MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	14041.000795/2005-05
Recurso nº	150.546 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2003
Acórdão nº	104-22.196
Sessão de	25 de janeiro de 2007
Recorrente	ANDRÉ VINÍCIUS PIRES GUERRERO
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 Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANDRE VINÍCIUS PIRES GUERRERO.

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

HELOISA GUARITA SOUZA

Relator

FORMALIZADO EM: 02 ABR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Oscar Luiz Mendonça de Aguiar, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho, Gustavo Lian Haddad e Remis Almeida Estol.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 56/65) lavrado contra ANDRÉ VINÍCIUS PIRES GUERRERO, CPF/MF nº 955.423.377-91, para exigir crédito tributário de IRPF no valor total de R$ 28.552,56, em 04.10.2005, 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. 66/70), 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 25 de outubro de 2.005 (fls. 71), o Contribuinte apresentou sua impugnação em 17 de novembro (fls. 73/85), acompanhada dos documentos de fls. 86/125, cujos principais argumentos estão fielmente sintetizados pelo relatório do acórdão de primeira instância, o qual adoto (fls. 128/130):

> *"Preliminarmente, por meio de transcrição dos arts. 43 e 45 do Código Tributário Nacional – CTN, sustenta que a responsabilidade pelo pagamento do Imposto de Renda é da fonte pagadora (UNESCO/ONU), independente de constar no contrato de trabalho que a obrigação pela retenção do Imposto seria do contratado. Por conseguinte, os valores recebidos são líquidos.*
>
> *Ainda, de forma preliminar, solicita a exclusão dos juros de mora e das multas em observância ao parágrafo único do art. 100 do CTN, pois acredita que se aplicam a eles os Pareceres Normativos nºs. 17, de 06/04/1979 e 03, de 28/08/1996. Tais Pareceres, feitos em atendimento à consultas do PNUD, esclarecem que não têm direito à isenção os funcionários recrutados no local e que sejam remunerados à taxa horária, condições cumulativas. Situação diversa tem o Contribuinte, posto que trabalhava de forma permanente para o Organismo.*
>
> *Relata que foi contratado pela UNESCO/ONU, a fim de trabalhar com horário pré-estabelecido, sob subordinação hierárquica, em labor não eventual e mediante o recebimento de salários fixos mensais. De acordo com o previsto em convenções e acordos internacionais promulgados pelo Brasil, deveria gozar de isenção de Imposto de Renda em virtude de trabalhar para Organismo Internacional, mas, apesar de haver informado na declaração de rendimentos que gozava de isenção, foi surpreendido com o auto de infração.*
>
> *A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 1950, dispõe nas Seções 17 e 18 do artigo V que as categorias de funcionários determinadas pelo Secretário-Geral da ONU, segundo lista submetida à Assembléia Geral e comunicada aos Governos dos membros, estarão*

isentos de qualquer imposto sobre salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas.

Idêntica linha de raciocínio é adotada pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 1963, ao declarar que os funcionários gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos a eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas as de que gozam os funcionários das Nações Unidas.

Defende, então, a supremacia dos tratados internacionais em relação à legislação interna, por força do disposto no art. 5º, § 2º da Constituição Federal e nos arts. 96 e 98 do CTN e a aplicação das Convenções indistintamente aos funcionários estrangeiros ou nacionais dos Organismos Internacionais.

A seguir, adota as razões contidas na decisão prolatada pelo Juiz Substituto da 19ª Vara Federal de Brasília/DF, o Dr. Juliano Taveira Bernardes, no processo nº 99.9405-8, em 05/02/2001, transcritas na impugnação e resumidas adiante.

A fruição da isenção depende do Contribuinte incluir-se dentre as categorias indicadas pelo Secretário Geral da ONU (Seção 17 do art. V do Decreto nº 27.784, de 1950); enquadrar-se na conceituação de "funcionário da ONU"; e de determinar se é necessária a veiculação de seu nome na lista periódica prevista no dispositivo.

O primeiro requisito foi cumprido com a Resolução nº 76 da ONU, de 07/12/1946, que outorgou os privilégios e imunidades mencionados nos artigos V e VII da Convenção em tela a todos os membros do pessoal das Nações Unidas, à exceção daqueles recrutados no local e que sejam remunerados à taxa horária, condições estas cumulativas .

Foi cumprido, também, o segundo requisito ao se afastar a limitação dos privilégios e imunidades previstos na Convenção daqueles que atendam ao art. 4.1 do Estatuto de Pessoal da ONU, e considerar o conceito nacional de "funcionário". No direito pátrio, o termo "funcionário" é de utilização exclusiva na definição de servidores públicos civis e, portanto, a alusão a funcionários da ONU deve ser entendida como empregados da ONU. O Contribuinte atendeu a todos os requisitos necessários para a configuração de uma relação de emprego, conforme estabelece o art. 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT.

Quanto à identificação das categorias dos funcionários a serem beneficiados com a isenção, o Conselho de Contribuintes têm considerado ser inexigível do Contribuinte a produção desta prova. Ademais, a Resolução nº 76, de 1946 já determinou as categorias favorecidas com a isenção, logo a comunicação periódica é mera faculdade deferida ao Secretário Geral da ONU e não requisito de gozo da isenção.

Assim, conclui que preenche todos os requisitos para a fruição da isenção.

Seu entendimento é corroborado por orientações emanadas pela Receita Federal, contidas no Parecer CST nº 717, de 06/04/1979 e nas perguntas 172 e 176 do Manual Perguntas e Respostas de 1995, transcritos. Transcreve, também, jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, da Sexta Câmara do Primeiro Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, favoráveis a sua tese.

Por fim, solicita a declaração de insubsistência do auto de infração e a conseqüente inexigibilidade do crédito tributário lançado."

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 16.072, de 20.12.2005 (fls. 127/137), cujos fundamentos de decidir são, na essência, os seguintes:

1) a Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura – UNESCO/ONU corresponde a uma Agência Especializada da ONU, segundo esclarece o Artigo 1º do Decreto nº 52.288, de 1963;

2) o Contribuinte não se enquadra na categoria de funcionários da UNESCO que gozam da isenção de Imposto de Renda sobre os vencimentos recebidos do Organismo, pela simples razão de não ser funcionário e sim um técnico contratado, de acordo com as normas legais vigentes e as provas dos autos;

3) a isenção prevista no art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, aplica-se exclusivamente aos servidores de Organismos Internacionais domiciliados no exterior, caso contrário o parágrafo único do artigo estabeleceria a tributação de outros rendimentos auferidos por pessoas domiciliadas no Brasil como residente no exterior, o que seria um contra-senso;

4) nenhum dos requisitos foi atendido pelo Contribuinte, vez que não é servidor das Agências Especializadas da ONU e tampouco reside no exterior;

5) a legislação brasileira reconhece que a fonte da obrigação de conceder a isenção é o tratado ou convênio internacional de que o Brasil seja signatário;

6) assim, mesmo o Contribuinte não sendo beneficiado pela isenção prevista no art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, impõe-se a análise dos tratados e convenções internacionais vigentes a fim de saber se a contemplam, de outro modo, com a isenção de Imposto de Renda;

7) no caso em questão, os rendimentos foram recebidos da UNESCO, disciplinada pelo Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 1966;

8) conforme dito acordo, a UNESCO corresponde a uma Agência Especializada da ONU e, com relação aos seus funcionários, aplica-se a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, adotada em 21/11/1946, por ocasião da Assembléia Geral das Nações Unidas, e recepcionada pelo direito pátrio por meio do Decreto nº 52.288, de 24/07/1963, que a promulgou;

9) a Convenção que rege o tema nada estabelece sobre qual deva ser o domicílio da pessoa beneficiária da isenção, mas exige que seja ela funcionária das Agências Especializadas e que conste na lista elaborada pela Agência, sujeita à comunicação ao Secretário Geral da ONU e, periodicamente, aos Governos dos Estados Membros;

10) diferentemente do entendimento do Contribuinte, a necessidade de indicação dos nomes e das categorias dos funcionários que têm direito à isenção representa uma exigência da própria Convenção, e não do Governo Brasileiro ou da Receita Federal;

11) o nome contido na lista e a sua comunicação ao Governo são requisitos para o gozo da isenção, já que nem todos os funcionários das Agências Especializadas fazem jus ao privilégio, mas tão somente os funcionários internacionais mais graduados, que necessitam de privilégios semelhantes aos agentes diplomáticos, para o bom desempenho de suas funções;

12) a determinação da categoria de funcionários beneficiados com os privilégios cabe às Agências Especializadas, que gozam de autonomia, inclusive para renunciar a qualquer imunidade concedida aos seus funcionários (22ª Seção do Artigo 6º da Convenção);

13) já para os técnicos que prestam serviços às Agências Especializadas, sem vínculo empregatício, nada foi disposto na Convenção a respeito de isenção de impostos;

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

15) por fim, cite-se a publicação denominada "Imposto de Renda Pessoa Física – Perguntas e Respostas – 2005", editada pela Receita Federal, que esclarece acerca do tratamento tributário dos rendimentos auferidos pelos servidores do PNUD e das Agências Especializadas da ONU (perguntas nºs. 137 e 138);

16) conclui-se assim que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos recebidos de Organismos Internacionais é privilégio concedido exclusivamente aos funcionários, desde que atendidas certas condições, quais sejam: devem ser funcionários do Organismo Internacional, *in casu*, enquadrar-se como funcionário da UNESCO; e seus nomes devem ser relacionados e informados à Receita Federal por tais Organismos, como integrantes das categorias por eles especificadas;

17) o Contribuinte firmou o Contrato de Serviço com a UNESCO nº CH09145/2002, às fls. 50/55, que não deixa dúvida no sentido de que ele não pertencia ao quadro efetivo da UNESCO, ou seja, não era funcionário do Organismo, tal como exigido pela legislação que concede a isenção;

18) destarte, sua relação era apenas contratual e, portanto, sem privilégios de natureza tributária, por falta de previsão em Tratado ou Convênio Internacional, cabendo agora perquirir de quem é a responsabilidade pelo pagamento do tributo;

19) as Agências Especializadas, segundo o disposto no Artigo 2º do Decreto nº 52.288, de 1963, têm personalidade jurídica própria e, no que se refere a tributos, são exoneradas de todo imposto direto (9ª Seção do Artigo 3º do citado diploma legal);

20) conjugando os dispositivos mencionados, vê-se que a personalidade jurídica das Agências Especializadas é diversa da de seus agentes, funcionários e prestadores de serviço e que a exoneração de tributos a elas concedida não se estende às pessoas físicas que delas participam;

21) por conseguinte, as Agências Especializadas não são responsáveis pelo recolhimento de tributos incidentes sobre os salários e emolumentos pagos, dado que lhes é reconhecida, por convenção internacional, a imunidade (Decreto nº 52.288, de 1963);

22) em sendo devidos os tributos sobre os salários e emolumentos pagos, exonera-se a obrigação pela retenção e recolhimento pela fonte pagadora e transfere-se tal responsabilidade para o Contribuinte, sujeito passivo direto da obrigação tributária, a ser feito sob a forma de recolhimento mensal obrigatório;

23) no que concerne à jurisprudência invocada, há que ser esclarecido que as decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, portanto não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios;

24) de qualquer forma, recentemente o Conselho de Contribuintes adotou entendimento diverso sobre o tema, conforme julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. nº CSRF/04.00.004 – Recurso nº 106-131.853);

25) assim, os rendimentos recebidos pelo Contribuinte da UNESCO/ONU, decorrentes da prestação de serviços contratuais, não gozam de isenção do Imposto de Renda, por falta de previsão legal, estando sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recolhimento, sem prejuízo do ajuste anual;

26) quanto à solicitação de exclusão dos juros de mora e das multas aplicadas, em virtude do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, c/c os Pareceres Normativos nºs. 17, de 1979, e 03, de 1996, verifica-se que o Contribuinte se encontra em situação diversa da exposta nos citados atos, já que não se enquadra na condição de funcionário do Organismo, não sendo possível beneficiar-se com a exclusão de penalidades, prevista no art. 100 do CTN;

27) no que tange à multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do carnê-leão, esta foi impugnada pelo Contribuinte de forma indireta, ao discordar da tributação dos rendimentos auferidos da UNESCO, portanto, ao ser mantido o imposto lançado, fica mantida a aplicação da multa.

Intimado de tal conclusão, por AR, em 13 de fevereiro de 2006 (fls. 140), o Contribuinte interpôs recurso voluntário, em 06 de março (fls. 141/155), em que reitera os mesmos fundamentos já apresentados na peça impugnatória.

Às fls. 169, consta informação fiscal dando conta de que o arrolamento de bens foi formalizado, sendo objeto do processo administrativo-fiscal nº 11853.000342/2006-17.

É o Relatório.

Voto

Conselheira HELOISA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso (fls. 141/155) é tempestivo e preenche o seu pressuposto de admissibilidade, pois está acompanhado de arrolamento de bens. Dele, então, 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 – e em jurisprudência deste Conselho e do Poder Judiciário.

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 CII10826/2002, anexo aos autos às fls. 40/45. Depois, da análise do seu conteúdo, em especial, das suas cláusulas II, V e VI, que são as seguintes (fls. 40/41):

> *"II. VIGÊNCIA DO CONTRATO*
>
> *O presente Contrato entra em vigor na data de 01/07/2002 e terminará na data de 30/06/2003, sujeitando-se às condições do Artigo VII abaixo.*
>
> *Em hipótese nenhuma, este Contrato poderá ser considerado como automaticamente renovável.*
>
> ***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. 57), 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 25 de janeiro de 2007

HELOISA GUARITA SOUZA