



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Recurso nº. : 150.552  
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001 e 2002  
Recorrente : NILTON REIS BATISTA JÚNIOR  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 06 de dezembro de 2006  
Acórdão nº. : 104-22.067

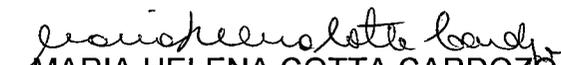
IRPF - PNUD - ISENÇÃO - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD da ONU é restrita aos salários e emolumentos percebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos que não tenham o *status* de funcionários internacionais.

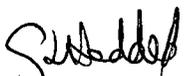
MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº. 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº. 9.430, de 1996) não é legítima quando incidem sobre a mesma base de cálculo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NILTON REIS BATISTA JÚNIOR.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa isolada do carnê-leão, exigida concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
GUSTAVO LIAN HADDAD  
RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

FORMALIZADO EM: 05 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), IACY NOQUEIRA MARTINS MORAIS (Suplente convocada), HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausentes justificadamente os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA. *per Silva*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

Recurso nº. : 150.552  
Recorrente : NILTON REIS BATISTA JÚNIOR

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 05/04/2005, o auto de Infração de fls. 70/74, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2001 e 2002, anos-calendário 2000 e 2001, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 27.506,91, dos quais R\$ 8.774,01 correspondem a imposto, R\$ 13.702,30 a multa, e R\$ 5.030,60 a juros de mora calculados até 31/03/2005.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) (fls. 71/73), a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações:

**"001 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR  
OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR**

Omissão de rendimentos do trabalho recebidos de organismos internacionais, caracterizada pela constatação de que o contribuinte declarou-os como isentos e não tributáveis em sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPFs 2001 e 2002 (anos-calendários 2000 e 2001), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

**002 - MULTAS ISOLADAS  
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-  
LEÃO**

Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, tendo em vista a omissão de rendimentos do trabalho recebido de organismos internacionais, caracterizada pela constatação de que o contribuinte declarou-os como isentos e não tributáveis em suas Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPFs-2001 e 2002 (anos-calendários 2000 e 2001), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração."

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

Cientificado do Auto de Infração em 13/04/2005 (fls. 88), o contribuinte apresentou, em 05/05/2005, a impugnação de fls. 90/111 e documentos de fls. 112/135, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

- a) Que a vigência dos tratados ou convenções internacionais dos quais o Brasil é signatário está assegurada pelo preceito contido no § 2º, do artigo 5º da Constituição Federal, o qual determina que as leis brasileiras não podem contrariar as normas neles contidas;
- b) Que o Direito Internacional convencional é colocado na ordem jurídica num grau superior ao da lei e que em caso de conflito o tratado se sobrepõe à lei interna;
- c) Que o Código tributário Nacional dispõe, em seu artigo 98, que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária, e serão observados pela que lhes sobrevenha. Lembrando que no artigo 96 do CTN está disposto que a expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre títulos e relações jurídicas a eles pertinentes.
- d) Que assim fica evidenciada a prevalência dos tratados ou convenções internacionais sobre a legislação brasileira, ficando vedado ao legislador ordinário qualquer desobediência às suas disposições;
- e) Que do exame da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 27.784/50, indica no artigo V, Seção 18, que os funcionários da ONU “serão isentos de qualquer imposto sobre salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas”;
- f) Que quanto ao PNUD, aplicam-se as disposições da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 52.288/63, e seus dispositivos seguem a mesma linha da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, inclusive quanto à isenção de tributos;
- g) Que o artigo 6º - Funcionários, 19ª Seção, dispõe que “gozarão de isenção de impostos, quanto aos salários e vencimentos a eles pagos pelas agencias especializadas e em condições idênticas as de que gozam os funcionários das Nações Unidas”.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

- h) Que as relações entre o Brasil e o organismo internacional no campo da cooperação técnica são reguladas pelas disposições contidas no o Acordo Básico de Assistência com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, promulgado pelo Decreto nº 59.308/1996 e incorporado ao direito positivo interno;
- i) Que o próprio dispositivo legal que ampara o lançamento faz a ressalva quanto ao disposto no art. 22, II, do RIR/99, tendo como base legal as Leis nº 4.506/64, art. 5º e 7.713/88, art. 30, que determina a isenção de IR para os rendimentos do trabalho percebidos por servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção;
- j) Que não há dúvidas de que no caso se aplicam as disposições do art. 22 inserida em seção específica do RIR - "Servidores de Representações Estrangeiras e de Organismos Internacionais", pois, como reconhece a autoridade lançadora, o impugnante recebe rendimentos pagos por organismo internacional e os contracheques trazidos aos autos comprovam ser ele servidor do PNUD;
- k) Que as orientações emanadas da SRF seja por meio de Pareceres CST seja pelas "Perguntas e Respostas" disponíveis no site desta Secretaria, são no sentido de que somente os rendimentos decorrentes de prestação de serviço por hora são tributados pelo IR;
- l) Que o impugnante possui vínculo laboral como PNUD;
- m) Que para caracterizar a relação de emprego, encontra-se demonstrada, de forma clara e inequívoca, a existência de subordinação hierárquica, dependência econômica e a habitualidade da prestação dos serviços;
- n) Que, seja porque a isenção tributária abrange a todos os prestadores de serviços a organismos internacionais da ONU, com exceção do trabalho por hora; seja porque a relação jurídica entre o impugnante e o organismo internacional se configura como vínculo empregatício, tem-se que o impugnante faz jus a isenção tributária prevista na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas promulgada pelo Decreto nº 52.288/63;
- o) Que declarou os rendimentos pagos pelo PNUD como não tributáveis e naquela oportunidade não era relevante a escolha do modelo de declaração que lhe seria mais favorável, se a completa ou simplificada;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

- p) Assim, no momento em que a autoridade lançadora levou os rendimentos do impugnante para o campo da tributação, deveria, de ofício, considerar o desconto simplificado, no seu valor limite, como dedução na determinação da base de cálculo do imposto, e não tão somente as deduções declaradas;
- q) Argumenta que a sua opção pelo modelo completo se deu em cenário diverso daquele que está nos autos;
- r) Reclama do lançamento concomitante da multa de ofício sobre os rendimentos não oferecidos a tributação e a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, vez que têm como base de cálculo os mesmos rendimentos;
- s) Por fim, entende que a multa isolada deve ser afastada por ser a mesma ilegal.”

A 3ª Turma da DRJ de Brasília decidiu, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte o lançamento sob os fundamentos a seguir sintetizados:

- trata-se de autuação de omissão de rendimentos recebidos de fonte situada no exterior (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD/ONU) e da aplicação de multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão;
- o contribuinte impugna o lançamento, argumentando que faz jus a isenção do imposto de renda incidente sobre os rendimentos auferidos do PNUD, haja vista atender aos requisitos legais para o gozo do benefício fiscal;
- como se verifica dos documentos constantes dos autos, o contribuinte não é funcionário do PNUD mas sim um técnico contratado;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

- da leitura do art. 5º da Lei nº 4.506/1964, verifica-se que a isenção é aplicável exclusivamente aos servidores de Organismos Internacionais domiciliados no exterior, caso contrário o parágrafo único do artigo estabelecerá a tributação de outros rendimentos auferidos por pessoas domiciliadas no Brasil como residente no exterior, o que seria um contra-senso;
- portanto, nenhum dos requisitos foi atendido pelo contribuinte, vez que não é servidor da ONU e tampouco reside no exterior;
- todavia, 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. Por tal razão, 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;
- 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 da ONU, distinguindo três classes de pessoas que trabalham para ONU: os representantes dos Membros (artigo IV), os funcionários (artigo V) e os técnicos a serviço da ONU (artigo VI), e que conste na lista elaborada pelo Secretário Geral, sujeita à comunicação periódica aos Governos dos Estados Membros;
- assim, diferentemente do entendimento do contribuinte, a necessidade de indicação dos nomes e das categorias dos funcionários que tem direito à isenção representa uma exigência da própria Convenção e não do Governo Brasileiro ou da Receita Federal;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

- o nome contido na lista e a comunicação da mesma ao Governo são requisitos para o gozo da isenção, devido ao fato de que nem todos os funcionários da ONU fazem jus ao privilégio, mas tão somente os funcionários internacionais mais graduados.
- para os técnicos que prestam serviços a estes Organismos, sem vínculo empregatício, a isenção de impostos não foi arrolada dentre os privilégios e imunidades a que têm direito (Dec. nº 27.784, de 1950, art. VI, Seção 22);
- conclui-se, portanto, 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: 1) devem ser funcionários do Organismo Internacional, *in casu*, enquadrar-se como funcionário do PNUD; 2) seus nomes sejam relacionados e informados à Receita Federal por tais Organismos, como integrantes das categorias por elas especificadas.
- uma vez verificado que os rendimentos auferidos estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda, cabe perquirir de quem é a responsabilidade pelo pagamento;
- a ONU, segundo o disposto no art. I do Decreto nº 27.784, de 1950, tem personalidade jurídica própria e, no que se refere a tributos, é exonerada de todo imposto direto (letra "a" da Seção 7 do art. II do citado diploma legal);
- conjugando os dispositivos mencionados, vê-se que a personalidade jurídica da ONU é diversa de seus agentes, funcionários e prestadores de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

serviço e que a exoneração de tributos a ela concedida não se estende às pessoas físicas que dela participam;

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

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/02/2006, conforme AR de fls. 152, e com ela não se conformando, o recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 153/175, por meio do qual reitera suas razões de defesa apresentadas na impugnação.

Certificada a existência do processo de arrolamento nº 11853.000344/2006-06 (fls. 178) os autos foram remetidos a este E. Conselho para apreciação do Recurso Voluntário.

É o Relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

VOTO

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

Não há argüição de preliminar.

A controvérsia nos presentes autos cinge-se à aplicação da isenção de imposto sobre rendimentos pagos por organismo internacional aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, aos pagamentos efetuados por tais organismos a técnicos residentes no Brasil e que prestam serviços ao PNUD.

Insurge-se, ainda, o recorrente, contra a aplicação da multa de ofício isolada pelo não recolhimento mensal do imposto de renda pela sistemática do carnê-leão.

Verifico que no caso específico dos presentes autos o recorrente não possui vínculo estatutário com a organização internacional, sendo técnico com vínculo contratual estabelecido em contrato celebrado com o PNUD, cujo item IV assim estabelece: "O CONTRATADO será considerado como consultor independente. O CONTRATADO não será considerado, sob aspecto algum, membro do quadro de funcionários da Agência Nacional de Execução do Projeto ou do PNUD."(fls. 42/44).

Em situações como esta entendo não aplicável a isenção prevista no tratado internacional, reportando-me aos fundamentos do brilhante voto proferido pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, nos autos do Recurso nº 106-135.938 julgado pela Câmara

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

Superior de Recursos Fiscais em sessão de 13/12/2005. Transcrevo, abaixo, alguns trechos do referido voto que veiculam fundamentação à qual me filio:

“Destarte, 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)

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

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

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. Os nomes 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 imigratórias e às formalidades de registro de estrangeiros;

e) usufruirão, no que diz respeito à 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 obrigações referentes a serviço nacional; facilidades imigratórias e de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

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 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 **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 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.”

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 4.506/1964 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.**

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

Nesse passo, verifica-se que o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas harmoniza-se perfeitamente com o inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506/1964 (transcrito no início deste voto), já que ambos prevêem isenção do imposto de renda apenas para os rendimentos percebidos por 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, filosófico ou mesmo lógico para que usufruam das 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

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 referendada 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 fenômeno fez com que os seus funcionários aparecessem como uma categoria especial, porque eles dependiam da organização internacional, bem como o seu estatuto jurídico era**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

**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.**

(...)

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

**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 sub-secretários-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'." (grifei)

Nesse mesmo sentido registraram G. E. do Nascimento e Silva e Hildebrando Accioly, no seu Manual de Direito Internacional Público (15ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2002, pp.216/217):

"O Secretariado é..o órgão administrativo, por excelência, da Organização das Nações Unidas. Tem uma sede permanente, que se acha estabelecida em Nova Iorque. Compreende um Secretário-Geral, que o dirige e é auxiliado por pessoal numeroso, o qual deve ser escolhido dentro do mais amplo critério geográfico possível.

O Secretário-Geral é eleito pela Assembléia Geral, mediante recomendação do Conselho de Segurança. O pessoal do Secretariado

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

é nomeado pelo Secretário-Geral, de acordo com regras estabelecidas pela Assembléia.

**Como funcionários internacionais, o Secretário-Geral e os demais componentes do Secretariado são responsáveis somente perante a Organização e gozam de certas imunidades.”** (grifei)

Voltando a Celso D. de Albuquerque Mello, verifica-se a perfeita distinção entre os funcionários internacionais e os técnicos a serviço da ONU, no que tange aos privilégios e imunidades:

**“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.

Estas mesmas diretrizes orientam a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas (promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 1963), conforme as regras contidas no Artigo 6º daquela avença.

Diante do exposto, constatando-se que a interessada não é funcionária internacional pertencente ao quadro estatutário da ONU, incluída em categoria determinada pelo Secretário-Geral e aprovada pela Assembléia Geral, mas sim técnica residente no Brasil, a serviço do PNUD (fls. 48), não há como reconhecer a isenção pleiteada, razão pela qual DOU PROVIMENTO AO RECURSO DA FAZENDA NACIONAL.”

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

Adicionalmente, o recorrente sustenta em suas razões recursais que somente os rendimentos decorrentes de prestação de serviços por hora seriam tributados pelo imposto de renda, conforme orientação contida nas "Perguntas e Respostas" da Secretaria da Receita Federal.

No caso em questão, o recorrente refere-se à pergunta nº 137, relativa ao "Perguntas e Respostas", abaixo transcrita:

**"137. Qual é o tratamento tributário dos rendimentos auferidos por funcionário do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil (PNUD), da ONU?"**

Os rendimentos do funcionário do PNUD, da ONU, têm o seguinte tratamento:

**1 - Funcionário estrangeiro**

Sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo, bem como os produzidos no exterior, não incide o imposto de renda brasileiro.

É contribuinte do imposto de renda brasileiro, na condição de não-residente no Brasil, quanto aos rendimentos que tenham sido produzidos no Brasil, tais como remuneração por serviços aqui prestados e por aplicação de capital em imóveis no País, pagos ou creditados por qualquer pessoa física ou jurídica, quer sejam estas residentes no Brasil ou não.

Caracteriza-se a condição de residente; se receber de fonte brasileira rendimentos do trabalho com vínculo empregatício.

**2 - Funcionário brasileiro**

Os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas nesse organismo não se sujeitam ao imposto de renda brasileiro, desde que o nome do funcionário conste da relação entregue à SRF na forma do anexo II da IN SRF n.º 208, de 2002.

Quaisquer outros rendimentos percebidos, quer sejam pagos ou creditados por fontes nacionais ou estrangeiras, no Brasil ou no exterior, sujeitam-se à tributação como os demais residentes no Brasil.

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

### **3 - Pessoa física não pertencente ao quadro efetivo**

Os rendimentos de técnico que presta serviço a esses organismos, sem vínculo empregatício, são tributados consoante disponha a legislação brasileira, quer seja residente no Brasil ou não.

#### **Atenção:**

(...)

Para que os rendimentos do trabalho oriundos do exercício de funções específicas no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil (PNUD), nas Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas (ONU), na Organização dos Estados Americanos (OEA) e na Associação Latino-Americana de Integração (Aladi), situadas no Brasil, recebidos por funcionários aqui residentes, sejam considerados isentos, é necessário que seus nomes sejam relacionados e informados à SRF por tais organismos, como integrantes de suas categorias por elas especificadas, em formulário específico conforme modelo constante no Anexo II da IN SRF nº 208, de 2002, e enviado à Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) da SRF até o último dia útil do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento dos rendimentos.”

(Resolução da Assembléia Geral da ONU, de 1946; Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 72; Decreto nº 27.784, de 1950; Decreto nº 59.308, de 1966; IN SRF nº 208, de 2002; PN CST nº 449, de 1970; PN CST nº 182, de 1971; PN CST nº 251, de 1972; PN Cosit nº 3, de 1996)

A orientação veiculada na pergunta acima é consistente com a argumentação anteriormente desenvolvida no sentido de que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos recebidos de Organismos Internacionais é privilégio concedido exclusivamente aos funcionários do Organismo Internacional, no presente caso funcionário do PNUD.

O recorrente, como anteriormente relatado, firmou Contrato de Serviço com o PNUD (Contrato Nº 2000/002162 - fls. 42/44), por meio do qual se verifica, mais precisamente no item IV, que sua atuação se deu como “consultor independente”,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

constando, inclusive, expressamente no referido instrumento que o recorrente “não será considerado, sob aspecto algum, membro do quadro de funcionários”.

Assim, a resposta relativa ao tratamento dos rendimentos auferidos por funcionário constante na resposta à pergunta nº 137 não se aplica ao recorrente, não fazendo ele jus à isenção pretendida.

Por outro lado, entendo que assiste razão ao recorrente quando alega a ilegalidade da aplicação de multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão em conjunto com a multa de ofício sobre imposto apurado da declaração de ajuste anual, sobre os mesmos rendimentos. Trata-se de matéria sobejamente decidida no âmbito desta Quarta Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica dos precedentes abaixo transcritos:

“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 n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Acórdão CSRF/01-04.987, Rel. Leila Maria Schererr Leitão, Sessão de 15/06/2004)

“IRPF - MULTA ISOLADA - MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - É inaplicável a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo.” (Acórdão 104-20350, Rel Remis Almeida Estol, Sessão de 01/12/2004)

“MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA APLICADA QUANDO DO AJUSTE ANUAL - IMPOSSIBILIDADE - Ao instituir a possibilidade de exigência de multa de ofício isoladamente, a Lei nº 9.430, de 1996, não instituiu penalidade nova, mas apenas nova forma de aplicação de penalidade antes prevista. Sendo assim, no caso de falta de pagamento de carnê-leão, não há previsão legal para a exigência concomitante da multa de ofício por essa infração e quando do ajuste anual, sobre a mesma base de calculo.” (Acórdão 104-21418, Rel. Pedro Paulo Pereira, Sessão de 23/02/2006)

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000227/2005-04  
Acórdão nº. : 104-22.067

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).” (Acórdão 104-21414, Rel. Nelson Mallmann, Sessão de 23/02/2006)

O entendimento que tem prevalecido é o de que havendo lançamento de diferença de imposto deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo que se falar na aplicação de multa isolada. Por outro lado, quando o imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual houver sido pago, mas havendo omissão quanto ao recolhimento do carnê-leão, dever ser lançada a multa isolada, e somente ela.

Nestes termos, seguindo o entendimento deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendo que no caso em exame deve ser afastada a aplicação da multa isolada pelo não-recolhimento do carnê-leão.

Ante o exposto, conheço do recurso para, no mérito, DAR-lhe provimento PARCIAL para afastar a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 06 de dezembro de 2006

  
GUSTAVO LIAN HADDAD