



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

Processo nº 14041.000272/2005-51
Recurso nº 166.985 Voluntário
Acórdão nº **2202-01.754 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de abril de 2012
Matéria Omissão de Rendimentos - PNUD
Recorrente ANGELA DUMONT TEIXEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS. ONU/UNESCO. ISENÇÃO.

A isenção de imposto de renda sobre rendimentos pagos pela ONU e suas Agências, prevista na Convenção sobre Privilégio e Imunidades das Nações Unidas e na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, promulgadas pelo Decreto nº 27.784, de 16/02/1950 e pelo Decreto nº 52.288, de 1963, respectivamente, alcança apenas os funcionários que pertençam às categorias para as quais os referidos organismos internacionais assim o determinem.

Os rendimentos recebidos pelos funcionários não albergados por esta isenção e/ou por outras pessoas físicas serão tributados de acordo com a legislação aplicável aos demais contribuintes.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS. ONU/UNESCO. RESPONSABILIDADE FONTE PAGADORA. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

A ONU, bem como suas Agências Especializadas, por gozarem de imunidade de jurisdição, não se submetem à legislação interna brasileira e, portanto, os rendimentos pagos por esses organismos a pessoas físicas residentes no Brasil são considerados como recebidos de fontes situadas no exterior sujeitos ao pagamento de carnê-leão, como antecipação do imposto a ser apurado na declaração de ajuste anual.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO. ENTREGA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. EFEITOS.

As declarações entregues após o início do procedimento de ofício não produzem quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício, pois a espontaneidade do sujeito passivo é excluída com a instauração da ação fiscal (Súmula CARF nº 33, em vigor desde 22/12/2009).

PEDIDO GENÉRICO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido genérico de produção de provas, devendo ser avaliado quando da situação em concreto, mormente quando a discussão restringe-se a argumentos de direito e presentes nos autos todos os elementos matérias que fundamentaram o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão aplicada de forma concomitante com a multa de ofício. Vencida a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino (Relatora), que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Redator Designado

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Odmir Fernandes, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Antonio Lopo Martinez e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 62 a 65, integrado pelos demonstrativos de fls. 66 a 69, pelo qual se exige a importância de R\$11.698,96, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, referente ao ano-calendário 2002, além de Multa Isolada no valor de R\$4.581,48.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 72 a 76, no qual o autuante esclarece que:

- em 10/11/2004, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal, a contribuinte foi intimada a esclarecer o motivo de ter declarado como isentos e não tributáveis os rendimentos recebidos de organismos internacionais e apresentar os comprovantes de recolhimento do carnê-leão;
- em 19/11/2004, a fiscalizada foi intimada a apresentar todos os comprovantes das deduções pleiteadas em sua declaração do ano-calendário 2002;
- em resposta, a contribuinte apresentou a documentação solicitada e justificou que os rendimentos recebidos do PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil) foram declarados como isentos e não tributáveis na DIRPF/2003, com amparo no Decreto nº 52.288, de 1963, no Decreto nº 59.308, de 1966, e na Lei nº 4.506, de 1964;
- em resposta ao ofício encaminhado ao Ministério das Relações Exteriores (fl. 45), foi apresentado contrato de prestação de serviços por prazo determinado, no qual é mencionado que a contribuinte não estaria vinculada à Convenção que rege os Privilégios e a Imunidade e nem ao Estatuto do organismo (fl. 50);
- considerando-se que a isenção de que trata o art. 22 do RIR/99, alcança apenas os funcionários da ONU pertencentes às categorias para as quais aplicam-se as disposições do Artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, os rendimentos recebidos pela contribuinte foram considerados tributáveis;
- a fiscalização verificou, ainda, que dos R\$150.766,00 declarados como pagamento ao Bradesco Saúde, foram comprovados R\$1.507,66, gerando uma glosa de despesas médicas, conforme cálculo elaborado à fl. 76;

- em resumo, foram apuradas as seguintes infrações, no ano-calendário 2002:
 - omissão de rendimentos recebidos do PNUD, no valor de R\$43.219,56;
 - glosa de despesas médicas no valor de R\$18.068,69;
 - multa isolada no valor de R\$4.581,48, referente à falta de recolhimento do IRPF relativo ao carnê-leão incidente sobre os rendimentos omitidos.
- na apuração do imposto devido no Auto de Infração, foi considerado o valor de R\$285,12, referente à despesa com seguro odontológico comprovada por meio do contracheque do PNUD, não pleiteada pela contribuinte em sua declaração original.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 80 a 96, instruída com os documentos de fls. 97 a 167, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 180 a 182):

Em 16/05/2005, o lançamento foi impugnado, em petição de fls. 80/96, acompanhada dos documentos de fls. 97/167, na qual se alega, resumidamente, o quanto segue:

DA IMPUGNAÇÃO

Relata que é funcionária de Organismo Internacional do qual o Brasil participa e, por tal razão, faz jus à isenção do Imposto de Renda, pois se enquadra perfeitamente no disposto no art. 23, II do RIR/1994, que tem como base o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, transcrito.

Os tratados internacionais que regulamentam a situação dos funcionários dos Organismos Internacionais são o Acordo Básico de Assistência e Cooperação Técnica, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 1966, e a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 1950, trechos transcritos.

Ressalta que a legislação citada não especifica se para a fruição do benefício fiscal os rendimentos devam advir do trabalho com ou sem vínculo empregatício, bastando que sejam rendimentos do trabalho, nem faz distinção entre as categorias de funcionários, se peritos de assistência técnica ou agentes.

Para ela, o cerne da questão está em provar que é funcionária do Organismo Internacional e de que foi nomeada para a função, contudo, a exigência está presa à nomeação formal presente na legislação brasileira, que não corresponde, necessariamente, à nomeação exigida para ser funcionária da ONU.

No seu caso, está provado que foi contratada pela ONU a fim de trabalhar com jornada regular de trabalho, sob subordinação hierárquica, em labor não eventual e mediante o recebimento de salários fixos mensais, além de outros

benefícios, tais como, seguro de vida em grupo, fundo de pensão e poupança compulsória.

Prossegue no tema da relação de trabalho mantida com o Organismo e, com auxílio de doutrina pátria, estabelece as diferenças existentes entre trabalho eventual e adventício, para concluir que *a recorrente não é apenas um técnico contratado e remunerado a taxa horária (..). O recorrente é servidor do Organismo fazendo jus a isenção (..)* (fl. 84).

A impugnante retorna ao art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964. Segundo sua interpretação, os servidores residentes no Brasil têm direito à isenção do Imposto sobre os rendimentos pagos pelos Organismos Internacionais e que, em relação aos demais rendimentos por eles auferidos, a tributação se dá conforme as regras previstas para os residentes no exterior.

A restrição do direito à isenção, representada pela obrigação do nome do funcionário ser informado à Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB pelos Organismos Internacionais, é determinação a ser cumprida pelos próprios Organismos. Tal obrigação se descumprida não acarreta qualquer responsabilidade para os funcionários, vez que não se pode exigir deles o cumprimento de formalidades que não são de sua competência. A esse respeito, transcreve trecho de Acórdão do Conselho de Contribuintes.

Seu entendimento é corroborado por orientações emanadas pela Receita Federal, contidas nos Pareceres Normativos CST nºs 897, de 1973 e nº 717, de 1979, e na pergunta 172 do Manual Perguntas e Respostas de 1995, trechos transcritos.

No tocante ao Manual Perguntas e Respostas, defende que se valeu da orientação nele contida, pois acreditou que seu objetivo primordial é orientar os contribuinte no preenchimento da Declaração. O Manual utilizado não previu exigências a serem atendidas pelos funcionários para o gozo da isenção, como ter sido formalmente nomeado a integrar a lista.

Ademais, houve também uma interpretação equivocada da RFB no tocante ao termo "servidor" constante na legislação isentiva, ao qual a RFB substituiu pelo termo "funcionário". Conclui que o termo "servidor" tem abrangência maior e que "funcionário" espécie do gênero "servidor". Assim no conceito de servidor público estão inseridos todos os demais agentes públicos, como funcionários, empregados, agentes honoríficos, agentes políticos etc.

Em seguida, por meio de transcrição dos arts. 45 do Código Tributário Nacional— CTN, 7º da Lei nº 7.713, de 1988 e 796 e 919 do RIR/1994, sustenta que a responsabilidade pelo pagamento do Imposto de Renda é da fonte pagadora.

Transcreve, também, jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, favoráveis à sua tese.

Em relação à glosa de despesas médicas, informa que cometeu erro material no preenchimento da Declaração, ao acrescentar "zeros" ao valor lançado. O valor correto é de R\$ 1.507,66. Traz jurisprudência administrativa sobre erro de fato e deduções.

Por fim, solicita o reconhecimento da isenção com o fim de decretar a **insubsistência do Auto de infração.**

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Por meio da Resolução nº 00.123, de 05/07/2006, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília (DF) converteu o julgamento do presente processo em diligência para sanar erro cometido no lançamento referente à dedução indevida de despesas médicas (fls. 171 a 173).

Na Informação Fiscal de fl. 174, o Auditor responsável pelo lançamento, esclareceu que:

Com relação à infração de número 2 (dedução indevida de despesas médicas) do Auto de fls. 62 a 76, segue abaixo a descrição da infração:

Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, no valor de R\$ 149.258,34. Valor este, correspondente à diferença entre a despesa informada na DIRPF de R\$ 150.766,00 (fl. 06) e o valor comprovado mediante declaração de rendimentos do PNUD de R\$ 1.507,66 (fl. 13). Para fins de lançamento, foi utilizado o valor de R\$ 18.068,69, que foi o valor que a contribuinte efetivamente se aproveitou na ocasião zerando a sua base de cálculo.

Conforme despacho da unidade de origem de fl. 177, transcorrido o prazo concedido para que a contribuinte se manifestasse em relação ao resultado da diligência, sem que a mesma se pronunciasse, os autos retornaram para o órgão julgador de primeiro grau.

Apreciando a impugnação apresentada, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília (DF) julgou procedente em parte o lançamento, proferindo o Acórdão nº 03-23.728 (fls. 178 a 189), de 20/12/2007, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS.

Considera-se não impugnada, portanto não litigiosa, a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS.

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 ISOLADA. (CARNÊ-LEÃO). REDUÇÃO DO PERCENTUAL DE 75% PARA 50%. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI.

A lei nova que prevê penalidade menos severa que a vigente ao tempo da prática da infração deverá ser aplicada retroativamente aos fatos pretéritos ainda não definitivamente julgados.

O julgador *a quo* considerou não impugnada a glosa das despesas médicas, uma vez que a contribuinte *“não impugnou a infração de dedução indevida de despesas médicas, mas informou que cometeu erro de preenchimento da DIRPF/2003 ao lançar o valor das despesas acrescido de ‘zeros’”* (fl. 182).

Em obediência ao Princípio da Retroatividade Benigna da Lei Tributária (art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional), o percentual da multa exigida isoladamente foi reduzido de 75% para 50% (fl. 188).

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Notificada do Acórdão de primeira instância, em 21/02/2008 (vide AR de fl. 195), a contribuinte interpôs, em 24/03/2008, tempestivamente, o recurso de fls. 198 a 216, firmado por seu procurador (vide instrumento de mandato de fl. 143), no qual reitera as razões de sua impugnação e aduz, em síntese, os seguintes argumentos:

1. A relatora teria utilizado em seu voto, a publicação "Imposto de Renda Pessoa Física - Perguntas e Respostas" do ano de 2005, não obstante o lançamento refira-se ao ano-calendário 2002.
2. Reporta-se ao Acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes nº 103-09.149, de 08/09/1989, no qual restou consignado que *“os pareceres normativos, como atos integrantes da legislação tributário (sic) complementar, ex vi do art. 100 do CTN, são orientações internas das autoridades a respeito de determinado assunto ou procedimento frente à lei, mas que, por se constituírem em pareceres, somente vinculam a autoridade hierarquicamente organizada (...) Aquele que se orientar por estes pareceres fica livre de imposição futura de multas (penalidades), juros de mora e atualização monetária (parágrafo único)”*.
3. Caso não seja reconhecida a isenção tributária requerida, invoca a aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, afastando-se a aplicação de multas, juros e correção monetária do tributo.
4. Para reforçar sua defesa, além dos precedentes administrativos e judiciais anteriormente mencionados na peça impugnatória, cita voto do Desembargador Federal Cândido Ribeiro, na Apelação Cível nº 1999.0100.016830-8/DF que versa sobre a isenção concedida aos funcionários do PNUD.
5. Como ainda não teve acesso aos documentos solicitados aos bancos e demais órgãos públicos, requer o posterior aditivo a esta peça contestatória, para anexar e justificar os argumentos expendidos na defesa.
6. Em relação à glosa das despesas médicas, alega que teria apresentado declaração retificadora, em 31/7/2007, no prazo legal, conforme documento anexo, requerendo a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora, embora admita que não tivesse impugnado a matéria.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 16, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do

Processo nº 14041.000272/2005-51
Acórdão n.º **2202-01.754**

S2-C2T2
Fl. 8

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 28/11/2011, veio numerado até à fl. 222 (última folha digitalizada) ¹.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

1 Rendimentos recebidos de Organismo Internacional

Trata-se de omissão de rendimentos recebidos do PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil), no ano-calendário 2002.

A recorrente entende que tais rendimentos estariam isentos do imposto de renda, alegando, em síntese, que: (a) é funcionária de Organismo Internacional do qual o Brasil participa, enquadrando-se no disposto no art. 23, inciso II, do RIR/1994, que tem como base o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964; (b) os tratados internacionais que regulamentam a situação são o Acordo Básico de Assistência e Cooperação Técnica, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 1966, e a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 1950; (c) a legislação mencionada não especifica se para a fruição do benefício fiscal os rendimentos devam advir do trabalho com ou sem vínculo empregatício, nem faz distinção entre as categorias de funcionários, se peritos de assistência técnica ou agentes; (d) foi contratada pela ONU a fim de trabalhar com jornada regular de trabalho, sob subordinação hierárquica, em labor não eventual e mediante o recebimento de salários fixos mensais, além de outros benefícios, tais como, seguro de vida em grupo, fundo de pensão e poupança compulsória; (e) de acordo com o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, os servidores residentes no Brasil têm direito à isenção do imposto sobre os rendimentos pagos pelos Organismos Internacionais, tributando-se demais rendimentos por eles auferidos de acordo com as regras previstas para os residentes no exterior; (f) a obrigação do nome do funcionário a ser informado à Receita Federal do Brasil deve ser cumprida pelos Organismos Internacionais, não tendo os funcionários qualquer responsabilidade pelo não cumprimento dessa formalidade; (g) seu entendimento é corroborado pelas orientações contidas nos Pareceres Normativos CST nºs 897, de 1973, e 717, de 1979, e na pergunta 172 do Perguntas e Respostas de 1995; (h) procedeu de acordo com o Manual Perguntas e Respostas, que não prevê exigências a serem atendidas pelos funcionários para o gozo da isenção, como ter sido formalmente nomeado a integrar a lista; (i) caso não seja reconhecida a isenção, invoca a aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN; (j) a decisão recorrida teria utilizado em seu voto, a publicação "Imposto de Renda Pessoa Física - Perguntas e Respostas" do ano de 2005, não obstante o lançamento refira-se ao ano-calendário 2002; (k) para reforçar sua defesa, menciona precedentes administrativos e judiciais; (l) a responsabilidade pelo pagamento do imposto seria da fonte pagadora, tendo em vista o disposto no art. 45 do Código Tributário Nacional - CTN, no art. 7º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e nos arts. 796 e 919 do RIR/1994; e (m) por fim, pugna por posterior aditivo a esta peça contestatória, para anexar e justificar os argumentos expendidos na defesa, uma vez que ainda não teve acesso aos documentos solicitados aos bancos e demais órgãos públicos.

Não se discorda que a autoridade administrativa está adstrita à execução das atribuições inerentes a seu cargo ou função, devendo proceder de modo a justificar sua investidura e em estrita observância legal, sob pena de responsabilidade funcional, tendo em vista a natureza vinculada e obrigatória da atividade de lançamento (art. 142 do CTN). Da mesma forma, não se desconhece a validade dos tratados e das convenções internacionais os quais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e devem ser observadas pela que lhes sobrevenham (arts. 96 e 98 do Código Tributário Nacional – CTN).

Assim, a questão a ser apreciada por este Colegiado e que deve ser aqui enfatizada é se a contribuinte se enquadra ou não na isenção prevista nas convenções e acordos internacionais firmados, no que diz respeito aos rendimentos recebidos da Organização Mundial das Nações – ONU e suas Agências Especiais, sendo oportuno fazer uma análise sistemática e criteriosa de toda legislação que rege a matéria (**itens “a”, “b”, “c” e “e”**).

O art. 5º da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim dispôs (grifei):

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.

Inicialmente, importa salientar que as isenções de que tratam o artigo acima reproduzido foram expressamente ratificada pela Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em seu art. 30.

No caso em questão, cabe examinar o alcance da isenção prevista no inciso II do art. 5º da Lei nº 4.506. De fato, tal dispositivo não faz qualquer distinção quanto à nacionalidade ou ao domicílio do beneficiário (residente ou não residente no Brasil). De outro lado, o parágrafo único deixa claro que as pessoas enquadradas no inciso II serão considerados como não residentes no Brasil (ou seja, residentes no exterior) para fins de tributação dos demais rendimentos auferidos no país.

Infere-se, assim, que, independentemente da nacionalidade do contribuinte, a isenção prevista no art. 5º, inciso II, da Lei nº 4.506, de 1964, tem como consequência direta considerá-lo como sendo residente no exterior para todos os outros rendimentos produzidos no país, ou seja, não se aplicaria aos residentes no Brasil.

Dirimindo eventuais dúvidas quanto à condição de residente ou não residente, cabe transcrever o art. 22 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99 que consolidou o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, e demais normas que regem a matéria (grifei):

Art. 22. Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho percebidos por (Lei nº 4.506, de 1964, art. 5º, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 30):

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.

§ 1º As pessoas referidas neste artigo serão contribuintes como residentes no exterior em relação a outros rendimentos e ganhos de capital produzidos no País (Lei nº 4.506, de 1964, art. 5º, parágrafo único, Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas - Decreto nº 56.435, de 8 de junho de 1965, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 98).

§ 2º A isenção de que trata o inciso I não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital percebidos por servidores estrangeiros que tenham transferido residência permanente para o Brasil (Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas - Decreto nº 56.435, de 1965, arts. 1º e 37, §§ 2º a 4º, Lei nº 5.172, de 1966, art. 98, e Decreto-Lei nº 941, de 13 de outubro de 1969, art. 56).

§ 3º Os rendimentos e ganhos de capital de que trata o parágrafo anterior serão tributados na forma prevista neste Decreto.

Logo, o que importa para a isenção pretendida é que ela esteja prevista em tratado ou convênio firmado entre o Brasil e os Organismos Internacionais e, em caso afirmativo, se o contribuinte está albergado por essas normas e, conseqüentemente, deverá ser considerado como não residente no País.

O Decreto Legislativo nº 11, de 1966, incorporou a legislação nacional o Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional Energia Atômica, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23 de setembro de 1966. O Artigo V do referido acordo assim dispõe:

ARTIGO V

Facilidades, Privilégios e Imunidades

1. O Govêrno, 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 da 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 "Acôrdio sobre Privilégios e Imunidades da Agência Internacional de Energia Atômica" ou, enquanto tal Acôrdio não fôr aprovado pelo Brasil, a "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas".

[...]

Depreende-se, assim, que para os funcionários e técnicos a serviço da ONU, aplica-se a 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 determinada em seu Artigo V:

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 a 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.

No Acórdão nº 104-22.056, de 06/12/2006, o Conselheiro Nelson Mallmann analisou com muita propriedade o artigo acima, a quem peço vênha para tomar como minhas suas palavras:

De plano, verifica-se que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos é dirigida a funcionários da ONU e encontra-se no bojo de diversas outras vantagens, a saber: imunidade de jurisdição; isenção de obrigações referentes a serviço nacional; facilidades imigratórias e de registro de estrangeiros, inclusive para sua família; privilégios cambiais equivalentes aos funcionários de missões diplomáticas; facilidades de repatriamento idênticas às dos funcionários diplomáticos, em tempo de crise internacional; 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 repatriamento e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal quando da primeira instalação no País.

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 V da Convenção da ONU – e que no inciso II do art. 5º da Lei nº 4.506/1964 é chamado de servidor – é o funcionário internacional, integrante dos quadros da ONU com vínculo estatutário, e não apenas contratual. Portanto, 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.

Nesse passo, verifica-se que o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas harmoniza-se perfeitamente com o inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506/1964, já que ambos prevêm isenção do imposto de renda apenas para os rendimentos percebidos por não residentes no Brasil. Com efeito, conjugando-se esses dois comandos legais, 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 repatriamento e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários não são residentes no País, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado.

Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas no artigo V da Convenção da ONU, muito menos a 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 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.

Corroborando esse entendimento, o artigo VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas 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;
- 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 auferam 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.”

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.

Constata-se, assim, a existência de um quadro de funcionários internacionais estatutários da ONU, que goza 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.

Cabe ressaltar que, de acordo com a Seção 17 do Artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, anteriormente transcrita, compete ao Secretário Geral da ONU determinar as categorias funcionais às quais se aplicam os privilégios

e imunidades concedidas no mesmo artigo, submetendo-as à Assembléia Geral e, posteriormente, informando o nome de cada funcionário ao País Membro, no caso o Brasil.

Conclui-se, assim, que a isenção prevista no Artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, **alcança apenas os funcionários da ONU pertencentes às categorias para as quais o referido Organismo Internacional assim determine**. Não se trata de mera formalidade a ser cumprida pelos Organismos Internacionais (**item “f”**), como alegado pela defesa, mas de requisito essencial para que o contribuinte possa gozar do benefício fiscal.

No caso em concreto, a recorrente afirma que foi contratada pela ONU a fim de trabalhar com jornada regular de trabalho, sob subordinação hierárquica, em labor não eventual e mediante o recebimento de salários fixos mensais, além de outros benefícios, tais como, seguro de vida em grupo, fundo de pensão e poupança compulsória (**item “d”**).

Faz-se oportuno, transcrever o contrato de trabalho firmado pela contribuinte (fl. 50 - grifei):

I. DOS SERVIÇOS

O CONTRATADO obriga-se a executar, no âmbito do Projeto BRA/98/006, a pedido de seu Diretor Nacional, os serviços especificados no Termos de Referência anexos, que são parte integrante deste contrato.

Sujeitos à concordância de ambas as partes, esse Termo de Referência, como também os termos e condições de serviço, poderão ser modificados a qualquer tempo, caso seja do interesse de ambas as partes, mediante acordo escrito entre as partes e aditamento do presente contrato.

O CONTRATADO desempenhará suas funções sob a orientação e supervisão de Dr. João Yunes, Secretario de Políticas de Saúde.

II. DA DURAÇÃO DO CONTRATO

O presente contrato passará a vigorar no dia 03/01/2000, e dar-se-á por concluído no dia 31/03/2000, sem prejuízo das disposições do parágrafo abaixo.

Este contrato só terá validade quando assinado pelas duas partes. Nenhuma atividade incluída nos Termos de Referência poderá ser iniciada antes da assinatura, das duas partes, do presente contrato.

Nenhuma cláusula deste contrato deve ser interpretada de forma implícita ou explícita como expectativa de prorrogado, extensão ou renovado, além do prazo previsto no parágrafo acima.

III. DA REMUNERAÇÃO

O CONTRATANTE, em face da execução dos serviços a serem prestados pelo CONTRATADO especificados no Termo de Referência anexo, pagará mensalmente ao CONTRATADO o equivalente a R\$3.601,63.

Todos os pagamentos serão efetuados em moeda corrente nacional e depositados na conta do CONTRATADO até o último dia final de cada mês.

O CONTRATADO deverá receber, quando em viagens oficiais autorizadas pelo Diretor Nacional do Projeto, passagens e diárias, de acordo com os valores estabelecidos pelo Projeto para esse fim.

O CONTRATADO não estará isento do pagamento de imposto em virtude deste contrato, obrigando-se ao pagamento de impostos, encargos, taxas e outros tributos devidos em função das importâncias recebidas sob este contrato, conforme Legislação aplicável.

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 PNUD.

V. DOS DIREITOS E OBRIGAÇÕES DO CONTRATADO

Os direitos e obrigações do CONTRATADO estão estritamente limitados aos termos e condições deste contrato. O CONTRATADO não terá direito a quaisquer benefícios, pagamentos, subsídios, compensações ou planos de pensão da Agência Nacional de Execução do Projeto e PNUD, exceto aqueles aqui expressamente estabelecidos.

O CONTRATADO, no desempenho das atividades previstas no Projeto, deverá isentar o Projeto e o PNUD de demandas, reclamações e processos judiciais de quaisquer naturezas. Em caso de ocorrência de tais eventos, por atos e omissões do CONTRATADO, este deverá indenizar o PNUD e o Projeto, arcando com os custos e despesas a eles associados.

Examinando-se com atenção o contrato acima transcrito, não restam dúvidas de que a recorrente não pertence a categoria de funcionários abrigada pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas. Está expressamente consignado no referido contrato que a contribuinte foi considerada como “consultor independente”, não fazendo parte do quadro de funcionários da Agência Nacional de Execução do Projeto ou do PNUD, e que não estava isenta do pagamento de imposto de renda decorrente dos rendimentos recebidos pelos serviços contratados.

Resta analisar a alegação de que o entendimento adotado pela recorrente estaria de acordo com as orientações emanadas pela autoridade administrativa (itens “g” e “h”), reportando-se aos Pareceres Normativos CST nºs 897, de 1973, e nº 717, de 1979, à pergunta 172 do “Perguntas e Respostas de 1995”.

No caso em concreto, o lançamento refere-se ao ano-calendário 2002, ou seja, em período bem posterior aos atos mencionados pela contribuinte e parcialmente transcritos na peça contestatória. Sem que se entre no mérito do conteúdo desses atos, verdade é que, a época dos fatos, o entendimento da autoridade administrativa sobre a matéria

encontrava-se expresso de forma clara na publicação “Perguntas e Respostas – 2003” (ano-calendário 2002, exercício 2003), em especial na pergunta nº 136, a seguir integralmente transcrita:

136 — Qual é o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionário do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil (PNUD), da ONU?

Os rendimentos do funcionário do PNUD, da ONU, têm o seguinte tratamento:

1 - Funcionário estrangeiro

Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, bem como os produzidos no exterior, não incide o imposto de renda brasileiro.

É contribuinte do imposto de renda brasileiro, na condição de não-residente no Brasil, quanto aos rendimentos que tenham sido produzidos no Brasil, tais como remuneração por serviços aqui prestados e por aplicação de capital em imóveis no País, pagos ou creditados por qualquer pessoa física ou jurídica, quer sejam estas residentes no Brasil ou não;

Caracteriza-se a condição de residente, se receber de fonte brasileira rendimentos do trabalho com vínculo empregatício.

2 - Funcionário brasileiro

Os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo não se sujeitam ao imposto de renda brasileiro, desde que o nome do funcionário conste da relação entregue à SRF na forma do anexo II da IN SRF nº 208, de 2002.

Quaisquer outros rendimentos percebidos, quer sejam pagos ou creditados por fontes nacionais ou estrangeiras, no Brasil ou no exterior, sujeitam-se à tributação como os demais residentes no Brasil.

3 - Pessoa física não pertencente ao quadro efetivo

Os rendimentos de técnico que presta serviço a esses organismos, sem vínculo empregatício, são tributados consoante disponha a legislação brasileira, quer seja residente no Brasil ou não.

Atenção:

Os proventos da aposentadoria, bem como as pensões, qualquer que seja a forma de pagamento, pagos pelas Nações Unidas aos seus funcionários aposentados ou aos seus dependentes, não estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda no Brasil.

Para que os rendimentos do trabalho oriundos do 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), situadas no Brasil, recebidos por funcionários aqui residentes, sejam considerados isentos, é necessário que seus nomes sejam relacionados e informados à SRF por tais organismos, como integrantes de suas categorias por elas especificadas, em formulário específico conforme modelo constante no Anexo II da IN SRF nº 208, de 2002, e enviado à Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) da SRF até o último dia útil do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento dos rendimentos.

(Resolução da Assembléia Geral da ONU, de 1946; Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 72; Decreto nº 27.784, de 1950; Decreto nº 59.308, de 1966; IN SRF nº 208, de 2002; PN CST nº 449, de 1970; PN CST nº 182, de 1971; PN CST nº 251, de 1972; PN Cosit nº 3, de 1996)

Como se percebe, a pergunta acima transcrita aborda o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionário da ONU, distinguindo três situações: funcionário estrangeiro, funcionário brasileiro e pessoa física não pertencente ao quadro efetivo do organismo internacional.

O item 3, refere-se explicitamente às pessoas físicas não pertencentes ao quadro efetivo da ONU, independente da nacionalidade, determinando que os rendimentos auferidos pelo técnico que presta serviço a esses organismos, sem vínculo empregatício, sejam tributados de acordo com a condição de residente ou não no País.

Por outro lado, o item 2 deixa claro que, no caso de funcionário brasileiro, **“os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo não se sujeitam ao imposto sobre a renda brasileiro, desde que o nome do funcionário conste da relação entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) [...]”** e quaisquer outros rendimentos, **“sujeitam-se à tributação como os demais residentes no Brasil.”**

Além disso, no final da pergunta nº 136 no item “Atenção”, anteriormente transcrito, é esclarecido que os rendimentos do trabalho oriundo do exercício de funções específicas no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil (PNUD) recebidos por funcionários residentes no Brasil só serão considerados isentos se seu nome constar como integrantes das categorias especificadas pelo Organismo Internacional, em informação a prestada, em formulário próprio, à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Conclui-se, assim, que, no caso de brasileiros, são tributáveis os serviços prestados por técnicos, sem vínculo empregatício com o organismo internacional, assim como os salários recebidos pelo exercício de suas funções na ONU quando seu nome não contar da relação entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A título de informação, essa mesma orientação já constava nas publicações anteriores, desde o “Perguntas e Respostas – 1999”, pergunta nº 226, e permanece até hoje, como se pode observar na publicação do ano-calendário 2011, exercício 2012 (“Perguntas e Respostas – 2012”), pergunta nº 136. Assim, a referência feita pela decisão recorrida ao “Perguntas e Respostas – 2005”, não afeta a conclusão do julgador *a quo*, uma vez que o entendimento adotado naquela publicação era o mesmo que vigorava no ano-calendário fiscalizado (item “j”).

Assim, não obstante as orientações contidas nas publicações “Perguntas e Respostas” da Receita Federal possam ser consideradas normas complementares, nos termos do art. 100, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, estas estão em perfeita consonância com o Auto de Infração lavrado, corroborado pelo entendimento adotado no presente voto e, por conseguinte, não se aplica o disposto no parágrafo único do mesmo artigo (“*A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*”), conforme pleiteado pela recorrente (**item “j”**).

Quanto aos precedentes mencionados (**item “k”**), não cabe maiores discussões, uma vez que a jurisprudência neste Tribunal foi pacificada pela Súmula CARF nº 39, de aplicação obrigatória desde 21/12/2009:

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 que diz respeito à responsabilidade da fonte pagadora pelo pagamento do imposto (**item “l”**), convém lembrar que a ONU, bem como suas Agências Especializadas, por gozarem de imunidade de jurisdição, não se submetem à legislação interna brasileira e, portanto, não existe possibilidade de retenção do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos recebidos por seus funcionários. Assim, no caso de pessoa física residente no Brasil, considera-se tais rendimentos como recebidos de fontes situadas no exterior que não foram tributados na origem e, por conseguinte, sujeitos ao pagamento de carnê-leão, nos termos do art. 8º Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, conforme consolidação feita no art. 106, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99 (grifei):

Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

I - os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

II - os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais;

III - os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte;

IV - os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas.

O carnê-leão é uma antecipação do imposto a ser apurado na declaração de ajuste anual e, portanto, a falta de pagamento por parte do contribuinte quando do recebimento dos rendimentos não o exonera da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de ajuste anual. Ressalte-se que apenas os rendimentos para os quais a lei estabelece a isenção ou

determina a tributação definitiva ou exclusiva na fonte estão excluídos da base de cálculo anual (art. 10 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990).

Por fim, o pedido da contribuinte para juntada posterior de aditivo a esta peça contestatória, para justificar os argumentos expendidos na defesa, pois não teria tido acesso ainda aos documentos solicitados aos bancos e demais órgãos públicos (**item “m”**), mostra-se totalmente descontextualizado, uma vez que a discussão versou tão somente sobre questões de direito, estando presentes nos autos todos os elementos materiais que deram origem ao lançamento em litígio.

2 Despesas médicas

Em sua impugnação a contribuinte teria admitido erro material cometido no preenchimento da Declaração, ao acrescentar "zeros" ao valor da dedução relativa a despesas médicas, o que levou a autoridade de primeira instância a considerar, com acerto, a matéria não impugnada.

Em sede de recurso, embora reconheça que a glosa de despesas médicas não foi impugnada, a recorrente pugna para que seja considerada a declaração retificadora entregue em 31/7/2007, excluindo-se a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.

Como se sabe, o art. 832 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), autoriza a retificação da declaração de rendimentos, desde que seja antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.

Iniciado o procedimento fiscal com o primeiro ato de ofício cientificado ao sujeito passivo, exclui-se a espontaneidade do contribuinte nos termos do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972 (grifei):

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

[...]

Dessa forma, instaurada a ação fiscal, não cabe mais pedido de retificação de declaração ou a apresentação de declaração retificadora. Esse entendimento já se encontra pacificado no âmbito deste Tribunal pela Súmula CARF nº 33, em vigor desde 22/12/2009:

Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Nessa situação, resta ao contribuinte a possibilidade de impugnar o lançamento (art. 145, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN), demonstrando a ocorrência de erro de fato no preenchimento da referida declaração.

No caso em pauta, o Auto de Infração foi cientificado à contribuinte em 19/04/2005 (fl. 77), enquanto que a declaração retificadora foi transmitidas em 31/07/2007 (fls. 217 a 221), quando o contribuinte já havia perdido a espontaneidade e, portanto, não produzindo mais quaisquer efeitos sobre o presente lançamento. Assim, eventuais erros de preenchimento cometidos pela contribuinte já foram corrigidos pelo lançamento de ofício, sendo devida a multa de ofício e os juros mora tal qual apurado pela fiscalização.

Destarte, descabida a pretensão da contribuinte em excluir a multa de ofício e os juros de mora em razão da apresentação de declaração retificadora.

3 Multa isolada

A multa isolada exigida pelo não recolhimento do carnê-leão referente à omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, prevista à época do lançamento, no art. 44, §1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, teve seu **percentual reduzido para 50%** pela decisão de primeira instância, tendo em vista as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006 (e posteriormente a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), por força do princípio tributário da retroatividade benigna, consignado no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Muito embora a contribuinte não tenha questionado diretamente a aplicação da multa isolada decorrente do carnê-leão incidente sobre os rendimentos tributados pela fiscalização de ofício, conhecendo a posição reiterada desta Turma, peço vênia para discordar da maioria, por entender que não há que se falar em duplicidade na aplicação da penalidade, pois o artigo em questão estabelece claramente quando serão exigidas as multas de ofício. A multa cobrada junto com o lançamento do imposto suplementar apurado no ajuste está prevista no inciso I deste do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, enquanto que a multa isolada cobrada sobre o imposto mensal não recolhido no momento devido, no inciso II, alínea “a” do mesmo artigo, que determina que a multa será exigida, *“ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física”*.

Não há no texto legal qualquer óbice à aplicação concomitante das duas multas. Trata-se de penalidades com objetivo de punir duas condutas distintas: a primeira decorre do pagamento em atraso do tributo devido pela adição dos rendimentos não declarados, somente se exigindo quando houver diferença de imposto a pagar; a segunda, por sua vez, visa punir o contribuinte que não efetuou o pagamento do carnê-leão no tempo devido referente aos rendimentos declarados, ou não, sujeitos à antecipação do imposto mensal, exigindo-se isoladamente, mesmo que não se apure imposto no ajuste anual.

Nestes termos, mantenho a exigência da Multa Isolada.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga

Voto Vencedor

Conselheiro Nelson Mallmann, Redator Designado

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, permito-me divergir de seu voto no que diz respeito à multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão exigida de forma concomitante com a multa de lançamento de ofício, acompanhado o seu voto nas demais questões.

Entende a nobre relatora, que é legítima a exigência da multa isolada calculada sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão e não recolhido nos termos da legislação de regência, independentemente da multa de ofício incidente sobre o imposto suplementar apurado no ajuste anual.

Quanto à aplicação de multas no lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato impositivo à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

É de se observar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Nesta linha de pensamento, não posso acompanhar a integralidade do voto da nobre relatora, pois, no que diz respeito da possibilidade de lançamento simultâneo de multas (de ofício e isolada) sobre a mesma base de cálculo, entendo exatamente ao contrário, conforme explico abaixo:

Inicialmente, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba valores recebidos de pessoas físicas, mensalmente, apurados cujos valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

Neste contexto, é de se ressaltar, que a autoridade lançadora constituiu, através do auto de infração, dois tipos de multas de lançamento de ofício: a multa de ofício isolada, lançada em concomitância com a multa de ofício. Assim, a matéria em discussão nesta fase recursal está restrita a multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, cobrada em **concomitância com a multa de lançamento de ofício normal de 75%.**

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitir rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, se sujeita à multa de lançamento de ofício. Parece tranqüilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Em algumas fiscalizações da Receita Federal, com base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem sido aplicada indevidamente a multa de ofício isolada de 75%. Um dos casos é a lavratura do auto de infração e notificação de lançamento pela omissão de rendimento apurada na declaração de ajuste da pessoa física. O auditor Fiscal aplica a multa de ofício isolada de 50% pela falta de pagamento do imposto mensal denominado de carne-leão e aplica, também, a multa de ofício de 75% sobre o imposto de renda decorrente da inclusão do rendimento omitido na declaração de ajuste anual.

A autoridade fiscal lançadora considera, que as duas multas de ofício de 75% e 50% sobre o mesmo rendimento não são cumulativas. Se a pessoa física recebeu rendimentos de outra pessoa física ou de fonte situada no exterior e não recolheu o carnê-leão, mas incluiu o rendimento na declaração de ajuste, é aplicável a multa de ofício isolada de 50% por falta de recolhimento de carnê-leão, independente de ter ou não imposto devido na declaração. Por outro lado, a jurisprudência majoritária do Conselho de Contribuintes, entende, que se o rendimento não foi incluído na declaração, a aplicação da multa de 75% por declaração inexata exclui a multa de 50% por falta de recolhimento do carnê-leão.

Situação, com certa semelhança, ocorre nas pessoas jurídicas que optam pelo recolhimento do imposto mensal estimado (recolhimento por estimativa), isto é, se o fisco apurou omissão de receita e aplica a multa de ofício de 75% sobre o imposto de renda omitido, e aplica a multa de ofício de 50% por não-recolhimento do imposto mensal estimado de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Neste caso, existem, no Conselho de Contribuintes, alguns julgados entendendo que é possível a cobrança concomitante da multa de ofício normal de 75% com a multa de ofício isolada de 50%.

A regra geral para se apurar o lucro real é a trimestral. Porém, a legislação fiscal admite uma apuração anual, desde que a pessoa jurídica apure o lucro real em 31 de dezembro de cada ano e faça a opção pelo recolhimento mensal do imposto de renda, calculado com base nas regras de estimativa mensal. Nessa hipótese, a empresa deverá pagar a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de forma semelhante ao Imposto de Renda (IR). A opção por esse tipo de recolhimento deve ser manifestada com o pagamento do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade e será considerada irretroatável para todo o ano-calendário.

Assim, por opção da pessoa jurídica, o imposto sobre a renda pode ser apurado anualmente desde que seja antecipado o imposto a cada mês com base em cálculo estimativo. Nessa hipótese, o período-base de incidência do imposto só se encerra efetivamente

ao final de cada ano-calendário, quando é apurado o imposto no balanço fiscal e feita a compensação do valor pago mensalmente. Se o saldo apurado é devedor, será complementado pelo contribuinte nos meses seguintes ao encerramento do exercício. Ocorre que é possível o contribuinte esteja obrigado aos recolhimentos de estimativas ao longo do ano, mas o resultado ao final do exercício ser negativo, apurando a pessoa jurídica prejuízo fiscal, por exemplo. Tais recolhimentos efetuados a título de antecipação do imposto tornam-se indevidos e passíveis de restituição ou compensação com débitos de períodos seguintes.

É importante observar, ainda, que a Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, introduziu importantes alterações na norma sancionatória que pune a falta de recolhimento de antecipações mensais para contribuintes optantes pelo regime de apuração do lucro real de forma anual. No seu art. 14, buscou-se adequar a exigência de multa isolada à exegese jurisprudencial consolidada, notadamente com relação ao entendimento consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de sua inaplicabilidade quando o valor calculado de forma estimada superar o tributo devido apurado ao final do exercício.

Mesmo assim, alguns entendem, que situação da multa isolada aplicada pela falta do recolhimento do carnê-leão é idêntica a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento de antecipações mensais para contribuintes optantes pelo regime de apuração do lucro real de forma anual (recolhimento por estimativa).

Os arts. 43, 44 e 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, inovaram os procedimentos para lançamento de multas ou juros de mora através de auto de infração que poderá não conter tributo, verbis:

Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de 75%, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte:

II - 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30-11-64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713/88, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da CSLL, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL, no ano-calendário correspondente;

V - revogado pelo art. 7º da Lei nº 9.716/98.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Com a edição da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, e posteriormente a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), o referido dispositivo legal, foi alterado, reduzindo o percentual da multa isolada para 50%, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido

apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38

Da análise dos dispositivos legais acima, é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o “carnê-leão” que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Assim, conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo. Ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Desta forma, entendo cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, exigidos isoladamente, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual.

Por outro lado, nas situações em que a multa isolada incidiu sobre infrações que foram levantadas de ofício, com aplicação da multa de ofício normal, é incabível, por

Processo nº 14041.000272/2005-51
Acórdão n.º **2202-01.754**

S2-C2T2
Fl. 27

expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, acompanhando o voto da relatora nas demais questões.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann