

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.010449/96-71
Recurso nº. : 15.904
Matéria : IRPF - Ex(s): 1994 e 1995
Recorrente : JOSÉ MESCH
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 20 DE MARÇO DE 2002
Acórdão nº. : 106-12.614

IRPF - ISENÇÃO - RENDIMENTOS RECEBIDOS EM FUNÇÃO DO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO DO BRASIL - PNUD - A isenção de que trata o inciso II, art. 23, do RIR/94, por força do que dispõe o art. 98, do Código Tributário Nacional, abrange somente os funcionários que estejam enquadrados no artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, aprovada em 13/02/46, por ocasião da Assembléia Geral do Organismo, e recepcionada pelo Decreto nº 27.784/50.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ MESCH.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo (Relator), Orlando José Gonçalves Bueno, Edison Carlos Fernandes e Wilfrido Augusto Marques. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Thaisa Jansen Pereira.


IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS
PRESIDENTE


THAISA JANSEN PEREIRA
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 27 MAI 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e LUIZ ANTONIO DE PAULA.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

Recurso nº. : 15.904
Recorrente : JOSÉ MESCH

RELATÓRIO

Retorna para julgamento o presente processo, após o cumprimento de diligência determinada pela maioria desta Sexta Câmara, onde o I. relator Dr. Dimas Rodrigues de Oliveira, em seu pedido solicita informações, pela vias diplomáticas, visando esclarecer "se o postulante nestes autos" pertence à categoria de servidores que devem ser objeto da comunicação de que trata o Art. 6.º da Convenção Sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas.

Em cumprimento ao determinado na citada diligência, a Delegacia da Receita Federal em Brasília, em 23 de agosto de 1999, encaminhou ofício ao Dr. Luis Gilberto Seixas de Andrade, Conselheiro da Divisão de Privilégios e Imunidades do Palácio do Itamaraty.

Em 30 de setembro de 1999 o contribuinte, através de seu procurador, fez juntar aos autos declaração do Escritório no Brasil do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, assinada por seu Representante Presidente, com a informação de ter o contribuinte prestado serviços àquele órgão de acordo com as condições estipuladas nas cláusulas do Acordo Básico de Assistência Técnica assinado entre a República Federativa do Brasil e a Organização das Nações Unidas.

Em 17 de Dezembro de 1999, a DRF em Brasília reitera seu pedido ao Dr. Luis Gilberto Seixas de Andrade, que em resposta afirmou que ainda aguardava, por uma resposta por parte dos Escritórios do Administrador do PNUD.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

Em 01 de novembro de 2000 , por iniciativa própria, a chefe da DEFIS/DRF/BSB, enviou ofício de mesmo teor à Sra. Cláudia David, Assistente de Pessoal do Departamento da Recursos Humanos do PNUD, que informou que o serviço prestado pelo contribuinte àquele órgão não é objeto da comunicação de que trata o artigo 6.º da Convenção Sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas.

Noticia ainda os autos, sobre a decisão do Tribunal Regional Federal da 1.ª Região que deu provimento à apelação da Fazenda Nacional interposta contra sentença de primeiro grau favorável ao contribuinte contra a exigência do depósito.

Regularmente intimada sobre o resultado da diligência a Fazenda Nacional afirma que os documentos trazidos em nada alteram a situação dos autos, requerendo o improvimento do recurso. O contribuinte também se manifesta através de seu procurador que preliminarmente argui a nulidade do Auto de Infração, entendendo que a diligência buscou esclarecer matéria de fato quando só poderia esclarecer matéria de direito, reiterando suas razões de recurso e juntando decisões do Conselho de Contribuintes.

4/

É o Relatório. 4/

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

VOTO VENCIDO

Conselheiro **ROMEUBUENO DE CAMARGO**, Relator

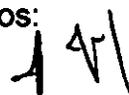
A matéria objeto do presente Recurso tem sido freqüentemente discutida por este Colegiado Administrativo através de suas oito Câmaras e também pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Não obstante a freqüência da matéria trazida para discussão, não existe, ainda, um entendimento pacífico sobre o tratamento tributário a ser dispensado à questão.

No presente caso, é importante algumas considerações a respeito de certas particularidades.

Preliminarmente devo pronunciar-me sobre a Decisão do Tribunal Regional Federal da 1.ª Região, sobre a questão do depósito Recursal. Entendo que essa decisão não deva influir na análise do presente caso, pois o Recurso Administrativo já havia sido conhecido por ocasião da decisão que converteu seu julgamento em diligência, através da Resolução n.º 106. 01.053, portanto quando do Acórdão do citado Tribunal foi prolatado, o recurso já havia sido conhecido por esta Sexta Câmara.

Importante agora ser ressaltado, que a diligência proposta por esta Sexta Câmara, no meu entender não foi corretamente atendida. Senão vejamos:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

A maioria dos Conselheiros decidiu solicitar informações ao órgão da ONU, pela vias Diplomáticas, a respeito da condição do contribuinte relativamente ao artigo 6.º, da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas.

Tendo em vista a demora na obtenção das informações, a ilustre Chefe da DEFIS/DRF/BSB, por iniciativa própria, resolveu contrariar as determinações da Resolução 106-01.053 que previa que as informações deveriam ser obtidas pelas vias Diplomáticas, e acabou por enviar ofício ao Departamento de Recursos Humanos do PNUD, mesmo após ter sido informada pelo Coordenador-Geral de Privilégios e Imunidades do Ministério das Relações Exteriores, que aguardava um resposta por parte dos Escritórios do Administrador do PNUD e do Representante Especial do BIRD, sobre a consulta anteriormente formulada.

Entendo pois não atendida a diligência proposta por esta Sexta Câmara, por não observadas as condições para seu cumprimento, sendo contudo possível a análise do mérito da questão.

Antes da análise do mérito do presente Recurso, cabe inicialmente refutar a arguição de nulidade apresentada pelo procurador do Recorrente, por falta de previsão legal, e também, por ter o julgador a prerrogativa de solicitar diligências sempre que julgar necessária para a obtenção de esclarecimentos de dúvidas que possam estar cercado a matéria em discussão.

Relativamente ao mérito do presente litígio, conforme acima mencionado, a matéria em questão é freqüentemente apresentada para análise em nosso Tribunal Administrativa, sendo certo que já foi possível para eu firmar um entendimento, já expresso inclusive por ocasião em que foi pela primeira vez apresentado para julgamento o presente processo.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

Nesse sentido aproveito a oportunidade para reiterar minha homenagem ao Ilustre Conselheiro Dr. Luiz Fernando de Oliveira de Moraes e, compartilhando do mesmo entendimento, peço permissão para adotar seu brilhante Voto, condutor do Acórdão n.º 106.10.563, que aqui transcrito, passa a fazer parte integrante deste.

***VOTO - 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 sobrevenha (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 sobre direito 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).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

Como se verá, merece, *permissa vênia*, 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.

O aplicador da legislação internacional não 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 mundiais.

Hoje a presença de Forças Armadas dos Estados membros em outros países, 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, ainda, 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 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 invocava 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).

A 4/ 7

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

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 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 [...] (texto já transcrito no processo).

A 4/1

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

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 aufram vantagens pessoais, e posicionar-se quanto ao caráter não absoluto da imunidade, ao lembrar seu poder-dever de renunciar a tal imunidade, face a qualquer abuso delas por parte de um técnico ou funcionário_, 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.

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 congêneres não afasta 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.

Está-se aqui diante de um acordo, que não deve, porém, ser tratado 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:

- o valor jurídico desses acordos;

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

- 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 [na 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

mutuamente acordado entre o Governo e os Organismos interessados (item 4, b).

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, ao determinar – diria melhor, ao impor – 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 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:

941

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

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 controvérsia a invocação do já abordado caso Mazilu, pois o pivô deste caso, assim como o de caso congênere mais recente, Sr. Dato Param Kumaraswamy, 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 ele.

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 o 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:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

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 da 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 da 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 (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 lega 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

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 vênia, 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, aposto um destes adjetivos qualificativos restritivos ao substantivo servidores, como o fez nos demais incisos (II e III). Não pode o intérprete restringir onde o legislador não o fez.

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.

441

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

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 filosófico 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.

1/21

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

15.086, de 03.06.88, relator Cons. ELIZABETO CARREIRO VARÃO, unânime)."

Tais as razões, considerando que os atos internacionais que regem a matéria caracterizam a Recorrente como beneficiária de imunidades conferidas aos funcionários da ONU, inclusive da isenção tributária dos rendimentos por esta e suas agências pagas; 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."

É como Voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2002.


ROMEUBUENO DE CAMARGO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

VOTO VENCEDOR

Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA, Relatora Designada

Permita-me o ilustre Conselheiro Romeu Bueno de Camargo discordar de seu voto, no que tange ao resultado da diligência, que considero ter atendido a finalidade a qual pretendia, bem como quanto à questão de mérito tratada neste processo.

Conforme relatório, trata-se de rendimento auferido em decorrência de serviços prestados a Organismo Internacional, qual seja o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil – PNUD – ONU.

O Auto de Infração, ratificado em parte pela autoridade julgadora de primeira instância, considerou o rendimento como tributável, de acordo com o que dispõe o inciso V, do art. 58, do RIR/94.

O recorrente 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 funcionário efetivo.

Sobre este assunto, peço vênias 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

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 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:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

- 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 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

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 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. 43), 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 seu pronunciamento após a diligência, o contribuinte afirma que a resolução comprova a nulidade do auto de infração por estar demonstrando que não se

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

conhecia a condição do contribuinte, bem como alega incompetência do representante do escritório local do Programa para responder às informações solicitadas pelo fisco.

A regra do imposto de renda é que o tributo é devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

A exceção são as isenções, posto o que determina o Código Tributário Nacional:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

...
II – outorga de isenção;
...

Assim é que, a prova da isenção é do contribuinte, porém este alega ser responsabilidade de terceiros.

Por outro lado, dispõe o art. 18, do Decreto nº 70.235/72:

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

A prerrogativa de requerer diligências também socorre ao julgador de segunda instância, competência esta inclusive prevista no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. Isto ocorre em respeito ao Princípio da Livre Investigação das Provas, assim como ao Princípio da Persuasão Racional do Julgador.

Portanto, a diligência solicitada pela Resolução nº 106-01.053, da Sessão de 16/04/99, não torna o Auto de Infração nulo, muito pelo contrário vem trazer dados relevantes à convicção dos conselheiros desta Câmara, não trazidos pelo contribuinte.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.010449/96-71
Acórdão nº : 106-12.614

A resposta ao ofício DIFIS/DRF/DF/BSB nº 2.145/00 foi dada pelo Representante Residente do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – Escritório no Brasil, acerca do qual o contribuinte alega, mas não comprova, ser pessoa incompetente para responder ao quesito posto na diligência. Ressalte-se que a mesma pessoa assinou o documento de fl. 187, o qual foi juntado aos autos por solicitação do representante do contribuinte (fl. 186). Por que um documento assinado pelo Representante Residente do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – Escritório no Brasil - serviria para fazer prova a favor do recorrente, mas não seria hábil a prestar informações que porventura fossem contrárias aos seus interesses?

Em atendimento à solicitação da Secretaria da Receita Federal, o Representante do PNUD assim se manifesta (fl. 193):

... informamos que o Sr. José Mesch prestou serviços ao projeto de cooperação técnica BRA/91/013, celebrado entre o Governo Brasileiro e o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, em 1993 e 1994, 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 ...
(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 NEGAR-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2002.


THAISA JANSEN PEREIRA