



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA


Processo nº. : 10166.011873/98-31  
Recurso nº. : 134.977  
Matéria: : IRPF – Ex(s): 1994, 1995  
Recorrente : ROGÉRIO FONSECA  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA - DF  
Sessão de : 03 DE DEZEMBRO DE 2003  
Acórdão nº. : 106-13.726

PNUD – IMUNIDADE – A desoneração de imposto disciplina por acordo internacional deve ser interpretada e aplicada com a natureza de imunidade, em função do artigo 5º, § 2º da Constituição Federal.

Recurso provido.

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

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, 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 e Luiz Antonio de Paula. Declarou-se impedido o Presidente, nos termos do art. 15, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. Assumiu a presidência dos trabalhos, o vice-presidente, Conselheiro Wilfrido Augusto Marques.

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES  
PRESIDENTE em EXERCÍCIO

  
EDISON CARLOS FERNANDES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 ABR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.011873/98-31  
Acórdão nº. : 106-13.726  
  
Recurso nº. : 134.977  
Recorrente : ROGÉRIO FONSECA

**RELATÓRIO**

Contra o Contribuinte em epígrafe foi lavrado auto de infração, relativo aos Exercícios de 1994 e 1995, o qual exige o IRPF devido pelo recebimento de pagamentos efetuados em função de serviço prestado ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD (fls. 01-08)

Inconformado, o Contribuinte apresenta sua Impugnação (fls. 26-36), na qual alega, em síntese, ter direito à não tributação dos seus rendimentos em função de acordo internacional assinado pelo Brasil, conforme já reconhecido pelo E. Conselho de Contribuintes.

A Delegacia de Julgamento em Brasília/DF manteve o auto de infração (fls. 143-157), sob o fundamento de que o Contribuinte não foi contratado pelo PNUD nos termos do acordo internacional.

Ainda inconformado, o Contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 161-186), reiterando as manifestações anteriores.

É o Relatório.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.011873/98-31  
Acórdão nº. : 106-13.726

**VOTO**

Conselheiro EDISON CARLOS FERNANDES, Relator

Presentes todos os requisitos de admissibilidade, inclusive com o arrolamento de bens (fl. 211) tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.011873/98-31  
Acórdão nº. : 106-13.726

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 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.011873/98-31  
Acórdão nº. : 106-13.726

prevê situações em que esse tributo não será exigido. Como exemplo temos os salários inferiores a R\$ 900,00.

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*, 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.011873/98-31  
Acórdão nº. : 106-13.726

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 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10166.011873/98-31  
Acórdão nº. : 106-13.726

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 03 de dezembro de 2003

  
EDISON CARLOS FERNANDES