



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.000448/2005-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.616 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2024
Recorrente MAURO SÉRGIO STAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2003

CARNÊ-LEÃO. RECOLHIMENTO. FALTA OU INSUFICIÊNCIA. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CUMULATIVIDADE. ANOS-BASE. ANTERIOR A 2007. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 147. APLICÁVEL.

Até o ano-calendário de 2006, não há incidência concomitante da multa isolada sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago com aquela resultante da apuração, em procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando tributo a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora. Contudo, ditos acréscimos moratórios passam a incidir sobre referida penalidade tão somente a partir do respectivo vencimento sem o correspondente recolhimento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

FUNCIONÁRIOS DA ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. ISENÇÃO.

Nem todos os funcionários da ONU fazem jus à isenção, mas tão somente os funcionários internacionais mais graduados, que necessitam de privilégios semelhantes aos dos agentes diplomáticos para o bom desempenho de suas funções. A determinação das categorias de funcionários beneficiados com os privilégios cabe ao Secretário Geral da ONU, a ser submetida à Assembleia Geral, devendo haver comunicação periódica dos nomes dos funcionários beneficiados aos Governos dos membros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento recurso voluntário interposto, cancelando a multa isolada sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser recolhido.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Rodrigo Duarte Firmino, Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior e Rodrigo Rigo Pinheiro. Ausente a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente a omissão de rendimento recebido de pessoa jurídica e multa por falta de recolhimento do carnê-leão devido.

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância (Acórdão nº 13-14.120 - proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II (DRJ/RJ2), transcritos a seguir (processo digital, fls. 124 a 126):

Foi lavrado Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Física, fls. 45/52, em nome de MAURO SÉRGIO STAL, relativo ao exercício de 2003, ano-calendário 2002, o qual resultou em crédito tributário no montante de R\$ 28.795,90, sendo R\$ 9.262,79 de imposto, R\$ 6.947,09 de multa de ofício proporcional, R\$ 9.400,55 de multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão e R\$ 3.185,47 de juros de mora (calculados até 29/04/2005).

2 O referido lançamento teve origem na constatação das seguintes infrações:

2.1) “CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS NA DIRPF. RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF”. O(A) contribuinte classificou indevidamente na Declaração de Ajuste os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de serviços prestados ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, conforme Termo de Verificação e Constatação, o qual passa a fazer parte integrante do presente Auto de Infração. Os rendimentos foram declarados pelo contribuinte como isentos e não tributáveis e reclassificados, no presente auto de infração, como tributáveis.

Enquadramento legal: arts. 1º a 3º e parágrafos da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º a 4º da Lei nº 8.134, de 1990; arts. 22, inciso II, 55, inciso V, 39 e 43, do RIR/1999; art. 1º da Lei nº 10.451, de 2002; art.111, inciso II, do CTN.

2.2) “MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO”. Falta do recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme termo de verificação e constatação, o qual passa a fazer parte integrante do presente Auto de Infração.

Enquadramento legal: art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c arts. 43 e 44, §1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996; art. 957, parágrafo único, inciso III do RIR/1999.

3. Inconformado(a) com a exigência, da qual tomou ciência em 12/05/2005, o(a) interessado(a) apresentou impugnação em 09/06/2005 (fls. 64/85), com base na argumentação abaixo:

4 Alega que é servidor(a) do quadro do PNUD e que junta comprovantes de pagamentos que têm como fonte pagadora o PNUD.

5 Cita o art. 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal, para afirmar que as leis brasileiras não podem contrariar o disposto nos tratados ou convenções internacionais. Cita o art. 98, do CTN, para concluir pela prevalência dos tratados ou convenções internacionais sobre a legislação brasileira, ficando vedado ao legislador ordinário desobediência às suas disposições.

6 Cita o artigo V, seção 18, da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 27.784/50, bem como o art. 6º da 19ª seção, da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 52.288/63, que entende aplicável a seu caso em particular.

7 Alega que o “Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica”, promulgado pelo Decreto nº 59.308/1966, não estabelece distinções entre os diversos servidores do organismo internacional, concedendo os mesmos benefícios previstos no acordo com peritos, agentes e funcionários, abrangendo servidores tanto estrangeiros como nacionais.

8 Alega que a autoridade fiscal se valeu do artigo 55, inciso V, do RIR/99, para efetuar o lançamento, mas que na realidade se enquadra no art. 22, inciso II, do RIR/99, já que os contracheques trazidos aos autos comprovam que é servidor(a) do PNUD, e que recebe rendimentos pagos por organismo internacional.

9 Alega que as orientações emanadas nos Pareceres da COSIT, bem como as “Perguntas e Respostas” disponíveis no *site* da SRF, são no sentido de que somente os rendimentos decorrentes da prestação de serviço autônomo – remunerado por tarefa ou por hora – são tributados pelo IR.

10 Justifica-se no sentido de afirmar que possui vínculo jurídico-laboral com o PNUD, restando caracterizada a relação de emprego, dada a existência de subordinação hierárquica, dependência econômica e habitualidade na prestação dos serviços. Cita doutrina para justificar o seu entendimento.

11 Conclui que, como servidor(a) de organismo internacional, sujeita-se às normas contratuais específicas estipuladas pelo PNUD, não se podendo cogitar de prestação de mero serviço autônomo, haja vista que os documentos apresentados comprovam o vínculo laboral com o PNUD.

12 Entende que se enquadra no item nº 02 da pergunta nº 137 do “Perguntas e Respostas”, pois o de nº 03 é destinado àqueles que prestam serviços ao PNUD/ONU sem vínculo empregatício, não guardando compatibilidade com os fatos dos autos.

13 Afirma que não há que se alegar que seu nome teria que constar do anexo à IN/SRF n.º 208, de 2002, porque a isenção do imposto de renda está prevista em normas legais superiores, que não podem ser afrontadas por obrigações acessórias constantes em simples instrução normativa.

14 Cita o art. 123 do CTN e alega que não é o contrato particular mencionado no Termo anexo ao auto de infração e, sim, a lei, que deve dispor sobre quem deve arcar com o ônus tributário e se os rendimentos são ou não alcançados pela isenção e, ainda, se resta ou não caracterizado o vínculo laboral.

15 Prossegue nesse entendimento afirmando que não prevalece a alegação contida no Termo anexo ao auto de infração, no sentido de que o contrato seria por prazo determinado, pois a continuidade da prestação do serviço estaria devidamente comprovada nos autos, o que afastaria o impugnante da condição de prestador de serviço autônomo.

16 Dado o acima exposto, o(a) interessado(a) entende que faz juz a isenção tributária prevista na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto n.º 52.288/63. Cita diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para corroborar o seu entendimento.

17 Solicita que sejam consideradas como dedução da base de cálculo do imposto as parcelas pagas a título de contribuição à previdência oficial, próprias, e de sua dependente, conforme documentos anexados às fls. 93/116. Alega que somente exerceu a opção de recolher tais contribuições, pois o PNUD não lhe deu nenhuma garantia previdenciária.

18 Reclama da aplicação concomitante da multa proporcional e da multa isolada, com base nos incisos I e III, parágrafo 1º, do artigo 44 da lei n.º 9.430/96, respectivamente.

19 Entende que a multa prevista no inciso III, parágrafo 1º, do artigo 44, da lei n.º 9.430/96, por ser isolada, não pode ser aplicada conjuntamente com a multa prevista no art. 44, inciso I, da mesma lei. Acredita que ninguém pode ser apenado duplamente pelo mesmo ilícito e que a multa isolada deve ser afastada, por ser ilegal. Cita acórdãos do Conselho de Contribuintes para justificar o seu entendimento.

20 Por fim, requer seja declarada a insubsistência do auto de infração. Solicita, ainda, na hipótese de serem considerados tributáveis os rendimentos pagos pelo PNUD, sejam consideradas como deduções da base de cálculo do imposto as parcelas pagas a título de contribuição à previdência oficial, própria, e de sua dependente. Requer, ainda, o afastamento da multa isolada por falta de amparo legal.

(Grifo no original)

.Julgamento de Primeira Instância

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II julgou procedente em parte a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 123 a 135):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

FUNCIONÁRIOS DA ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. ISENÇÃO.

Nem todos os funcionários da ONU fazem jus à isenção, mas tão somente os funcionários internacionais mais graduados, que necessitam de privilégios semelhantes aos dos agentes diplomáticos para o bom desempenho de suas funções. A determinação das categorias de funcionários beneficiados com os privilégios cabe ao Secretário Geral da ONU, a ser submetida à Assembléia Geral, devendo haver comunicação periódica dos nomes dos funcionários beneficiados aos Governos dos membros.

NOVAS DEDUÇÕES. Cabíveis como dedução da base de cálculo do imposto apurado pelo Fisco as contribuições para a previdência social correspondentes ao rendimento tributável.

Lançamento Procedente em Parte

(Grifo no original)

A proposito, o julgador de origem admitiu a dedução com a contribuição para a previdência oficial, nestes termos (processo digital, fl. 132):

51. Desse modo, uma vez comprovada a despesa relativa à contribuição para a previdência oficial, paga no ano-calendário 2002, no valor de R\$464,00, conforme comprovantes de pagamento de fls. 93/104, e sendo dedutível a despesa, entendo que cabe excluir o referido valor da base de cálculo do imposto de renda.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente ratificando os argumentos apresentados na impugnação (processo digital, fls. 139 a 159).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 23/05/2007 (processo digital, fl. 137), e a peça recursal foi interposta em 18/06/2007 (processo digital, fl. 139), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Mérito**Incidência concomitante de multa isolada (carnê-leão) e multa de ofício**

Conforme o Enunciado n.º 147 de súmula da jurisprudência do CARF, somente a partir do ano-calendário de 2007, aplica-se a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos, nestes termos:

Súmula CARF n.º 147:

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Por conseguinte, improcede suposta alegação de que referidas penalidades incidem sobre igual fato tributário, eis que a multa de ofício penaliza a falta de recolhimento do tributo correspondente a todo o ano-calendário, o qual é apurado no ajuste anual. Já a multa isolada (carnê-leão) reprime a ausência de antecipação mensal do imposto, na medida em que os rendimentos são auferidos, independentemente de ser apurado, ou não, imposto a pagar por ocasião do reportado ajuste. Logo, tratam-se de distintos fatos e bens jurídicos tutelados.

Mais especificamente, tais penalidades têm por fundamento o art. 44, incisos I e II, alínea “a”, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, nestes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8.º da Lei n.º 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; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Ante o exposto, afasta-se a presente autuação, já que incidente sobre fato gerador ocorrido anteriormente ao período-base de 2007.

Fundamentos da decisão de origem

O art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, bastando registrar dita pretensão, nestes termos:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem. Logo, amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, nestes termos (processo digital, fls. 126 a 132):

22 Trata-se de autuação de omissão de rendimentos recebidos de fonte situada no exterior (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD/ONU) e da aplicação de multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão. O(A) contribuinte impugna o lançamento, argumentando que faz jus a isenção do imposto de renda incidente sobre os rendimentos auferidos do PNUD, haja vista atender aos requisitos legais para o gozo do benefício fiscal, conforme argumentações anteriormente citadas.

23 Serão analisados, a seguir, os dispositivos que regulam a matéria, a começar pelo art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, reproduzido no art. 22 do RIR/1999, *litteris*:

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. (grifos)

24 No caso em questão, os rendimentos foram recebidos do PNUD, disciplinado pelo Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 1966. Dispõe o artigo V do referido acordo:

1. O Governo, caso ainda não esteja obrigado a fazê-lo, aplicará aos Organismos, a seus bens, fundos e haveres, bem como a seus funcionários, inclusive peritos de assistência técnica:

a) com respeito à Organização das Nações Unidas, a “Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas”;

b) com respeito às Agências Especializadas, a “Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas; (grifos)

25 Visto que o PNUD confunde-se com a própria ONU, com relação aos seus funcionários, aplica-se a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, adotada em Londres, em 13/02/1946, por ocasião da Assembléia Geral das Nações Unidas, e recepcionada pelo direito pátrio, por meio do Decreto n.º 27.784, de 1950, que a promulgou.

26 A seguir transcreve-se os artigos V e VI da mencionada Convenção:

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 migratórias e às formalidades de registro de estrangeiros;

e) usufruirão, no que diz respeito às 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 de equivalente categoria, pertencentes às Missões Diplomáticas acreditadas junto ao Governo interessado;

g) gozarão do direito de importar, livre de direitos, o mobiliário e os seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado.

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 (...) dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho independente 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;

inviolabilidade de todos os papéis e documentos;

direito de usar códigos e de receber documentos e correspondência em malas invioláveis para as suas comunicações com a Organização das Nações Unidas;

as mesmas facilidades, no que toca à regulamentação monetária ou cambial, concedidas aos representantes dos governos estrangeiros em missão oficial temporária;

no que diz respeito às suas bagagens pessoais, as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomáticos (destaque inexistente no original).

27 De análise às alíneas acima descritas, relativamente à seção 22, do artigo VI, verifica-se que ali não existe previsão para isenção de impostos.

28 Observa-se, ainda, que o conjunto das prerrogativas disciplinadas nas alíneas da seção 18 do artigo V não se coaduna com a situação do indivíduo contratado no local para prestar serviços ao PNUD. Na forma como enunciadas, deixam claro que se está disciplinando a situação de representantes da ONU em missões internacionais.

29 Nota-se que não se tem notícias da existência de pleitos dos prestadores de serviços do PNUD relacionados às outras prerrogativas da Seção 18 do Artigo V da citada Convenção Internacional, que não a da alínea “b”, referente à isenção de IRPF. Isso se dá, pois a norma possui um destinatário bastante diferente do prestador de serviço contratado pelo PNUD: o perfil do destinatário da norma é daquele que possui *status* diplomático, representante da organização internacional, de alta hierarquia, do quadro de funcionários neutros.

30 Dessa forma, sabe-se que o prestador de serviços, contratado no local, não teria direito à imunidade de jurisdição, nos termos da alínea “a” da Seção 18 do Artigo V da citada Convenção, tendo em vista que a atividade exercida é meramente executória ou técnica.

31 Conforme se verifica, a Convenção que rege o tema exige que o beneficiário da isenção seja **funcionário da ONU**, distinguindo três classes de pessoas que trabalham para ONU: os representantes dos Membros (artigo IV), os funcionários (artigo V) e os técnicos a serviço da ONU (artigo VI), e que **conste na lista elaborada pelo Secretário Geral, sujeita à comunicação periódica aos Governos dos Estados Membros**.

32 Como se vê, diferentemente do entendimento do(a) contribuinte, a necessidade de indicação dos nomes e das categorias dos funcionários que tem direito à isenção representa uma exigência da própria Convenção, e não do Governo Brasileiro ou da Receita Federal.

33 O nome contido na lista e a comunicação da mesma ao Governo são requisitos para o gozo da isenção. Explica-se tal exigência pelo fato de nem todos os funcionários da ONU fazerem jus ao privilégio, mas tão somente os funcionários internacionais mais graduados, que necessitam de privilégios semelhantes aos agentes diplomáticos para o bom desempenho de suas funções. A determinação da categoria de funcionários beneficiados com os privilégios cabe ao Secretário Geral da ONU, a ser submetida à Assembléia Geral e comunicada periodicamente aos Governos dos Membros (Dec. nº 27.784, de 1950, art. V, Seção 18, letra “b”).

34 Ressalte-se, conforme já visto, que para os técnicos que prestam serviços a estes Organismos, sem vínculo empregatício, a isenção de impostos não foi arrolada dentre os privilégios e imunidades a que têm direito (Dec. nº 27.784, de 1950, art. VI, Seção 22).

35 É pertinente mencionar, também, a Instrução Normativa SRF nº 073, de 1998, revogada pela IN SRF nº 208, de 2002, porém, vigente à época da ocorrência do fato gerador. A redação deste artigo foi mantida na Instrução atualmente em vigor, fazendo apenas algumas alterações no que se refere ao órgão da Receita Federal que recepcionará as informações dos Organismos Internacionais. Assim dispõe:

Art. 22. Os rendimentos percebidos de organismos internacionais situados no Brasil ou no exterior, por residentes no Brasil, estão sujeitos à tributação na forma do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) e na Declaração de Ajuste Anual.(grifou-se)

§ 1º Estão isentos 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, por funcionários aqui residentes, desde que seus nomes sejam relacionados e informados à Secretaria da Receita Federal por tais organismos, como integrantes das categorias por elas especificadas.

§ 2º A informação de que trata o § 1º será prestada conforme o modelo constante do Anexo IV e deverá conter o nome do organismo internacional, a relação dos funcionários abrangidos pela isenção e respectivos CPF.

§ 3º A informação de que trata este artigo deverá ser enviada até o último dia útil do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento dos rendimentos à Divisão de Declarantes Domiciliados no Exterior - DIDEX, da Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região Fiscal. (grifos)

36 A IN SRF nº 73, de 1998 confirma a interpretação feita da Convenção, isto é, os rendimentos auferidos de Organismos Internacionais pelos residentes no Brasil estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório, exceto os recebidos por **pessoas físicas aqui residentes relacionadas nas listas enviadas à Receita Federal pelos Organismos.**

37 Por fim, cite-se a publicação denominada “Imposto de Renda Pessoa Física – Perguntas e Respostas – 2005”, editada pela Receita Federal, que esclarece acerca do tratamento tributário dos rendimentos auferidos pelos servidores do PNUD (Pergunta nº 137):

137. 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 n.º 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:

(.....)

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 n.º 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 Assembleia Geral da ONU, de 1946; Lei n.º 9.779, de 1999, art. 7º; Lei n.º 8.981, de 1995, art. 72; Decreto n.º 27.784, de 1950; Decreto n.º 59.308, de 1966; IN SRF n.º 208, de 2002; PN CST n.º 449, de 1970; PN CST n.º 182, de 1971; PN CST n.º 251, de 1972; PN Cosit n.º 3, de 1996) (grifos)

38 Neste momento, cabe aqui ressaltar que o(a) interessado(a) se equivoca quando afirma que seu nome não teria necessariamente que constar do anexo à IN/SRF n.º 208, de 2002, haja vista que a isenção do imposto de renda estaria prevista em normas legais superiores e não poderiam ser afrontadas por obrigações acessórias constantes em simples instrução normativa.

39 Ressalte-se que é a própria Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, de 13/02/1946, recepcionada pelo direito pátrio por meio do Decreto n.º 27.784, de 1950, que, em seu artigo V, Seção 17, caput, dispõe que os nomes dos funcionários compreendidos nas categorias às quais se aplicam os benefícios do artigo V, no qual está incluída a Seção 18, alínea b, que trata da isenção aqui pleiteada, serão comunicados periodicamente aos Governos de todos os Membros. Nesse sentido, o art. 22 da IN/SRF n.º 208, de 2002, regulamenta a questão, seguindo a previsão contida expressamente na citada Convenção, não se tratando, como entende o impugnante, de obrigação acessória criada por norma inferior.

40 No que concerne ao entendimento do(a) interessado(a) de que seria funcionário da ONU e que se enquadraria no item n.º 02 da pergunta n.º 137 do "Perguntas e Respostas", pois o de n.º 03 seria destinado àqueles que prestam serviços ao PNUD/ONU, sem vínculo empregatício, há que se tecer as considerações abaixo.

41 O(A) contribuinte firmou Contrato de Serviço com o PNUD (CONTRATO Nº 2000/001822) (fls. 57/59), no qual é dito:

III. DA REMUNERAÇÃO

(.....)

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 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. (grifos)

42 Não restam dúvidas, de acordo com as alegações e provas contidas nos autos, que o(a) contribuinte não pertencia ao quadro efetivo do PNUD, ou seja, não era funcionário(a) do Organismo, tal como exigido pela legislação que concede a isenção. Ressalte-se que no citado contrato havia previsão de prestação de serviços para prazo certo e determinado, qual seja, o período de 03/04/2000 a 29/12/2000, especificamente para o projeto BRA/98/013. Tanto é assim, que o PNUD, ao julgar insuficiente o período citado para a realização dos serviços, providenciou os documentos de fls. 55 e 56, quais sejam, aditivos ao contrato de serviço, com vistas à prorrogação do prazo de duração do referido contrato, haja vista a característica de transitoriedade da atividade.

43 Os fatos e condições contratuais citados no parágrafo anterior demonstram, de forma clara e objetiva, que o vínculo de trabalho do(a) interessado(a) com o PNUD era temporário e específico, de modo que a natureza jurídica de sua relação contratual (transitória e vinculada a determinado projeto específico) não se confunde com a condição dos funcionários efetivamente pertencentes ao quadro efetivo do PNUD. Assim, podemos concluir que sua relação era apenas contratual e, portanto, sem privilégios de natureza tributária, por falta de previsão em Tratado ou Convênio Internacional.

44 Sendo assim, haja vista o acima exposto, resta esclarecido que os rendimentos auferidos pelo(a) interessado(a) estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda. No que concerne à responsabilidade pelo pagamento, há que se ressaltar o abaixo disposto.

45 A ONU, segundo o disposto no art. I do Decreto nº 27.784, de 1950, tem personalidade jurídica própria e, no que se refere a tributos, é exonerada de todo imposto direto (letra "a" da Seção 7 do art. II do citado diploma legal). Conjugando os dispositivos mencionados, vê-se que a personalidade jurídica da ONU é diversa de seus agentes, funcionários e prestadores de serviço e que a exoneração de tributos a ela concedida não se estende às pessoas físicas que dela participam.

46 Por conseguinte, a ONU não é responsável pelo recolhimento de tributos incidentes sobre os salários e emolumentos pagos, dado que lhe é reconhecida por convenção internacional a imunidade (Decreto nº 27.784, de 1950). Em sendo devidos os tributos sobre os salários e emolumentos pagos, exonera-se a obrigação pela retenção e recolhimento pela fonte pagadora (ONU) e transfere-se tal responsabilidade para o(a) contribuinte, sujeito passivo direto da obrigação tributária, a ser feito sob a forma de recolhimento mensal obrigatório.

47 No que concerne às jurisprudências invocadas, há que ser esclarecido que as decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito

Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se apenas sobre a questão em análise e vinculando apenas as partes envolvidas naqueles litígios, consoante o disposto no Parecer Normativo CST n.º 390/1971:

“(…)

3 – *Necessário esclarecer, na espécie, que, embora o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos de Contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.*

4 – *Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal, proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo que decorreu da decisão daquele colegiado.”*

48 De qualquer forma, recentemente o Conselho de Contribuintes adotou entendimento diverso sobre o tema, conforme julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais que decidiu da seguinte forma:

“IRPF. RESTITUIÇÃO. EXERCÍCIOS DE 1997 E 1998. Não se comprovando a ocorrência de pagamento indevido de tributo, não há que se falar em restituição (art. 165, inciso I, do CTN). RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS. PNUD DA ONU. A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD da ONU é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.” (Ac. n.º CSRF/04.00.004 – Recurso n.º 106-131.853)

49 Temos, então, que os rendimentos recebidos pelo(a) contribuinte do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, decorrente da prestação de serviços contratuais, não gozam de isenção do Imposto de Renda por falta de previsão legal, e estão sujeitos à tributação mensal sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), sem prejuízo do ajuste anual.

(Grifo no original)

Multa de ofício e juros de mora aplicáveis

As aplicações da multa de ofício e dos juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, §3º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) (grifo nosso)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Art. 61. [...]

§ 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. (grifo nosso)

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, segundo os Enunciados nºs 4 e 108 de súmulas da sua jurisprudência, abaixo transcritos:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Como visto, reportada matriz legal impede que a aplicação de tais acréscimos seja submetida à discricionariedade das autoridades tributárias, cujas atividades são vinculadas, nos termos do CTN, art. 142, parágrafo único. Por conseguinte, o procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará na cominação de mencionados acréscimos legais, nos exatos termos da legislação. Logo, resta à autoridade fiscal aplicar citada penalidade no exato percentual legalmente previsto, nestes termos:

Art. 142. [...]

[...]

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. as exigências são feitas nos estritos contornos do princípio da legalidade.

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando a multa isolada sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser recolhido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz