



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Recurso nº. : 151.056  
Matéria : IRPF - Ex(s): 2003  
Recorrente : ROGÉRIO DE ÁVILA  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ - BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 29 DE MARÇO DE 2007  
Acórdão nº. : 106-16.304

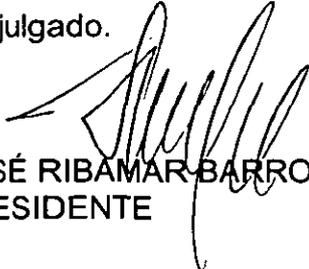
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD -  
TRIBUTAÇÃO - São tributáveis os rendimentos decorrentes da  
prestação de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o  
Desenvolvimento – PNUD, quando recebidos por nacionais contratados  
no País, por faltar-lhes a condição de funcionário de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

MULTA ISOLADA - NÃO CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE  
OFÍCIO - Se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em  
lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal (via  
carnê-leão) do referido imposto não deve ocasionar a aplicação  
cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma  
isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base  
de incidência.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto  
por ROGÉRIO DE ÁVILA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de  
Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para  
excluir do lançamento a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a  
integrar o presente julgado.

  
JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
PRESIDENTE

  
LUIZ ANTONIO DE PAULA  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ISABEL APARECIDA STUANI (Suplente convocada) e GONÇALO BONET ALLAGE. Fez sustentação oral pela recorrente a Sra. Celi Depine Mariz Delduque, OAB/DF nº 11.975.

A handwritten signature in black ink, consisting of a small initial 'D' followed by a large, stylized flourish.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

Recurso nº. : 151.056  
Recorrente : ROGÉRIO DE ÁVILA

## RELATÓRIO

Rogério de Ávila, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 104-115, prolatada pelos Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília-DF, mediante Acórdão DRJ/BSB nº 16.228, de 25 de janeiro de 2006, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 119-142.

### 1. Dos Procedimentos Fiscais

Em face do contribuinte acima mencionado, foi lavrado o Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física, fls. 58-65, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 33.629,43, sendo: R\$ 12.066,73 de imposto, R\$ 3.151,82 de juros de mora (calculados até 29/10/2004), R\$ 9.050,04 de multa de ofício de 75% e, R\$ 9.360,84 da multa exigida isoladamente, referente ao ano-calendário de 2002, em virtude de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e sujeitos ao recolhimento obrigatório – carnê leão – auferidos pela prestação de serviços profissionais a organismo internacional – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD.

Às fls. 67-71 encontra-se o Termo de Verificação Fiscal, onde o auditor atuante descreveu os procedimentos adotados durante a ação fiscal.

### 2. Da Impugnação e do Julgamento de Primeira Instância

O atuado, irrisignado com o lançamento, apresentou a impugnação de fls. 74-92, acompanhada dos documentos de fls. 94-102, cujos argumentos de defesa foram devidamente relatados às fls. 105-107.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões de defesa apresentadas pelo impugnante, os Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília-DF acordaram, por unanimidade de votos, em considerar procedente o lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/BSB nº 16.228, de 25 de janeiro de 2006, fls. 104-115, por entenderem que o contribuinte não pertencia ao quadro efetivo do PNUD, tal como exigido pela legislação que concede a isenção. E ainda, ser devida a multa isolada.

### 3. Do Recurso Voluntário

O impugnante foi cientificado dessa decisão de Primeira Instância em 17/02/2006, ("AR" - fl. 118) e, com ela não se conformando, interpôs dentro do tempo hábil (15/03/2006), por intermédio de sua Representante Legal (Mandato – fl. 144) o Recurso Voluntário de fls. 119-142, que pode ser assim resumido:

- os julgadores de Primeira Instância alegaram que não se aplica a isenção prevista no art. 5º, da Lei nº 4.506, de 1964, base legal do art. 23 do RIR/94, porque a análise do seu parágrafo único mostra que o dispositivo legal se aplica "exclusivamente a funcionários domiciliados no exterior";

- tal argumentação não se sustenta;

- o disposto nos incisos I e III do referido artigo se destina a servidores estrangeiros, já o que está no inciso II se aplica, também, aos rendimentos do trabalho auferidos por servidores brasileiros, pois caso contrário não se justificaria a menção expressa aos estrangeiros nos demais incisos;

- a prevalecer o entendimento contido na r. decisão, ficaria sem amparo legal a isenção para os rendimentos recebidos pelos brasileiros que são "funcionários" dos organismos internacionais;

- tanto assim é, que o art. 30 da Lei nº 7.713, de 1988 determina que "permanecem em vigor as isenções de que tratam os arts. (...) e o art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964";

*D*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

- assim, cai por terra o argumento dos julgadores *a quo* no sentido de que a isenção prevista no mencionado art. 5º, da Lei nº 4.506, de 1964, não ampararia os rendimentos do trabalho auferidos por brasileiros que prestam serviços aos organismos internacionais, com vínculo laboral;

- a decisão recorrida simplesmente ignorou as razões do sujeito passivo, pois se limitou a breve menção ao artigo V do Acordo Básico, razão pela novamente serão enfatizados;

- a legislação internacional – convenções e tratados dos quais o Brasil é signatário – que prevalece sobre a legislação pátria, a teor do disposto no parágrafo segundo do art. 5º da Constituição Federal e do art. 98 do CTN, prevê a isenção de impostos sobre os rendimentos recebidos pelos servidores das Nações Unidas e das Agências Especializadas, entre as quais se inclui o PNUD;

- o exame dos dispositivos da legislação internacional demonstra que o objetivo é isentar a percepção dos rendimentos independentemente da categoria do servidor;

- ignorar as disposições do Acordo Básico, quando se trata dos servidores brasileiros dos organismos internacionais que prestam serviços no âmbito da assistência e cooperação técnica entre a ONU e o Brasil, é trazer esses servidores para o campo de ilegalidade;

- a matéria em discussão está disciplinada pelas disposições do artigo V do Acordo Básico, deixando de pronto evidenciado que não estabelece distinção entre esses servidores (funcionários e peritos de assistência técnica) no que toca a fruição daqueles benefícios;

- destaca ser de suma importância a não distinção entre as categorias funcionais, uma vez que as Convenções fazem menção aos funcionários da ONU e das agências especializadas, como descrito nos trechos reproduzidos a título de motivação da decisão recorrida e, também contido na defesa inicial;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

- esta não distinção está de forma clara no item 3, do artigo V, que trata das obrigações Administrativas e Financeiras do Governo;

- nos presentes autos, não há dúvidas quanto à contratação do contribuinte pelo organismo internacional – fonte pagadora dos salários recebidos – e se pelo Acordo Básico só há dois tipos de mão-de-obra, sendo que ele integra o corpo técnico do PNUD (conclusão – disposições contidas na letra “d” do antes citado Artigo IV);

- assim, como previsto no Acordo Básico estão garantidos a todos – peritos, agentes e funcionários – os privilégios previstos na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas e na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas, sem estabelecer distinção de categorias funcionais;

- não são alcançados pela isenção tributária somente os salários recebidos pelos prestadores de serviços eventuais, isto é, sem vínculo empregatício, autônomos, em consonância com as disposições contidas na Resolução da ONU nº 76, de 1946, citada no embasamento legal da pergunta 137, das Perguntas e Respostas, disponível no sítio da SRF, que trata do tratamento tributário dispensável aos rendimentos pagos pelo PNUD aos servidores brasileiros;

- a decisão recorrida se reporta apenas a dois artigos da Convenção sobre Privilégios e Imunidades da ONU – arts. V e VI – e às disposições contidas nas Seções 17, 18 e 22;

- entretanto, a decisão desconheceu as disposições do Acordo Básico, lei especial que data de 1966, quando a Convenção é de 1946;

- como integrantes do sistema da ONU, o PNUD se submete às normas estabelecidas pelas Nações Unidas, sendo pertinente o tratamento dispensado aos servidores das Nações Unidas e das Agências Especializadas previsto, respectivamente, na Convenção;

- o art. V, Seção 18, sobre o tratamento a ser dispensado aos funcionários da ONU no que toca à isenção de impostos sobre os salários e



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

emolumentos recebidos por eles, aí abrangendo todos os funcionários das Nações Unidas;

- do art. VI se extrai que a Convenção estende aos técnicos o gozo dos privilégios e imunidades previstos na Convenção;

- o caput da mencionada Seção 22 utiliza, no final, a expressão "em particular" para enumera privilégios e imunidades, demonstrando que estes não excluem os demais previstos na Convenção;

- são as normas jurídicas que vão dispor sobre a fruição do benefício da isenção tributária. O Organismo Internacional pode informar fatos ao governo brasileiro, sem, entretanto, acrescer valoração jurídica;

- não pode deixar de registrar a imprecisão do fundamento legal que ampara a orientação da SRF contida na Pergunta e Resposta nº 137, pois, além de não indicar os artigos das normas legais, não identifica os dispositivos da lei brasileira que determinam a tributação dos rendimentos e aqueles que prevêm a isenção;

- as orientações da Receita Federal, no caso "As Perguntas e Respostas", são normas complementares a teor do art. 100 do CTN, e quando adotadas pelo contribuinte repercutem a ser favor, eximindo-se de multa juros e atualização monetária, diante da alteração da interpretação expedida pelo órgão tributário;

- e, conclui que o presente lançamento de ofício afronta com grave ofensa ao princípio da legalidade e da moralidade administrativa;

- são dezenas de decisões proferidas no âmbito dos processos administrativos, inclusive pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – 1ª Turma, já reconheceram a isenção de imposto de renda para os rendimentos pagos pelo PNUD a servidores brasileiros pelo desempenho de função específica naquele organismo internacional;

- hoje a matéria já chegou ao Tribunal Regional Federal da 1ª Região e ao Superior Tribunal de Justiça, sendo proferidas decisões reconhecendo a isenção de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

imposto de renda para os rendimentos pagos pelo PNUD a servidor com vínculo empregatício;

- também, com relação à aplicação da multa isolada não deve prevalecer o argumento das autoridades julgadoras de Primeira Instância; uma vez que está tendo os rendimentos pagos pelo PNUD tributados de ofício, uma vez que os declarou como isentos e não tributáveis, e, ao mesmo tempo, está sendo penalizado com a multa isolada por não ter recolhido mensalmente o carnê-leão, sobre esses mesmos rendimentos;

- em momento algum, ocultou qualquer informação ao Fisco, pois os rendimentos foram declarados;

- a aplicação concomitante das duas multas de ofício agride as disposições legais que regulamentam a matéria, pois o inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, determina a aplicação da multa por não recolhimento do carnê-leão – isoladamente – o que de pronto afasta a sua aplicação em conjunto com a multa pertinente aos lançamentos de ofício sobre a mesma base de cálculo;

- assim, sobre o mesmo fato, tributação dos rendimentos pagos pelo PNUD, está dando ensejo à aplicação de suas penas, com séria afronta ao princípio de direito de que ninguém pode ser apenado duplamente pelo mesmo ilícito, no caso, declarar como isento os rendimentos auferidos;

- desta forma, a multa isolada deve ser afastada neste julgamento, pois é ilegal;

- transcreve ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes, com citação em especial sobre as manifestações contidas no Acórdão nº 102-45.979.

À fl. 145, consta o despacho administrativo com a informação de que o arrolamento de bens encontra-se sob o controle no processo nº 11853.000409/2006-13.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

VOTO

Conselheira LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

*O Recurso Voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos no art. 33, do Decreto nº 70.235 de 1972, inclusive quanto à tempestividade e garantia de instância, portanto, deve ser conhecido por esta Câmara.*

Conforme relatado, o litígio versa sobre exigência do IRPF referente às verbas recebidas em decorrência de serviços prestados ao PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil, implementado no Brasil pela ONU – Organização das Nações Unidas, que o contribuinte declarou como rendimentos isentos e não tributáveis. Ainda, exige-se a multa de ofício isolada pela falta de recolhimento mensal obrigatório do IRPF sobre tais rendimentos.

Esta matéria já foi examinada recentemente pelos Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 14 de março de 2006, por intermédio do Acórdão CSRF/04-0.209, deram provimento, por maioria, ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, sendo que a jurisprudência predominante é de que a remuneração advinda de contratos firmados por nacionais junto ao PNUD, não está abrangida pelo instituto da isenção fiscal, que está assim ementado:

*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.*

*D*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

Peço vênia para aqui adotar, como razões de decidir os fundamentos do Conselheiro Relator José Ribamar Barros Penha, manifestados no Acórdão nº CSRF/04-0.209, de 16/03/2006, *verbis*:

*Conforme os fundamentos a seguir, considero que os rendimentos auferidos por nacionais prestadores de serviços junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD são tributáveis pelas normas atinentes ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas.*

*É de transcrever os dispositivos do art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, combinado com o art. 30 da Lei nº 7.713, de 1988, regulamentados pelo atual art. 22 do Decreto nº 3.000, de 1999, RIR/99, que geralmente tem sido trazido à colação pelos contribuintes com vistas a justificar o pleito de isenção do imposto de renda, in verbis:*

*Art. 5º. – Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferido por:*

*I – Servidores diplomáticos estrangeiros a serviços de seus governos;*

***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.*

*Como sabido, as leis tributárias que tratam de isenção são interpretadas literalmente, à subordinação do art. 111, inciso I, do CTN. Neste caso, cabível, de plano, saber quem são estes servidores eleitos pelo texto legal.*

*Os incisos I e III, estão direcionados a servidores estrangeiros ou não-brasileiros, redundantemente indicados. Os rendimentos destes são isentos, sem dúvida. Sobra, para exame, por não definido o status da nacionalidade, a previsão do inciso II - Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção - privilégios e imunidades na linguagem do Direito Internacional. Então, bastaria conferir quem é e quem não é este servidor desses organismos, e se aqueles que só prestam serviços podem ser considerados servidores.*

*José Francisco Rezek, em Direito internacional público, 6. ed., ver. e atual.. São Paulo, SP: Saraiva, 1996, p.166-169, relata que "a questão*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

*dos privilégios e garantias dos representantes de certo Estado soberano junto ao governo de outro, constituíram o objeto do primeiro tratado multilateral de que se tem notícia: o Règlement de Viena, de 1815, que deu forma convencional às regras até então costumeiras sobre a matéria”.*

*O autor destaca como de aceitação generalizada duas convenções celebradas em Viena, em 1961, sobre relações diplomáticas, e, em 1963, sobre relações consulares, promulgadas no Brasil pelos Decretos nº 56.435, de 1965, e nº 61.078, de 1967, respectivamente.*

*No âmbito das normas de administração e protocolo diplomáticos e consulares referidas convenções definem “a necessidade de que o governo do Estado local, por meio de seu ministério responsável pelas relações exteriores, tenha a exata notícia da nomeação de agentes estrangeiros de qualquer natureza ou nível para exercer funções em seu território, da respectiva chegada ao país – e da de seus familiares -, bem como da retirada; e do recrutamento de súditos ou residentes locais para prestar serviços à missão. Essa informação completa é necessária para que a chancelaria estabeleça, sem omissões, a lista de agentes estrangeiros beneficiados por privilégio diplomático ou consular, e a mantenha atualizada”. (destaque-se)*

*Com relação a este tipo lista com nome de funcionários, considero que tem havido confusão tanto dos órgãos do Fisco quanto dos de julgamento administrativo ao determinar diligências junto ao Organismo Internacional para que este informe se o nome de determinada pessoa, aqui residente e contratada para a prestação de serviços, consta da “lista”. Evidentemente, que o nome ali não consta. Nesta só os nomes dos membros do corpo diplomático do Estado estrangeiro ou do Organismo Internacional que tem representação oficial no País.*

*Por outro lado, se diligência necessitar ser feita, considero competente para informar os integrantes de listas de privilegiados é o Ministério das Relações Exteriores, aliás, como já é feito quando integrantes de Missões diplomáticas ou de Organismos Internacionais decidem importar veículos beneficiados com a isenção do Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, além do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, ou adquirir veículo nacional isentos destes dois últimos tributos. Nestes casos, é o Itamaraty que tem de atestar a condição de privilégio e imunidade para os fins da isenção tributária.*

*Os privilégios diplomáticos, segundo Rezek, abrangem “tanto os membros do quadro diplomático de carreira (do embaixador ao terceiro-secretário) quanto os membros do quadro administrativo e técnico (tradutores, contabilistas etc) – estes últimos desde que oriundos do Estado acreditante, e não recrutados in loco – gozam de ampla*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

*imunidade de jurisdição penal e civil*. “Reveste-os, além disso, a *imunidade tributária*”. (op. cit. p.168).

Também, o reconhecido jurista do direito internacional público, Celso D. de Albuquerque Melo, in *Curso de direito internacional público*, 2 vol., 11 ed. rev. e aum. – Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 1203 – 1222, aborda o assunto nos termos seguintes.

Os agentes diplomáticos são as pessoas enviadas pelo chefe de Estado para representar o seu Estado perante o governo estrangeiro. O envio desses agentes ocorre desde o início da sociedade internacional possuindo proteção e imunidades.

Na fase atual da sociedade “o pessoal da Missão, ao ser nomeado, a sua chegada, bem como a sua partida, deve ser notificada ao Ministério das Relações Exteriores do Estado acreditado. O Chefe da Missão inicia as suas funções ao apresentar as suas credenciais ‘ou tenha comunicado a sua chegada e apresentado as cópias figuradas de suas credenciais’ ao Ministério das Relações Exteriores”.

A missão diplomática é formada por agentes diplomáticos e pessoal técnico e administrativo que, para o desempenho de suas funções, gozam de privilégios e imunidades, finalidade destacada no preâmbulo da *Convenção de Viena de 1961*, “não é beneficiar indivíduos, mas, sim, de garantir o eficaz desempenho das funções das Missões Diplomáticas em seu caráter de representantes dos Estados”.

Celso de Melo classifica estes privilégios e imunidades em inviolabilidade, imunidade de jurisdição civil e criminal e isenção fiscal. Quanto a esta, “os agentes diplomáticos possuem ‘isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais’”. O pessoal administrativo e técnico da Missão, também é abrangido pela isenção fiscal, “desde que não tenham nacionalidade do Estado acreditado ou aí não tenham sua residência permanente” (p. 1214).

Para melhor entendimento de quem sejam os detentores de privilégios mister os conceitos definidos na *Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas*, assinada em 18 de abril de 1961, aprovada pelo Decreto legislativo n.º 103, de 1964, ratificada em 23 de fevereiro de 1965, em vigor no Brasil em 24 de abril de 1965, promulgada pelo Decreto n.º 56.435, de 8 de junho de 1965, DOU de 11.06.1965, a seguir:

Artigo 1.

Para os efeitos da presente Convenção:

- a) “Chefe da Missão” é a pessoa encarregada pelo Estado acreditante de agir nessa qualidade;
- b) “membros da Missão” são o Chefe da Missão e os membros do pessoal da Missão;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

- c) "membros do pessoal da Missão" são os membros do pessoal diplomático, do pessoal administrativo e técnico e do pessoal de serviço da Missão;
- d) "membros do pessoal diplomático" são os membros do pessoal da Missão que tiverem a qualidade de diplomata;
- e) "agente diplomático" é o chefe da Missão ou um membro do pessoal diplomático da Missão;
- f) "membros do pessoal administrativo e técnico" são os membros do pessoal da Missão empregados no serviço administrativo e técnico da Missão;
- g) "membros do pessoal de serviço" são os membros do pessoal da Missão empregados no serviço doméstico da Missão;

...

**Artigo 34**

O agente diplomático gozará de isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais, com as seguintes exceções:

- a) os impostos indiretos que estejam normalmente incluídos no preço das mercadorias ou dos serviços;
- b) os impostos e taxas sobre bens imóveis privados situados no território do Estado acreditado, a não ser que o Agente diplomático os possua em nome do Estado acreditante e para os fins da Missão;
- c) os direitos de sucessão percebidos pelo Estado acreditado salvo o disposto no parágrafo 4.º do artigo 39;
- d) os impostos e taxas sobre rendimentos privados que tenham a sua origem no Estado acreditado e os impostos sobre o capital, referente a investimentos em empresas comerciais no Estado acreditado;
- e) os impostos e taxas cobrados por serviços específicos prestados;
- f) os direitos de registro, de hipoteca, custas judiciais e imposto de selo relativo a bens imóveis, salvo o disposto no artigo 23.

...

**Artigo 37**

...

2. Os membros do pessoal administrativo e técnico da Missão, assim como os membros de suas famílias que com eles vivam, desde que não sejam nacionais do Estado acreditado nem nele tenham residência permanente, gozarão dos privilégios e imunidades mencionados nos artigos 29 a 35, (...)

3. Os membros do pessoal de serviço da Missão, que não sejam nacionais do Estado acreditado nem nele tenham residência



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

permanente, gozarão de imunidades quanto aos atos praticados no exercício de suas funções, de isenção de impostos e taxas sobre os salários que perceberem pelos seus serviços e da isenção prevista no artigo 33. (destaque-se)

Do acima exposto, constata-se que os integrantes de Missão diplomática quer sejam os agentes diplomáticos, quer sejam técnicos e administrativos, gozam de isenção tributária desde que façam parte do quadro de pessoal da Missão e não procedam ou tenham residência permanente no país acreditado, o Brasil.

**Dos agentes das Organizações Internacionais**

Afora os Estados soberanos, representados pelas Missões diplomáticas, surgem as Organizações Internacionais como sujeito de Direito Internacional e suas "relações diplomáticas" estabelecidas também por meio de tratados e convenções internacionais.

Entre estas organizações, destaca-se como de maior envergadura, a Organização das Nações Unidas, instituída com o fim de manter a paz entre os povos, preservar-lhes a segurança, e fomentar o seu desenvolvimento harmônico. Para este fim, entre outros, a ONU é instituída por meio da Carta assinada em 26 de junho de 1945, aprovada em terras brasileiras pelo Decreto-lei nº 7.935, de 4 de setembro de 1945, ratificada em 12.09.1945, cujos artigos 104 e 105 estabelecem, verbis:

**Artigo 104**

A Organização gozará, no território de cada um de seus Membros da capacidade jurídica necessária ao exercício de suas funções e à realização de seus propósitos.

**Artigo 105**

1. A Organização gozará, no território de cada um de seus Membros, dos privilégios e imunidades necessários à realização de seus propósitos.

2. Os representantes dos Membros das Nações Unidas e os funcionários da Organização gozarão, igualmente, dos privilégios e imunidades necessários ao exercício independente de suas funções relacionadas com a Organização.

Por meio do Decreto Legislativo nº 4, de 1948, ingressou no ordenamento jurídico nacional, a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral da Organização das Nações Unidas em 13 de fevereiro de 1946 em conformidade com os artigos 104 e 105, supra.

Referida Convenção, promulgada mediante o Decreto nº 27.784, de 16 de fevereiro de 1950, como bem transcrito no voto do acórdão recorrido, estabelece, no que respeita à presente questão, os seguintes pontos:

*19*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

*Artigo V – Funcionários*

*Seção 17. O Secretário Geral determinará as categorias dos funcionários aos quais se aplicam as disposições do presente artigo assim como as do artigo VII. Submeterá a lista dessas categorias à Assembléia Geral e, em seguida, dará conhecimento aos Governos de todos os Membros. O nome dos funcionários compreendidos nas referidas categorias serão comunicados periodicamente aos Governos dos Membros.*

*Seção 18. Os funcionários da Organização das Nações Unidas:*

*a) gozarão de imunidades de jurisdição para todos 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;*

...

*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 20. Os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários unicamente no interesse das Nações Unidas e não para que deles auferam vantagens pessoais.*

*Artigo VI*

*Técnicos a serviço das Nações Unidas*

*Seção 22. Os técnicos (independentemente 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 independente 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 os atos por eles praticados no desempenho de suas missões (compreendendo-se os pronunciamentos verbais e escritos). Esta imunidade continuará a lhes ser concedida mesmo depois que os indivíduos em questão tenham terminado suas funções junto à Organização das Nações Unidas;*

*c) inviolabilidade de todos os papéis e documentos;*

*d) direito de usar códigos e de receber documentos e correspondências em malas invioláveis para suas comunicações com a Organização das Nações Unidas;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

**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 auferam vantagens pessoais.**

*Celso de Mello destaca que na ONU os funcionários têm carreira de cargos, direitos e deveres. A situação jurídica dos funcionários internacionais é estatutária e não contratual, tendo o estatuto entrado em vigor em 1952, reconhecido pelo Tribunal Administrativo das Nações Unidas. Entre os direitos estão relacionados férias, vencimentos e subsídios, privilégios e imunidades, previdência, aposentadoria aos 60 anos, entre outros.*

*Como visto, os privilégios e imunidades dos funcionários da ONU são semelhantes aos dos agentes diplomáticos cabendo ao Secretário-geral determinar quais as categorias que gozarão de tais direitos, ouvida à Assembléia Geral. Os nomes dos funcionários compreendidos nas referidas categorias são comunicados periodicamente aos governos dos Estados-membros, a exemplo do que ocorre em relação aos Agentes diplomáticos.*

*Diga-se que esta situação encontra-se enfatizada no voto do conselheiro relator. Ou seja, é o Secretário Geral da ONU, ouvida a Assembléia Geral, que define os funcionários, conforme a categoria do cargo a que pertença, aqueles que gozarão de privilégios e imunidades. Os nomes destes funcionários são informados aos Estados membros onde o mesmo tem exercício de suas atividades funcionais.*

*Segundo a Convenção de 1946, os técnicos a serviço da ONU, mas que não sejam funcionários internacionais, gozam dos privilégios e imunidades não compreendendo a isenção fiscal.*

*É o que está formalmente disciplinado no artigo VI, seção 22, transcrita in totum acima. Gozam estes técnicos a serviço da ONU em Estados-membros de imunidade de prisão pessoal, sobre suas bagagens, atos por eles praticados em nome da missão, verbal ou por escrito, sobre papeis e documentos, inclusive por mala postal. Têm igualdade de tratamento dado aos agentes diplomáticos quanto às suas bagagens pessoais.*

*Contudo, não os beneficiam, pessoalmente, os privilégios e imunidades, como taxativamente determina a seção 23 do art. VI, antes transcrito.*

*D*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

*É de verificar, portanto, que são detentores de privilégios e imunidades os funcionários de missões diplomáticas não estando abrangidos os colaboradores contratados nos países na condição de não-funcionários.*

*Semelhantes imunidades e privilégios, inclusive isenção fiscal são aplicáveis aos funcionários de Organismos Internacionais, mormente da ONU e OEA, dos quais, sabidamente, o Brasil é signatário. Não se encontram abrangidos pela isenção fiscal os técnicos não funcionários, tampouco aqueles prestadores de serviços contratados no País por prazo ou projeto certo, há que se concluir, sob o ponto de vista da doutrina e da interpretação dos dispositivos da Convenção, transcritos.*

*É sem dúvida o que está esclarecido no manual "Perguntas e Respostas", questão transcrita pelo I. relator do voto objeto do acórdão em recurso. Três são as situações elencadas: O funcionário estrangeiro da ONU a serviço do PNUD. É isso, o funcionário é da ONU a serviço do PNUD. Este tem isenção do imposto de renda sobre os seus rendimentos pagos pelo Organismo Internacional.*

*Contudo se a fonte estiver situada no Brasil não haverá mencionada isenção. Seria o caso de um funcionário deste status prestar algum tipo de serviço internamente. Veja-se, que o próprio funcionário estrangeiro, segundo a orientação do manual está sujeito ao imposto de renda se eventualmente viesse a prestar serviço aqui no País.*

*O **funcionário brasileiro pertencente ao quadro do PNUD** tem isenção do imposto de renda sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas funções específicas (na condição de funcionário, sem dúvida). A doutrina especializada, sobre a forma de recrutamento e seleção dos funcionários da ONU, ministra que é feita entre os funcionários das diversas nacionalidades de modo a não gerar, especialmente, inconveniência cultural. Seguindo esta linha, se não existe ainda, pode haver entre os funcionários da ONU aqueles de nacionalidade brasileira. Neste caso, os seus rendimentos são isentos do IRPF quando estes estiverem em exercício no Brasil.*

*A **pessoa física não pertencente ao quadro efetivo**, situação, sem dúvida, em que se encontra a contribuinte destes autos, tem seus rendimentos tributados pela legislação do imposto de renda. Logo, não vejo como, ao se interpretar ditas orientações do "Perguntas e Respostas" concluir que as pessoas que prestam serviço ao PNUD ou a qualquer outro programa da ONU, OEA etc estejam isentos do imposto de renda quanto aos rendimentos advindos desta prestação.*

*No âmbito do Judiciário, referido assunto não chegou ao Superior Tribunal de Justiça. Em pesquisa ao site do Tribunal Federal Regional, 1ª Região, encontra-se três julgados conforme ementas a seguir:*

*PROCESSUAL CIVIL - ANTECIPAÇÃO DE TUTELA INDEFERIDA: ISENÇÃO DE IRPF - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL (FINDO) - PRESTAÇÃO DE*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

*SERVIÇOS AUTÔNOMOS A ORGANISMO INTERNACIONAL (PNUD) - AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 273 DO CPC - SEGUIMENTO NEGADO - AGRAVO INOMINADO NÃO PROVIDO.*

*1- Não há qualquer indício de que brasileiros contratados para prestar consultoria nos acordos de cooperação técnica firmados entre a ONU/PNUD e o governo brasileiro, por meio da Agência Brasileira de Cooperação (ABC) do Ministério das Relações Exteriores (MRE), pertençam ao quadro de servidores da ONU, em ordem a que se lhes reconheça a isenção tributária prevista na Convenção de Viena para o pessoal do corpo diplomático.*

*(Processo: 200201000386494 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA Data da decisão: 18/06/2003):*

*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. IMUNIDADE/ISENÇÃO. FUNCIONÁRIO DE ORGANISMO INTERNACIONAL.*

*1 - Não incide Imposto de Renda sobre os rendimentos do trabalho desempenhado em funções específicas e de forma continuada junto aos organismos e programas vinculados às Nações Unidas. Precedentes do Conselho de Contribuintes.*

*(Processo: 199901000168308 UF: DF Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA Data da decisão: 26/06/2002.)*

*PROCESSO CIVIL - TUTELA ANTECIPADA - IMPOSTO DE RENDA: ISENÇÃO – PNUD / ONU.*

*1. A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas abrange o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil - PNUD/ONU.*

*2. Isenção contida na Convenção que dá aos agravantes retalhos de direito.*

*(Processo: 199901000082358 UF: DF Órgão Julgador: QUARTA TURMA Data da decisão: 04/05/1999)*

*Na esfera do Primeiro Conselho de Contribuintes e na Primeira Câmara Superior de Recursos Fiscais é de verificar que os julgados não vinham distinguindo entre funcionários de organismos internacionais e servidores, expressão hoje utilizada genericamente no Brasil para designar tanto as pessoas que ingressam no serviço público mediante concurso, sob o amparo da Lei nº 8112, de 1992 – que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais – regime estatutário em distinção àqueles (servidores) contratados sob a regência da Consolidação das Leis do Trabalho.*

*É sabido, ao menos pelos administrativistas, que a Lei nº 1.711, de 1952, que dispunha sobre o Estatuto dos Funcionários Públicos Civis da União, que “funcionário é a pessoa legalmente investida em cargo*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

*público; e cargo público é o criado por lei, com denominação própria, em número certo e pago pelos cofres da União”.*

*Esta lei regia os vínculos entre Estado brasileiro e os seus funcionários, com todas as características próprias de funcionários públicos. Não de servidores, expressão cunhada a partir do momento em que o Estado nacional passou a contratar também por meio da CLT, estes denominados empregados.*

*Os servidores que a legislação do imposto de renda seleciona para isentar os seus rendimentos são aqueles vinculados estatutariamente às Missões Diplomáticas e aos Organismos internacionais, isto é, os funcionários na boa definição da Lei nº 1711. A isenção não se destina aos contratados, nem mesmo aos empregados na definição da CLT, para prestarem serviços por tempo ou projeto determinados.*

*Neste particular, embora à competência reconhecida no âmbito do Direito Internacional para que os Estados definam a legislação trabalhista, com abrangência àquele que presta atividade laboral nos Estados soberanos, o Estado brasileiro ainda não se definiu quanto a este tipo de contratações, sabidamente à margem dos direitos trabalhistas brasileiros.*

*Assim, aqueles servidores que prestam serviço em projetos realizados pelo PNUD aqui contratados, sem dúvida não são funcionários da Organização das Nações Unidas. Ou são prestadores de serviços autônomos ou são empregados celetistas em função das características trabalhistas com que desempenham suas atividades.*

*Neste caso, não é pelo fato de não receberem o devido amparo da legislação do trabalho que a relação laboral vai se tornar estatutária. Por outro lado, como já firmado no início deste voto, a legislação tributária a respeito da isenção não acolhe interpretação extensiva.*

*À vista do exposto, a conclusão inevitável é que os prestadores de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, contratados em território brasileiro por tempo ou projetos certos não são funcionários internacionais da ONU. Não sendo funcionários não há como estender a estes trabalhadores a isenção do imposto de renda sobre as remunerações advindas de tais contratos, aos exatos termos que a eles não se aplica a isenção do IPI e ICMS na aquisição de veículos.*

*(grifo do original)*

Por fim, destaco que não vejo qualquer imprecisão nas informações constantes do Manual de Perguntas e Respostas editado pela Secretaria da Receita Federal (Pergunta 137), como asseverou o recorrente, uma vez que a resposta ali



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

apresentada representa com fidelidade sobre o tratamento tributário a ser dado aos rendimentos auferidos do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil (PNUD), da ONU.

Desta forma, mantenho o imposto lançado pelo Auto de Infração de fls. 58-65.

O recorrente ainda contesta da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Entendo assistir razão a contribuinte quanto à impossibilidade de cumulação de multa de ofício com a multa isolada, por falta de recolhimento de carnê-leão, tendo em vista que a aplicação conjunta de ambas implicaria na duplicidade de sanções sobre o mesmo fato, o que é vedado.

Sobre a omissão de rendimentos apurada no auto de infração, foi aplicada a multa de ofício de 75%, tendo sido aplicada também a multa isolada em face do não recolhimento (por carnê-leão) do imposto resultante da dita omissão de rendimentos.

Assim, deve ser afastada, no caso concreto, a multa isolada, considerando já ter sido aplicada a multa do inciso I do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. As hipóteses de aplicação previstas para ambas as multas são diferentes e excludentes, não comportando interpretação conciliatória.

Segundo o inciso I do §1º do art. 44, a multa de ofício será aplicada juntamente com o tributo apurado por lançamento de ofício (regra geral). A multa do inciso III do mesmo parágrafo, por sua vez, não é aplicável na hipótese de lançamento de ofício de tributo, mas tão somente na aplicação isolada de multa, quando o imposto mensal não foi recolhido, via carnê-leão.

Ou seja: se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal (via carnê-leão) do referido imposto não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14041.000358/2004-01  
Acórdão nº. : 106-16.304

somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalidade sobre a mesma base de incidência.

Esta é a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (CSRF/01-04.987, de 15/06/2004).*

Neste tópico, também, acompanho o entendimento da CSRF no sentido de afastar a aplicação da multa isolada.

Do exposto, voto em DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa de ofício isolada.

Sala das Sessões - DF, em 29 de março de 2007.

  
LUIZ ANTONIO DE PAULA