



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Recurso nº. : 132.827
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998
Recorrente : LUIZ FERNANDO SEVERO MARQUES
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 19 DE MARÇO DE 2003
Acórdão nº. : 106-13.248

IRPF - PRELIMINAR - LEGITIMIDADE PASSIVA - Os organismos internacionais que possuem imunidade de jurisdição não se submetem à legislação interna brasileira, portanto deles não se pode exigir a retenção e o recolhimento do imposto de renda sobre valores pagos às pessoas físicas. Estas têm seus rendimentos sujeitos à tributação mensal na forma de carnê-leão.

PRINCÍPIO DA IGUALDADE - A legislação tributária é igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade.

PNUD - IMUNIDADE - As disposições acerca de privilégios de servidores de organismos internacionais, por força do disposto no artigo 5º, § 2º da Constituição Federal, têm a natureza de imunidade e como tal devem ser consideradas e aplicadas.

Preliminar rejeitada.
Recurso provido.

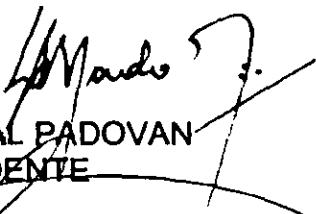
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ FERNANDO SEVERO MARQUES.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento por erro de identificação do sujeito passivo e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros: Thaisa Jansen Pereira (Relatora) e Luiz Antônio de Paula que negavam provimento ao recurso; Sueli Efigênia Mendes de Britto e Dorival Padovan que davam provimento parcial ao recurso para aplicação do Parágrafo único do Art. 100 do CTN. A Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto apresentará declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Edison Carlos Fernandes. Defendeu o recorrente, sua advogada, Drª Sandra Lucia Guerreiro da Silva de Araújo, OAB nº 10.371-DF.

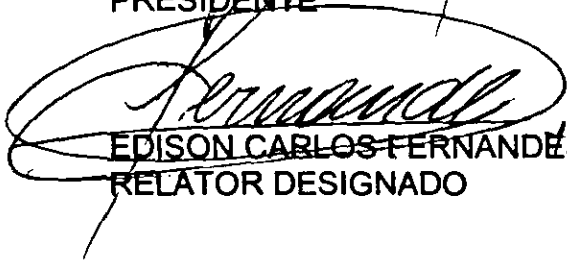
7

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.007105/00-42
Acórdão nº : 106-13.248



DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE



EDISON CARLOS FERNANDES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

Recurso nº. : 132.827
Recorrente : LUIZ FERNANDO SEVERO MARQUES

RELATÓRIO

Luiz Fernando Severo Marques, já qualificado nos autos, recorre da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília, por meio do recurso protocolado em 27.09.02 (fls. 115 a 134), tendo dela tomado ciência em 16.09.02 (fl. 111 - verso).

Contra o contribuinte foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04 a 07, o qual constituiu o crédito tributário no valor de R\$ 12.142,03 de imposto de renda pessoa física suplementar, que, acrescido dos encargos legais, totalizou R\$ 26.213,42, em janeiro de 2000.

O lançamento ocorreu em virtude de revisão interna da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 1998, durante a qual foi identificada a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício. O demonstrativo das infrações (fl. 07) indica que o contribuinte alocou como rendimentos isentos aqueles recebidos do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, sendo que tal enquadramento é indevido em vista do Parecer Normativo nº 85/74 e do inciso V, do art. 58, do Regulamento do Imposto de Renda – 1994.

Em sua impugnação (fls. 01 a 03), o Sr. Luiz Fernando Severo Marques argumenta em síntese:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

- É servidor do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD;
- Os servidores daquele organismo estão sujeitos a prerrogativas e privilégios, conforme convenções firmadas com os Estados membros da Organização das Nações Unidas – ONU, dentre eles a isenção do imposto de renda sobre seus rendimentos recebidos por serviços prestados àquele órgão;
- Está, portanto, amparado pelos arts. 96 e 98, do Código Tributário Nacional, pelo art.V, da seção 18, do Decreto 27.784/50, pelo art. 6º, da seção 19, do Decreto 52.288/63, e pelo inciso II, do art. 23, do Regulamento do Imposto de Renda – 1994;
- O contribuinte não faz jus aos benefícios previstos na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT;
- Possui vínculo empregatício com a agência especializada, exercendo, inclusive, cargo de chefia no Programa Nacional de Doenças Sexualmente Transmissíveis/AIDS, do Ministério da Saúde.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (fls. 33 e 34) baixou os autos em diligência para que a Representação do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil se pronunciasse sobre o tipo de serviço prestado pelo impugnante, bem como se ele pertence à categoria dos servidores que devem ser objeto da comunicação de que trata o art. 6º, da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral, em 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro, por meio do Decreto Legislativo nº 10/59, promulgada pelo Decreto 52.288/63, bem como os art. V e VI da mencionada Convenção, aprovada em 13/02/1946, por ocasião da Assembléia Geral do Organismo, recepcionada pelo direito brasileiro pelo Decreto nº 27.784/50.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

Em resposta à diligência foi redigida a correspondência de fl. 36, assinada pelo representante residente Sr. Walter Franco, na qual ele afirma que:

... o Sr. Luiz Fernando Severo Marques prestou serviços ao projeto de cooperação técnica BRA/92/001, celebrado entre o Governo Brasileiro e o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, em 1997 e, portanto não é objeto da comunicação de que trata o art. 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo nº 10/59, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/63, bem como os artigos V e VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada em 13/02/46, por ocasião da Assembléia Geral do Organismo, recepcionada no Direito Pátrio via do Decreto nº 27.784, de 16.02.50.

Aberto o prazo para que o contribuinte se manifestasse, ele o fez por meio do documento de fls. 40 a 46, no qual afirma que:

- O art. 112, do Código Tributário Nacional, determina que a lei tributária que define infrações deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte;
- Mesmo que os rendimentos sejam considerados tributáveis, há de se ter presente que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda pessoa física é da fonte pagadora;
- A própria Secretaria da Receita Federal, em seu manual "Perguntas e Respostas", orienta no sentido de serem considerados isentos os rendimentos em questão, assim como os Pareceres Normativos nº 717/79 e 02/96 somente excluem do benefício as remunerações pagas por taxa horária;
- O Conselho de Contribuintes tem reconhecido tal isenção;
- A Constituição Federal estabelece o princípio da igualdade, logo, o tratamento a ser dado a ele deve ser o mesmo daqueles que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

tiveram seu direito reconhecido pelo órgão julgador de segunda instância, assim como não deve haver distinção entre os servidores do mesmo organismo internacional.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (fls. 94 a 110), por meio de sua Terceira Turma, por unanimidade de votos, decidiu por julgar o lançamento procedente, fundamentando sua decisão conforme se resume:

- Quanto à preliminar de ilegitimidade passiva, há que se considerar que a Organização das Nações Unidas goza de imunidade de jurisdição, logo, não há como se exigir que ela cumpra obrigações tributárias brasileiras;
- No mesmo sentido, o Parecer Normativo CST nº 85/74 conclui que as representações consulares estrangeiras não estão obrigadas a efetuar a retenção na fonte sobre os rendimentos a brasileiros que lhes prestam serviços, dada a natureza peculiar delas;
- Assim, a alínea c, do § 1º, do art. 115, do Regulamento do Imposto de Renda – 1994, prevê que em face desta situação, os beneficiários dos rendimentos se sujeitam ao recolhimento mensal do imposto sob a forma de carnê-leão;
- O Parecer Normativo CST nº 01/95, invocado pelo contribuinte, diz respeito aos programas de desligamento voluntário;
- No que diz respeito ao princípio constitucional da igualdade tributária, observa-se que, pela legislação que fundamentou o Auto de Infração e demais provas dos autos, o contribuinte recebeu tratamento igualitário em relação aos demais contribuintes que receberam rendimentos de organismos internacionais;
- Ademais, o fato de o Conselho de Contribuintes ter dado provimento ao recurso a determinados casos, não corrompe o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

princípio aventado, posto que as decisões são baseadas em casos concretos;

- Quanto ao mérito, analisados o art. 5º, da Lei nº 4.506/64, o art. V, do Decreto nº 59.308/66, e os arts. V e VI, do Decreto nº 27.784/50, além do Parecer da Consultoria Jurídica das Nações Unidas, em nota exarada em 1981, e do conteúdo da Convenção sobre privilégios e Imunidades das Nações Unidas, conclui-se que o contribuinte em questão não tem os seus rendimentos isentos de imposto de renda pessoa física;
- A resposta do Representante Residente das Nações Unidas no Brasil é bastante clara ao afirmar que o Sr. Luiz Fernando Severo Marques não é servidor objeto da comunicação de que trata o art. 6º, da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas;
- *Note-se que, em nenhum momento, a legislação vigente sobre a matéria estende tal benefício aos contratados para prestar serviços eventuais num determinado programa e num determinado período, como foi o caso do impugnante – Programa BRA/92/001, no ano-calendário de 1997, conforme assentado nas Declarações de Rendimentos de fls. 13/14 e na referida informação. O fato de esses contratos de prestação de serviço eventual serem prorrogados não implica vínculo empregatício, bem como o contratado ocupar cargo de chefia, como acredita o impugnante. (fl. 108);*
- As argumentações acerca da área trabalhista não encontram foro adequado para discussão na Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Em seu recurso (fls. 115 a 134), o Sr. Luiz Fernando Severo Marques reitera os termos de sua impugnação, enfatizando os itens suscitados.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

O arrolamento de bens pode ser comprovado pelo documento de fl. 137 e pelo despacho de fl. 139.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

VOTO VENCIDO

Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e obedece a todos os requisitos legais para a sua admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

O contribuinte lança como preliminar a nulidade do lançamento por ilegitimidade passiva e por ter havido o desrespeito ao princípio constitucional da igualdade.

Quanto à ilegitimidade passiva, é de se ressaltar que o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento está vinculado diretamente à Organização das Nações Unidas, a qual é um organismo internacional que possui imunidade de jurisdição e, portanto, não se submete à legislação interna brasileira. Assim dispõe a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, conforme já transcrito pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília. Por outro lado, os funcionários que prestam serviços àquele organismo são regidos pelo que dispõe a alínea c, do § 1º, do art. 115, do Regulamento do Imposto de Renda 1994, já transcrita pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no voto da Relatora, que corresponde ao inciso III, do art. 106, do Regulamento do Imposto de Renda 1999:

Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

I - os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

II - os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais;

III - os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte;

IV - os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas. (grifos meus)

Assim é que, resta claro que sobre os rendimentos recebidos pelo contribuinte de organismo internacional não tem a responsabilidade da retenção e recolhimento do tributo a fonte pagadora, mas tão somente o próprio contribuinte, beneficiário dos rendimentos, que deve tributá-los mediante a forma de carnê-leão. A legislação citada pelo recorrente não alcança o organismo internacional, posto que existem normas próprias a discipliná-lo.

No que diz respeito à afirmação do contribuinte de que houve desrespeito ao princípio constitucional da igualdade, devemos observar que tal princípio reza que a lei tributária deve ser igual para todos e ser aplicada a todos com igualdade. Sobre a matéria em questão, denota-se que se trata de imposto de renda pessoa física que abrange a todos os contribuintes, respeitado o princípio da capacidade contributiva. A fiscalização não selecionou o Sr. Luiz Fernando Severo Marques por critérios pessoais, mas sim por parâmetros técnicos de seleção de contribuintes, abrangendo, desta forma, os demais que se encontravam na mesma situação. Não houve, pois preferência desigual na seleção. Os casos semelhantes estão sendo objeto de análise nas instâncias de julgamento. Caso o recorrente se julgue prejudicado por julgamento diferente dos demais contribuintes que tiveram seus pleitos atendidos, tem, no direito processual tributário os meios próprios de procurar a satisfação dos direitos que entende ter.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

Conforme o exposto, considero que não estejam presentes requisitos que justifiquem a nulidade do lançamento.

Quanto ao mérito, o Sr. Luiz Fernando Severo Marques afirma que seus rendimentos não podem ser classificados como sendo sem vínculo empregatício, posto que preenchendo os requisitos necessários, ingressou no serviço das Nações Unidas há muitos anos e exerce suas atividades com dedicação exclusiva, vindo a exercer a função de consultor do Projeto BRA/92/001 e de Chefe perante a Unidade de Drogas do Projeto AD/BRA/94/851, em outra agência da ONU, sempre com vínculo empregatício, cumprindo jornada de trabalho de 8 horas diárias e se submetendo às normas estabelecidas pelo empregador. Argumenta que as regras e procedimentos que segue não são correspondentes às normas da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, posto que as da ONU têm feição peculiar, como as constantes das prerrogativas e privilégios previstos nas convenções e acordos internacionais firmados.

De fato, os profissionais que prestam serviços a organismos internacionais são regidos por normas distintas das dos funcionários da iniciativa privada ou do serviço público. Observa-se, por exemplo, que não há desconto da previdência oficial em seus contra-cheques. Não são efetivamente regidos pela CLT, posto que se submetem a normas das convenções internacionais, subordinando-se a contratos específicos e com regras próprias e recebendo diárias pelas mesmas regras do organismo internacional. Porém, este fato realça a situação do contribuinte como pessoa física sujeita ao imposto mensal recolhido sob a forma de carnê-leão, conforme legislação já transcrita na análise das preliminares.

Por se tratar de organismo internacional, não há possibilidade legal de ser feita a retenção do tributo pela fonte pagadora, razão pela qual a tributação é feita como sendo por trabalho sem vínculo. Leia-se a expressão “sem vínculo” como se referindo ao vínculo normatizado pelas leis internas do País.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

O contribuinte afirma, ainda que o fato de a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília ter encaminhado ofício à Representação do PNUD seria significativo no sentido de evidenciar a dúvida da autoridade julgadora quanto à incidência ou não do imposto de renda sobre este tipo de rendimento.

Tal assertiva não corresponde à realidade, posto que, ciente a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de que existem funcionários de organismos internacionais que são efetivamente isentos ou imunes, deveria confirmar se este não seria o caso do contribuinte, posto que o lançamento se rege pelo princípio da legalidade e não pode abranger pessoas que não estejam enquadradas nas hipóteses de incidência. A atitude da autoridade julgadora *a quo* demonstra simplesmente a sua seriedade no trato dos assuntos de sua competência. A interpretação da legislação não foi a causa da diligência, mas sim o fato concreto de o contribuinte pertencer ou não ao rol de funcionários excluídos da tributação.

A afirmação de que o assunto não é pacífico feita pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento não significa que ela tenha dúvida na aplicação da legislação, mas simplesmente reconhece que há interpretações diferentes a exemplo dos acórdãos citados pelo contribuinte quando comparados com outros do mesmo órgão colegiado referentes a casos semelhantes.

Não é o caso da previsão do art. 112, incisos, I e II, do Código Tributário Nacional, o qual determina que a lei tributária que define infrações deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, posto que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento não demonstrou ter dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

O contribuinte afirma que o Representante Residente das Nações Unidas no Brasil não teria competência para declarar a que categoria de funcionários se aplica a isenção ou imunidade prevista na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, porém não comprova o que alega. Diversos expedientes assinados pelo mesmo representante foram anexados aos autos de outros contribuintes com o intuito de provar a não incidência da tributação. Se serve de prova para os contribuintes, serve também para a Fazenda Nacional, até porque a prova de que os rendimentos não são tributáveis é do recorrente. A regra do imposto de renda é que o tributo é devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. As exceções são os rendimentos isentos ou imunes.

Partindo-se para a análise propriamente dita da natureza dos rendimentos recebidos, o Sr. Luiz Fernando Severo Marques entende que se enquadra no art. 23, inciso II, do RIR/94, vez que recebe de organismo internacional em decorrência dos seus serviços prestados como servidor.

Sobre este assunto, peço vênica para transcrever, a seguir, parte do conteúdo da Resolução nº 106-01027, do ilustre Conselheiro Relator Dimas Rodrigues de Oliveira:

"5. Sobre a legislação trazida à cognição pelas partes, consolidada no RIR/94, a bem da clareza no expor das razões de decidir, mister se faz sejam transcritos os trechos que interessam a esta análise.

'Art. 23. Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho percebidos por:

I – omissis

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 – omissis

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

§ 1º As pessoas referidas neste artigo serão contribuintes como residentes no exterior em relação a outros rendimentos produzidos no País.

Art. 58. São também tributáveis:

I a IV omissis.

V – os rendimentos recebidos de governo estrangeiro e de organismos internacionais, quando correspondam a atividade exercida no território nacional.'

6. Da leitura dos dispositivos transcritos ressalta claro que os rendimentos objeto de discussão nestes autos, caso sobre eles não haja expressa previsão legal de isenção, a teor do que dispõe o artigo 58 mostrado, são sujeitos à tributação pelo imposto de renda e que a isenção prevista no mencionado artigo 23, beneficia os servidores de organismos internacionais, desde que tratados ou convênios firmados pelo Brasil imponham o dever de conceder o favor fiscal, o que remete a análise a esses atos internacionais, que passam a se constituir nas principais fontes do direito aplicáveis à situação fática debatida nestes autos, por força do ditame contido no artigo 98 do CTN, que reza: 'Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha'.

6.1 Traz-se a lume inicialmente o estabelecido pelo Acordo de Assistência Técnica promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23/09/66, que versa sobre as agências especializadas, onde se insere o PNUD. No seu artigo V dispõe:

'1. O Governo, caso ainda não esteja obrigado a fazê-lo, aplicará aos Organismos, a seus bens, fundos 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'.*

2. O Governo tomará todas as providências destinadas a facilitar as atividades dos Organismos, segundo o disposto no presente Acordo, e a assistir os peritos e outros funcionários dos referidos Organismos na obtenção de facilidades e serviços necessários ao desempenho de tais atividades. O Governo concederá aos Organismos, seus peritos e demais funcionários, quando no desempenho das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

responsabilidades que lhes cabem no presente Acordo, a taxa de câmbio mais favorável'.

6.2. A seu turno, a Convenção das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do Organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo nº 10/59, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/63, dispõe que (artigo 6º) 'Os funcionários das agências especializadas 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'. Estabelece ainda o dispositivo, que 'cada agência especializada especificará as categorias de funcionários aos quais se aplicarão os dispositivos deste artigo e do artigo 8º. Comunicá-las-á 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'.

6.3. Tal preceito convencional guarda consonância com o disposto nos artigos V e VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada em 13/02/46, por ocasião da Assembléia Geral do Organismo, recepcionada no Direito Pátrio via do Decreto nº 27.784, de 16/02/50, dispositivos já transcritos na Decisão Singular às fls. 45/46, porém merecedor de mais uma transcrição desta feita.

'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) omissis.

b) Serão isentos de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

Artigo VI

Técnicos das Nações Unidas

Seção 22. Os técnicos (independente dos funcionários compreendidos no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam [...] dos privilégios ou imunidades necessárias para o desempenho independente de suas missões. Gozam, em particular dos privilégios e imunidades seguintes:'

(dentre os privilégios e imunidades que se seguem, não há menção à isenção de impostos)."

Do exposto, observa-se que não são todos os funcionários que gozam de isenção. Na decisão de primeira instância foi registrada, com propriedade, a conclusão da própria Consultoria Jurídica das Nações Unidas, em Nota divulgada em 1981 (fl. 103 e 104), conforme segue:

"Substantivamente, as principais distinções são (i) que os 'funcionários' são isentos dos impostos incidentes sobre os salários e emolumentos a eles pagos pelas Nações Unidas ou Agências Especializadas, ao passo que aos 'técnicos a serviço' não é conferida tal isenção [...]."

Fica portanto claro que existe uma distinção entre os funcionários do quadro efetivo do organismo internacional, que se enquadram na categoria dos que fazem jus ao benefício fiscal, e os demais.

Em atendimento à solicitação da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília, o Representante do PNUD assim se manifesta (fl. 142):

... o Sr. Luiz Fernando Severo Marques prestou serviços ao projeto de cooperação técnica BRA/92/001, celebrado entre o Governo Brasileiro e o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, em 1997, e, portanto, não é objeto da comunicação de que trata o artigo 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral



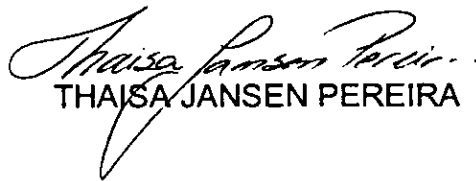
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10166.007105/00-42
Acórdão nº. : 106-13.248

do organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo nº 10/59, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/07/63, bem como os artigos V e VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada em 13/02/46, por ocasião da Assembléia Geral do Organismo, recepcionada no Direito Pátrio via do Decreto nº 27.784, de 16.02.50. (grifo meu)

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, e voto por REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, NEGAR-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2003.


THAISA JANSEN PEREIRA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.007105/00-42
Acórdão nº : 106-13.248

VOTO VENCEDOR

Conselheiro EDISON CARLOS FERNANDES, Relator

A matéria não é nova, nem nesta Câmara nem neste Tribunal Administrativo, pois se trata do benefício fiscal concedido por acordo internacional aos profissionais das Nações Unidas. E sobre esse assunto, já manifestei meu entendimento no seguinte sentido.

A desoneração dos prestadores de serviço das Nações Unidas, diretamente ou por meio de suas Agências Especializadas, nas quais insere-se o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, comporta várias questões prejudiciais que devem ser resolvidas antes de uma resposta final pela sua previsão normativa ou não.

A primeira delas diz respeito à sua natureza jurídica, haja vista que conforme for essa desoneração entendida terá ela um tratamento no processo de interpretação. Sobre esse assunto, entendo ser necessária uma análise das diversas espécies de desoneração, quais sejam, a não-incidência, a imunidade e a isenção.

Trata-se a não-incidência, como o próprio nome indica, de um conceito negativo, isto é, estará no campo da não-incidência aquilo que a lei tributária não contemplou como hipótese de incidência de tributos. Sendo o direito tributário um direito *ex lege* por essência, o que não for previsto como tal em lei não poderá ser objeto de incidência impositiva. Nesse sentido, há que se considerar tanto a disciplina constitucional como a lei ordinária, já que a omissão pode ter sido do legislador constituinte.

O principal exemplo que podemos citar como uma não-incidência constitucional é a Movimentação Financeira. Até a Emenda Constitucional que criou o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.007105/00-42
Acórdão nº : 106-13.248

Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – IPMF, referida movimentação era um fato pertencente ao campo da não-incidência. Hoje, porém, ele está no campo de incidência de uma contribuição social.

Por outro lado, a Constituição Federal prevê, em seu art. 153, VII, o Imposto sobre Grandes Fortunas, que, todavia, ainda não foi instituído. Embora haja previsão constitucional, trata-se de um caso de não-incidência legal, pois não há a lei complementar necessária a sua instituição. As grandes fortunas, em quanto tais, ainda são um fato encontrado no campo da não-incidência tributária.

Com relação à imunidade, a par das discussões doutrinárias a respeito, entendo que se trata de uma delimitação da competência tributária, podendo ser entendida, de maneira bastante simples, como uma limitação ao poder de tributar. À Constituição cabe estabelecer a competência tributária, e ela o faz de forma positiva e forma negativa. Positivamente, o Texto Constitucional estabelece que compete à União tributar a renda; mas, negativamente, impede que a renda das demais pessoas jurídicas de direito público interno (por exemplo, Estados e Municípios), tenham suas rendas alcançadas pelo imposto sobre a renda (imunidade recíproca). A imunidade (competência negativa), portanto, tem por finalidade delimitar, não de maneira positiva, a competência de cada ente tributante.

Por fim, quanto à isenção, trata-se de uma exoneração legal, não exigindo o tributo de um fato que está compreendido no campo de incidência da norma. Ou seja, conquanto haja previsão da incidência do tributo sobre um determinado fato, de maneira geral, a própria legislação específica sobre o assunto prevê situações em que esse tributo não será exigido. Como exemplo temos os salários inferiores a R\$ 1.058,00.

Diante dessas três figuras (naturezas) de desoneração, a questão mais preliminar refere-se, exatamente, à identificação da norma que cuida da tributação dos servidores da Nações Unidas com uma delas. Para a formação da convicção sobre esse ponto, é necessário lembrar duas situações: a primeira é de que há acréscimo patrimonial por parte dos servidores, ou seja, eles auferem renda, o que, *a priori*,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.007105/00-42
Acórdão nº : 106-13.248

estaria no campo de incidência do imposto sobre a renda, previsto no art. 153, III da Constituição Federal, o que desde logo afasta a figura da não-incidência; resta, então, a imunidade e a isenção. A segunda é que a eventual desoneração é dada por tratado internacional; portanto, deve-se responder à questão de se esse tratado internacional concede uma imunidade ou uma isenção.

A partir da Carta de 1988, os tratados e as convenções internacionais ganharam um lugar de destaque, sendo alçados em nível constitucional, no caso de algumas matérias; é isso que se depreende da leitura do art. 5.º, § 2.º. Por entender que a imunidade é um direito individual, que visa garantir e assegurar outros direitos, individuais ou coletivos, considera que o tratado internacional amparado pelo dispositivo constitucional citado, quando em matéria tributária, terá a natureza de limitação ao poder de tributar. Em conclusão, a desoneração dos servidores das Nações Unidas, quer sejam contratados diretamente ou por meio das Agências Especializadas, como é o caso do PNUD, tem a natureza de imunidade, devendo ser interpretada como tal.

A segunda questão preliminar refere-se a qual o acordo internacional a ser aplicado no caso em tela, uma vez que o Brasil é signatário de dois tratados que se relacionam com o tema, quais sejam: a *Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas*; e a *Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas*. A Organização das Nações Unidas – ONU pode desempenhar suas funções de maneira centralizada e descentralizada, para as quais vale-se das Agências Especializadas, havendo, para cada qual, um acordo internacional específico. Considerando que se trata do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, o caso em tela trata do exercício da atividade da ONU por meio descentralizado, devendo ser aplicada a *Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas*; isso implica dizer que nem todas as normas da *Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas* serão aplicadas ao caso.

Nesse sentido, a *Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas*, é bem verdade, não contemplou a imunidade para os agentes técnicos. Porém, a segunda Convenção, elaborada de maneira específica, estendeu

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.007105/00-42
Acórdão nº : 106-13.248

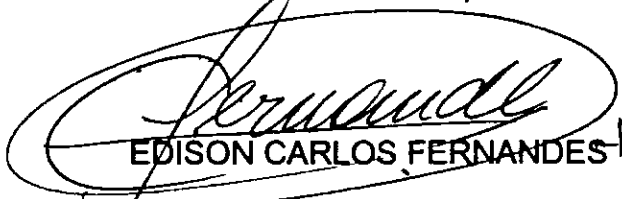
aos agentes técnicos dos órgãos descentralizados da ONU os mesmos direitos, dentre os quais a imunidade de imposto.

Por outro lado, a primeira Convenção – mais genérica – exige a inclusão do nome do funcionário em lista elaborada pelo Secretário Geral da ONU, o que faz todo sentido na contratação de pessoas para desempenhar funções exercidas de forma centralizada. Quando essas funções são desempenhadas de maneira descentralizada, é inócuo exigir tal lista, uma vez que isso inviabilizaria o cumprimento das tarefas atribuídas às Agências Especializadas, além de contrariar a sua autonomia.

Por último, há que se considerar que a ONU atua em todo o Planeta, pois é sua função, pairando acima de toda legislação nacional e de toda a divergência legislativa que possa existir entre essas variadas legislações locais. Isso implica a inaplicação de conceitos jurídicos determinados pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, no caso brasileiro. O servidor da ONU deve ser entendido como tal sob a interpretação que lhe dá o direito internacional, o que inclui a prestação de serviços técnicos especializados, sem os quais não seria possível para os órgãos descentralizados da ONU desenvolverem suas atividades.

Diante do acima exposto, e considerando que a Recorrente fez prova do seu vínculo de trabalho com o PNUD, julgo PROCEDENTE o presente Recurso Voluntário, no sentido de reconhecer a imunidade tributária relativa ao imposto sobre a renda dos rendimentos percebidos como remuneração dos serviços técnicos prestados à ONU, ainda que de forma indireta.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2003.


EDISON CARLOS FERNANDES