MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº	14041.000593/2005-55
Recurso nº	102-151.027 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria	IRPF
Acórdão nº	04-01.088
Sessão de	03 de novembro de 2008
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL e JAILSON BARRETO MARQUES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

RECURSO ESPECIAL - PRESSUPOSTOS -DIVERGÊNCIA - O conhecimento do especial, nos termos do artigo 7º, inciso II, acontece nos casos em que a "decisão der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais". Esta só ocorre quando não estão envolvidos dispositivos legais diferentes, regulando incidências também diversas, de sorte que é de fundamental importância a verificação acerca da legislação que norteou os acórdãos recorrido e paradigma, respectivamente.

IRPF - PNUD - ISENÇÃO - A isenção de imposto sobre rendimentos pagos pelo PNUD da ONU é restrita aos salários e emolumentos recebidos pelos funcionários internacionais, assim considerados aqueles que possuem vínculo estatutário com a Organização e foram incluídos nas categorias determinadas pelo seu Secretário-Geral, aprovadas pela Assembléia Geral. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

Recurso especial não conhecido.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA TURMA da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional; e, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial do contribuinte, nos termos do voto da Relatora.

ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
Presidente

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Relatora

FORMALIZADO EM: 22 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Maria Helena Cotta Cardozo, Gonçalo Bonet Allage, Ana Maria Ribeiro Reis, Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Ausente, justificada e momentaneamente, o conselheiro Gustavo Lian Hadadd.

Relatório

Inconformada com o decidido através do Acórdão Nº 102-48.202 (fls. 133/147), da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que por unanimidade de votos excluiu a multa de ofício isolada, aplicada em concomitância com a multa de ofício, a Fazenda Nacional, apresentou o Recurso Especial de fls. 149/156, devidamente admitido, conforme despacho de fls.175/177.

Afirmam as razões oferecidas que o Colegiado ao determinar a exclusão da multa isolada, prevista no art. 44, parágrafo único, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, sob o pressuposto de ilegitimidade da aplicação concomitante, com a mesma base de cálculo da multa de ofício prevista no inciso I, do art. 44, da mesma Lei, decidira de forma diversa daquela havida, por exemplo, no Acórdão 101-94858, proferido pela 1ª.Câmara desse Primeiro Conselho de Contribuintes.

O Colegiado da 1ª. Câmara entendeu ser legítima a aplicação cumulativa de duas multas de ofício, como demonstrado na transcrição abaixo da parte que interessa da ementa do Acórdão oferecido como paradigma (101-94858), senão vejamos:

> *"MULTA DE OFÍCIO – MESMA BASE DE CÁLCULO – APLICAÇÃO EM DUPLICIDADE – O lançamento de duas multas de ofício, sobre a mesma base de cálculo, é possível, visto tratar-se de duas infrações à lei tributária, tendo por conseqüência a aplicação de duas penalidades distintas."*

Em segundo momento, buscando caracterizar o pretendido dissídio jurisprudencial, transcreve o seguinte trecho do Acórdão apresentado ao confronto, **in verbis**:

> *"Quanto à alegada aplicação em duplicidade de multa de ofício sobre a mesma base de cálculo ser vedado pelo ordenamento jurídico não há que ser acatado, tendo em vista que são duas penalidades por duas infrações à legislação tributária: a uma, a falta de recolhimento mensal da CSLL com base em estimativa (artigo 44, parágrafo único, inciso IV); a duas, a falta de recolhimento da CSLL apurada no ajuste do período de apuração (artigo 44, I)."*

Afirma que os julgados divergem sob os seguintes aspectos: o recorrido considera ilegítima a aplicação concomitante de duas multas de ofício com bases de cálculo idênticas e acrescenta que, de forma divergente, o Acórdão apresentado ao dissídio considera legítima a aplicação simultânea de duas multas de ofício sobre duas bases de cálculo idênticas, sendo que, em ambos os julgados, as duas infrações recaem em momentos distintos.

Ao final, requer seja conhecido e provido o recurso.

O Contribuinte, por sua vez oferece o recurso especial de fls.188/206 onde, também, argumenta divergência entre o acórdão recorrido e aquele proferido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, acórdão 104-17.595 assim ementado:

IRPF - REMUNERAÇÃO PAGA PELO PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO NO 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, estão isentos do imposto de renda brasileiro, os valores auferidos a título de rendimentos do trabalho pelo desempenho de funções específicas junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento.

Apresenta o contribuinte contra-razões às fls. 180/187, e a Fazenda Nacional contra-razões às fls. 241/255.

É o Relatório.

Voto

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

Inicio com a análise de admissibilidade do recurso especial da Fazenda, quanto à divergência apontada entre decisões proferidas entre Câmaras desse 1º. Conselho, quanto à possibilidade da aplicação concomitante das multas isolada e de ofício.

Esta matéria veio ao conhecimento desta Câmara em diversas ocasiões e o Colegiado entendia que os requisitos de admissibilidade estavam satisfeitos.

Todavia, provocados pela i. Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso, tal posicionamento foi revisto, conclusão a qual também me curvo, ante o aprofundamento da discussão da matéria.

Os fundamentos expendidos, no despacho Nº 104-077/2008, confirmados por este Colegiado na sessão de agosto de 2008, bem esclarecem o tema, argumentos que, pedindo vênia, adoto em minhas razões de decidir e transcrevo:

> *A Fazenda Nacional intenta reformar o julgado, alegando a existência de divergência jurisprudencial, representada pelo Acórdão 101-94.858 (fls. 145/146 e 152 a 170).*
>
> *Antes de proceder à análise do julgado acima, importa salientar que se trata de Recurso Especial de Divergência, assim entendida a diversidade de interpretações conferidas à lei tributária, conforme art. 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, que a seguir se transcreve:*
>
> *"Art. 7º. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:*
>
> *(...)*
>
> *II - decisão que der* ***à lei tributária*** *interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais."* (grifei)
>
> *Assim, não há que se falar em "dar interpretação divergente* ***à lei tributária"****, quando estão envolvidos dispositivos legais diferentes, regulando incidências também diversas, de sorte que é de fundamental importância a verificação acerca da legislação que norteou os acórdãos recorrido e paradigma, respectivamente.*
>
> *No caso do acórdão recorrido, a multa decorreu da aplicação do art. 44, § 1º,* ***III****, da Lei nº 9.430, de 1996, em razão da falta de pagamento, pela pessoa física, do* ***carnê-leão****, previsto no* ***artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988****, enquanto que no acórdão paradigma, a despeito de tratar-se também de multa isolada, esta foi aplicada com base no art. 44, § 1º,*

IV, da Lei nº 9.430, de 1996, em decorrência da falta de pagamento, pela pessoa jurídica, da ***estimativa do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido,*** *prevista no artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996.*

Constata-se, assim, que as incidências ora tratadas são diferentes, reguladas por dispositivos legais também diversos, não se prestando o acórdão paradigma colacionado pela Recorrente à caracterização do alegado dissídio jurisprudencial.

Diante do exposto, com fundamento nos art. 7º, II, e 15, §§ 2º e 6º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 (D. O. U. de 28/06/2007), NEGO SEGUIMENTO ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

Assim, com fundamento no exposto supra, também, não conheço o recurso interposto pela Fazenda Nacional.

No tocante ao recurso interposto pelo contribuinte, a discussão se dá quanto ao tratamento tributário sobre rendimentos oriundos do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD, os fundamentos expendidos no acórdão CSRF/04-00.194, de 14 de março de 2006,da lavra do i. ex-Conselheiro deste Colegiado , Romeu Bueno de Camargo, a quem peço vênia para reproduzi-los, bem esclarecem a questão:

"Conforme relatado, permanece a discussão sobre o lançamento decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de organismo internacional, referente ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil – PNUD A matéria em questão é freqüentemente apresentada para análise em nosso Tribunal Administrativo, sendo certo que apesar de toda a controvérsia que cerca esse tema, já foi possível a formação de rigoroso entendimento, que apesar de não ser único, reflete com muita clareza meu posicionamento sobre a questão.

Nesse sentido aproveito a oportunidade para reiterar minha homenagem ao Ilustre Ex-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).

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).

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 Cumaraswamy, 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, reportase 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).

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 aufiram 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 congênere 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;

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

Mas, a disposição bilateral que demonstra à saciedade 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:

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 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 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: 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 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.

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 provém 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 03.06.88, 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 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."

A despeito do entendimento acima colacionado, cumpre-me ressaltar que a E. C. Câmara Superior de Recursos Fiscais tem proferido reiteradas decisões no sentido de que essas verbas não estão alcançadas pela isenção tendo em vista que seus beneficiários não se enquadraram nas condições legais estabelecidas para tanto.

Sendo assim, resta-me admitir como tributáveis as verbas ora discutidas de forma que reconsidero o entendimento manifestado em outras oportunidades, para submeter-me às decisões proferidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Pelo exposto, conheço do recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, para dar-lhe provimento."

Por todo exposto não conheço do recurso da Fazenda Nacional, mantenho a decisão constante do acórdão recorrido e NEGO provimento ao recurso do contribuinte.

Sala das Sessões-DF, em 03 de novembro de 2008.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO