MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	14041.000745/2005-10
Recurso nº	153.554 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2003
Acórdão nº	104-22.431
Sessão de	24 de maio de 2007
Recorrente	JOSÉ NETO DA SILVA
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - UNESCO - ISENÇÃO - ALCANCE - 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.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO - Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ NETO DA SILVA.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

HELOÍSA GUARITA SOUZA

Relatora

FORMALIZADO EM: 11 JUL 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Gustavo Lian Haddad, Antonio Lopo Martinez, Marcelo Neeser Nogueira Reis e Remis Almeida Estol.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 91/99) lavrado contra JOSÉ NETO DA SILVA, CPF/MF nº 033.683.271-00, para exigir crédito tributário de IRPF no valor total de R$ 32.274,15, em 15.09.2005, decorrente de: (a) omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior e (b) multa isolada por falta de recolhimento do IRPF a título de carnê leão, no ano-calendário de 2002, exercício de 2.003.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 101/105), o Contribuinte declarou indevidamente como isentos ou não tributáveis, rendimentos recebidos de organismo internacional – UNESCO -, uma vez que só fariam jus à isenção do artigo 22, do RIR/99 os funcionários da ONU pertencentes às categorias para as quais se aplicam as disposições do artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, o que não seria o caso do Contribuinte autuado.

Intimado por AR em 27 de outubro de 2.005 (fls. 106), o Contribuinte apresentou sua impugnação em 25 de novembro (fls. 107/111), em que defende que os servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte estão isentos do imposto de renda, categoria na qual se incluiria, reportando-se à jurisprudência que apoiaria sua tese.

Examinando tais razões, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília, por intermédio de sua 3ª Turma, à unanimidade de votos, manteve integralmente a exigência inicial. Trata-se do acórdão nº 03-17.600, de 10.05.2006 (fls. 115/123), cujos principais fundamentos de decidir estão condensados na sua ementa:

> *"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*
>
> *Exercício: 2003*
>
> *Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS (UNESCO) – 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.*
>
> *Lançamento Procedente."*

Intimado de tal conclusão, por AR, em 02 de junho de 2006 (fls. 126), o Contribuinte interpôs recurso voluntário, em 21 de junho (fls. 127/140), em que alega, em síntese que:

a) é funcionário de organismo internacional de que o Brasil participa, enquadrando-se, assim, na isenção do IRPF de que trata o artigo 22, inciso II, do RIR/99;

b) da interpretação da norma legal, constata-se que o rendimento do trabalho isento não foi especificado, nele incluindo-se o oriundo do trabalho assalariado ou não, com ou sem vínculo empregatício;

c) esse é o posicionamento da própria Receita Federal, reiteradamente exposto no seu Manual aos contribuintes de "Perguntas e Respostas", destacando a pergunta 172, do IRPF/1995 e a de número 133, do IRPF/2002;

d) na mesma linha vem decidindo a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme acórdão CSRF/01-04.131;

e) deve-se respeito às normas das Convenções e Tratados Internacionais, devendo-se considerar no caso concreto as diretrizes do Decreto nº 52.288/63 e do Decreto nº 59.308, de 1966, os quais não traçam distinções entre as categorias de funcionários – peritos de assistência técnica e agentes, para efeito da aplicabilidade dos benefícios fiscais;

f) o Parecer CST nº 897, de 31.10.1973 corroboraria sua tese, bem como o Parecer Normativo nº 717, de 06.04.1979 e o Parecer Normativo nº 03, de 28.08.1996;

g) de acordo com tais Pareceres, os funcionários de organismos internacionais não teriam a conotação restritiva dada pela decisão recorrida, os quais consideram como rendimentos tributáveis apenas aqueles recebidos por hora trabalhada, o que não é o caso em tela;

h) quanto à elaboração da "lista" com a indicação dos funcionários do organismo internacional, sustenta ser obrigação da pessoa jurídica, não podendo ser transferida para o Contribuinte.

Informação fiscal de fls. 217 dá conta de que o Recorrente não dispõe de bens e direitos, conforme análise da sua última declaração de pessoa física, razão pela qual se deu seguimento ao recurso, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 32, do Decreto nº 70.235/72, introduzido pela Lei nº 10.522/2002.

É o Relatório.

Voto

Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso é tempestivo (fls. 127/140) e preenche o seu pressuposto de admissibilidade, frente à inexistência de bens e direitos a serem arrolados, conforme atestado às fls.217 pela autoridade administrativa preparadora de primeira instância, enquadrando-se, assim, no permissivo do § 2º, do artigo 32, do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 10.522/2002. Dele, pois, tomo conhecimento.

Não há preliminares argüidas.

No mérito, a discussão está centrada na correta identificação da natureza jurídica dos rendimentos recebidos pelo Contribuinte da UNESCO, uma Agência Especializada, durante o ano-calendário de 2002 e, conseqüentemente, na definição dos efeitos tributários daí decorrentes, para fins de incidência ou não do IRPF.

Sustenta o Recorrente que seus rendimentos seriam isentos, já que existiria um vínculo empregatício entre ele e a UNESCO, procurando demonstrar, pois, que o seu tratamento tributário deve ser o de funcionário de organismo internacional, o qual goza de isenção tributária. Fundamenta-se, especialmente, em convenção internacional – em especial, no Decreto nº 52.288, de 24.07.1963 – em jurisprudência administrativa, em especial da CSRF, e em atos administrativos expedidos pela própria Secretaria da Receita Federal.

A matéria aqui tratada não é nova nesse Conselho. Já foi muito discutida e vem passando por interpretações diferentes ao longo do tempo em que os estudos vão se aprofundando. Por isso, realmente, assiste razão ao Contribuinte quando destaca precedentes desse Conselho, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, favoráveis à sua tese. Porém, não é mais esse o entendimento hoje predominante.

Aliás, lembre-se que o direito é dinâmico, está em constante evolução e sua interpretação é um ato subjetivo, influenciado pelos valores e convicções pessoais de cada julgador/intérprete, o qual, todavia, deve sempre se ater aos princípios e regras de interpretação do sistema normativo. Dentro desses limites, sua convicção é livre e mutável. Exemplo mais evidente dessa assertiva são as corriqueiras mudanças de posição jurisprudencial promovidas pelas nossas mais altas Cortes de Justiça Nacional – STF e STJ. A esse respeito, mais não precisa ser dito.

Desde logo, pois, é de se fixar as conclusões hoje adotadas por esse Conselho de Contribuintes a respeito do tema, às quais me filio:

> *"IRPF - PNUD - ISENÇÃO - 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 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/04-00.194**, de 14.03.2006, Rel. Conselheiro Romeu Bueno de Camargo – grifos nossos)

"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/04-00.080**, de 22.09.2005, Rel. Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão - grifos nossos)

"IRPF - PNUD - ISENÇÃO - EXERCÍCIO DE 2003 - 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."* (**Acórdão nº 104-21.834**, de 17.08.2006, Rel. Conselheiro Oscar Luiz Mendonça de Aguiar – grifos nossos)

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. REMUNERAÇÃO AUFERIDA POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD. TRIBUTAÇÃO - São detentores de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária os ***funcionários de organismos internacionais*** *com os quais o Brasil mantém acordo, em especial, da Organização das Nações Unidas e da Organização dos Estados Americanos, situações não extensivas aos prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território nacional. Neste caso, por faltar-lhes a condição de funcionário, a remuneração advinda em face de tais contratos não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal (CSRF/04-0.209)."* (**Acórdão nº 106-15.935**, de 20.10.2006, Rel. Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito – grifos nossos)

"IRPF - PNUD - PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO BRASIL - TÉCNICO, PERITO OU CONTRATADO PARA PRESTAR SERVIÇOS, COM OU SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO - ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA - INEXISTÊNCIA - A isenção do imposto de renda sobre salário e emolumentos de que tratam a Seção 18 do Artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas e a 19ª Seção do

> *Artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, diz respeito apenas à* ***funcionários efetivos*** ***do quadro permanente de pessoal das Nações Unidas (funcionários internacionais), regidos por Estatuto próprio e admitidos mediante concurso, que se submetem à estágio probatório e regime disciplinar específico, com direito a férias, promoção na carreira, aposentadoria e pensão para seus dependentes****. Os técnicos, peritos e demais contratados para prestação de serviços, com ou sem vínculo empregatício, não se equiparam a funcionários ou servidores efetivos do quadro permanente da ONU para fins de isenção da isenção do imposto de renda sobre seus salários, por expressa disposição da Seção 22 do Artigo VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, que, ao contrário do que estabeleceu na Seção 18, alínea "b", relativamente aos funcionários internacionais, não incluiu no rol dos privilégios dos técnicos, peritos e contratados a isenção do imposto de renda, não lhes sendo, portanto, aplicável a isenção de que trata o art. 23, inc. II, do RIR/94, e seu correlato art. 22, inc. II, do RIR/99."* (**Acórdão nº 102-46.487**, de 16.09.2004, Relator Designado Conselheiro José Oleskovicz – grifos nossos)

Veja-se, portanto, que o ponto central para a definição da tributação pelo IRPF desses valores recebidos de organismos internacionais está na caracterização ou não, caso a caso, de cada beneficiário desses rendimentos como "funcionário" da agência especializada.

Essa linha de raciocínio tem a sua construção a partir da interpretação do artigo 5º, inciso II, e parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, matriz legal do artigo 22, do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999, e de cláusulas da "Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas", promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/1963, a saber:

> *"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."***
>
> (destaques nossos)

- DISPOSITIVOS DA CONVENÇÃO:

"ARTIGO 6º

FUNCIONÁRIOS

18ª Seção

Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários nos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º. *Comunicá-las aos Governos de todos os países partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações Unidas.* ***Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados.***

19ª Seção

Os funcionários *das agências especializadas:*

...

b) gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos, a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas às de que gozam os funcionários das Nações Unidas;

...

22ª Seção

Os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários apenas no interêsse das agências especializadas, e não para benefício pessoal dos próprios indivíduos. *Cada agência especializada terá o direito e o dever de renunciar à imunidade de qualquer funcionário em qualquer caso em que, em sua opinião, a imunidade impeça o andamento da justiça e possa ser dispensada sem prejuízo para os interêsses da agência especializada."*

(destaques nossos)

Essa matéria já foi detalhadamente examinada e didaticamente explicada em profundo estudo desenvolvido pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, o qual pode ser conferido no âmbito do seu voto proferido no **acórdão nº 104-22.100**, de 06.12.2006, cujos fundamentos a seguir transcritos adoto como parte integrante desse voto:

> *"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 foco 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.*

Fica assim demonstrado que o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, acima transcrito, não contempla a situação da Contribuinte – brasileira residente no Brasil –, conforme endereço por ela mesma fornecido no recurso (fls. 102).

Ainda que o dispositivo legal ora analisado pudesse ser aplicado a um nacional residente no País – o que se admite apenas para argumentar – ele é claro ao remeter a isenção concedida a servidores de organismos internacionais ao respectivo tratado ou convênio. E nem poderia ser diferente, já que, conforme o art. 98 do Código Tributário Nacional, "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha", portanto as Convenções que regulam a matéria poderiam efetivamente dispor de modo diverso da legislação pátria....

De plano, verifica-se que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos é dirigida a ***funcionários das Agências Especializadas da ONU*** *e encontra-se no bojo de* ***diversas outras vantagens****, a saber: facilidades imigratórias e de registro de estrangeiros, inclusive para sua família; privilégios cambiais equivalentes aos funcionários de categoria comparável de missões diplomáticas; facilidades de repatriação idênticas às dos funcionários de categoria comparável das missões diplomáticos, em tempo de crise internacional; e liberdade de importação de mobiliário e bens de uso pessoal, quando da primeira instalação no país interessado.*

Embora a Convenção em tela utilize a expressão genérica ***funcionários,*** *a simples leitura do conjunto de privilégios nela elencados permite concluir que o termo* ***não abrange o funcionário brasileiro, residente no Brasil e aqui recrutado****. Isso porque não haveria qualquer sentido em conceder-se a um brasileiro residente no País, benefícios tais como facilidades* ***imigratórias*** *e de registro de* ***estrangeiros****, privilégios* ***cambiais****, facilidades de* ***repatriação*** *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 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU 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 6º, 18ª Seção, que a seguir se recorda:

> *'ARTIGO 6º*
>
> *FUNCIONÁRIOS*
>
> *18ª Seção*
>
> *Cada agência especializada especificará as categorias dos funcionários nos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º. Comunicá-las aos Governos de todos os países partes nesta Convenção, quanto a essa agência, e ao Secretário Geral das Nações*

Unidas. Dos nomes dos funcionários incluídos nessas categorias periodicamente se dará conhecimento aos Governos acima mencionados.'

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 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU – e que no inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506, de 1964, é chamado de* ***servidor*** *– é o* ***funcionário internacional****, integrante dos quadros da Agência Especializada da ONU com* ***vínculo estatutário****, e não apenas* ***contratual****.* ***Portanto, não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades relacionados no artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.***

...

Assim, conclui-se que o artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da ONU, bem como o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, embora não abordem expressamente a questão da residência, harmonizam-se perfeitamente com o inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506, de 1964 (transcrito no início deste voto), já que ambas as Convenções inserem a isenção do imposto de renda em um conjunto de vantagens que somente se compatibiliza com beneficiários não residentes no Brasil. Com efeito, conjugando-se esses três comandos legais (o dispositivo da Lei nº 4.506, de 1964, e os artigos das duas Convenções), 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 repatriação e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários integram categorias de staff dentro do Organismo Internacional, que tem a sua sede no exterior, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado.

...

Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal, filosófico ou mesmo lógico para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas no artigo 6º da Convenção das Agências Especializadas da ONU (ou 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 das Agências Especializadas 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.

...

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."

Logo, resta evidente que, a partir de tais conclusões de ordem jurídica, a questão se resolve faticamente, com a identificação, concretamente, caso a caso, da situação funcional do Contribuinte perante o organismo internacional/agência especializada (no caso, UNESCO).

No caso concreto, tal resposta vem, primeiro, da constatação da existência de um contrato de trabalho celebrado entre o Recorrente e a Agência Especializada, denominado CONTRATO DE SERVIÇO, MEMORANDUM DE ACORDO ESTABELECIDO de nº CII07712/2001, anexo aos autos às fls. 15/23, com vigência entre 01/11/2001 e 31/10/2002, e o CONTRATO DE SERVIÇO Nº CII14498/2002, anexo aos autos às fls. 24/31, com vigência entre 01/11/2002 e 31/03/2003. Depois, da análise dos seus conteúdos, em tudo idênticos, em especial, das suas cláusulas V e VI, que são as seguintes (fls. 16 e 25):

*"**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.

...

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 a título do mesmo."

(destaques nossos e do original, quanto aos títulos)

Ora, dúvidas não restam de que o Contribuinte não faz parte do quadro funcional próprio e estatutário da UNESCO. A cláusula V supra transcrita é clara e expressa nesse sentido. Logo, não é funcionário desse organismo internacional, não estando albergado pela isenção e outros benefícios disciplinados pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas, promulgada pelo Decreto nº 52.288/1963. Desse modo, não tem direito à isenção pleiteada, estando os rendimentos recebidos pelo Contribuinte daquele Organismo Internacional efetivamente sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda, via carnê leão e, depois, mediante inclusão na sua Declaração de Ajuste Anual.

Cabe, ainda, considerar que, mesmo que se alegue que os contratos e convenções entre particulares não podem alterar os efeitos tributários da relação jurídica, nos termos do artigo 123, do Código Tributário Nacional, essa tese não aproveita ao Contribuinte, relativamente às cláusulas do seu contrato de serviço, uma vez que, pela convenção internacional acima citada e transcrita diversas vezes (e que tem força de lei ordinária, pelo artigo 98, do mesmo CTN, já que introduzida no sistema nacional via Decreto), mesmo que o vínculo trabalhista, para fins da legislação brasileira venha a ser reconhecido, para que ele pudesse usufruir da isenção do IRPF teriam que ser cumpridos outros requisitos, não presentes no caso concreto, como por exemplo, constar o nome do Contribuinte da comunicação feita pela UNESCO ao Governo da lista de seus funcionários e suas categorias respectivas (artigo 6º, 18ª Seção).

Da mesma forma, as orientações emanadas da Secretaria da Receita Federal, trazidas à baila pelo Recorrente, em nada contribuem para sua tese, pois são de conteúdo ultrapassado. Além disso, são inaplicáveis ao caso concreto, pois, comprovadamente, de funcionário estatutário de organismo internacional não se trata, lembrando, vez mais, do vínculo que o próprio artigo 5º, da Lei nº 4.506/54, faz para o usufruto da isenção: ser servidor de organismo internacional ao qual se tenha, por tratado ou convênio, obrigado a conceder a isenção. Razão de ser da análise feita em conjunto da legislação pátria com o conteúdo da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas, promulgada pelo Decreto nº 52.288/1963.

Conforme bem destacado pelo acórdão de primeira instância, à época dos fatos geradores, a orientação em vigor era das Instruções Normativas SRF nº 73, de 23.07.1998, e nº 208, de 27.09.2002, que ratificou, em essência o conteúdo da anterior, sendo de se destacar, dessa última os seguintes dispositivos orientadores:

> *"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.*
>
> *§ 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 subseqüente ao do pagamento dos rendimentos à Divisão de Declarantes Domiciliados no Exterior - DIDEX, da Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região Fiscal."*

Ora, considerando que o Recorrente não era funcionário abrangido pela isenção prevista na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas, promulgada pelo Decreto nº 52.288/1963, seu nome não foi relacionado e informado à Secretaria da Receita Federal, confirmando-se, vez mais, não ter ele o direito à isenção pleiteada.

Portanto, tenho como correta a autuação nessa parte.

Por fim, apesar de não impugnado, nem recorrido autônoma e expressamente, mente, resta, ainda, a questão da exigência da multa de ofício isolada, de 75%, por falta de recolhimento do IRPF, devido a título de carnê-leão, com base no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96. A base de cálculo dessa multa é exatamente o montante dos rendimentos considerados omitidos, descritos no item 1, do auto de infração (fls. 96/97), os quais já estão penalizados com a multa de ofício, também de 75%.

Ou seja, sobre a mesma base de cálculo, o auto de infração imputa contra o Contribuinte a multa de ofício de 75% duas vezes.

Não há como cumular a aplicação de multas quando o imposto também está sendo exigido no mesmo lançamento e também está sujeito à multa de ofício.

Esse tema é, também, há muito tempo, objeto de estudos por este Colendo Conselho de Contribuintes, cabendo destacar as conclusões constantes do acórdão nº **104-20.773**, de 16.06.2005, da lavra do Conselheiro Nelson Mallmann que bem esclarecem a questão:

> *"Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele Contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o 'carnê-leão' que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.*
>
> *É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que* ***não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo****, ou seja,* ***se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada****. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual."*

Assim, tratando-se da mesma base de cálculo, improcede a imposição da multa de ofício, exigida isoladamente, devendo ser provido o recurso nesse item.

Ante ao todo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, dando-lhe provimento parcial, para excluir da exigência a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2007

HELOÍSA GUARITA SOUZA