



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

**Processo n°** 10935.000492/2005-69  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2102-001.229 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de abril de 2011  
**Matéria** IRPF - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE DO EXTERIOR  
**Recorrente** GERALDO GENTIL BIESEK  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2003, 2004

Ementa: RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS. UNESCO. ISENÇÃO. INOCORRÊNCIA. A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pela UNESCO, Agência Especializada 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. Inteligência da Súmula CARF N° 39: *Os valores recebidos pelos técnicos residentes no Brasil a serviço da ONU e suas Agências Especializadas, com vínculo contratual, não são isentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.*

MULTA ISOLADA DE OFÍCIO. CARNÊ-LEÃO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO CONSECUTÁRIA DO IMPOSTO LANÇADO NO AJUSTE ANUAL EM DECORRÊNCIA DA COLAÇÃO DO RENDIMENTO QUE NÃO FOI OBJETO DO RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. Mansamente assentada na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada do carnê-leão não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício que incidiu sobre o imposto lançado, em decorrência da colação no ajuste anual do rendimento que deveria ter sido submetido ao recolhimento mensal obrigatório, pois ambas têm a mesma base de cálculo, implicando em uma dupla penalidade em decorrência da omissão de um mesmo rendimento, conduta vedada em nosso ordenamento.

AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DO IRRF POR PARTE DA FONTE PAGADORA. OMISSÃO DETECTADA APÓS O ENCERRAMENTO DO

ANO-CALENDÁRIO EM QUE DEVERIA TER SIDO FEITA A RETENÇÃO. IMPUTAÇÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO AO BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO. CORREÇÃO. Hígida a tributação dos rendimentos recebidos imputada em desfavor do seu beneficiário, quando transcorrido o ano-calendário do pagamento, na hipótese de a fonte pagadora não efetuar a retenção do IRRF. Inteligência da Súmula CARF Nº 12: *Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.*

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR parcial provimento ao recurso para cancelar a multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão. Vencida a Conselheira Núbia Matos Moura que negava provimento ao recurso.

*Assinado digitalmente*

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 03/05/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Núbia Matos Moura, Eivanice Canário da Silva, Rubens Maurício Carvalho, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Acácia Sayuri Wakasugi e Giovanni Christian Nunes Campos.

## Relatório

Em face do contribuinte GERALDO GENTIL BIESEK, CPF/MF nº 555.399.129-34, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 14/03/2005, auto de infração (fls. 71 a 82), com ciência postal em 16/03/2005 (fl. 84). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 17.513,68
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 13.135,25
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	R\$ 14.707,83

Ao contribuinte foi imputada uma omissão de rendimentos recebidos de organismo internacional (Unesco), indevidamente declarados como isentos, nos anos-calendário 2002 e 2003, conduta essa apenada com multa de ofício de 75% sobre o imposto

lançado. Ainda, foi aplicada uma multa isolada pelo não recolhimento de IRPF devido a título de carnê-leão, no percentual de 75%.

Abaixo, a motivação da autoridade fiscal para imputar a infração ao contribuinte (fls. 67 e 68), *verbis*:

*Conclui-se, então, que os rendimentos provenientes de salários e vencimentos de funcionários da UNESCO estão amparados pela isenção, porém, a própria Convenção estabelece o condicionante de que tais funcionários serão especificados e terão seus nomes incluídos em listagem a qual se dará conhecimento aos Governos dos países parte. Essa mesma condição está prevista no art. 21 da Instrução Normativa SRF n.º 208, de 2002, conforme se transcreve a seguir.*

*Art. 21. Os rendimentos recebidos por residentes no Brasil de organismos internacionais situados no Brasil ou no exterior estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recebimento e na Declaração de Ajuste Anual.*

*§ 1º Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho recebidos pelo exercício de funções específicas no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil (PNUD), nas Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas (ONU), na Organização dos Estados Americanos (OEA) e na Associação Latino-Americana de Integração (Aladi), situados no Brasil, por servidores aqui residentes, desde que seus nomes sejam relacionados e informados à SRF por tais organismos como integrantes das categorias por elas especificadas. (grifêi)*

*§ 2º A informação de que trata o § 1º deve ser:*

*I - prestada em formulário, conforme o modelo constante no Anexo II, e conter o nome do organismo internacional, a relação dos servidores abrangidos pela isenção e os respectivos números de inscrição no CPF;*

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

*Além de não ter sido apresentada prova de que o contribuinte consta de listagem de funcionários aos quais se aplicarão as disposições relativas à isenção, na forma determinada pela Instrução Normativa acima transcrita, os próprios contratos de serviço celebrados entre o organismo internacional e o contribuinte, anexados às fls. 09 a 11, 17 a 19 e 38 a 40, expressamente o exclui da condição de isento em seu item V transcrito a seguir.*

*V. ESTATUTO DO(A) CONTRATADO(A)*

***Este estatuto é contratual. 0(A) Contratado(a) não está submetido(a) ao Estatuto e Regulamento do Pessoal***

***aplicado ao Pessoal Internacional da UNESCO nem à Convenção que rege os Privilégios e a Imunidade. (grifei)***

*(A) Contratado(a) não poderá se prevalecer do presente Contrato para fins de isenção de impostos que poderão incidir sobre pagamentos recebidos à título do mesmo.*

*Do exposto, verifica-se que o contribuinte deixou indevidamente de oferecer à tributação os rendimentos recebidos da UNESCO nos anos-calendário 2002 e 2003, nos valores demonstrados a seguir.*

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 2ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 06-20.198, de 04 de dezembro de 2008 (fls. 87 a 90), que restou assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2002, 2003 RENDIMENTOS RECEBIDOS DA UNESCO.*

*São tributáveis os rendimentos recebidos da agência internacional especializada Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura - Unesco, por contribuinte residente no País, cujo contrato especifica que não se lhe aplica a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, adotada, a 21 de novembro de 1947, pela Assembléia Geral das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24 de Julho de 1963.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2002, 2003 MULTA ISOLADA. PERCENTUAL.*

*RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Em face do principio da retroatividade benigna, a multa isolada deve ser reduzida ao patamar de 50%.*

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 03/02/2009 (fl. 95). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 02/03/2009 (fl. 96).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que foi contratado pela Unesco para desenvolver programa de interesse do governo brasileiro, quando lhe foi informado que seus rendimentos seriam classificados como os dos demais funcionários internacionais, sem incidência do imposto de renda. Para o caso em debate, é desarrazoado aplicar a regra internacional, no tocante aos direitos trabalhista, e o direito interno, para o direito tributário. Ainda, se fosse para incidir o imposto de renda, deveria a fonte pagadora ter efetuado a retenção, cujo recolhimento era de sua competência. Por fim, o imposto lançado é impagável, alcançando 50% dos valores percebidos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 03/02/2009 (fl. 95), terça-feira, e interpôs o recurso voluntário em 02/03/2009 (fl. 96), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 05/03/2009, quinta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Pelos contratos de honorários juntados aos autos, especificamente os arts. V e VI dele, que versa sobre o estatuto jurídico do recorrente em face da UNESCO (fls. 10, 18 e 39), percebe-se que o recorrente não é funcionário da UNESCO, bem como seus rendimentos podem ser submetidos à incidência do imposto de renda. Transcrevem-se os artigos em foco:

### *V. ESTATUTO DO(A) CONTRATADO(A)*

*Este estatuto é contratual. O(A) Contratado(a) não está submetido(a) ao Estatuto e Regulamento do Pessoal aplicado ao Pessoal Internacional da UNESCO nem à Convenção que rege os Privilégios e a Imunidade.*

*A UNESCO exime-se de qualquer responsabilidade no caso em que terceiros venham a solicitar indenização de prejuízos ocasionados pelo(a) Contratado(a) no âmbito de ações realizadas na execução do presente Contrato.*

### *VI. DIREITOS E OBRIGAÇÕES DO(A) CONTRATADO(A)*

*Os direitos e obrigações do(a) Contratado(a) estão estritamente limitados aos dispositivos e às condições do presente Contrato. Assim, o(a) Contratado(a) não poderá se prevalecer de nenhum benefício, pagamento, subsídio, indenização ou pensão por parte da UNESCO, exceção feita aos pagamentos expressamente previstos neste Contrato. O(A) Contratado(a) não poderá se prevalecer do presente Contrato para fins de isenção de impostos que poderão incidir sobre pagamentos recebidos à título do mesmo.*

A presente controvérsia foi vivamente debatida no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ao final, prevaleceu a tese de que tais rendimentos são tributáveis, posição que foi consolidada e cristalizada na 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.* Ainda, com espeque no art. 72, caput e § 4º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (DOU de 23 de junho de 2009), deve-se ressaltar que os enunciados sumulares dos Conselhos de Contribuintes e do CARF são de aplicação obrigatória nos julgamentos de 2º grau, e aqui se aplica à espécie o verbete sumular em foco.

Se os rendimentos recebidos da Unesco devem ser tributados, entendo, de outra banda, que a omissão da tributação de tais rendimentos não pode gerar uma multa isolada pelo não pagamento do carnê-leão e uma multa vinculada ao imposto apurado no ajuste anual, com dupla penalidade.

No caso em que os rendimentos sujeitos ao carnê-leão são colacionados pela autoridade fiscal no ajuste anual, como ocorreu no caso em debate, a jurisprudência administrativa há muito assentou-se na impossibilidade da imputação de uma dupla penalidade pecuniária ao autuado pela omissão dos rendimentos recebidos de pessoa física, uma vinculada ao imposto devido (a multa de ofício vinculada ao imposto devido no ajuste anual, no percentual de 75% do imposto) e outra pelo não recolhimento do carnê-leão (multa de ofício isolada, tendo como base de cálculo o imposto não antecipado mensalmente – carnê-leão), ao fundamento de que a omissão dos rendimentos recebidos de pessoa física seria a base de cálculo para a apuração de imposto anual e daquele que deveria ter sido antecipado, com a multa de 75% incidente sobre cada uma das bases anteriores, sendo incabível uma mesma base de cálculo gerara uma dupla penalidade, em uma espécie de *bis in idem*. Para tanto, vejam-se as seguintes ementas:

**Acórdão nº CSRF/01-04.987, sessão de 15 de junho de 2004, relatora a conselheira Leila Maria Scherrer Leitão**

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.*

**Acórdão nº 102-48.216, sessão de 26 de janeiro de 2007, relator o conselheiro Antonio José Praga de Sousa**

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD - TRIBUTAÇÃO – São tributáveis os rendimentos decorrentes da prestação de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento –PNUD, quando recebidos por nacionais contratados no País, por faltar-lhes a condição de funcionário de organismos internacionais, este detentor de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária. (Acórdão CSRF 04-00.024 de 21/04/2005).*

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).*

**Acórdão nº 104-22.058, sessão de 06 de dezembro de 2006, relator o conselheiro Nelson Mallmann**

*RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - UNESCO/ONU - A isenção de imposto de renda sobre rendimentos pagos pelos organismos internacionais é privilégio exclusivo dos funcionários que satisfaçam as condições previstas na Convenção sobre Privilégio e Imunidades das Nações Unidas, recepcionada no direito pátrio pelo Decreto nº. 22.784, de 1950 e pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das*

*Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do Organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo nº. 10, de 1959, promulgada pelo Decreto nº. 52.288, de 1963. 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.*

*LEGITIMIDADE PASSIVA - Os Organismos Internacionais que possuem imunidade de jurisdição não se submetem à legislação interna brasileira, portanto deles não se pode exigir a retenção e o recolhimento do imposto de renda sobre valores pagos às pessoas físicas. Estas têm seus rendimentos sujeitos à tributação mensal, na forma de carnê-leão.*

*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. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).*

**Acórdão nº 106-16.124, sessão de 28 de fevereiro de 2007, relator o conselheiro José Ribamar Barros Penha**

*IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. REMUNERAÇÃO AUFERIDA POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD. TRIBUTAÇÃO – Estão sujeitos a tributação do Imposto de Renda os rendimentos auferidos junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD em contraprestação de serviço contratados em território nacional, uma vez não preenchida a condição de funcionário do organismo internacional.*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA CONCOMITANTE – É de ser afastada a aplicação de multa isolada concomitantemente com multa de ofício tendo ambas a mesma base de cálculo.*

No ponto, é de se afastar a multa isolada de 50% que incidiu sobre o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) não pago, com provimento do recurso voluntário.

Ainda, deve-se anotar que a ausência da retenção do imposto de renda pela UNESCO não tem o condão de exonerar a obrigação do contribuinte de ofertar os rendimentos à tributação, pois, ultrapassado o ano-calendário da retenção, como ocorreu no caso vertente, é legítima a imputação da omissão no beneficiário dos rendimentos, entendimento esse cristalizado na Súmula CARF nº 12: *Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.*

Por fim, quanto à argumentação de que o imposto lançado é impagável, essa não pode ser aqui acatada, pois, caso contrário, estaria o julgador administrativo afastando a aplicação da lei tributária ao caso concreto, sem qualquer respaldo legal.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR parcial provimento ao recurso para cancelar a multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão.

*Assinado digitalmente*

Giovanni Christian Nunes Campos