem como a Pergunta 137 a que se refere remete o leitor à pergunta 136 que por sua vez exige como requisito para a isenção a indicação em lista própria entregue pelo Organismo Internacional ao governo Brasileiro, logo não asseguraria ao recorrente o direito à isenção, incabível aplicar as normas do art. 100 do CTN para afastar a exigência de multa e juros; e

b) As decisões proferidas por este Conselho aplicam-se, exclusivamente, aos processos em que foram proferidas, somente as Súmulas possuem o caráter vinculante para o membros do CARF, de forma que a Súmula 29 sobrepõe-se a qualquer outro acórdão que venha a ser apontado pelo recorrente.

Outrossim, eventuais decisões proferidas por Tribunal Regional ou mesmo pelo STJ (em sistemática não abrangida pelo rito do art. 543-C do Código de Processo Civil) não vinculam a Administração, pois seus efeitos são restritos às partes.

Não obstante, a recorrente alega ilegalidade na concomitância das multas.

Trata-se de aplicação concomitante da multa de ofício sobre os rendimentos omitidos decorrentes dos valores recebidos de fontes do exterior e sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório e da multa isolada sobre os mesmos rendimentos.

O julgamento, nesse ponto, por envolver cominação de penalidade à infração da legislação tributária deve manter consonância como o disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN) e com as lições do direito tributário penal.

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

A interpretação conjunta do art. 112 do CTN com os princípios do direito penal da consunção e da proibição do *bis in idem*, levam ao entendimento de que a multa isolada (inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) é absorvida pela multa prevista no inciso I do art. 44 da lei 9.430/1996 que é mais abrangente. Nestes autos há identidade entre ambos os valores e concomitância das multas.

A concomitância na aplicação da multa isolada e da multa de ofício tem sido repelida por este Conselho, conforme decisões abaixo transcritas que tem afastado a multa isolada nesses casos:

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004). (...)(Acórdão 102-48981 de 23/04/2008 da 2ª Câmara do 1º Conselhos de Contribuintes, Relator José Raimundo Tosta Santos, recurso 148.735)*

*MULTA ISOLADA - CUMULATIVIDADE - MULTA DE OFÍCIO - Contendo o artigo 44, I, da lei n.º 9.430, de 1996, norma que alberga a falta, genérica, de pagamento do Imposto de Renda, sua aplicação inibe a eficácia simultânea daquela contida no § 1.º, III, do mesmo artigo.(Acórdão 102-47973, de 19/10/2006, relator Naurý Frágoso Tanaka, recurso 143042)*

Note-se que a menção acima ao inciso III do §1º da lei 9.430/1996 refere-se à redação original do dispositivo, sem a alteração promovida pela lei 11.488/2007.

No mesmo sentido tem sido o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme demonstrado abaixo:

*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.( CSRF/04-00832, de 04/03/2008 da 4ª Turma, relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e CSRF/01-04987, de 15/06/2004 da 1 Turma, relatora Leila Maria Scherrer Leitão)*

No mesmo sentido, há o seguinte entendimento do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

*CSRF/04-00271 12/6/2006 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - Improcede a multa por atraso na entrega da declaração exigida sobre a mesma base de cálculo e concomitantemente com a multa de ofício.(acórdão nº CSRF-04-00271, de 12/06/2006, da Pleno da CSRF, conselheiro(a) relator(a) Remis Almeida Estol).*

Destarte, sigo a jurisprudência deste Conselho acima transcrita para afastar a multa isolada.

Por essas razões voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para tão somente afastar a aplicação da multa isolada.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso

