



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

Processo nº 14041.000261/2005-71
Recurso nº 153.910 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.076 – 2ª Turma Especial
Sessão de 27 de julho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente ELIZABETH MONTENEGRO BRAGA
Recorrida 4ª TURMA/DRJ BRASÍLIA/DF

Assunto: Normas de Administração Tributária

EXERCÍCIO: 2003

Ementa: EXAME DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL NA ESFERA ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO. NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

A apreciação de ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário. Em assim sendo, a observância estrita de tal delimitação quando da produção de decisório de 1ª instância não dá causa a sua nulidade sob a alegação de cerceamento do direito de defesa da autuada.

VEDAÇÃO AO CONFISCO. NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR.

O princípio de vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma legal, é dever da autoridade fiscal aplicá-la.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

EXERCÍCIO: 2003

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS. ISENÇÃO. ALCANCE.

A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD/ONU é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos em categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, com aprovação da Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da aludida

Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ORGANISMO INTERNACIONAL. NÃO RETENÇÃO NA FONTE. AUTUAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO.

A ONU goza de imunidade tributária fixada nas convenções assinadas pela República Federativa do Brasil. Ainda, mesmo que pudesse ser superado esse óbice, no caso vertente, cabível a incidência da **Súmula 1ºCC 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”*.

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.

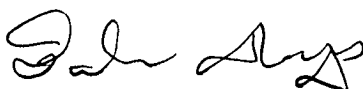
Está mansamente assentada na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada do carnê-leão não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício que incidiu sobre o imposto lançado, em decorrência da colação no ajuste anual do rendimento que deveria ter sido submetido ao recolhimento mensal obrigatório e não o foi, pois ambas têm a mesma base de cálculo.

Recurso voluntário provido em parte.

Preliminares rejeitadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros da Segunda Turma Especial da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NÃO ACATAR as preliminares suscitadas pela interessada e no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário interposto, para excluir tão-só a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão. Vencido o Conselheiro Sérgio Galvão Ferreira Garcia (suplente convocado), que, quanto ao mérito, negava provimento total ao recurso.



VALÉRIA PESTANA MARQUES - Presidente e Relatora

FORMALIZADO EM: 28 SET 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Ana Paula Locoselli Erichsen, Núbia Moreira Barros Mazza (suplente convocada), Renato Coelho Borelli (suplente convocado) e Sidney Ferro Bastos.

Relatório

Conforme relatório constante do Acórdão proferido na 1ª instância administrativa de julgamento, fls. 127/130:

Contra a contribuinte em epígrafe foi lavrado, por AFRF da DRF/Brasília/DF, o Auto de Infração de fls. 90 a 104, referente ao Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, exercício 2003, ano-calendário 2002, que lhe exige o pagamento de crédito tributário no valor de R\$ 42.311,13, assim constituído: (em Reais)

<i>Imposto</i>	<i>16.572,60</i>
<i>Juros de Mora (cálculo até 28/02/2005)</i>	<i>5.212,08</i>
<i>Multa Proporcional (passível de redução)</i>	<i>12.429,45</i>
<i>Multa Exigida Isoladamente</i>	<i>8.097,00</i>
<i>Total do Crédito Tributário</i>	<i>42.311,13</i>

O referido lançamento teve origem na constatação das seguintes infrações:

a) Omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, no valor de R\$ 60.264,00, recebidos de Organismos Internacionais (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD/ONU), informados indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis na DIRPF/2003;

Enquadramento legal: arts. 1º a 3º e 8º da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º a 4º da Lei nº 8.134, de 1990; art. 6º da Lei nº 9.250, de 1995; art. 1º da Lei nº 10.541, de 2002; arts. 55, VII e 995 do RIR/1999; arts. 22 e 23 da IN SRF nº 073, de 1998 e arts. 21 e 22 da IN SRF nº 208, de 2002.

b) Multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, sobre os rendimentos do trabalho recebidos de Organismos Internacionais, caracterizada pela constatação de que os rendimentos foram declarados como isentos e não tributáveis na DIRPF/2003.

Enquadramento legal: art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c arts. 43 e 44, §1º, III da Lei nº 9.430, de 1996; art. 957, parágrafo único, III do RIR/1999; art. 22 da IN SRF nº 073, de 1998 e art. 21 da IN SRF nº 208, de 2002.

(...)

A par dos fundamentos expressos no aludido decisório, fls. 130/138, foi o lançamento questionado considerado procedente, por unanimidade de votos, consoante as ementas a seguir transcritas:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS (PNUD), PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – 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 EXIGIDA ISOLADAMENTE (CARNÊ-LEÃO) – A multa de lançamento de ofício é exigida isoladamente no caso de pessoa física sujeita ao recolhimento mensal obrigatório do imposto (carnê-leão) que deixar de fazê-lo.

A ciência de tal julgado se deu por via postal em 01/08/2006, consoante o AR – Aviso de Recebimento – de fl. 141.

À vista disso, foi protocolizado, em 24/08/2006, recurso voluntário dirigido ao então Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 142/162, no qual o pólo passivo questiona a exação procedida.

Na peça recursal a contribuinte, depois de reproduzir as ementas proferidas no julgamento dos presentes autos em 1ª instância, discrimina as infrações imputadas-lhe e seus valores, as datas relativas ao conhecimento e à impugnação do crédito tributário contestado, assim como demonstra a tempestividade do recurso voluntário interposto.

Acusa, ainda, a apresentação mediante os elementos de fls. 163/167 de bens em arrolamento para garantia de instância, conforme exigência da lei.

Aduz, então, em apertadíssima síntese, que:

– as razões de defesa expendidas em sede de impugnação estão sendo reiteradas, considerando sua juridicidade e fundamentação;

– a autoridade julgadora de 1º grau ao ressaltar seu caráter vinculado e ao delimitar sua competência na apreciação dos argumentos opostos pela então impugnante, não assegurou o exame aprofundado das alegações na ocasião apresentadas, contrariando, assim, o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa;

– é dever da Administração, com fulcro na doutrina, no art. 53 da Lei n.º 9.784/1999, e em precedentes judiciais, cujas ementas transcreve, anular seus próprios atos, se eivados de ilegalidade;

– estando-lhe assegurado o preceito constitucional da legalidade cerrada, consoante o art. 153, I, da CF, não admite a manutenção de exação fiscal sem a expressa designação do tributo exigido e sua hipótese de incidência;

– inova a Administração Tributária, sobretudo, quando lhe exige o IR sobre a forma de carnê-leão não recolhido, haja vista a enumeração restrita pela legislação dos casos em que o recolhimento se faça por iniciativa do próprio contribuinte.

– A seguir, a litigante invocando julgados administrativos diversos proferidos em 2ª instância sobre o assunto em tela, rebate pontos diversos do decisório de 1º grau para ao final, com a reprodução de excerto de sua peça impugnatória, reafirmar que: “a) não houve omissão do impugnante dos rendimentos recebidos; b) goza de imunidade com base no Art.5º da Lei 4.506/64; c) era à época funcionária do quadro do PNUD; d) não é obrigada ao recolhimento mensal

do Carnê-Leão, pelo fato de seus rendimentos não serem provenientes de pagamentos efetuados por pessoa física domiciliada no País e por terem sido realizados por entidade com personalidade pública de direito internacional (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, agência multilateral do sistema das Nações Unidas)''.

Questiona, ainda, a legalidade da exigência concomitante da multa isolada com a multa proporcional aplicada-lhe *ex officio* e toma a totalidade da exação em lide como excessivamente onerosa e revestida de caráter confiscatório, o que considera vedado pela Constituição da República.

Por fim, *ad argumentandum*, requer, com fulcro no art. 112 do Código Tributário Nacional, a interpretação da legislação tributária na forma que lhe seja mais favorável, trazendo à baila, em caso contrário, questões como a segurança jurídica e a equidade, também previstas no texto constitucional.

É o relatório.



Voto

Conselheira Valéria Pestana Marques, Relatora

De plano, cumpre ressaltar que a teor do art. 6º da Portaria do Ministro da Fazenda n.º 256, de 22 de junho de 2009, a qual aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), foram recepcionados e convalidados todos os atos e procedimentos das câmaras e turmas dos Conselhos de Contribuintes e das turmas da CSRF, bem como aqueles realizados com base em Portaria anterior do Ministro da Fazenda – aquela de n.º 41, de 17 de fevereiro de 2009.

Isto posto, é de se esclarecer, ainda, o descabimento da análise de qualquer premissa que vincule a obrigatoriedade do arrolamento de bens pelo contribuinte, em valor equivalente a 30% (trinta por cento) do montante em lide, com o fito de garantir seu direito de interposição de recurso voluntário contra julgados administrativos de 1ª instância, haja vista tratar-se de tema totalmente superado de acordo com o decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.976, de 2007, acolhida pela então Secretaria da Receita Federal por meio do Ato Declaratório Interpretativo n.º 9, também de 2007.

Em assim sendo, noticie-se que o recurso de fls. 142/162 há de ser tomado como tempestivo, mediante o cotejo do AR de fl. 141 com o carimbo de recepção apostado à fl. 142. Estando dotado, ainda, dos demais requisitos formais de admissibilidade, dele conheço.

Dessa forma, passo a enfrentar as alegações de defesa contidas na peça recursal, salientando que algumas questões preliminares merecem, de plano, serem abordadas.

1) PRELIMINARES

1.1) DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E NULIDADE DO ACÓRDÃO DE 1ª INSTÂNCIA

Preambularmente, sobre o assunto, há que se considerar decorrer o direito ao contraditório da Constituição Federal, artigo 5º, inciso LV, que tem a seguinte redação:

Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.(grifei)

Ou seja, concluída a fase investigatória do lançamento, na qual o trabalho fiscal consiste no exame de dados em confronto com os documentos que lhe deram suporte e, ainda, na requisição junto ao contribuinte fiscalizado de todos os elementos e provas de que o Fisco necessite para formar a sua convicção no tocante à matéria alvo do procedimento, passa-se à fase chamada processual, que se materializa com a formalização do lançamento e sua ciência ao sujeito passivo. A partir daí é que ocorre a fase litigiosa do procedimento, que, a seu turno, se instaura com a impugnação do contribuinte a este ato administrativo, conforme preceituado no art. 14 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal – o PAF.



Dessa forma, só há que se falar em princípio da ampla defesa após a apresentação tempestiva de impugnação ao lançamento, a qual instaura o contraditório. Antes, não há litígio, não há contraditório. Existe, apenas, uma ação fiscal sendo levada a efeito, de ofício, pela Fazenda Nacional que, como atividade privativa que é da autoridade tributária, poderá ser desenvolvida até mesmo sem seu compartilhamento obrigatório com o sujeito passivo da obrigação tributária.

Ressalte-se, por oportuno, que, nos autos em questão, a oportunidade de defesa foi regularmente oferecida, e, plenamente, exercida pela contribuinte atuada que, ao inaugurou o contraditório por meio da apresentação da tempestiva impugnação de fls. 107/123, a qual deu ensejo à elaboração do julgado de 1º grau, fls. 125/138, ora recorrido.

Acerca da afirmada nulidade de tal decisório, haja vista que, no entender da peticionária, quando a autoridade de 1ª instância delimita sua competência na apreciação da lide instaurada impinge-lhe o cerceamento do seu direito de defesa, é de se observar que o balizamento da competência do julgador administrativo informado em 1º grau esbarra, tão-só, em sua impossibilidade de pronunciar-se a respeito da conformidade da lei validamente editada pelo Poder Legislativo, a ponto de declará-la inconstitucional ou inaplicável, procedimento este exclusivamente reservado ao Poder Judiciário.

Neste contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor quanto a sua validade.

Em verdade, o julgamento administrativo, segundo o sistema de autocontrole da legalidade dos atos administrativos, consiste simplesmente em examinar se os lançamentos fiscais efetuados são consentâneos com as normas legais tributárias em vigor.

Tanto assim, que no âmbito do então 1º Conselho de Contribuinte, restou tal temática sumulada:

Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (grifei)

Considerando que, afora tal aspectos, todas as alegações de defesa apresentadas em 1º grau foram devidamente enfrentadas no acórdão guerreado, não é de se cogitar no cerceamento do amplo direito de defesa da contribuinte, muito menos de se falar em ilegalidade ou nulidade do referido julgado.

Preliminar rejeitada.

1.2) DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA EXAÇÃO E DO DESRESPEITO A OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS VIGENTES

No tocante especificamente à suposta violação da proibição de confisco, em face de suposta onerosidade da exação constituída, cumpre esclarecer que este é direcionado para cada uma das esferas legislativas, seja da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. E, como norma programática dirigida ao Poder Legislativo que é, deverá por ele ser observada quando da elaboração das leis.

Em assim sendo, o aludido princípio constitucional há que orientar a feitura das leis, e neste momento, sim, não pode ser dado ao tributo conotação de confisco, sob pena de deixarem de integrar o mundo jurídico, por serem declaradas inconstitucionais.

Com relação ao verbete “confisco”, afirma De Plácido e Silva em “Vocabulário Jurídico”, 3ª Edição, página 505: “é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido do ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei. Em regra, pois, o confisco se indica uma punição. Quer isto dizer que sua imposição, ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do erário público. Por esta forma, o confisco ou confiscação pode ser total ou parcial ... O confisco se efetiva preliminarmente pela apreensão ou pelo seqüestro. Mas não pode ser tomado por nenhuma destas medidas judiciais. Ele é, em verdade, o ato de adjudicação dos bens ao patrimônio do Estado, em virtude de determinação legal ou qualquer outro ato que o autorize”.

Dessa forma, no dizer daquele autor, o confisco pressupõe a existência de bens seqüestrados e adjudicados, o que não ocorreu no presente caso, no qual, apenas, está-se exigindo da autuada o recolhimento de tributo e penalidade previstos em normas jurídicas integrantes inquestionavelmente da legislação de regência sobre a matéria tributária em lide.

Portanto, nesse aspecto, a Peça Fiscal questionada não há que merecer qualquer reparo.

Da mesma forma, no diapasão do exposto no item anterior do presente voto – ausência de competência da autoridade administrativa para a apreciação de matéria de ordem constitucional - não cabem prosperar as assertivas da litigante de inobservância de alguns outros princípios constitucionais no caso em tela, tais como a proporcionalidade e a razoabilidade, a segurança jurídica e a equidade.

Assim sendo, afasto todas as preliminares argüidas pela peticionária em sede de recurso.

2) MÉRITO

Isto posto, cumpre salientar que o litígio instaurado versa sobre exigência de IRPF lançado sobre valores recebidos pela contribuinte como decorrência de serviços prestados em território brasileiro a organismo internacional (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD/ONU), por ela declarados como rendimentos isentos/não-tributáveis. Exige-se também a multa de ofício isolada pela falta de recolhimento mensal obrigatório do IRPF sobre tais rendimentos.

A matéria de fundo era suficientemente conhecida do então Primeiro Conselho de Contribuinte, sendo que a jurisprudência predominante esta refletida **nos mais recentes** acórdãos da antiga 4ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a saber:

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Data da Sessão: 19/09/2007



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

PNUD - ISENÇÃO - ALCANCE - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD, Agência Especializada da ONU, restringe-se 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.

.....
(Acórdão CSRF/04-00.676) (grifei)

Peço aqui vênha para adotar, como razões de decidir, os fundamentos da Ilustre Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, então Presidente da 4a. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, manifestados em declaração de voto no Acórdão nº 104-20.451 de 23/02/2005, *in verbis*:

.....
A solução da lide requer a análise sistemática de toda a legislação que rege a matéria, e não apenas a invocação de alguns dispositivos legais que, citados de forma isolada, podem induzir o Julgador a uma conclusão precipitada, divorciada da 'ultima ratio' que norteia a concessão da isenção em tela.

O artigo 5º da Lei nº 4.506/64, reproduzido no artigo 23 do RIR/94 e no artigo 22 do RIR/99, assim estabelece:

'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' (grifei)

Quanto aos incisos I e III, não há dúvida de que são dirigidos a estrangeiros, sejam eles servidores diplomáticos, de embaixadas, de consulados ou de repartições de outros países.

No que tange ao inciso II, este menciona genericamente os 'servidores de organismos internacionais', nada esclarecendo sobre o seu domicílio, o que conduz a uma conclusão precipitada de que dito dispositivo incluiria os domiciliados no Brasil.

Entretanto, o parágrafo único do artigo em tela faz cair por terra tal interpretação, quando determina que, relativamente aos demais rendimentos produzidos no Brasil, os servidores citados no inciso II são contribuintes como residentes no estrangeiro. Ora, não haveria qualquer sentido em determinar-se que um cidadão brasileiro, domiciliado no País, tributasse rendimentos como sendo residente no exterior, donde se conclui que o inciso II, ao contrário do que à primeira vista pareceria, também não abrange os domiciliados no Brasil.

Assim, fica demonstrado que o art. 5º da Lei nº 4.506/64, acima transcrito, não contempla a situação do Recorrente – brasileiro residente no Brasil.

Ainda que pudesse ser aplicado a um nacional residente no País – o que se admite apenas para argumentar –, o dispositivo legal em foco é claro ao determinar que a isenção concedida aos servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte tem de estar prevista em tratado ou convênio.

Nesse passo, tratando-se de rendimentos pagos pelo PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, verifica-se a existência do '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 23/09/1966, que assim prevê:

'ARTIGO V

Facilidades, Privilégios e Imunidades.

1. O Governo, 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 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';*
- c) com respeito à Agência Internacional de Energia Atômica o 'Acordo sobre Privilégios e Imunidades da Agência Internacional de Energia Atômica' ou, enquanto tal Acordo não*

for aprovado pelo Brasil, a 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas'. (grifei)

Ressalte-se que o PNUD é um programa das Nações Unidas, e não uma das suas Agências Especializadas que, conforme a própria 'Convenção sobre Privilégios Imunidades das Agências Especializadas', são: Organização Internacional do Trabalho, Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura, Organização Mundial de Saúde, Associação Internacional de Desenvolvimento, Corporação Financeira Internacional, Fundo Monetário Internacional, Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento, Organização de Aviação Civil Internacional, União Internacional de Telecomunicações, União Postal Universal, Organização Meteorológica Mundial e Organização Marítima Consultiva Intergovernamental.

Sendo o PNUD um programa específico da Organização das Nações Unidas, as respectivas facilidades, privilégios e imunidades devem seguir os ditames, conforme comando do artigo V.I.a, acima, da 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas'. Esta, por sua vez, foi firmada em Londres, em 13/02/1946, e promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 16/02/1950. Dita Convenção assim prevê:

'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 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.' (grifei)

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 serviço militar; 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 ora enfocada 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.*

Assim, fica claro que as vantagens e isenções – inclusive do imposto sobre salários e emolumentos – relacionadas no artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas não são dirigidas aos brasileiros residentes no Brasil, restando perquirir-se sobre que categorias de funcionários seriam beneficiárias de tais facilidades. A resposta se encontra no próprio artigo V da Convenção da ONU, na Seção 17, que a seguir se recorda:

'ARTIGO V

Funcionários



Seção 17. O Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários ao 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 será comunicado periodicamente aos Governos dos Membros.'

*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 4.506/64 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.***

Destarte, verifica-se que o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas harmoniza-se perfeitamente com Inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506/64 (transcrito no início deste voto), já que ambos prevêem isenção do imposto de renda apenas para os 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 ou mesmo lógico para que usufruam as mesmas vantagens relacionadas no artigo V da Convenção da ONU, muito menos para que seja pinçado, dentre os diversos benefícios, o da 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 aufram 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. Tal constatação é corroborada pela melhor doutrina, aqui representada por Celso D. de Albuquerque Mello, no seu 'Curso de Direito Internacional Público' (11a edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, pp. 723 a 729):

'Os funcionários internacionais são um produto da administração internacional, que só se desenvolveu com as organizações internacionais.

Estas, como já vimos, possuem um estatuto interno que rege os seus órgãos e as relações entre elas e os seus funcionários. Tal fenómeno fez com que os seus funcionários aparecessem como uma categoria especial, porque eles dependiam da organização internacional, bem como o seu estatuto jurídico era próprio. Surgia assim uma categoria de funcionários que não dependia de qualquer Estado individualmente.

(...)

Os funcionários internacionais constituem uma categoria dos agentes e são aqueles que se dedicam exclusivamente a uma organização internacional de modo permanente. Podemos defini-los como sendo os indivíduos que exercem funções de interesse internacional, subordinados a um organismo internacional e dotados de um estatuto próprio.

O verdadeiro elemento que caracteriza o funcionário internacional é o aspecto internacional da função que ele desempenha, isto é, ela visa a atender às necessidades internacionais e foi estabelecida internacionalmente.

(...)

A admissão dos funcionários internacionais é feita pela própria organização internacional sem interferência dos Estados Membros. (...).

O funcionário é admitido na ONU para um estágio probatório de dois anos, prorrogável por mais um ano. Depois disto, há a nomeação a título permanente, que é revista após 5 anos. (...).

A situação jurídica dos funcionários internacionais é estatutária e não contratual (...) Já na ONU o estatuto do pessoal (entrou em vigor em 1952) fala em nomeação, reconhecendo, portanto, a situação estatutária dos seus funcionários. Este regime estatutário foi reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas, mas que o amenizou, considerando que os funcionários tinham certos direitos adquiridos (ex.: a vencimentos). (...)

Os funcionários internacionais, como todo e qualquer funcionário público, possuem direitos e deveres. (...)

Os funcionários internacionais, para bem desempenharem as suas funções, com independência, gozam de privilégios e imunidades semelhantes às dos agentes diplomáticos. Todavia, tais imunidades diplomáticas só são concedidas para os mais altos funcionários internacionais (secretário-geral, secretários-adjuntos, diretores-gerais etc.). É o Secretário-Geral da ONU quem declara quais são os funcionários que gozam destes privilégios e imunidades.

Cabe ao Secretário-Geral determinar quais as categorias de funcionários da ONU que gozarão de privilégios e imunidades. A lista destas categorias será submetida à Assembléia Geral e 'os



nomes dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos governos membros'. Os privilégios e imunidades são os seguintes: a) 'imunidade de jurisdição para os atos praticados no exercício de suas funções oficiais'; b) isenção de impostos sobre salários; c) a esposa e dependentes não estão sujeitos a restrições imigratórias e registro de estrangeiros; d) isenção de prestação de serviços; e) facilidades de câmbio como as das missões diplomáticas; f) facilidades de repatriamento, como as missões diplomáticas, em caso de crise internacional, estendidas à esposa e dependentes; g) direito de importar, livre de direitos, 'o mobiliário e seus bens de uso pessoal quando da primeira instalação no país interessado'.

Além dos privilégios e imunidades acima, o Secretário-geral e os subsecretários-gerais, bem como suas esposas e filhos menores, 'gozarão dos privilégios, imunidades, isenções e facilidades concedidas, de acordo com o direito internacional, aos agentes diplomáticos.

Os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos seguintes privilégios e imunidades: 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 funções'; c) 'inviolabilidade de todos os papéis e documentos; d) 'direito de usar códigos e de receber documentos e correspondência em malas invioláveis' para se comunicar com a ONU; e) facilidades de câmbio; f) quanto às 'bagagens pessoais, as mesmas imunidades e facilidades concedidas aos agentes diplomáticos'. (grifei)

Como se pode constatar, a doutrina mais abalizada, acima colacionada, não só reconhece a existência, dentro da ONU, de dois grupos distintos – funcionários internacionais e técnicos a serviço do Organismo – como identifica o conjunto de benefícios com que cada um dos grupos é contemplado, deixando patente que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos não figura dentre os privilégios e imunidades concedidos aos técnicos a serviço da ONU que não sejam funcionários internacionais.

Diante do exposto, constatando-se que o interessado não é funcionário internacional pertencente ao quadro estatutário da ONU, incluído em lista fornecida pelo seu Secretário-Geral, mas sim técnico residente no Brasil, a serviço do PNUD, não há como lhe conceder a isenção pleiteada (...)."

Os brilhantes fundamentos transcritos aplicam-se integralmente ao presente caso.

Reitere-se, outrossim, que as pessoas que prestam serviço em projetos realizados por organismos internacionais no Brasil, contratados no território Nacional, não são funcionários da Organização das Nações Unidas. Ou são prestadores de serviços autônomos ou são empregados celetistas em função das características trabalhistas com que desempenham

suas atividades. Neste caso, conforme asseverou o insigne Conselheiro Jose Ribamar Penha Barros no Acórdão nº CSRF/04-0.209: “... não é pelo fato de não receberem o devido amparo da legislação do trabalho que a relação laboral vai se tornar estatutária ... a legislação tributária a respeito da isenção não acolhe interpretação extensiva ... À vista do exposto, a conclusão inevitável é que os prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território brasileiro por tempo ou projeto certos não são funcionários internacionais da ONU. Não sendo funcionários não há com estender a estes trabalhadores a isenção do imposto de renda sobre as remunerações advinda de tais contratos, aos exatos termos que a eles não se aplica à isenção do IPI e ICMS na aquisição de veículos”.

De outra banda, as alegações de violação de princípios constitucionais, estribadas em posicionamentos precedentes do então Conselho de Contribuintes sobre a matéria devem ser também afastadas: a uma, porque o citado colegiado deixou pacificado o entendimento em desfavor da pretensão recursal; a duas, porque decisões pretéritas do aludido Conselho não têm o condão de vincular o julgador em decisões futuras, pois aquelas somente valem para as partes do processo administrativo fiscal original.

A recorrente pugnou, ainda, pela impropriedade da discussão acerca da responsabilização pelo não recolhimento do IRRF, em face da imunidade tributária que defende para si e para sua fonte pagadora.

A autuação em tela todavia não têm qualquer contradição com a legislação tributária de regência dos organismos internacionais no Brasil, pois os estados estrangeiros e organismos internacionais gozam de ampla imunidade, quer jurisdicional, quer em face de imposições administrativas. Ainda, mesmo que fosse possível imputar alguma sujeição passiva tributária à ONU, incidiria na espécie a **Súmula 1º CC 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*”.

Nos termos do art. 29 do Regimento Interno do Conselho, as súmulas têm aplicação obrigatória, razão pela qual deixo de acolher a pretensão recursal.

Já, quanto à exigência cumulativa da multa isolada, por falta de recolhimento do carnê-leão, com a multa de ofício, é de se verificar a redação vigente, à época do lançamento, do dispositivo utilizado como fundamento legal para tanto, qual seja o art. 44, da Lei 9.430, de 1996, in verbis:

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 setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

.....
III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

Da leitura do dispositivo transcrito, pode-se concluir facilmente que se previa duas espécies de multa imponíveis ao contribuinte: a multa de 75% por falta de pagamento, falta de declaração ou por declaração inexata e a multa qualificada de 150% em casos de evidente intuito de fraude.

O § 1º vem apenas explicitar a forma de cobrança das multas definidas no *caput*, posto que cabem ser cobradas juntamente com o imposto devido ou isoladamente.

Verificado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), sobre rendimentos que também foram objeto de lançamento do lançamento de ofício, ou seja, havendo a dupla incidência da penalidade sobre a mesma base de cálculo, a multa isolada não deve prevalecer. Essa é a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (Acórdão CSRF/04-00.832 - Data da Sessão: 04/03/2008) (grifei)

Destarte, a multa isolada cabe ser excluída do lançamento.

De outra banda, é de se registrar que apuração de infrações em auditoria fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração e, por conseguinte, aplicar a multa de ofício proporcional de 75% nos termos então vigentes do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, como no presente caso.

3) CONSIDERAÇÕES FINAIS

Finalizando, cabe esclarecer que julgados do poder judiciário, em cujos processos o autuado não participe como impetrante ou litisconsorte, não têm efeito vinculante nas decisões dos Órgãos do Poder Executivo. Para estes vale tão-somente o que está prescrito no art. 102, § 2º, da Constituição Federal, ressalvado o disposto no art. 2º do Decreto nº 2.346, de 1997, a saber:

Constituição Federal:

Art. 102 – (...)

§ 2º - As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos

demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo."(grifei)

Decreto nº 2.346, de 1997:

Art. 2º - Firmada jurisprudência pelos Tribunais Superiores, a Advocacia-Geral da União expedirá súmula a respeito da matéria, cujo enunciado deve ser publicado no Diário Oficial da União, em conformidade com o disposto no art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Já, no que concerne à citação ou à reprodução de ementas de Acórdãos exarados pelo então Colendo Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tanto pela autuada, quanto por esta relatora, é de se esclarecer que tais elementos, apesar de sua inestimável validade no enriquecimento e na ilustração dos debates, não podem ser tomados como normas complementares da legislação tributária, nos moldes estabelecidos pelo art. 96 do precitado CTN, em função da inexistência de norma legal que lhes confira efetividade de caráter normativo.

4) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, **voto no sentido rejeitar** as preliminares suscitadas pela recorrente, e, **no mérito**, em **dar provimento parcial** ao recurso interposto para excluir tão-só a multa isolada constituída pela falta de recolhimento do carnê-leão.

Sala das Sessões, em 27 de julho de 2009.



VALÉRIA PESTANA MARQUES - Relatora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: **14041.000261/2005-71**
Recurso nº: **153910**

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº **2802-00.076**.

Brasília/DF, 28 SET 2009

VALÉRIA PESTANA MARQUES
Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional