



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.011669/98-75  
Recurso nº. : 133.957  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1995  
Recorrente : IZANILDE PIRES NOGUEIRA  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA - DF  
Sessão de : 11 DE SETEMBRO DE 2003  
Acórdão nº. : 106-13.525

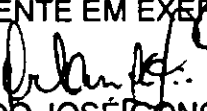
IRPF – RENDIMENTOS PERCEBIDOS POR SERVIÇOS PRESTADOS AO PNUD – PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO DO BRASIL – ISENÇÃO - Os atos internacionais que regem a matéria e prevalecem sobre a legislação interna, a teor do disposto no art. 98 do CTN; caracterizam a Recorrente como beneficiária de imunidades conferidas aos funcionários da ONU, inclusive da isenção tributária dos rendimentos por esta e suas agências pagos. Tampouco 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.

Recurso provido por maioria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IZANILDE PIRES NOGUEIRA.

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, nos termos do art. 15, inciso II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, o Conselheiro José Ribamar Barros Penha, transferindo-se a presidência da sessão ao Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, com fundamento no parágrafo único do art. 6º do mencionado Regimento.

  
ROMEU BUENO DE CAMARGO  
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

  
ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO  
RELATOR

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e EDISON CARLOS FERNANDES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525  
  
Recurso nº : 133.957  
Recorrente : IZANILDE PIRES NOGUEIRA

**RELATÓRIO**

Trata-se de auto de infração por omissão de rendimentos, pois deixou de recolher mensalmente, pela modalidade de pagamento denominada carnê-leão, o imposto de renda dos exercícios de 1995 referentes a rendimentos percebidos por remuneração de trabalho prestado ao PNUD –Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, nos valores e conforme os fundamentos legais descritos no respectivo auto de infração.

Em sua impugnação, em preliminar, a ilegitimidade passiva, e portanto, alega ser o auto de infração nulo de pleno direito e, no mérito, discorre sobre os fundamentos legais da autuação, à luz dos atos internacionais aplicáveis à espécie, para concluir pela aplicabilidade do art. 23 do RIR/94, ignorado pelo autuante, que não distingue entre trabalho assalariado e não assalariado; cita, ainda, a orientação dada pela Receita Federal no manual de perguntas e respostas relativo ao exercício de 1996 como favorável a isenção; por fim, não sendo isentos os rendimentos, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é da fonte pagadora (erro na identificação do sujeito passivo).

O Delegado de Julgamento de Brasília julgou procedente o lançamento. Os fundamentos de sua decisão podem ser assim resumidos:

- a) preliminarmente, não ocorreu nenhuma das nulidades elencadas no art. 59 da lei processual administrativa;
- b) ainda preliminarmente, a alegação de que o sujeito passivo da obrigação tributária é a fonte pagadora não tem respaldo jurídico porque a IN SRF nº 02/93, que interpretou o art. 115 do RIR/94,



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

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

- determina que os rendimentos pagos pelo PNUD devem ser recolhidos mensalmente pelas pessoas físicas beneficiárias;
- c) no mérito, o art. 23 do RIR/94 é inaplicável ao impugnante porque se destina a contribuintes domiciliados no exterior, como fica claro à leitura de seu parágrafo único, posto que, em decorrência de diligência ficou claro que a contribuinte prestou serviços em caráter eventual ao PNUD, não sendo objeto de comunicação de que trata o art. 6º e, portanto, não faz jus ao benefício fiscal isencional;
  - d) a interpretação pretendida pelo impugnante afronta o art. 98 do CTN, pois, pelo tratado e acordo internacionais que regem a matéria, isentos são apenas, desde que atendidas certas condições, os funcionários efetivos da ONU, mas não seus técnicos, entendimento que é corroborado por parecer da Consultoria Jurídica da ONU (UN Legal Counsel), ao examinar o chamado Caso Mazilu, de que transcreve um excerto, como também pela Receita Federal na orientação do Perguntas e Respostas relativo ao exercício de 1996;
  - e) o conceito de funcionário efetivo da ONU é traçado pela doutrina, que transcreve, e pela Consultoria Jurídica da ONU;
  - f) não é bastante ser funcionário da ONU para gozar de imunidade tributária, sendo ainda necessário que pertença a categoria funcional integrante de lista elaborada pelo Secretário Geral do organismo e que deve ser comunicada periodicamente aos países membros;
  - g) a ONU goza de imunidade de jurisdição, não se podendo exigir-lhe o cumprimento da obrigação tributária como fonte pagadora, citando o PN CST 85/74;
  - h) a legislação de regência, que transcreve e comenta, é clara ao impor ao beneficiário a obrigação de recolher mensalmente (carnê-leão) o imposto sobre os rendimentos percebidos do PNUD.

Em recurso tempestivo a este Conselho, devidamente garantida a instância, a autuada renova e aprofunda os pontos já abordados em sua impugnação. Seus argumentos centram-se nos atos internacionais e na legislação interna citados na decisão recorrida para contrapor à interpretação do julgador seu próprio entendimento; reitera a pertinência do art. 23 do RIR/94, sem a condição restritiva posta na sentença, e entende que sua interpretação é corroborada pelos pareceres normativos que cita; discorre, ainda, sobre o conceito de servidor, funcionário e agente público para efeito de enquadramento da Recorrente. As principais razões que sustentam sua pretensão de ver reformada a decisão monocrática podem ser assim resumidas:



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

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

- a) a ONU desenvolve programas de assistência e cooperação técnica com países membros e, para esse fim, contrata profissionais desses países, que passam a trabalhar como seus funcionários conforme normas e procedimentos estabelecidos pelo organismo e que não correspondem àqueles estabelecidos no país;
- b) a situação fática posta no auto de infração não corresponde à realidade, aplicando-se à espécie o art. 23 do RIR/94, que não distingue entre trabalho assalariado ou não, como também não o faz o Perguntas e Respostas da Receita Federal;
- c) está comprovado nos autos o vínculo permanente do contribuinte com o organismo, que cumpre jornada regular de trabalho, assina folha de ponto e subordina-se a sua hierarquia;
- d) todos os contratos são ratificados pelo Governo brasileiro, por intermédio do Ministério das Relações Exteriores;
- e) a elaboração de lista das categorias funcionais imunes pela Secretaria Geral da ONU é obrigação que, se descumprida, não traz conseqüências a seus funcionários, mas, não obstante, foi o Governo brasileiro informado da existência desses funcionários e dos direitos a eles inerentes

Eis o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

**VOTO**

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

Por presentes os pressupostos de admissibilidade recursal, dele tomo conhecimento.

Por se tratar de assunto já conhecido desta Câmara, e por considerar paradigmático o bem lavrado Voto do Eminente Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, em decisão sobre o mesmo objeto deste processo, em nome de Edgard Cerqueira Pinto (Acórdão 106-10.519, de 10 de novembro de 1998), tomo a liberdade de adotar a mesma fundamentação do entendimento exarado naqueles autos, pelo que passo a considerar o seguinte:

"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 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:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

"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.

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

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 [...] <sup>1</sup>(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 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<sup>2</sup>, 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 malaaios sejam sobrestadas uma vez que pende recepção de parecer da Corte Internacional de Justiça, que deverá ser aceita como decisiva pelas partes.<sup>3</sup>”

À vista das transcrições acima é forçoso concluir-se: a ONU, amparada

---

<sup>1</sup> 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: [...]*

<sup>2</sup> 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.*

<sup>3</sup> Do original em inglês: *Calls upon the Government of Malaysia to ensure that all judgements 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 : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

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.

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,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

Tratado de Direito Internacional, ed. 1967, vol. I, p.544).

A seu turno, LUIZ DILERMANDO DE CASTELLO CRUZ coloca como pressuposto da validade dos acordos 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).

Mas, a disposição bilateral que demonstra à sociedade a subordinação



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

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 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<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

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,



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

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

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 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

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.

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10166.011669/98-75  
Acórdão nº : 106-13.525

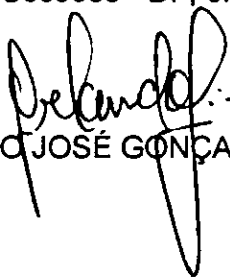
auferidos a título de rendimentos do trabalho pelo desempenho de funções específicas junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, estão isentos do imposto de renda brasileiro. (Ac. 15.086, de 03.06.98, relator Cons. ELIZABETO CARREIRO VARÃO, unânime).”

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 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.”

Essas são as razões, com a devida vênia, que adoto para dar provimento ao presente recurso.

Eis como voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de setembro de 2003.

  
ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO