



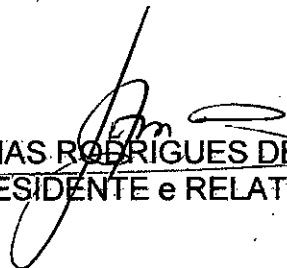
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.009944/96-83
Recurso nº. : 15.589
Matéria : IRPF - Exs.: 1994 e 1995
Recorrente : CRISTINA GUTEMBERG LIMA SILVA
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 07 DE JUNHO DE 2000

RESOLUÇÃO Nº 106-1.089

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CRISTINA GUTEMBERG LIMA SILVA.

RESOLVEM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Luiz Fernando Oliveira de Moraes, Romeu Bueno de Camargo (Relator) e Wilfrido Augusto Marques. Designado para redigir o voto Vencedor o Conselheiro Dimas Rodrigues de Oliveira.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE e RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 21 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, THAISA JANSEN PEREIRA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA (Suplente Convocado) e RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

Recurso nº. : 15.589
Recorrente : CRISTINA GUTEMBERG LIMA SILVA

RELATÓRIO

Em ação de fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Física, foi lavrado Auto de Infração fls. 1/11, contra a contribuinte acima identificada, em decorrência da omissão de rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), auferidos da prestação de serviços profissionais a organismo internacional, exercícios 1994 e 1995, anos calendário 1993 e 1994.

Tendo sido devidamente realizada a notificação da exigência, a contribuinte apresentou sua tempestiva impugnação (fls. 22/30), alegando, em síntese, o seguinte: a) que o Auto de Infração é nulo de pleno direito, eis que lavrado em desconformidade com a legislação pertinente e em desacordo com os princípios da justiça fiscal; b) que a fiscalização da Receita Federal, ao incluir o art. 58, V, do RIR/94 no enquadramento legal, não levou em consideração a legislação específica sobre servidores de organismos internacionais; c) que específica é a norma contida no art. 23, II, do RIR/94, que dispõe serem isentos do imposto de renda os rendimentos do trabalho, percebidos por servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção; d) que a norma legal cogita de isenção para rendimento do trabalho por servidores, não fazendo distinção entre trabalho assalariado ou não; quanto à interpretação do termo servidores, os aspectos trabalhistas da questão já estão exaustivamente analisados e definidos pela CLT e pela legislação complementar, além de reiteradas decisões das Juntas de Conciliação e Julgamento dos Tribunais; e) que a Receita Federal, ao longo dos anos, vem fornecendo a mesma orientação, segundo o manual "perguntas e respostas do IRPF/96"; f) que ainda que os rendimentos não fossem isentos, o que não admite, o Auto de Infração conteria erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, pois a responsabilidade pela retenção e recolhimento é da fonte pagadora, mesmo sendo organismo internacional; e g) que tendo sido apresentada a declaração e declarado o rendimento, não é cabível a multa de ofício.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

Ao apreciar a impugnação do contribuinte, a ilustre autoridade julgadora "a quo", julgou o lançamento procedente em parte tendo em vista, a isenção da imposto de renda sobre rendimentos do PNUD, da ONU, é privilégio concedido aos funcionários do quadro da ONU, incluindo os nacionais do Brasil com residência no País, nomeados de acordo com o art. 4.1 do Estatuto de Pessoal da Organização, que não sejam, cumulativamente, recrutados no Brasil nem remunerados a taxa horária, e que tenham seus nomes relacionados e informados periodicamente ao governo brasileiro pelo Secretariado Geral da ONU. Requisitos da isenção não comprovados na impugnação. Os rendimentos recebidos de organismos internacionais por prestação de serviços – sujeitam-se à tributação, mensalmente, sob a forma de recolhimento apelidado de "carnê-leão", e, anualmente, por ocasião da entrega da declaração de ajuste, os rendimentos percebidos por residentes ou domiciliados no País decorrentes da prestação de serviços a organismos internacionais de que o Brasil faça parte. Portanto, o imposto de renda das pessoas físicas devido sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão), não pago, sujeita-se à cobrança na forma disciplinada pela IN SRF 46/97 e, sendo, devida, também, a multa de ofício que passa de 75% para 100%.

Devidamente cientificada da decisão acima referida, a recorrente inconformada e tempestivamente, interpôs recurso voluntário endereçado a este Conselho de Contribuintes, juntado às fls. 62/88, no qual ratifica as impugnações já feitas em primeira instância administrativa, ressaltando, ainda, que o juízo "a quo" se equivocou ao não observar o art. 23, II, do RIR/94, tendo em vista que a recorrente é funcionária de organismo internacional, do qual o Brasil participa e, ainda, que a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas não traçam distinções entre as categorias de funcionários para efeito de aplicabilidade. Ainda, juntou à sua impugnação cópia o Parecer nº 717, do Órgão da Receita Federal, encarregado de elaborar a interpretação de normas legais e dirimir dúvidas sobre a aplicação da Lei

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

VOTO VENCIDO

Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, Relator

Permanece em discussão a exigência fiscal em decorrência da omissão de rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), auferidos da prestação de serviços profissionais a organismo internacional, exercícios 1994 e 1995, anos calendário 1993 e 1994.

A questão envolve a isenção do imposto de renda sobre rendimentos recebidos de organismo internacional vinculado à ONU.

Essa matéria tem sido apresentada com frequência à este Colegiado, sem contudo conseguir harmonia de entendimento dos seus membros.

Recentemente foi trazido ao plenária desta Câmara, matéria idêntica, sendo seu relator o ilustre Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes que apresentou a todos nós um brilhante voto retratando e abordando precisamente todos os detalhes de fato e de direito que envolvem esse assunto. Na ocasião tive o prazer de acatar o entendimento do nobre conselheiro relator, por comungar integralmente com as considerações por ele apresentadas.

Dessa forma, uma vez que a matéria posta em litígio no presente caso trata da mesma questão, peço vênica ao nobre conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes para, adotando seu voto, poder transcrevê-lo nesta oportunidade por ser expressão do mais profundo conhecimento jurídico.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

“ V O T O - CONSELHEIRO LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES:

Conheço do recurso, por preenchidas as condições de admissibilidade. Na medida em que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhe sobrevinha (CTN, art. 98), a espécie, por envolver o vínculo jurídico de organização internacional com pessoas físicas que lhe prestam serviços, bem assim as relações daquela com o Brasil, deve ser examinada à luz dos atos internacionais aplicáveis, a saber, a Carta das Nações Unidas, a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas (integrada à ordem legal brasileira pelo Decreto nº 27.784, de 16.02.50), o Acordo Básico de Assistência com a ONU, suas Agências Especializadas e a AIEA (aprovado pelo Congresso Nacional com o Decreto Legislativo nº 11/66 e promulgado pelo Poder Executivo com o Decreto nº 59.308, de 23.09.66) e a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 23.05.69.

Este último ato, não considerado pelo julgador monocrático em sua decisão, deve estar sempre em evidência quando a discussão se trava em torno da interpretação de tratados e convenções internacionais. É ele que estabelece as normas de sobredireito que informam, não só sua interpretação, mas também sua formalização, vigência, aplicação, alcance, modificação, nulidade, extinção e respectivos procedimentos. Notadamente quanto à atividade hermenêutica dos tratados e convenções internacionais, adverte o jurista e diplomata LUIZ DILERMANDO DE CASTELLO CRUZ:

*A interpretação dos atos internacionais não se distingue, como técnica de interpretação do direito legislado em geral, mas é preciso advertir, sobre o ponto, que não é possível dar aos vocábulos significados tirados do direito interno, sob pena de que o ato receba em cada um dos Estados partes uma interpretação diferente e, destarte, se fragmente em várias estruturas normativas.
(CASTELLO CRUZ, Aspectos Jurídicos e Taxionômicos dos Atos Internacionais, ed.1982, p. 53).*

Como se verá, merece, permissa venia, reparos a decisão recorrida por não valer-se de uma interpretação sistemática dos atos internacionais citados. Ao revés, preferiu colher disposições isoladas, que não nos dão uma visão integral e harmônica do todo. Cabe, em especial, apontar para o fato de que a decisão recorrida, para justificar a exigência fiscal, amparou-se em restrições da Convenção de Privilégios e Imunidades, que datam da época de fundação da ONU, no imediato pós-guerra.

Ao se aplicar legislação internacional não se pode ignorar que a ONU consolidada e atuante de hoje se diferencia em muito da ONU embrionária de então. No já longínquo ano de 1946, não cogitavam os criadores das Nações Unidas, dadas as condições históricas da época, de conferir à organização o poder de interferir de forma tão ampla nos Estados membros, mas esse poder veio a se tornar inevitável por influência das grandes potências ocidentais e sua política de globalização, que demandam iniciativas para promoção da paz e da diminuição das desigualdades entre os países.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

Hoje a presença de Forças Armadas de Estados membros em outros, em cumprimento de missões de paz, sob a bandeira da ONU, é fato corriqueiro e permanente. Também o é – e aqui o ponto de nosso interesse imediato – a presença de técnicos encarregados e pagos pelas Nações Unidas para atividades as mais variadas voltadas à formulação de planos de desenvolvimento, dentro da filosofia de que a paz mundial, objetivo maior da organização, somente será alcançada se a pobreza for ao menos reduzida a níveis toleráveis.

Falha, pois, o julgador monocrático em não haver percebido o verdadeiro alcance da imunidade conferida à ONU e a seus representantes. É certo que o Direito Internacional Público já não abriga o princípio da imunidade absoluta dos representantes de organismos internacionais, bem assim de Estados estrangeiros, que cede diante da necessidade de cada país e da própria comunidade internacional de coibir certos abusos. Não obstante, a imunidade continua a ser consagrada de forma ampla, tanto que, em princípio, ela sempre se presume e, corolariamente, quando invocada, deve ser de logo reconhecida.

Este tem sido o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao sobrestar ação de investigação de paternidade contra diplomata estrangeiro, que suscitou imunidade de jurisdição (RE-104262/DF) e ao garantir a inviolabilidade de correspondência de cidadão brasileiro, detentor do cargo de vice-cônsul honorário de país estrangeiro (RHC-49183/SP).

Especificamente sobre a imunidade ou isenção tributária em foco (a Convenção sobre Privilégio e Imunidades vale-se indistintamente de ambas as expressões), o rigor do aplicador da lei deve ser o mesmo com o que preserva a imunidade tributária de pessoas e bens contemplada na Constituição, na medida em que a Carta Magna lhe impõe o dever de preservar, não só os direitos e garantias nela expressos, mas também aqueles constantes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (art. 5º, § 2º). É sabido o empenho do STF em coibir interpretações restritivas às citadas imunidades, sendo exemplo recente a decretação liminar de inconstitucionalidade de artigos da Lei nº 9.532/97, que criavam incidências tributárias para entidades de assistência social (ADI nº 1.802).

Ainda sobre o tema, cabe ressaltar que, ao contrário do que sugere a decisão recorrida, o citado caso Mazilu, sobre o qual se pronunciou, em caráter consultivo, a Corte Internacional de Justiça, traz uma afirmação plena do princípio da imunidade, na medida em que ali não estava em discussão o enquadramento do interessado, Sr. Dumitru Mazilu, cidadão romeno, ou como funcionário efetivo, ou como técnico a serviço das Nações Unidas. Com efeito, a controvérsia, que opôs o Governo da Romênia e a ONU, devia-se a que o primeiro negava ao interessado as garantias previstas no art. 6º, seção 22, da convenção respectiva, enquanto que a segunda pretendia atribuir-lhe as imunidades que, como técnico a serviço da organização, lhe correspondiam.

A decisão, favorável à pretensão da ONU, então tomada pela Corte de Haia vem de ser lembrada, em caso idêntico, mais recente e ainda pendente de solução definitiva, no qual conflitam a organização e o Governo da Malásia em torno da aplicação das mesmas cláusulas convencionais ao técnico Dato Param Kumaraswamy, um jurista daquele país asiático, submetido a processo judicial por opiniões emitidas na qualidade de representante da organização. Na representação feita a Corte, o Secretário Geral da ONU, endossando parecer do Conselho

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.009944/96-83

Resolução nº : 106-1.089

Econômico e Social, reporta-se ao precedente, para enfatizar, verbis:

Aquela Convenção é, inter alia, destinada a proteger várias categorias de pessoas, incluindo "Técnicos a Serviço das Nações Unidas", de todos os tipos de interferência de autoridades nacionais. Em particular, a Seção 22 do Artigo VI da Convenção prevê [...] ¹(texto já transcrito no processo).

Após relatar os fatos que atentariam contra a imunidade do citado representante, após transcrever a Seção 20 do artigo 5º (relativo aos funcionários), segundo o qual os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários no interesse das Nações Unidas e não para que deles auferam vantagens pessoais, e posicionar-se quanto ao caráter não absoluto da imunidade, ao lembrar seu dever de renunciar a tal imunidade, face a qualquer abuso delas por parte de um técnico ou funcionário², conclui por emitir ao Governo da Malásia a seguinte ordem:

Apela ao Governo da Malásia que assegure que todos os julgamentos e procedimentos sobre este assunto nos tribunais malaios sejam sobrestadas uma vez que pende recepção de parecer da Corte Internacional de Justiça, que deverá ser aceita como decisiva pelas partes.³

À vista das transcrições acima é forçoso concluir-se: a ONU, amparada em entendimento da Corte de Haia, longe de conferir um status subalterno aos técnicos a seu serviço, empenha-se em estender-lhes os privilégios e imunidades, em princípio atribuíveis aos integrantes de seu quadro efetivo, desde que inerentes às atribuições que desempenhem. O chamado caso Mazilu e seu congênere não afastam a priori dos técnicos qualquer aspecto dessas imunidades, aí incluída a imunidade tributária, que sequer é aventada. Veremos adiante, quando voltarmos a essas decisões da Corte de Haia, que a variedade de situações funcionais hoje existentes no âmbito das Nações Unidas demandam soluções específicas, que o simples apelo à Convenção sobre Privilégios e Imunidades não consegue resolver a contento.

Colocadas essas premissas, quanto à amplitude atual da atuação da ONU e a extensão da imunidade conferida a ela e a seus representantes, passemos ao exame das disposições do Acordo Básico de Assistência Técnica, regulador das atividades do PNUD, em conjunto com as cláusulas dos demais atos internacionais pertinentes.

¹ Do original em inglês: *That Convention is, inter alia, designed to protect various categories of persons, including "Experts on Mission for the United Nations, from all types of interference by national authorities. In particular, Section 22 of Article VI of the Convention provides: [...]*

² Citação do texto em inglês: *Thus any abuse of the immunities of an expert (or an official) would be prevented by the right and duty of the Secretary-General to waive such immunity under the circumstances specified in those sections.*

³ Do original em inglês: *Calls upon the Government of Malaysia to ensure that all judgments and proceedings in this matter in the Malaysian courts are stayed pending receipt of the advisory opinion of the International Court of Justice, which shall be accepted as decisive by the parties.*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

Está-se aqui diante de um acordo, que não deve, porém, ser visto como um ato de hierarquia inferior ao tratado, a teor do disposto no art. 3º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados:

O fato de a presente Convenção não se aplicar a acordos internacionais concluídos entre Estados e outros sujeitos de Direito Internacional, ou entre estes outros sujeitos de Direito Internacional, nem em forma não escrita, não prejudicará:

- a. o valor jurídico desses acordos;*
- b. a aplicação a esses acordos de quaisquer regras enunciadas na presente Convenção às quais estariam submetidos em virtude do Direito Internacional, independentemente da referida Convenção.*

Como adverte FRANCISCO REZEK, não é exato, na hora presente, que [a expressão acordo] seja o nome próprio para compromissos internacionais menores, em relação àqueles indicáveis como tratados (REZEK, Direito dos Tratados, ed.1984. p.86). HILDEBRANDO ACCIOLY observa que, alternativamente à denominação genérica de tratados, utilizam-se várias outras, mas lembra que a denominação [...] não tem importância jurídica ou só a terá muito relativa. (ACCIOLY, Tratado de Direito Internacional, ed. 1967, vol. I, p.544).

A seu turno, LUIZ DILERMANDO DE CASTELLO CRUZ coloca como pressuposto da validade dos acordo como fonte obrigacional a prova de que os pactuantes tenham querido inserir o ato nas respectivas ordens jurídicas (CASTELLO CRUZ, ob.cit. p.38), condição manifestamente preenchida na espécie, com a edição dos decretos legislativo e executivo antes citados.

O Acordo em foco tem por objeto a elaboração de programas de operações de mútua conveniência [dos pactuantes, Brasil e ONU e suas agências] para a realização de atividades de assistência, que, a teor de seu item 3, se desenvolve sob as mais variadas atividades (seminários, treinamentos, projetos-piloto, concessão de bolsas de estudo etc.).

A assistência técnica será prestada por peritos, conforme art. 1º, item 4, letra a, verbis:

Os peritos incumbidos de assessorar e prestar assistência técnica ao Governo, ou por intermédio deste, serão selecionados pelos Organismos, em consulta com o Governo, e serão responsáveis perante os Organismos interessados .

No detalhamento das funções de tais peritos, mais se evidencia sua subordinação hierárquica aos organismos internacionais, que a norma transcrita aponta, ao ressaltar a relação de responsabilidade. São eles intermediários dos organismos perante o pessoal técnico do Governo brasileiro, aos quais têm o dever de instruir acerca de seus métodos e práticas profissionais e os princípios em que os mesmos se baseiam (art. 1º, item 4, c) e, embora devam cumprir instruções do Governo, deverão fazê-lo com a ressalva de que tais instruções estejam de acordo com a natureza de suas funções e segundo o que for mutuamente acordado entre o Governo e os Organismos interessados (item 4, b).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

Mas, a disposição bilateral que demonstra à sociedade a subordinação hierárquica, na sua forma mais acabada, a relação do emprego, é a do art.3º, item 1, a, que impõe aos organismos internacionais a obrigação de pagar os salários dos peritos. Note-se que o item se refere a despesa pagável fora do Brasil, mas, dentre as acepções possíveis – que deve ou pode ser pago – quis certamente referir-se à segunda, pois o item seguinte prevê a alternativa de pagamento no país.

Vê-se, pois, que a atuação desses peritos não é temporária e eventual, mas contínua e permanente, como soem ser os vínculos trabalhistas, tal como sustenta o sujeito passivo em suas razões de recurso.

Segundo o Acordo, a expressão perito tem um sentido amplo, pois compreende também qualquer outro pessoal de assistência técnica designado pelos Organismos para servir no país, nos termos do presente acordo, excetuando-se qualquer representante, no país, da Junta de Assistência Técnica e seu pessoal administrativo (art.4º, item 2, d). Excluem-se, também, por óbvio, os profissionais que o ajuste determina sejam custeados pelo Governo brasileiro, para atender, a saber, os serviços de pessoal técnico e administrativo, inclusive o necessário auxílio local de secretaria, de intérpretes tradutores e serviços correlatos (art. 4º, item 1, a).

Por fim, o Acordo equipara os peritos de assistência técnica aos demais funcionários do organismo internacional, quando comina ao Governo brasileiro a obrigação de aplicar convenções precedentes, que disciplinam privilégios e prerrogativas do pessoal da ONU e suas agências, a seus funcionários, inclusive peritos de assistência técnica (art. 5º, item I). Ao fazê-lo, revogou, no particular, a distinção entre funcionários e técnicos contemplada na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, pois, embora esta se referida a técnicos e o Acordo a peritos, as expressões devem, sem sombra de dúvida, serem consideradas sinônimas, pois foram traduzidas da mesma palavra inglesa (experts), presente em ambos os atos.

A Convenção de Viena, citada, impõe tal conclusão, ao fixar, em seu art. 30, regras de aplicação de tratados sucessivos sobre o mesmo assunto. Quando o tratado posterior (Acordo de Assistência Técnica) não incluir todas as partes do tratado anterior (Convenção sobre Privilégios e Imunidades), as relações entre as partes nos dois tratados (Brasil e ONU), hipótese em exame, observarão o princípio de que o tratado anterior só se aplica na medida em que suas disposições sejam compatíveis com as do tratado posterior (itens 3 e 4, letra a)

De resto, a derrogação em foco amolda-se à letra da Carta da ONU, que prevê a multiplicidade de recomendações e convenções com o objetivo de determinar pormenores quanto à aplicação de privilégios e imunidades aos funcionários da organização (Art. 105), e, bem assim, ao texto da própria Convenção, artigo final, seção 36, verbis:

O Secretário Geral poderá concluir com um ou mais Membros acordos suplementares, ajustados, no que diz respeito ao referido Membro ou Membros, às disposições da presente Convenção.

Essas circunstâncias de fato e de direito apontam para a evolução da forma de atuar da ONU junto aos países membros, referida anteriormente, que não se coaduna com missões de curto prazo, mas requer a presença duradoura da organização, através de seu pessoal técnico. Daí ser despicienda para a solução da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

controvérsia a invocação do já abordado caso *Mazilu*, pois o pivô deste caso, assim como o de caso congênere mais recente, Sr. Dato Param Cumaraswamy, atuaram, em nome da ONU, de forma bem diversa a dos peritos do PNUD.

Tanto um, como outro - informam documentos oficiais da organização e da Corte de Haia - foram designados para a função de *Special Rapporteur*, o primeiro junto a Subcomissão para Prevenção da Discriminação e Proteção das Minorias, o segundo junto a Comissão de Direitos Humanos para a Independência de Juizes e Advogados. A expressão *rapporteur*, vocábulo francês adotado também no idioma inglês, significa, segundo o Dicionário Collins, a pessoa que é oficialmente designada por uma organização para investigar um problema ou comparecer a um encontro e apresentar relatório sobre ele⁴.

À vista de tal definição, conclui-se ser *rapporteur* a pessoa que reúne as funções de observador e relator, no caso específico, da situação dos direitos humanos em determinados Estados-membro da ONU. Nos documentos relativos ao Sr. Dato Param, tem-se notícia de que a ele foi conferido um mandato, do qual resultou a elaboração de quatro relatórios, e que, à época da ocorrência dos fatos caracterizadores de desrespeito a sua imunidade, já não estava mais em missão do organismo. Fica, assim, evidenciada a transitoriedade de seu vínculo, justificando a aplicação do art. 6º da Convenção sobre Privilégios e Imunidades, bem assim a impossibilidade de serem adotados os precedentes como paradigmas no presente julgamento, pois, como vimos, diverso é o suporte fático, diversa é a hipótese legal aplicável.

Outro ponto da Convenção, no qual se fundamenta o julgador monocrático, que não encontra respaldo no Acordo de Assistência Técnica diz respeito ao procedimento inserto na seção 17 do Art. 5º. No particular, não se vincula a imunidade do servidor da ONU à apresentação de uma lista das categorias funcionais beneficiadas ao Governo brasileiro, pois a matéria tem disciplina específica no Acordo: o item 4 do art. 1º, antes transcrito, dispõe que os peritos serão selecionados pelos Organismos, **em consulta com o Governo** (grifei).

Por conseguinte, se o Governo brasileiro participa da seleção do perito, vale dizer, se ele é previamente ouvido a respeito de qualquer contratação, a comunicação posterior de um fato do qual tem pleno conhecimento e aceitação, se apresenta como uma formalidade inócua, desprovida de qualquer sentido.

De qualquer sorte, ao erigir a apresentação de lista como condição do reconhecimento da imunidade tributária do Recorrente, a autoridade fiscal está malferindo a imunidade tributária da própria organização, pois, sendo esta ampla, não lhe é lícito exigir, a par do pagamento de tributos, o cumprimento de obrigações acessórias. Destas efetivamente se tratam, à vista da definição legal, a saber, prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, art. 113, § 2º).

Do exposto até aqui, tenho por demonstrado que os atos internacionais examinados amparam a pretensão do Recorrente, perito do PNUD, equiparado a funcionário da ONU, em ver reconhecido seu direito de ficar isento de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas

⁴ Do original em inglês: *A rapporteur is a person who is officially appointed by an organization to investigate a problem or attend a meeting and to report on it.* A referência abonatória do texto é justamente *UN human rights rapporteurs*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

(Convenção sobre Privilégios e Imunidades, art. 5º, seção 18, letra b).

A legislação interna brasileira não discrepa desse entendimento, não obstante algumas interpretações em contrário, às quais adere o julgador monocrático, tenham sido feitas equivocadamente ao longo do tempo.

O Parecer CST nº 717/79, emitido em resposta à consulta da Representação do PNUD, nos dá notícia de precedentes, que enfocavam a matéria sob uma perspectiva diferente e cujas conclusões são ali revistas, notadamente por fazerem uso de analogia extensiva, critério interpretativo censurado pelo CTN. Pretendiam tais pareceres estender aos peritos do PNUD situações próprias de outros profissionais e disciplinadas por atos internacionais sem qualquer relação com os pactos relativos às Nações Unidas.

Da análise conjunta dos arts. 23 e 58 do RIR/94 depreende-se que os rendimentos recebidos de organismos internacionais são tributáveis, quando o Brasil não se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção. É falso que o art. 23, com matriz legal no art. 5º da Lei nº 4.506/64, mas também no art. 30 da Lei nº 7.713/88, se aplique exclusivamente a funcionários domiciliados no exterior, como entende o julgador monocrático, a partir de uma errada transcrição do dispositivo, cuja correta dicção é a seguinte:

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

I – servidores diplomáticos estrangeiros a serviço 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 – servidores não brasileiros 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.

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

Fundamentando seu entendimento, o Delegado de Julgamento faz eco a pareceres normativos da COSIT-SRF, ao afirmar:

A análise do parágrafo único supracitado [§ 1º no RIR/94] revela que o dispositivo aplica-se exclusivamente a funcionários domiciliados no exterior. Se assim não fora, as disposições do referido parágrafo estabeleceriam a tributação como residente no exterior de outros rendimentos auferidos por pessoas domiciliados no Brasil, o que seria um contra-senso.

Equivocada, permissa venia, é a interpretação fiscal. Se o legislador quisesse se referir tão-só aos servidores estrangeiros ou não brasileiros de organismos internacionais teria, no item correspondente, apostado um destes adjetivos qualificativos restritivos ao substantivo servidores, como o fez nos demais incisos (I e III). Não pode o intérprete restringir onde o legislador não o fez.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

Ademais, a interpretação dada ao parágrafo do artigo transcrito despreza as mais elementares regras de interpretação de texto na língua portuguesa. A conjunção como é aqui utilizada como conjunção comparativa para, como ensinam filólogos e gramáticos do porte de CELSO CUNHA e M. SAID ALI, estabelecer o confronto entre dois termos, e pode ser substituída, mantido o mesmo significado, pela expressão tal qual. Por conseguinte, as pessoas referidas no artigo serão contribuintes no Brasil tal qual os residentes no exterior.

A ressalva de que os servidores em tela devem ser tributados como se fossem residentes em país estrangeiro não faria sentido se eles residissem efetivamente fora do Brasil. A ressalva somente se justifica, porque, trabalhando em organismos internacionais ou embaixadas de países estrangeiros acreditados no Brasil, eles, a toda evidência, residem, no momento da ocorrência do fato gerador, no Brasil, embora possam ter domicílio permanente em outro país.

Não há nenhum contra-senso nesta interpretação, perfeitamente ajustada à sistemática do imposto de renda brasileiro, tanto que o art. 2º do RIR/94, prevê regras especiais de tributação de pessoas físicas domiciliadas ou residentes no exterior ou a eles equiparados. Vale dizer, o RIR admite que contribuintes possam, por ficção legal, serem considerados como domiciliados ou residentes no exterior, ainda que de fato não o sejam, e é isto que o parágrafo sob comento proclama.

Cabe, ainda, ressaltar que a política tributária brasileira tem se orientado no sentido de propiciar tratamento favorecido aos investimentos externos. Pesa certamente nesta decisão o fato de não haver aí apropriação de riqueza interna, mediante a utilização e conseqüente exaustão dos meios de produção e de recursos naturais, que é o pressuposto ético da participação do Estado na parcela de riqueza auferida sob a forma de percepção de lucros ou na distribuição destes a título de salários. Os recursos forâneos provêm da poupança externa e vem somar-se à riqueza produzida internamente no país, daí o empenho do Estado brasileiro em criar condições legais que incentivem sua aplicação aqui e não em outros países. Se essa política vale para capitais aqui aportados com o objetivo de lucro, com mais razão haverá de se aplicar aos recursos escassos e disputados de um organismo internacional.

Por fim, registre-se que a jurisprudência deste Conselho, que perfilhava a orientação seguida na decisão de primeiro grau (Ac. nº 104-6.779/89), vem de firmar-se em sentido contrário, como se constata à leitura do acórdão unânime assim ementado:

IRPF- REMUNERAÇÃO PAGA PELO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO DO BRASIL – ISENÇÃO –
Por força das disposições contidas na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, cujos termos foram recepcionados pelo direito pátrio através do Decreto nº 27.784, de 16.02.50, os valores auferidos a título de rendimentos do trabalho pelo desempenho de funções específicas junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, estão isentos do imposto de renda brasileiro. (Ac. 15.086, de 03.06.98, relator Cons. ELIZABETO CARREIRO VARÃO, unânime).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

Tais as razões, considerando que os atos internacionais que regem a matéria caracterizam o Recorrente como beneficiário de imunidades conferidas aos funcionários da ONU, inclusive da isenção tributária dos rendimentos por esta e suas agências pagos; considerando que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, a teor do disposto no art. 98 do CTN; considerando, que sequer há discrepância entre a ordem legal brasileira e a internacional, pois a regra eximente do art. 23, item II, do RIR/94 harmoniza-se com a legislação de regência das Nações Unidas, por se dirigir a funcionários de organizações internacionais, sem distinguir quanto a sua nacionalidade, voto por dar provimento ao recurso. "

Dessa forma, tendo em vista as brilhantes considerações trazidas pelo Conselheiro Luiz Fernando acima transcritas, entendo que deva ser dado provimento ao Recurso do Contribuinte.

Pelo exposto, conheço do Recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, e no mérito, dou-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 07 de junho de 2000


ROMEO BUENO DE CAMARGO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, Relator Designado

O Recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos legais para sua admissibilidade. Dele conheço.

2. Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão da tributação dos rendimentos auferidos por brasileiros, como decorrência da prestação de serviços no território nacional a Organismo Internacional, mais especificamente, ao **Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil – PNUD – ONU**.

3. A acusação do Fisco é no sentido de que a Recorrente, nos anos-calendários de 1993 e 1994, omitiu rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório – carnê-leão – auferidos em decorrência da prestação de serviços profissionais a organismo internacional. Tais rendimentos, conforme entendem os autuantes, se sujeitam à tributação por força do que dispõe o artigo 58, inciso V, do RIR/94, cuja base legal é o artigo 3º, parágrafo 4º, da Lei nº 7.713/88, com as redações introduzidas pelos artigos 1º a 3º, da Lei nº 8.134/90 e 1º a 3º, da Lei nº 8.383/91.

4. A seu turno, a postulante entende que o artigo 23, inciso II, do RIR/94, combinado com Resoluções e Convenções sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas e com acordos de assistência técnica firmados pelo Brasil, lhe assegura o benefício da isenção dos rendimentos da espécie.

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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

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

§ 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 objetos 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:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

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

6.2 A seu turno, a **Convenção sobre os 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, 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 dos 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

transcritos na Decisão Singular às fls. 43, 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;

ARTIGO VI

Técnicos a serviço das Nações Unidas

Seção 22. Os técnicos (independentes dos funcionários compreendidos no artigo V), quando a serviço das Nações Unidas, gozam [...] 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).

6.4 Assim, não é pacífico o entendimento defendido pela recorrente, no sentido de que os atos internacionais recepcionados pelo Brasil não fazem ressalva quanto às categorias de funcionários que fazem jus à isenção de impostos. Conforme registrou o D. julgador de primeiro grau (fls. 43, 44, 46, 47 e 48), a própria Consultoria Jurídica da ONU é enfática no reconhecimento dessa distinção que é explicitada nos antes citados diplomas internacionais. Leio em Sessão a parte traduzida para o vernáculo de trechos de Nota exarada em 1981 pela "UN Legal Counsel", em atendimento a Parecer Consultivo da Corte Internacional de Justiça

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

sobre o Caso Mazilu, transcritos às mencionadas folhas, páginas 9, 10, 12, 13 e 14 da decisão singular.

6.5 Emerge nítido, portanto, quanto ao quadro de servidores da ONU e de suas agências especializadas, que categorias há que não são contempladas com isenção de impostos.

6.6 Não basta, portanto, conforme defende a postulante, o exercício permanente de atividades junto ao PNUD, o recebimento de remuneração mensal, o direito a seguro de vida em grupo, fundo de pensão, poupança compulsória, etc., nem tampouco a assertiva desprovida de prova, de que todos os contratos de brasileiros para o desempenho de funções nos organismos internacionais, prevêm vínculo permanente de trabalho. Para que fique caracterizado o direito à isenção do imposto de renda, há que ser provada a condição de funcionário do quadro efetivo do organismo internacional na categoria daqueles que fazem jus ao favor fiscal, conforme estabelecem as normas que promanam dos citados acordos e convenções internacionais, cujos ditames, repetindo, se sobrepõem à legislação tributária interna. Questão de fato portanto, que restou não esclarecida nos autos.

7. Nessas circunstâncias, considerando o que estabelece o artigo 111 do CTN, no sentido de que a interpretação da legislação tributária em sede das isenções, entre outros casos, deve ser literal e, considerando ainda a busca da segurança no decidir, é de se propor a conversão do julgamento em diligência para que a Representação do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil, pelas vias diplomáticas competentes, seja instada a informar se a postulante nestes autos, que se intitula funcionária do PNUD, pertence à categoria de servidores que devem ser objeto da comunicação de que trata o artigo 6º, da Convenção sobre os 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 assim, os artigos V e VI da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10166.009944/96-83
Resolução nº : 106-1.089

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.

8. Por essas razões, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a Repartição de origem adote providências com vistas à obtenção da informação especificada no item precedente.

Sala das Sessões - DF, em 07 de junho de 2000


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA