

MARIA DE LOURDES COSTA XAVIER

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS

BELO HORIZONTE

2017

PALAVRAS CHAVE: IMUNIDADE – ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS –
TRIBUTOS

O presente trabalho tem por objeto uma análise da posição privilegiada que possuem as Organizações Internacionais em face de imunidades que apresentam, especialmente na área tributária. Levando-se em consideração citado fato, o foco será um estudo acerca do tratamento fiscal dado a estas instituições no ordenamento e na jurisprudência brasileira.

Em primeiro lugar, as Organizações Internacionais serão examinadas em sua criação, características, bem como em seu *status* perante a Comunidade Internacional. Em seguida, analisar-se-á o benefício que possuem tais instituições e o alcance deste, tanto no Direito Interno quanto no Direito Internacional.

Em uma perspectiva mais profunda, será feito, então, um estudo acerca da imunidade tributária, para que haja uma melhor compreensão do tema. Após citado estudo, será realizada uma análise da imunidade tributária das Organizações Internacionais propriamente dita, levando-se em consideração as particularidades apresentadas por tais instituições.

Finalmente, em vista do examinado, verificar-se-á se os Tribunais pátrios estão aplicando corretamente as legislações brasileira e internacional no que diz respeito ao assunto estudado, bem como o alcance de citada imunidade em nosso país.

ABSTRACT

KEY WORDS: IMMUNITY – INTERNATIONAL ORGANIZATIONS – TAX

The present paper aims to analyze the privileged position that international organizations have due to the immunity they possess, especially in tax field. Taking into account this fact, this study will focus on the fiscal treatment granted to these institutions in Brazilian courts and doctrine.

Firstly, will be discussed creation, characteristics, and legal *status* of international organizations before the International Community. Following this, there will be an analysis of the benefit that these entities possess and the extent of it, both in internal and international law.

In a broader perspective, chapter four performs a study concerning tax immunity, focusing on a better comprehension of this theme. After that, chapter five analyses the tax immunity of international organizations, explaining the exceptions these institutions are granted.

Finally, will be verified how local tribunals are applying Brazilian and international legislations referring to the subject, as well as the reach of mentioned immunity in our country.

1. Introdução

Tendo sua importância reconhecida depois da segunda metade do século XX, as organizações internacionais são, atualmente, figuras importantes no cenário global, tanto pelo papel que desempenham quanto pelas críticas que a elas são atribuídas.

E é com base nesta relevância que seus Estados membros lhes asseguram certos privilégios, como imunidades, com a finalidade de lhes garantir o pleno exercício de suas funções.

Entretanto, os privilégios por estas desfrutados, muitas vezes, sofrem críticas e até são ignorados pelos Estados membros, sob as mais diversas alegações.

Observa-se, então, tanto no âmbito da doutrina e jurisprudência pátria quanto internacional, certa controvérsia no que diz respeito às imunidades conferidas às organizações internacionais por meio de tratados e convenções internacionais.

Tal fato ocorre em função de divergências no conceito de imunidade existente no plano internacional, quando se refere aos organismos internacionais, e ao estabelecido por nosso ordenamento jurídico, especialmente no âmbito tributário.

Em função disso, nota-se que tribunais nacionais têm acolhido teses que negam a existência de determinadas imunidades a citados organismos, em especial a seus trabalhadores, quando, na verdade, com base em convenções e tratados ratificados por nosso país, estas deveriam ser consideradas existentes e aplicáveis.

Assim, o presente estudo será desenvolvido com o fito de entender o porquê da necessidade de imunidade às organizações internacionais, especialmente no campo tributário, explicitando as razões pelas quais se entende que estas não podem ser desconsideradas.

Em um primeiro momento, será realizado um estudo acerca das organizações internacionais em si, abrangendo sua formação, suas características e sua personalidade jurídica em face do Direito Internacional, com a finalidade de conhecer mais a fundo citadas entidades, o modo como foram formadas e sua importância para a ordem mundial.

Em seguida, uma análise acerca da imunidade será realizada, objetivando entender a necessidade e a utilidade de citado instituto no Direito Internacional moderno, abrangendo o modo como foi criada e também as limitações desenvolvidas ao longo do tempo. Posteriormente, demonstrar-se-á a aplicação da imunidade às organizações internacionais, como forma de assegurar o pleno exercício de suas funções e também alcançar os propósitos para os quais foi criada. Neste ponto, serão estudados os instrumentos existentes no ordenamento internacional que conferem imunidade às organizações internacionais, como forma de entender seu funcionamento na prática. Aí então, será demonstrado o alcance de citado benefício, bem como será analisada a existência e o funcionamento dos Tribunais Administrativos das organizações internacionais, na medida em que são vistos como garantidores das imunidades. Ainda neste ponto, será estudado como a imunidade é aplicada no direito interno e as consequências desta aplicação para as organizações internacionais.

Posteriormente, será feita uma abordagem da imunidade tributária, realçando como é designada no ordenamento interno e seus limites de alcance. Este estudo tem por finalidade, então, confrontar a idéia interna com a idéia internacional de imunidade tributária necessária às organizações internacionais, o que será feito no quinto capítulo, ocasião em que será demonstrada a necessidade de privilégios tributários destas entidades.

Por conseguinte, restará ressaltado como os privilégios fiscais das organizações internacionais devem ser aplicados no direito interno, tanto em face do disposto na Constituição Federal quanto no Código Tributário Nacional, que regula a matéria tributária em nosso ordenamento.

Em seguida, ocorrerá uma análise de como a jurisprudência vem entendendo e aplicando as regras atinentes aos benefícios tributários das organizações internacionais, analisando-se os motivos alegados para possível não aplicação do privilégio em questão.

Por fim, será apresentada uma conclusão do trabalho, com as impressões obtidas a partir do tema estudado, tanto em face da doutrina quanto da jurisprudência, e com base na análise realizada ao longo do trabalho.

2. Organizações Internacionais

2.1 – Noções iniciais

Fruto de uma demanda social por maior integração entre as nações, muitos estudiosos acreditam ser difícil definir exatamente o que são as Organizações Internacionais¹, tendo em vista que podem assumir diversas formas e estruturas, sendo mais factível saber reconhecer uma do que propriamente conceituá-la.

Pode-se dizer que seu surgimento se deu como resultado de esforços conjuntos de vários países que, ao longo dos séculos, entenderam ser necessária a criação de organismos que, além de representar seus anseios comuns, fossem independentes e capazes de atingir objetivos específicos, os quais estavam, de alguma forma, relacionados aos interesses de citadas nações. Isso ocorreu muito em função do fato de que, com o crescimento da economia mundial, aliado ao surgimento de nações soberanas e independentes, a diplomacia bilateral não se mostrou suficiente para lidar com todas as questões que surgiam desta complexa teia que configura as relações internacionais².

Desde o princípio do século XX³ até a atualidade, constata-se, então, o incremento de suas funções e poderes, o que reforça a idéia de que constituem um dos elementos mais importantes nas relações internacionais da era contemporânea e também a expressão mais visível dos esforços de cooperação internacional de forma articulada e permanente⁴.

Por resultarem de um acordo de interesses entre seus membros, é possível perceber que ditas organizações possuem um traço marcante de dinamismo, refletindo o contexto em que são criadas, ao mesmo tempo em que apresentam certas características relacionadas aos objetivos finais que se propõem os Estados a alcançar, por serem fruto de criação social.

E é em função deste dinamismo que podem ser criadas organizações com os mais diversos propósitos, de modo que existem, na atualidade, diversas classificações, que variam de acordo com a natureza de suas atividades, funções atribuídas, número de membros e alcance de suas ações, o que faz com que alguns autores as identifiquem como instituições setoriais, com exceção da Organização das Nações Unidas (ONU), que acaba por ser considerada como uma instituição de competências gerais⁵.

¹ KLABBERS, Jan. *An Introduction to International Institutional Law*. Cambridge: Cambridge University Press. 2002. p. 46.

² SHAW, Malcolm N. *International Law*. 2003. Cambridge: Cambridge University Press. 5ª Edição. Capítulo 23. p. 1161.

³ A maioria dos autores de Direito Internacional entende que o surgimento das Organizações Internacionais, da forma como são hoje, ocorreu no princípio do século XX, com a criação da Liga das Nações (1919). Desse modo, o século XIX é visto como um momento preparatório para ditas organizações.

⁴ SATO, Eiiti. Conflitos e cooperação nas relações internacionais: as organizações internacionais no século XXI. *Revista Brasileira de Política Internacional*. 46 (2). 2003. p. 161-176.

⁵ PROST, Mario, CLARK, Paul Kingsley. Unity, Diversion and the Fragmentation of International Law: How Much Does the Multiplication of International Organizations Really Matter? *Chinese Journal of International*

Atualmente, a definição mais utilizada pela doutrina internacional para ditas entidades é a proposta pela Comissão de Direito Internacional (CDI)⁶, cujo conceito cabe transcrever:

“O termo organização internacional se refere a uma organização estabelecida por um tratado ou outro instrumento, regida pelo direito internacional e possuindo sua própria personalidade. Organizações internacionais podem incluir, como membros, além de Estados, outras entidades.”

Além desta conceituação, a Convenção de Viena sobre os Direitos dos Tratados, de 1969, definiu, em seu art. 2.1, alínea i), que “‘organização internacional’ significa uma organização intergovernamental”, o que reforça o caráter estatal formador destas entidades, em sua maioria, afastando a idéia de que as Organizações não governamentais (ONGs) pudessem ser incluídas no âmbito das organizações em estudo⁷.

Cabe ressaltar, ainda, que a Convenção de Viena sobre a Representação de Estados em suas Relações com as Organizações Internacionais de Caráter Universal, de 1975, também cuidou de fornecer uma definição para citadas organizações em seu art. 1.a., da mesma forma que o fez a Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, de 1982, em seu Anexo IX, art. 1⁸:

“Para efeitos do artigo 305 e do presente Anexo, “organização internacional” significa uma organização intergovernamental constituída por Estados à qual os seus Estados membros tenham transferido competência em matérias regidas pela presente Convenção, incluindo a competência para concluir tratados relativos a essas matérias.”

De uma análise perfunctória das definições apontadas, é possível constatar que todas tiveram o cuidado de manter certo núcleo de características ou elementos imprescindíveis às organizações internacionais, necessários para sua existência e validade perante a Comunidade Internacional e que, por isso, serão analisados de forma mais detalhada.

2.2 - Características

A partir de citados conceitos, mostra-se possível identificar características que podem ser consideradas essenciais para uma organização internacional, na medida em que formam sua estrutura básica. São elas: i) criação por meio de um acordo entre Estados, cabendo falar também entre organizações internacionais;⁹ ii) dotação de órgãos apartados de seus membros; iii) regulação de acordo com os mandamentos do Direito Internacional¹⁰.

A primeira delas, referente à necessidade de criação das organizações por meio de acordo entre Estados, e também entre organizações internacionais propriamente ditas, reflete basicamente a premissa de que deve existir um acordo entre estes para sua formação, traduzido geralmente em um tratado ou uma convenção. Citado instrumento será regido pelas

Law (2006), Vol. 5, No. 2, p. 342-343.

⁶ Comissão criada pela Assembleia Geral das Nações Unidas, por meio da Resolução 174 (II).

⁷ NETO, José Cretella. Teoria Geral das Organizações Internacionais. Editora Saraiva. 2ª edição. 2007. p. 42/43.

⁸ *Ibidem*, p.44.

⁹ À título de exemplo, a Organização Mundial do Comércio, criada em 1994, tem como membro a União Europeia.

¹⁰ AMERASINGHE, C. F. Principles of the Institutional Law of International Organizations. Cambridge: Cambridge University Press. Second edition. 2005. p. 10.

normas do Direito Internacional, da mesma forma que a organização a que deu origem.¹¹ Além disso, o tratado/convenção constitutivo delimitará o âmbito de atuação das entidades, bem como os objetivos a serem por elas perseguidos, sendo possível dizer também que citado instrumento tem importância superior à de uma Constituição para os Estados, já que um Estado pode existir, teoricamente, sem uma Constituição, ao passo que as organizações internacionais jamais poderão subsistir sem um tratado que as constitua.¹²

A segunda característica, por sua vez, relaciona-se com a necessidade de órgãos independentes daqueles existentes nos membros criadores. Afigura-se imprescindível que haja um corpo organizacional distinto dos países membros, como forma de assegurar independência na busca daquilo que foi proposto e também de garantir que haja expressão de vontade diversa daquela exprimida pelos Estados, garantindo que não se limitem a ser uma simples continuidade da atuação externa tradicional destes.¹³

Já o terceiro elemento está ligado à regulação das organizações pelos preceitos do Direito Internacional, uma vez que, por surgirem a partir de um tratado constitutivo, faz-se necessário que se submetam a citados mandamentos, já que há normas desse ramo do Direito que tem as organizações internacionais como destinatárias, seja para lhes conferir direitos, seja para lhes impor obrigações a serem cumpridas.¹⁴

2.3 – Status perante a Comunidade Internacional

Enquanto entidades formadas por Estados em sua maioria, pode-se dizer que as organizações internacionais são sujeitos secundários de Direito Internacional, já que sua personalidade jurídica advém da delegação de poderes dada pelos países formadores. E isso gera implicações tanto em sua formação quanto em seu relacionamento com os demais atores internacionais.

Na medida em que seus membros são atores políticos frente ao Direito Internacional, as organizações internacionais são capazes de estruturar as relações existentes entre estes e, até mesmo, afetar sua potencial influência perante os demais. Ademais, os atores políticos acabam por desenvolver competências e capacidades de trabalhar de acordo com o convencionado ao tomar parte nas instituições em questão.

Não obstante, é evidente que, ao participar de um organismo internacional, os Estados acabam por imprimir neste seus valores, tornando as organizações internacionais, de certa forma, um veículo de propagação de idéias e crenças, como a idéia de democracia, por exemplo.¹⁵

Entretanto, um dos maiores problemas enfrentados por citadas entidades refere-se ao reconhecimento de sua personalidade, na medida em que não basta ser formada por Estados para que lhe seja conferida personalidade jurídica internacional. E isso ocorre pelo fato de que há organizações constituídas por alguns países, mas que, em face do contexto em que são criadas e das atividades desenvolvidas, não lhes é atribuída citada personalidade.

¹¹ Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, 1969, artigo 5º.

¹² SILVA, Roberto Luiz. “A OEA enquanto Organização Internacional” em “O sistema interamericano de proteção dos Direitos Humanos”. Belo Horizonte. Editora Del Rey. 2007. p.88.

¹³ SEITENFUS, Ricardo. Manual das Organizações Internacionais. Livraria do Advogado Editora. 5ª Edição. Porto Alegre. 2008. p. 33.

¹⁴ Como exemplo, há a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, de 1986.

¹⁵ JACOBSON, Harold K. International Institutions and System Transformation. Annual Review of Political Science 06/1/2000 Volume 3, Issue 1. p. 153.

A própria Corte Internacional de Justiça, ao julgar o caso *Nauru VS Austrália*,¹⁶ decidiu que os trabalhos realizados pelos países envolvidos no “Trusteeship Agreement” não estabeleceram uma personalidade jurídica internacional apartada daquela que possuíam os Estados envolvidos. Isso porque o acordo realizado entre Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido para criar uma “Autoridade Administrativa” para a ilha de Nauru, na prática, não criava uma Organização Internacional independente para a administração da ilha. Tratava-se, no entender da Corte, somente de um protocolo administrativo, o que fez com que, após a dissolução do acordo, citados países pudessem ser responsabilizados pelos danos causados na ilha.

Ao ser demandada, a Austrália alegou que reclamações somente poderiam ser feitas em face dos três Estados envolvidos, e não somente perante um deles, na medida em que todos detinham responsabilidade no caso. A Corte, entretanto, considerou que era inegável o fato de que Austrália possuía um papel fundamental no “Trusteeship Agreement”, tendo sido a responsável pela nomeação dos administradores envolvidos, que recebiam ordens diretas do governo australiano. Além disso, o fato de ser parte no acordo atraía obrigações para este Estado, e não havia nada neste instrumento que privasse a Corte de analisar uma reclamação de descumprimento destas obrigações por parte da Austrália.

Assim, pode-se dizer que a personalidade jurídica das organizações internacionais depende, em grande parte, da intenção que os Estados formadores apresentam quando da criação da entidade, uma vez que pelos poderes e propósitos a ela conferidos é que será possível perceber se, na prática, possui personalidade internacional.¹⁷ Ademais, para ser considerada uma organização internacional, não basta que tenha uma personalidade reconhecida somente por seus Estados membros, mas que esta seja reconhecida objetivamente pela Comunidade Internacional.

Nos dizeres de Malcolm Shaw, em sua obra “*International Law*”, a “personalidade objetiva não depende de reconhecimento de não-membros, advém mais da natureza e das funções da organização em si mesma. Além disso, o número de Estados membros da organização em questão é relevante para a questão da personalidade objetiva, mas não é determinante desta.”¹⁸

No que concerne à verificação da existência de dita personalidade por parte de uma organização, é possível constatar que, se esta possui finalidades específicas e atua, de modo apartado dos Estados formadores, com vistas a alcançar ditos objetivos, tendo poder para tanto, pode-se dizer que possui personalidade internacional. E isso ocorre muito em função do contexto fático, porque raramente será estabelecido em seu tratado constitutivo expressa menção a esta característica. Esta idéia é conhecida como a “doutrina dos poderes implícitos”, que acabou por prevalecer após anos de discussão acerca do tema, quando a Corte Internacional de Justiça, em um Parecer Consultivo no caso “*Reparação de danos sofridos a serviço das Nações Unidas na Palestina*”, em 1949, fez a seguinte observação:¹⁹

“A Corte chegou à conclusão de que a Organização é uma pessoa internacional. Isso não é o mesmo que dizer que é um Estado, o que certamente não o é, ou que sua personalidade legal, seus direitos e deveres são os mesmos de um Estado. Muito menos caberia dizer que é um Super-Estado, o que quer que essa expressão possa significar. Isso não implicaria nem mesmo que todos os seus direitos e deveres deveriam estar num plano internacional. O que isso quer dizer é que é um sujeito de direito internacional e capaz de possuir direitos e deveres no plano internacional, e

¹⁶ ICJ Reports, 1992, p. 240,258; 97 ILR, p. 1,25.

¹⁷ *Op cit.* 2. p.1187/1188.

¹⁸ *Op cit.* 2 p.1189.

¹⁹ ICJ Reports. 1949. p. 178.

que tem capacidade de manter seus direitos por meio de reclamações internacionais.”²⁰

Nesta ocasião da atribuição de personalidade jurídica à ONU ficou consignado que esta não era um Estado, de modo que tampouco sua personalidade legal, seus direitos e deveres poderiam ser iguais aos de um Estado. Tal atribuição significaria somente que é um sujeito de direito internacional e que, por isso, possui capacidade para ter direitos e deveres em âmbito internacional.

Ter personalidade internacional significa, então, que a organização internacional possui capacidade para ter direitos, deveres, poderes e responsabilidades em separado dos seus membros e criadores, num plano internacional e perante o Direito Internacional.²¹

3. Imunidade das Organizações Internacionais

3.1 – Imunidade no Direito Internacional

A temática relativa às imunidades no Direito Internacional, de início, encontra-se relacionada aos privilégios que detêm os Estados em suas relações com os demais, assim representados por seus dirigentes e ministros.

Originalmente, estes privilégios advêm do costume internacional relacionado à igualdade e à soberania que os Estados devem possuir, não podendo sofrer controle de outros Estados em função dos atos públicos que desempenham.

Em linhas gerais, pode-se dizer que as imunidades são conferidas como forma de prevenir que um Estado possa desnecessariamente interferir nos assuntos de outro ou que possa exercer jurisdição neste, em circunstâncias em que não houve consentimento anterior para tanto.²² E é com base em uma noção de horizontalidade entre os Estados, enquanto sujeitos de Direito Internacional, que surge a idéia de que deve existir um limite na interferência e no relacionamento entre estes, e daí advém o costume internacional, propagado em muitas decisões judiciais no século passado, que acabou por dar origem às imunidades.

A decisão exarada por Lord Wilberforce em uma contenda envolvendo imunidade de Estado estrangeiro entre Inglaterra e Estados Unidos ilustra a idéia acima mencionada, *in verbis*:²³

“É necessário começar do primeiro princípio. A base sobre a qual um Estado é considerado imune de jurisdição territorial das cortes de outro Estado é aquela de ‘par in parem’, que efetivamente significa que atos governamentais ou soberanos de um Estado não são assuntos sobre os quais as cortes de outros Estados poderão exercer julgamento”.²⁴

²⁰ Tradução livre: “Accordingly, the Court has come to the conclusion that the Organization is an International person. That is not the same as saying that it is a State, which it certainly is not, or that its legal personality and rights and duties are the same as those of a State. Still less is it the same thing as saying that it is a “super-State”, whatever that expression may mean. It does not even imply that all its rights and duties must be upon the international plane. What it does mean is that it is a subject of international law and capable of possessing international rights and duties, and that it has capacity to maintain its rights by bringing international claims.”

²¹ *Op cit.* 9. p. 78.

²² AKANDE, Dapo. International Law Immunity and International Criminal Court. The American Journal of International Law. 2004. Vol. 98. p. 417.

²³ I Congreso del Partido. 1983. A.c. 244-262.

²⁴ Tradução livre: “It is necessary to start from first principle. The basis upon which one state is considered to be immune from territorial jurisdiction of the courts of another state is that of ‘par in parem’ which effectively

Inicialmente, citada imunidade se desenvolveu como um modo de aplicação, ou uma extensão, dos privilégios que possuíam os soberanos em face de possível jurisdição de cortes locais. O julgamento feito pelo juiz Marshall no caso *The Schooner Exchange v. McFaddon*²⁵ costuma ser citado como a primeira expressão clara desta teoria, muito embora existam críticas no sentido de que citado juiz, em sua decisão, apenas articulou a proposição acerca da qual todo Estado tem completa e absoluta jurisdição em seu território.²⁶

Na ocasião, a Suprema Corte dos Estados Unidos, modificando uma decisão da Corte de Apelação, decidiu que um navio da marinha francesa atracado no porto norte-americano constitui parte da força militar daquele Estado e, por isso, estava sob a proteção de sua soberania, não podendo sofrer interferência de outro país sem afetar seu poder e sua dignidade.

Com o passar do tempo, porém, a idéia de imunidade absoluta sofreu restrições, na medida em que as trocas comerciais entre os Estados incrementaram o comércio internacional a ponto de que atos oficiais, imunes, passaram a ser diferenciados de atos privados, que não dispunham de imunidade. Levando-se em consideração que, neste período, muitos países começaram a estabelecer relações comerciais com particulares de outros Estados, fez-se necessário reconhecer que já não era possível se falar em uma imunidade de jurisdição absoluta, o que culminou na doutrina da imunidade restrita.²⁷

Os comentários feitos pelo juiz Philip C. Jessup em seu trabalho como relator do “Competence of Courts with Regards to Foreign States”, da Universidade de Harvard, são citados como referência na adoção da idéia da imunidade restrita,²⁸ na medida em que descrevem, numa perspectiva jurídica e econômica, as razões pelas quais entendeu o jurista porque deveria haver uma restrição quanto à imunidade que detinham os Estados.

Desse modo, muito se discutiu acerca dos limites de citado privilégio no que diz respeito aos atos praticados pelos Estados, tendo a doutrina e a jurisprudência diferenciado atos que poderiam ser, em uma abordagem simplista, em função da pessoa (*ratione personae*) ou da atividade por ela exercida (*ratione materiae*).²⁹

means that the sovereign or governmental acts of one state are not matters upon which the courts of other states will adjudicate.”

²⁵ “This full and absolute territorial jurisdiction being alike the attribute of every sovereign, and being incapable of conferring extra-territorial power, would, not seem to contemplate foreign sovereigns nor their sovereign rights as its objects. One sovereign being in no respect amenable to another, and being bound by obligations of the highest character-not to degrade the dignity of his nation, by placing himself or its sovereign rights within the jurisdiction of another, can be supposed to enter a sovereign territory only under an express licence, or in the confidence that the immunities belonging to his independent sovereign status, though not expressly stipulated, are reserved by implication, and will be extended to him.”

²⁶ SINCLAIR, Ian. The law of sovereign immunity: recent developments. Recueil des cours. Vol. 167. 1980. p. 122.

²⁷ TROOBOFF, Peter D. Foreign State Immunity: emerging consensus on principles. The Hague Academy of International Law. p. 266.

²⁸ JESSUP, Philip C. Competence of Courts with Regards to Foreign State. Harvard Law School. American Journal of International Law. v. 26, 1932. p. 460.

“The State has more and more assumed the control of various activities which were formerly left to private initiative. The state operation of railways, telegraphs, radio and numerous other enterprises, as well as state monopolies such as those of tobacco, salt, matches and other common articles of commerce, have necessarily brought the state into commercial relationships with private individuals and have accordingly resulted in numerous litigations which have been brought before the courts of many states. National courts have been slow to break away from the traditional conceptions of state sovereignty, independence and equality, but gradually the demands of justice and the necessities of the situation have been reflected in a growing tendency in the jurisprudence of many countries to emphasize exceptions to state immunity rather than to emphasize the basic rule itself.”

²⁹ *Op cit.* 27. p. 275.

Quanto à diferenciação que deve ser feita, faz-se necessário levar em consideração as ocasiões em que os Estados atuam em exercício de seu poder soberano (atos de império), e por isso na esfera do Direito Público, e aquelas nas quais atua como pessoa privada (atos de gestão), sujeita a normas de Direito Privado.

Um claro exemplo de codificação desta teoria é o *Foreign Sovereign Immunities Act*, de 1976, ato dos Estados Unidos da América que em seu texto adota a imunidade restrita tanto em relação à jurisdição quanto à execução, além de deixar ao judiciário a tarefa de decidir em que situações um soberano estrangeiro tem direito a imunidade, refletindo, dessa forma, a idéia moderna acerca da imunidade no Direito Internacional.³⁰

3.2 – Aplicação às Organizações Internacionais

Como o próprio surgimento e consolidação das Organizações Internacionais, a imunidade a elas conferida é um fenômeno recente, derivado da necessidade de conceder-lhes certos privilégios em face do papel desempenhado na ordem mundial e, conseqüentemente, das atividades desenvolvidas nos países em que possuem representações.

A capacidade legal dada às Organizações Internacionais tem como premissa básica a intenção de permitir que, sendo sujeitos de Direito Internacional, possam alcançar seus propósitos e desempenhar suas funções do modo mais independente possível em relação aos controles e interferências nacionais.

Conhecida como a “doutrina das necessidades funcionais”, esta idéia foi amplamente propagada com o intuito de garantir citados privilégios às Organizações Internacionais. Nos dizeres de C. F. Amerasinghe, em sua obra “Principles of the Institutional Law of the International Organizations”:

“Organizações Internacionais desfrutam de privilégios e imunidades inteiramente porque estes são necessários para o cumprimento de seus propósitos e funções. Porque a base de ditos privilégios e imunidades é funcional, as organizações são e devem ter expectativa de estar de acordo somente com aqueles privilégios e imunidades necessários àquele propósito. Uma organização requer certos privilégios e imunidades de jurisdição não somente no Estado em que está localizada, mas também em todos os seus Estados membros.”³¹

Citada doutrina ressalta, então, alguns motivos pelos quais as Organizações Internacionais devem possuir imunidades em face dos Estados que delas são membros.

A necessidade de independência é o primeiro deles, na medida em que é essencial para que haja igualdade entre os Estados-Membros. Isso porque as Organizações precisam manter identidades separadas dos seus componentes, de modo que estes devem apresentar uma distribuição igualitária no que diz respeito aos poderes na organização, bem como no gerenciamento e nos procedimentos decisórios. Eventual exercício de autoridade judicial por parte de um membro seria contrário à manutenção do equilíbrio que deve haver entre os

³⁰ MEHREN, Robert B. Von. The Foreign Sovereign Immunities Act of 1976. Columbia Journal of Transnational Law. 1978. p. 45.

³¹ *Op cit.* 2, p. 316.

Tradução livre: “International organizations enjoy privileges and immunities entirely because they are necessary for the fulfilment of their purposes and functions. Because the basis of such privileges and immunities is functional, organizations are and can expect to be accorded only those privileges and immunities which are necessary for that purpose. An organization requires certain privileges in respect of, and immunities from the jurisdiction of, not only the state in which it is located but also all its member states.”

Estados participantes, ferindo a legitimidade conferida à organização, de modo que a independência serve como um mecanismo estabilizador para que todos exerçam sua soberania na mesma medida.³²

O segundo motivo está relacionado ao funcionamento das organizações internacionais propriamente dito. Na medida em que possuem objetivos a serem alcançados, que dependem de seu bom funcionamento, as organizações precisam de imunidade para que possam exercer seu papel de forma concreta e imparcial. Somente quando este objetivo é alcançado que a entidade mostra-se eficiente nos fins para os quais foi criada. Desse modo, é a imunidade que permite que os recursos disponíveis sejam mobilizados e que a organização internacional atenda as expectativas nela depositadas por seus Estados-Membros.

O terceiro motivo, por sua vez, diz respeito às limitações estruturais que apresentam as entidades em estudo. Levando-se em consideração que não possuem um território específico, as organizações internacionais dependem da infra-estrutura dos países-membros para desenvolver suas atividades. E essa dependência está ligada às limitações impostas pelos Estados em função de sua soberania, o que faz com que seja necessária a imunidade das organizações para que, em território estatal, consigam desempenhar as atividades que necessitam.

Outro ponto que merece destaque é o fato de que enquanto as imunidades existentes entre Estados foram criadas com base em teorias de reciprocidade e igualdade, fundadas no costume internacional, pode-se dizer que o mesmo não ocorreu em relação às Organizações Internacionais. Seus privilégios e imunidades foram conferidos através de Tratados e Convenções, acordos multilaterais e bilaterais, que acabaram por incorporar no Direito Internacional a idéia acerca da necessidade de um tratamento especial para citadas entidades.³³

No que diz respeito à comparação com a situação dos Estados, cumpre colacionar a lição de Antônio Augusto Cançado Trindade, em sua obra “Direito das Organizações Internacionais”:

“De todo modo, como se formou, ainda que de modo atomizado, um *corpus iuris* sobre os privilégios e imunidades das organizações internacionais, não se mostrou necessário nem apropriado acudir a “analogias” com o regime jurídico das imunidades dos Estados e seus agentes. Com o passar dos anos, passou-se a insistir na fiel e plena observância das imunidades das organizações internacionais, e de um maior desenvolvimento de seu sistema jurídico, ainda mais em razão da vulnerabilidade de tais organizações, que não dispõem de “território” próprio, e que assim operam necessariamente no âmbito da jurisdição de outros sistemas jurídicos.”³⁴

Já no que se refere ao modo como as imunidades são conferidas, o exemplo mais emblemático é o das Nações Unidas em sua Carta de 1945,³⁵ que em seu artigo 105 determina que:

“1. A organização gozará, no território de cada um de seus membros, dos privilégios e imunidades necessários à realização de seus propósitos.

³² TESFAGABIR, Kibrom. The State of Functional Immunity of International Organizations and Their Officials and Why It Should be Streamlined. Chinese Journal of International Law (2011), 97–128. Published by Oxford University Press.

³³ *Op cit.* 9, p.315.

³⁴ TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. Direito das Organizações Internacionais. Editora Del Rey. 3ª Edição. 2003. p. 661.

³⁵ Carta das Nações Unidas, São Francisco, EUA, 26/06/1945.

2. Os representantes dos membros das Nações Unidas e os funcionários da Organização gozarão, igualmente, dos privilégios e imunidades necessários ao exercício independente de suas funções relacionadas com a Organização.
3. A Assembléia-Geral poderá fazer recomendações com o fim de determinar os pormenores da aplicação dos nº 1 e 2 deste artigo ou poderá propor aos membros das Nações Unidas convenções neste sentido.”

E foi a partir de citada provisão que o tema das imunidades relativas às Organizações foi desenvolvido, tendo sido suplementado pela Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, de 1946,³⁶ e pela Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas, de 1947,³⁷ além da Convenção de Viena sobre a representação de Estados nas suas relações com organizações internacionais de caráter universal, de 1975, (embora esta última não tenha alcançado a adesão pretendida).

Outros exemplos de convenções que trataram do tema das imunidades e privilégios das Organizações Internacionais, tendo a Carta das Nações Unidas como base, são: o Acordo sobre Privilégios e Imunidades da Organização dos Estados Americanos, de 1949; o Acordo Geral sobre Privilégios e Imunidades do Conselho Europeu, de 1949 e o Protocolo de Privilégios e Imunidades das Comunidades Européias, de 1965.

Quanto às citadas convenções, pode-se dizer que, com o incremento das relações internacionais na segunda metade do século XX, foram suplementadas por acordos bilaterais, mais detalhados, particularmente pelo número crescente de acordos realizados entre as organizações e os Estados nos quais seriam estabelecidas suas sedes e escritórios, que tem por intuito principal adequar as determinações gerais quanto aos privilégios e imunidades à realidade daqueles envolvidos no acordo.³⁸

Cabível dizer também que, na atualidade, os documentos que tratam deste tema proporcionam as seguintes imunidades e privilégios necessários para um funcionamento independente das Organizações Internacionais:

1. Imunidade de jurisdição;
2. Imunidade em relação à procura, apreensão e inviolabilidade dos pertences das organizações;
3. Imunidade de tributação;
4. Privilégio de uso irrestrito de facilidades relacionadas à comunicação;
5. Privilégio de facilidades de tráfego;
6. Liberdade em relação a restrições financeiras.³⁹

A título de exemplo, cumpre colacionar a determinação existente no artigo IV, Seção 11, da supracitada Convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Nações Unidas:

“Secção 11 - Os representantes dos membros junto dos órgãos principais e subsidiários das Nações Unidas e nas conferências convocadas pelas Nações Unidas gozam, durante o exercício das suas funções e no decurso de viagens com destino ao local da reunião ou no regresso dessa reunião, dos privilégios e imunidades seguintes:

- a) Imunidade de prisão ou de detenção da sua pessoa e de apreensão da sua bagagem pessoal, bem como, no que respeita aos atos por eles praticados na sua

³⁶ Convenção ratificada pelo Brasil por meio do Decreto 27.784/1950.

³⁷ Convenção ratificada pelo Brasil por meio do Decreto 52.288/1963.

³⁸ AUST, Antony. Handbook on International Law. Cambridge: Cambridge University Press. 2005. p.200.

³⁹ FEDDER, Edwin H. The Functional basis of International Privileges and Immunities: a new concept in International Law and Organization. The American University Law Review. Washington College of Law. 1960. p. 66.

qualidade de representantes (incluindo as suas palavras e escritos), imunidade de qualquer procedimento judicial;

b) Inviolabilidade de todos os papéis e documentos;

c) Direito de utilizar códigos e de expedir e receber documentos ou a correspondência por correio ou malas seladas;

d) Isenção para si próprios e para os seus cônjuges relativamente a todas as medidas restritivas da imigração, todas as formalidades de registro de estrangeiros e todas as obrigações de serviço nacional nos países por eles visitados ou atravessados no exercício das suas funções;

e) As mesmas facilidades no que diz respeito às restrições monetárias ou cambiais que as concedidas aos representantes de governos estrangeiros em missão oficial temporária;

f) As mesmas imunidades e facilidades no que diz respeito às suas bagagens pessoais que as concedidas aos agentes diplomáticos; e ainda

g) Qualquer outro privilégio, imunidade e facilidade, que não sejam incompatíveis com as disposições supra, de que gozem os agentes diplomáticos, salvo o direito de pedir isenção de impostos alfandegários sobre bens importados (para além dos que fazem parte das suas bagagens pessoais) ou de impostos indiretos ou tributos sobre a venda.”

Também a jurisprudência internacional tratou do tema das imunidades das Organizações Internacionais, garantindo-lhes os privilégios devidos em casos que era necessária a tutela especial dos interesses destas entidades.

No caso *Mazilu*,⁴⁰ a Corte Internacional de Justiça, em uma opinião consultiva, declarou que um perito romeno a serviço da Subcomissão de Direitos Humanos das Nações Unidas deveria desfrutar dos privilégios e imunidades necessários para a concretização dos interesses da organização, assegurando a independência deste funcionário. Nesta ocasião, restou consignado também que a Convenção sobre privilégios e imunidades das Nações Unidas é aplicável a pessoas outras que não os funcionários dos quadros da organização, na medida em que esta lhe tenha confiado uma missão, independentemente de estar viajando ou não para realizá-la.

3.3 – Alcance da Imunidade conferida

No que concerne ao alcance de citado privilégio, cabe tecer algumas considerações acerca das divergências existentes no que diz respeito até que ponto a imunidade é assegurada aos diferentes funcionários das Organizações Internacionais.

Ainda que existam algumas exceções, as jurisdições nacionais, em face do disposto nas convenções internacionais que tratam do assunto, têm adotado a idéia de que as imunidades e privilégios devem ser garantidos aos profissionais no interesse das Organizações Internacionais nas quais se encontram vinculadas, com a finalidade de alcançar os objetivos propostos, não podendo ser utilizados para benefício individual.

A própria Convenção sobre os privilégios e imunidades das Nações Unidas traz citada determinação em seu artigo V, Seção 20⁴¹, em que consigna que, embora seja assegurada a imunidade aos funcionários da ONU, esta pode ser levantada pelo Secretário

⁴⁰ 1989. ICJ Reports. p. 195.

⁴¹ Art. V, Seção 20 - Os privilégios e imunidades são concedidos aos funcionários unicamente no interesse das Nações Unidas e não para seu proveito pessoal. O Secretário-Geral poderá e deverá levantar a imunidade concedida a um funcionário em todos os casos em que, em sua opinião, essa imunidade pudesse impedir que fosse feita justiça e desde que ela possa ser levantada sem prejuízo para os interesses da Organização. Relativamente ao Secretário-Geral, o Conselho de Segurança tem competência para pronunciar o levantamento das imunidades.

Geral quando não estiver sendo utilizada em benefício da organização, senão que para proveito próprio do funcionário.

Entretanto, cabe salientar que não deve haver uma hierarquização dos funcionários, de modo a garantir citadas benesses somente àqueles que ocupam os postos mais altos, em detrimento dos que não possuem cargos de chefia, por exemplo.

Outro ponto que merece ser ressaltado é que, no que se refere aos profissionais, a imunidade que lhes é assegurada se assemelha àquela conferida aos agentes diplomáticos dos Estados, muito embora se enfatize a base funcional em razão da qual citados benefícios são concedidos.

E isso ocorre pelo fato de que, enquanto agentes diplomáticos são subordinados e designados por um Estado em particular, oficiais de organizações internacionais não representam um Estado. São, na verdade, servidores das entidades e agem em nome destas. Ao contrário dos agentes diplomáticos, exercem suas funções não somente no território de um Estado, mas de vários, incluindo até mesmo o seu.

3.4 – Imunidade no Direito Interno e suas consequências para as OI's

A personalidade jurídica internacional de uma organização seria infrutífera se esta não pudesse utilizá-la na ordem jurídica interna de seus Estados-membros. E é por isso que se pode dizer que personalidade jurídica nacional, e suas consequências, está implícita na personalidade jurídica internacional conferida às organizações.⁴²

E, tendo em vista que a imunidade que possuem citadas organizações pode ser vista como uma implicação da personalidade jurídica que estas possuem, porquanto advém da necessidade de privilégios para o cumprimento de suas funções, torna-se cabível afirmar que as imunidades devem ser reconhecidas no ordenamento interno, na medida em que ocorre a entrada do país para o grupo de membros da organização.

Ademais, a personalidade jurídica interna é confirmada quando a organização celebra um acordo provisional com o Estado em que terá atuação ou sede. Neste momento, são ratificadas as imunidades que já dispõe a organização em face do tratado que a criou, agora sendo reconhecidas num plano interno.

Não obstante tal fato, as próprias organizações, em seus tratados constitutivos, têm ressaltado a idéia acerca da necessidade de aceitação de suas condições e privilégios na ordem interna, como o fez as Nações Unidas no artigo 104 da sua Carta de 1945⁴³, o que faz com que sejam os Estados que formam parte desta organização obrigados a seguir citada determinação, como forma de garantir que esta alcance a finalidade para a qual foi criada.

Entretanto, o que se vê, na prática, é que muitos países tendem a não aplicar o privilégio citado, sob a alegação de que sua jurisdição territorial não seria afastável por imunidades deste tipo.

Alguns internacionalistas defendem, então, que o escopo das imunidades das organizações internacionais deveria ser por elas definido preliminarmente, podendo até mesmo renunciar a alguns privilégios, o que evitaria contendas nos judiciários internos. Entretanto, muitos Estados não vêm com muito entusiasmo citada idéia, havendo posições não aceitação de “sugestões” ou “reclamações” de imunidade dessas entidades.⁴⁴

⁴² MULLER, A. S. *International Organizations and their host States: aspects of their legal relationship*. Kluwer Law International. The Hague, Netherlands. 1995. p. 88.

⁴³ Artigo 104: A Organização gozará, no território de cada um dos seus membros, da capacidade jurídica necessária ao exercício das suas funções e à realização dos seus objetivos.

Outro ponto que merece destaque no que diz respeito à relação entre a imunidade das organizações internacionais e os tribunais pátrios é que, atualmente, citada questão é considerada matéria de Direito Internacional Público, porquanto envolve a soberania dos Estados em sua função jurisdicional e também seu comprometimento com os tratados firmados. Um claro exemplo de tal fato ocorreu no caso envolvendo a Organização das Nações Unidas para Agricultura e Alimentação (FAO) e o governo italiano.

Nesta contenda, o judiciário italiano decidiu que a FAO não possuía imunidade de jurisdição em uma disputa relacionada ao proprietário de um dos edifícios por ela ocupados. O caso chegou a ser levado à Corte Internacional de Justiça,⁴⁵ muito embora uma solução amigável tenha sido anteriormente estabelecida, na qual restou reconhecido o direito da organização de recorrer a modos alternativos de solução de controvérsias, em face do disposto em seu tratado constitutivo.⁴⁶

Muitas vezes os tribunais locais resistem, de modo equivocado, à aplicação da imunidade das organizações internacionais com base no argumento de que, adotando a teoria dualista, muitos tratados constitutivos de organizações internacionais não teriam sido incorporados no Direito interno, razão pela qual poderiam ser as entidades em questão demandadas regularmente no judiciário local, sem desfrutar da imunidade em discussão. Os Tribunais ingleses ilustram esta questão, na medida em que as organizações internacionais somente terão imunidade de jurisdição perante as cortes do Reino Unido se a legislação interna assim expressamente determinar.⁴⁷

Por outro lado, algumas nações, em face do contato constante com organizações internacionais, envidaram esforços no sentido de clarificar a situação destas no ordenamento jurídico interno. É o que ocorreu nos Estados Unidos com a promulgação do “International Organization Immunity Act” (IOIA), em 1945.

Esta lei federal norte-americana constitui uma consequência da necessidade apresentada pelos Estados Unidos de garantir às organizações internacionais das quais é membro, bem como aos trabalhadores nelas envolvidos, um status legal adequado para assegurar o efetivo desenvolvimento de seus propósitos, além de fortalecer essa premissa também em outros Estados.⁴⁸

Muito embora tenham ocorrido críticas à citada lei, por não ter delimitado com especificidade a imunidade das organizações e por tê-la equiparado ao privilégio que possuem Estados estrangeiros, cabível dizer que, para a época em que foi apresentada, pode ser considerada um instrumento útil para a difusão da importância das imunidades das organizações internacionais, além de servir como estímulo para que outras nações também se atentassem para o assunto.

No que se refere à aplicação da imunidade das organizações internacionais no Direito brasileiro é possível encontrar decisões das Cortes Superiores reconhecendo a imunidade de jurisdição das organizações internacionais em face de litígios trabalhistas, por exemplo.

Um caso emblemático é o de um trabalhador que pedia o reconhecimento de vínculo de emprego com o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento e, com isso, o recebimento de créditos salariais. O processo foi extinto pelo Tribunal Superior do Trabalho, tendo sido declarada a imunidade de jurisdição da ONU e, conseqüentemente, de seus

⁴⁴ REINISCH, August. *International Organizations before National Courts*. Cambridge: Cambridge University Press. 2000. p. 129-130.

⁴⁵ “FAO – Constitutional and general legal matters.” *United Nations Juridical Yearbook*. 1984. p. 102.

⁴⁶ *Op. cit.* 48. p. 134.

⁴⁷ *Ibidem*. p. 179.

⁴⁸ PREUS, Lawrence. *The International Organizations Immunity Act*. *The American Journal of International Law*. 1946. p. 332.

programas, porquanto os organismos internacionais possuem imunidade de jurisdição e outros privilégios determinados em acordos e tratados internacionais confirmados pelo Brasil.⁴⁹

Também o Supremo Tribunal Federal se posicionou sobre o tema, garantindo a imunidade de jurisdição à Organização de Aviação Civil Internacional em uma reclamação trabalhista, por ser esta entidade um organismo vinculado à ONU e, por isso, beneficiária dos privilégios determinados na citada Convenção de Privilégios das Nações Unidas.⁵⁰

4 – Imunidade Tributária

4.1 – Sistema Tributário Nacional e a cobrança de Tributos

Sob a égide da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, foi criado o Código Tributário Nacional (CTN), diploma legal que dispõe sobre as normas atinentes aos Tributos em nosso país. Além de citada lei, a legislação pátria de Direito Tributário é composta pela legislação especial referente aos impostos em espécie e também pelas normas tributárias constantes no Título VI, Capítulo I, da Constituição da República de 1988, que contém os mandamentos referentes ao Sistema Tributário Nacional nos artigos 145 a 162.

No que diz respeito à repartição das normas tributárias em nosso sistema, pode-se dizer que a Carta da República traz comandos gerais, que estabelecem as competências tributárias e as limitações ao poder de tributar, ao passo que o CTN é responsável por disciplinar as normas relativas à tributação em si, como questões atinentes aos procedimentos administrativos e também aos elementos dos tributos em si.

Desse modo, é possível perceber que a Constituição de 1988 determina os princípios gerais de Direito Tributário, estabelece qual o ente deve realizar a cobrança dos tributos e diz quais as possibilidades de limitar o exercício dessa competência em face de propósitos que possam ser considerados mais importantes do que a arrecadação fiscal propriamente dita.

O CTN, por sua vez, criado em 1966, apresenta particularidade que merece destaque. Criado sob a forma de lei ordinária, por conta do fato de que à época de sua promulgação não havia em nosso ordenamento a figura da lei complementar, foi recepcionado pela Constituição de 1988 com status de lei complementar, de acordo com o disposto em seu

⁴⁹ “INTERNACIONAL. IMUNIDADE DE JURISDIÇÃO. A jurisprudência desta Corte superior é pacífica no sentido de reconhecer a imunidade de jurisdição absoluta dos organismos internacionais quando prevista em convenções e tratados dos quais o Brasil for signatário. No caso específico da ONU, a imunidade de jurisdição encontra-se assegurada de forma expressa na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, também conhecida como Convenção de Londres, ratificada pelo Brasil por meio do Decreto n.º 27.784/1950. Recurso de revista conhecido e provido.” TST. PROCESSO Nº TST-RR-138600-61.2009.5.10.0008. Relator Ministro Lélío Bentes Corrêa. Julgamento: 19/10/11.

⁵⁰ “RECLAMAÇÃO TRABALHISTA. IMUNIDADE DE JURISDIÇÃO DE QUE DESFRUTA A ORGANIZAÇÃO DE AVIAÇÃO CIVIL INTERNACIONAL (ART. 267, INCISO IV, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL). ORGANISMO INTERNACIONAL VINCULADO A ONU, DA QUAL FAZ PARTE O BRASIL. CONVENÇÃO SOBRE PRIVILEGIOS E IMUNIDADES DAS AGENCIAS ESPECIALIZADAS. LEGÍTIMA E A ALEGAÇÃO DE IMUNIDADE DE JURISDIÇÃO. APELAÇÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.” STF. Apelação Cível nº 9703/SP. Relator Ministro Djaci Falcão. Julgamento: 28/09/88.

artigo 146,⁵¹ o que faz com que, embora originalmente seja lei ordinária, tem, na atualidade, força de lei complementar em face das demais normas tributárias existentes.

Assim, tendo em vista a competência que lhe foi delegada pela CR/88, o CTN é responsável por determinar a forma como ocorrerá a cobrança dos diferentes tributos existentes em nosso ordenamento. E é com base em citada delegação que se estipulará os elementos existentes em cada tributo, como base de cálculo, fato gerador e os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária, além das disposições acerca da constituição e extinção do crédito tributário.

Por fim, a legislação extravagante existente em matéria tributária é responsável por tecer estipulações detalhadas referentes a cada tributo, estabelecendo alíquotas, forma de cobrança e hipóteses de isenção, entre outros aspectos.

Vê-se, então, que o Sistema Tributário Nacional é dotado de hierarquia, de modo que as normas superiores da Constituição apenas indicam os caminhos a serem seguidos no exercício da competência tributária, delegando a tarefa prática às demais leis, como forma de garantir que não ocorresse excessivo detalhismo normativo em seu texto no que diz respeito à matéria tributária.

E pode-se dizer que, em função do Federalismo adotado em nosso país, a arrecadação de tributos é feita de modo fragmentado, sendo estes cobrados de acordo com o ente tributante afetado ou interessado na atividade que deu origem à tributação pretendida. E é por isso que torna-se possível classificar nosso Sistema Tributário como federado, em função do fato de que os tributos são organizados de acordo com a distribuição do poder tributário à União, Estados-membros e Municípios.⁵²

4.2 – Conceito de Imunidade Tributária

Já nos tempos do Império Romano, existia no Direito a figura da *immunitas*, que desobrigava algumas pessoas e entidades da contribuição do *tributum*, que era o sustentáculo daquele Estado.

Desde então, a figura da imunidade tributária foi modificada, tendo sido na época medieval motivo para liberar os nobres e a Igreja do pagamento de tributos, restrito então aos mais pobres, razão pela qual se transformou em um dos fatores determinantes para as Revoluções ocorridas neste período.

Segundo Ricardo Lobo Torres⁵³, com as grandes revoluções do século XVIII consolida-se o Estado Fiscal, configuração específica do Estado de Direito, e se transforma radicalmente o conceito de imunidade tributária. Deixa de ser forma de limitação do poder do

⁵¹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

⁵² CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Lúmen Júris. 3ª edição. 2011. p. 321.

⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidade e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar. 1999. p. 41.

Rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos Direitos preexistentes do indivíduo.

Com o advento do Liberalismo, a imunidade tributária passou a ser uma garantia constitucional aos cidadãos, não mais se relacionando com privilégios ligados a determinadas classes, o que lhe conferiu um caráter objetivo e democrático.

Atualmente, pode ser definida como uma espécie de limitação ao poder estatal de tributar. Na lição de Paulo de Barros Carvalho, de acordo com os escritos de Aliomar Baleeiro, tem-se a seguinte conceituação:

“Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”⁵⁴

Com base no conceito supracitado, é possível perceber que a imunidade tributária está diretamente relacionada com a competência dos entes para instituir tributos. Isso porque é uma forma de exercício negativo da competência tributária, na medida em que impede, por meio de uma norma constitucional, que haja incidência de norma tributária em determinados fatos. Dessa forma, a lei ordinária que institui a cobrança de determinado tributo não pode abarcar determinadas situações, que estão fora do seu âmbito de atuação.

E isso ocorre pelo fato de que o legislador entendeu por bem proteger citados fatos e situações de tributação, por acreditar que merecem tratamento privilegiado em face de outros acontecimentos.

Segundo Roque Antônio Carraza:

“A lei, ao descrever a norma jurídica tributária, não pode colocar certas pessoas – sob pena de manifesta inconstitucionalidade – na contingência de recolher aqueles tributos indicados na Carta Suprema. Por muito maior razão não o pode fazer a Administração Fazendária, que, ao interpretar e aplicar a lei, também deve levar em conta os ditames constitucionais. Estamos, pois, percebendo que, por *efeito reflexo*, as regras imunizantes conferem aos beneficiários direito público subjetivo de não serem tributados.”⁵⁵

Resta claro, então, que para os doutrinadores brasileiros a imunidade tributária é um privilégio que permite que a norma instituidora de tributos não alcance determinadas situações e pessoas, com base em uma disposição proibitiva contida na Constituição Federal. Assim, todas as vezes que a Carta da República determina uma imunidade, está também declarando a incompetência dos entes políticos para tributarem aquele fato determinado. Vê-se, dessa forma, que os entes federados possuem o dever de se absterem de tributar, sob pena de inconstitucionalidade da lei que instituir a taxação sobre a situação ou fato anteriormente imunizado.

Por ser uma forma de limitar o poder de tributar dos entes federativos que está prevista na CR/88, ainda que implicitamente, a imunidade advém de uma norma de não incidência constitucionalmente qualificada, ao passo que outras limitações são consideradas normas legalmente qualificadas, já que estão previstas na legislação infraconstitucional.

Em nosso ordenamento jurídico, algumas imunidades tributárias apresentam maior destaque, muito pelo fato de que estão intimamente ligadas ao cotidiano dos contribuintes ou por afetarem situações que dizem respeito aos três entes federativos. São aquelas constantes

⁵⁴ BALEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro. Forense. 1997. p. 227.

⁵⁵ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo. Malheiros Editora. 22ª edição. p.684.

nas alíneas do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, porquanto expressamente determinam proibições de tributação em alguns setores econômicos, em templos religiosos e entre os entes da Federação.

Ainda quanto à definição do instituto em questão, cabe ressaltar que não pode ser confundido com outros institutos tributários que também acarretam benefícios ao contribuinte, como é o caso da isenção, que também tem por objetivo final o não pagamento de tributos por parte do sujeito passivo, embora por diferentes motivos.

Isso porque a isenção é uma dispensa legal do pagamento do tributo, sendo cabível dizer que, nesta hipótese, ocorre o fato gerador da obrigação tributária, não havendo lançamento, contudo, por força da lei isentiva. Por outro lado, a imunidade, como acima explicitado, é tida como uma não-incidência constitucional e, por isso, não há a ocorrência do fato gerador. Não é outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que considera toda previsão constitucional de não incidência tributária como imunidade.⁵⁶

5. Imunidade tributária das organizações internacionais

5.1 – Por que conferir privilégios fiscais às organizações internacionais

Um dos motivos pelos quais se defende que as organizações internacionais necessitam de privilégios é a já mencionada necessidade de independência para o completo desempenho de suas funções, e isso diz respeito à organização em si e aos seus funcionários, no desempenho de suas atividades.

Outro ponto defendido para a imunidade em matéria tributária das organizações internacionais baseia-se na idéia de igualdade entre os Estados-membros. Isso porque os países que formam parte da organização contribuem com valores para sua formação e manutenção. Tendo em vista um tratamento igual entre os membros, citados valores não devem ser despendidos nos Estados em que a organização atua, por meio de pagamento de tributos nacionais ou dos salários de seus funcionários, sob pena de privilegiar financeiramente aqueles onde tem atuação direta em detrimento dos que apenas são membros da organização.⁵⁷

Um terceiro argumento diz respeito à bitributação. Geralmente, citadas entidades arrecadam parte dos salários de seus funcionários em benefício da própria organização⁵⁸, o que nos leva a crer que, se um Estado também tributa esses proventos ocorrerá a temida bitributação, algo muito combatido no Direito Tributário atual.

Ademais, como já afirmado anteriormente, as próprias organizações, em seus tratados constitutivos, evidenciam, muitas vezes, os privilégios que devem ter, como forma de garantir que citado fato não lhes seja oposto posteriormente em face de legislações nacionais. É o que claramente estabeleceu as Nações Unidas em sua já citada Convenção sobre Privilégios e Imunidades, na seção 7, *in verbis*:

Seção 7 - A Organização das Nações Unidas, o seu patrimônio, rendimentos e outros bens estão:

⁵⁶ CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Lúmen Júris. 3ª edição. 2011. p. 373

⁵⁷ MULLER, A. S. International Organizations and their Officials: to tax or not to tax? Cambridge University Press: Leiden Journal of International Law. 1993. v.6. p. 49.

⁵⁸ A União Européia, por exemplo, estabelece citada previsão no artigo 13 do Tratado Constitutivo da Comunidade Européia.

- a) Isentos de qualquer imposto direto. Subentende-se, porém, que a Organização não solicitará a isenção de impostos que, na realidade, se reconduzem à simples remuneração de serviços de utilidade pública;
- b) Isentos de todos os direitos alfandegários e de proibições e restrições de importação e exportação relativamente a artigos importados ou exportados pela Organização das Nações Unidas para sua utilização oficial. Subentende-se, porém, que os artigos assim importados não serão vendidos no território do país no qual tenham sido introduzidos, salvo em condições acordadas com o governo desse país;
- c) Isentos de todos os direitos alfandegários e de todas as proibições e restrições de importação e exportação relativamente às suas publicações.

De uma leitura deste artigo é possível perceber que a ONU teve a preocupação em deixar consignado os privilégios a que teria direito em matéria fiscal, realçando a necessidade de não pagamento de impostos diretos, que oneram diretamente o sujeito passivo, assim como tributos relacionados aos procedimentos alfandegários.

5.2 – Aplicação e extensão no Direito Interno de citado privilégio

Após identificar os motivos pelos quais é preciso outorgar privilégios fiscais às organizações internacionais, cabe adentrar na questão acerca de como estes são tratados no Direito Interno, por ser o campo de atuação destas entidades e por ser onde se manifesta o lado econômico da questão.

Inicialmente, é possível dizer que os privilégios fiscais das organizações internacionais devem ser concedidos em relação a todos os tributos, de acordo com o que fora definido no tratado constitutivo desta, independentemente do nível legislativo em que estes são instituídos.⁵⁹ Desse modo, as entidades devem ser beneficiadas em relação ao pagamento de tributos de competência dos três entes da federação, no caso brasileiro.

E isso deve ocorrer pelo fato de que, num nível internacional, o Estado-membro assumiu a obrigação de garantir-lhe imunidades fiscais, assim também o fazendo em relação a seus oficiais, de forma que não poderia utilizar a legislação interna dos entes federativos como escusa para o não cumprimento de uma regra de Direito Internacional, conforme dispõe a Convenção de Viena do Direito dos Tratados em seus artigos 26, 27 e 46.⁶⁰

Ademais, incabível a alegação de óbice quanto à disciplina de tratado internacional acerca de tributos de competência dos Estados e Municípios com base no disposto no artigo 151, III, da CR/88,⁶¹ porquanto o Supremo Tribunal Federal tem entendimento no sentido de que a União, ao firmar tratados internacionais, representa o Estado brasileiro como um todo,

⁵⁹ *Op. cit.* 46. p. 59.

⁶⁰ Art. 26: Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.

Art. 27: Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Esta regra não prejudica o artigo 46.

Art 46: 1. Um Estado não pode invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um tratado foi expresso em violação de uma disposição de seu direito interno sobre competência para concluir tratados, a não ser que essa violação fosse manifesta e dissesse respeito a uma norma de seu direito interno de importância fundamental. 2. Uma violação é manifesta se for objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, de conformidade com a prática normal e de boa fé.

⁶¹ Art. 151. É vedado à União: (...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

não o ente federativo União,⁶² de acordo com o mandamento do artigo 21, I, da CR/88,⁶³ de modo que não há conflito de interesses neste caso. Na lição de Sacha Calmon Navarro Coelho:⁶⁴

“*Ad nauseam*, vamos continuar a vincar o núcleo central da tese. Isenção decorrente de tratado, não o concede a União, senão o próprio tratado, pela adesão da República Federativa do Brasil (a União apenas a representa, a teor da Constituição). Logo, a proibição de isenção heterônoma não colhe a República, só a União. Nada disso é cerebrino, mas lógico, mas pragmático, mas conforme o tempo e o modo. E tudo com respaldo na doutrina, na jurisprudência e até das pessoas políticas da federação brasileira, em diversas manifestações de seus órgãos mais eminentes.

É de clareza meridiana que não se pode confundir *República Federativa do Brasil* com *União*, esta uma das unidades que formam aquela e que não é sujeito de Direito Internacional, assim, como não o são os Estados e os Municípios.”

Aliado a isso, há o fato de que, uma vez que os demais entes federativos não possuem competência para celebrar tratados internacionais, os tributos de sua competência seriam simplesmente retirados do campo de abrangência destes instrumentos, caso se aceitasse a supracitada alegação.

Também deve ser levado em consideração o fato de que, ainda que realizados de forma tímida, os atos e decisões das organizações internacionais são fontes de Direito Tributário Internacional, embora exista quem considere que suas determinações são apenas recomendações sem caráter vinculante. Pode-se dizer que a timidez se dá, em grande parte, pelo fato de que a tributação, enquanto atividade essencial ao desenvolvimento das nações, está muito relacionada ao exercício de soberania estatal, o que acaba por desencorajar os Estados de abrir mão de parcela significativa de poder decisório na matéria.⁶⁵ Contudo, isso não pode ser usado como um motivo para não reconhecer a necessidade de privilégios fiscais das organizações internacionais, na medida em que, ao tornarem-se parte destas, os Estados

⁶² “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ICMS E SUA INSTITUIÇÃO. ARTS. 150, II; 155, § 2º, VII 'A', E INCISO VIII, CF. CONCEITOS DE PASSAGEIRO E DE DESTINATÁRIO DO SERVIÇO. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. ALÍQUOTAS PARA OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS. INAPLICABILIDADE DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DE PARTIÇÃO DA RECEITA DO ICMS ENTRE OS ESTADOS. OMISSÃO QUANTO A ELEMENTOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO ICMS SOBRE NAVEGAÇÃO AÉREA. OPERAÇÕES DE TRÁFEGO AÉREO INTERNACIONAL. TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NACIONAIS. QUANTO ÀS EMPRESAS ESTRANGEIRAS, VALEM OS ACORDOS INTERNACIONAIS - REIPROCIDADE. VIAGENS NACIONAL OU INTERNACIONAL - DIFERENÇA DE TRATAMENTO. AUSÊNCIA DE NORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ART. 151, CF É O DAS RELAÇÕES DAS ENTIDADES FEDERADAS ENTRE SI. NÃO TEM POR OBJETO A UNIÃO QUANDO ESTA SE APRESENTA NA ORDEM EXTERNA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO, DE PASSAGEIROS - INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS PELAS EMPRESAS AÉREAS NACIONAIS, ENQUANTO PERSISTIREM OS CONVÊNIOS DE ISENÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. AÇÃO JULGADA, PARCIALMENTE PROCEDENTE.” STF, Pleno, ADIn nº 1600/União Federal. Relator Ministro Nelson Jobim. DJ. 20/06/03

⁶³ Art. 21. Compete à União:

I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;

⁶⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro, DERZI, Misabel Abreu Machado e JUNIOR, Humberto Theodoro. *Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: RT. 1997. p. 173.

⁶⁵ SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: Métodos de solução dos conflitos*. Quartier Latin. São Paulo. 2006. p.76.

acabam por ceder parte de sua soberania em determinados assuntos para que esta possa cumprir seus objetivos.

5.2.1 – Os privilégios fiscais perante a Constituição Federal de 1988

No que diz respeito à legislação brasileira, há uma particularidade que faz com que seja necessária atenção especial quanto aos privilégios tributários das organizações internacionais.

Ora, conforme acima demonstrado, a noção de imunidade tributária no ordenamento jurídico pátrio não é idêntica ao entendimento internacional acerca deste privilégio, na medida em que o instituto brasileiro tem âmbito de aplicação extremamente restrito e condicionado ao disposto na Constituição da República, enquanto a noção internacional está mais ligada à necessidade de privilégios das entidades em si, do que na forma como isso será concedido em cada Estado-membro.

Desse modo, o que se percebe é que, quando uma organização internacional, em seu tratado constitutivo, ou em uma convenção que lhe concede privilégios, estabelece imunidade em relação ao pagamento de tributos, quer dizer que estas entidades deverão ser desoneradas, no âmbito dos países onde atuarem, do recolhimento de valores relativos aos tributos, como forma de assegurar que possam realizar seus propósitos de forma plena.

No caso brasileiro, isso não significa que, pelo fato de citada benesse não estar elencada no rol das imunidades previstas no texto constitucional, não terão as organizações internacionais os privilégios que lhes devem ser assegurados. Ora, uma vez que a Constituição Federal assegura, em seu artigo 5º, parágrafo 2º,⁶⁶ que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais que o Brasil seja parte, é cabível dizer que, tão logo sejam ratificados documentos internacionais que conferem privilégios às citadas organizações, não há escusa para não aplicá-los.

Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres assevera:

“Por evidente que não é o tratado que concede a imunidade, senão que apenas a declara com fundamento no direito das gentes e nos costumes memoriais da convivência internacional. Mas, tanto que a declare, passa a imunidade a integrar explicitamente o elenco dos direitos e garantias fundamentais, tendo em vista que o art. 5º, parágrafo 2º, da CF prevê que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”⁶⁷

E incabível, neste caso, a discussão acerca de possível superioridade dos tratados sobre a Constituição e vice-versa, na medida em que aqueles, porquanto dispõem de privilégios para as organizações internacionais, não contrariam o texto desta, além do fato de que, em nosso ordenamento os tratados internacionais têm equivalência de lei ordinária.⁶⁸

⁶⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar. 1995. p.63.

⁶⁸ Com a exceção dos tratados que tenham os Direitos Humanos como tema que, após a EC nº 45/04, tem força de emenda constitucional depois de aprovados no Congresso Nacional.

Deste modo, não havendo ofensa material à Carta da República, os tratados internacionais podem tratar de questões de direito interno, aí se incluindo as tributárias.

O supracitado dispositivo reforça a idéia de que, não obstante não esteja expressamente consignado em nossa legislação a imunidade tributária das organizações internacionais, devem ser-lhes concedidos os benefícios de que necessita, incluindo aí aqueles referentes a seus empregados, por força da obediência que o Estado brasileiro deve ter em relação aos tratados firmados neste sentido.

5.2.2 - O art. 98 do Código Tributário Nacional

Não obstante o exposto no item anterior, ao se falar sobre os privilégios tributários que devem ser concedidos às organizações internacionais cabe acrescentar a disposição contida no artigo 98, do Código Tributário Nacional, que dispõe em seu texto que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Citado dispositivo teve sua constitucionalidade questionada por muitos doutrinadores brasileiros, que alegavam que estabelecia uma hierarquia de normas entre os tratados e as leis tributárias internas. Entretanto, citada alegação não prosperou, na medida em que “a própria Constituição, em seu art. 146, inciso III, diz que a lei complementar (no caso, o CTN) é que disporá sobre normas gerais tributárias (que compreendem as leis ordinárias e os tratados)”.⁶⁹ Ademais, o próprio Supremo Tribunal Federal reconheceu a aplicabilidade de citado artigo em seus julgados.⁷⁰

Desse modo, cabível dizer que citada determinação do artigo 98 quer dizer, na verdade, que os tratados internacionais em matéria tributária são hierarquicamente superiores às leis internas, não compreendendo nesta classificação as leis complementares, porquanto a própria CR/88 delegou matérias tributárias à competência específica de lei complementar, que, no caso, é o próprio Código Tributário Nacional, lei ordinária recepcionada em 1988 com *status* de lei complementar.

Assim, uma vez que um tratado internacional disponha acerca da imunidade das organizações internacionais, o que se vê, na prática, é que as leis ordinárias, que instituem determinados tributos no âmbito da competência dos entes federados, não podem atingir ditas entidades (e seus empregados), por força da isenção que lhes deve ser conferida.

Isso porque a imunidade dada às organizações no plano internacional é, na maioria das vezes, convertida em isenção tributária nos ordenamentos internos, daí porque pode haver

⁶⁹ VALADAO, Marco Aurélio Pereira. Limitações Constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais. Belo Horizonte: Del Rey. 2000. p. 291.

⁷⁰ “EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional “possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios” (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.” STF. Pleno. RE 229096/RS. Relatora Ministra Carmen Lúcia. DJ. 16/08/07.

certa confusão e insistência por parte de alguns doutrinadores em alegar que as organizações internacionais não devem gozar de privilégios neste plano.

Ora, na medida em que o instituto da imunidade no Direito Internacional é mais amplo do que aquele tributariamente assegurado no plano interno, faz-se necessário adequá-lo à legislação brasileira, para que as organizações internacionais não sejam prejudicadas no exercício de suas funções ou fiquem à mercê de interesses arrecadatários dos entes federativos.

E não é por outra razão que as isenções tributárias devem ser asseguradas aos organismos internacionais, aí incluindo seus funcionários.

6. Análise prática da teoria descrita

Feitas as elucidações acerca dos motivos pelos quais devem ser conferidos privilégios tributários às Organizações Internacionais, bem como o modo como o direito brasileiro se relaciona com tal fato, cabe agora analisar como isso vem sendo realizado na prática.

Como já salientado no item 5.2 do presente trabalho, não deve haver diferenciação entre tributos municipais, estaduais e federais quando se trata de privilégio fiscal das organizações internacionais. Isso ocorre pelo fato de que enquanto a imunidade fiscal é uma obrigação assumida em nível internacional, aplica-se a todos os níveis federativos.

Quanto aos tipos de tributos sobre os quais cabe a aplicação do privilégio estudado, há que se levar em consideração o disposto no acordo que concedeu a imunidade tributária às organizações internacionais, porquanto é este documento que determinará o escopo de atuação desta regra limitadora do poder de tributar estatal.

Ademais, as limitações serão feitas de acordo com o interesse e a necessidade das entidades, como forma de assegurar que estas possam exercer suas atividades sem excessiva tributação e sem que ocorra bitributação de um mesmo fato, como na hipótese de pagamento de salários a determinados funcionários.

Não se olvida que a atividade tributária é uma das bases arrecadatórias do Estado moderno, entretanto tal fato não pode ser usado como pretexto para a tributação de entidades e atividades que dela devem ser imunes. Além disso, o desenvolvimento de atividades das organizações internacionais no território dos Estados membros acaba por ter como beneficiários primeiros e diretos estes próprios, proporcionando, além de geração de emprego, a circulação monetária que colabora para o desenvolvimento do próprio Estado.

No que diz respeito às atividades alcançadas pelo privilégio em questão, como já ressaltado anteriormente, há que se diferenciar aquelas exercidas em função dos objetivos das organizações, que são consideradas imunes, e aquelas praticadas como atos privados, que podem ser tributadas.

6.1 – Jurisprudência internacional sobre o tema

No âmbito internacional, o Tribunal de Justiça da União Européia tem sido um dos mais atuantes na aplicação das imunidades fiscais das organizações internacionais, servindo de parâmetro para outras cortes.

Tal fato se dá em virtude da uniformização existente no seio de citada instituição quanto às definições tributárias e também quanto ao que é tributável pelos países membros e

quanto ao que é imune.⁷¹ Com base nas disposições de seu tratado constitutivo, tornou-se mais fácil para o bloco submeter os ditames deste aos Estados membros, de modo que foi possível criar uma jurisprudência mais uniformizada sobre o tema.

O contrário ainda não ocorreu no que diz respeito às Nações Unidas, principal organização do cenário atual. E isso aconteceu muito em razão da ausência de normas mais explícitas acerca do tema, na medida em que a Convenção sobre privilégios e imunidades limitou-se a descrever conceitos chave, não adentrando em detalhes que atualmente geram controvérsias nos Estados quanto à aplicação de imunidade tributária.

Um claro exemplo é o conceito de “salário”, que não foi especificamente definido. E isso fez com que a tributação ou a imunidade concedida à citada verba dependesse do conceito de cada Estado acerca daquilo que constituiria ou não um salário, gerando divergências interestatais quanto à aplicação do disposto em citada convenção.⁷²

6.4 – Jurisprudência brasileira sobre o tema

Quanto aos tribunais pátrios, é possível perceber que as principais demandas referentes à imunidade tributária das organizações internacionais dizem respeito aos valores pagos a indivíduos que trabalham para a Organização das Nações Unidas no território brasileiro.

Na seara administrativa, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Receita Federal tem entendimento de que o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) deve ser beneficiário das mesmas imunidades que a própria ONU, porquanto é um programa específico desta, de modo que goza da imunidade tributária fixada nas convenções assinadas pelo Brasil, especialmente na já citada Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas.

Entretanto, citado Conselho adota uma posição mais restritiva no que diz respeito aos trabalhadores, pois, muito embora considere que o programa deve desfrutar do benefício tributário citado, entende que “Os valores recebidos pelos técnicos residentes no Brasil a serviço da ONU e suas Agências Especializadas, com vínculo contratual, não são isentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física”.⁷³ Desse modo, no exercício de sua competência, a Receita Federal brasileira acaba por tributar os técnicos brasileiros que prestam serviços ao PNUD.

De uma leitura desta súmula, é possível constatar um entendimento conservador deste conselho, na medida em que, ainda que assuma que o programa das Nações Unidas deve ser imune de tributos, acaba por restringir o escopo deste privilégio àqueles que possuem vínculo estatutário com a organização. Vê-se, então, um deslocamento do ponto central da questão, que deixa de ser a relação da organização com seus programas e agências, passando a ser uma questão trabalhista, na medida em que o vínculo estabelecido é que determinará o alcance do privilégio.

E isso ocorre muito em função do fato de que as Convenções que tratam do tema não diferenciaram os diversos tipos de trabalhadores das Nações Unidas, tendo se limitado a garantir imunidades aos funcionários, o que permitiu a existência de uma lacuna para que os tribunais nacionais fizessem uma interpretação restritiva do tema.

Também a Advocacia Geral da União compartilha deste entendimento, exarado em parecer acerca do tema, cujo trecho cabe transcrever:

⁷¹ *Op. Cit.* 55. p. 72.

⁷² *Ibidem.* p.72.

⁷³ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da Receita Federal, Súmula nº 39.

“A exigência de tal formalidade, aliada ao conjunto de benefícios de que se cuida, não deixa dúvidas de que o funcionário a que se refere o artigo V da Convenção da ONU - e que no inciso II do art. 5º da Lei nº 4.506/64 é chamado de servidor - é o funcionário internacional, integrante dos quadros da ONU com vínculo estatutário, e não apenas contratual. Portanto, não fazem jus às facilidades, privilégios e imunidades relacionados no artigo V da Convenção da ONU os técnicos contratados, seja por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

Nesse passo, verifica-se que o artigo V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas harmoniza-se perfeitamente com o Inciso II, do art. 5º, da Lei nº 4.506/64 (transcrito no início deste voto), já que ambos prevêem isenção do imposto de renda apenas para os rendimentos percebidos por não residentes no Brasil. Com efeito, conjugando-se esses dois comandos legais, conclui-se que os servidores/funcionários neles mencionados são aqueles funcionários internacionais, em relação aos quais e perfeitamente cabível a tributação de outros rendimentos produzidos no País como de residentes no estrangeiro, bem como a concessão de facilidades imigratórias, de registro de estrangeiros, cambiais, de repatriamento e de importação de mobiliário/bens de uso pessoal quando da primeira instalação no Brasil. Afinal, esses funcionários não são residentes no País, daí a justificativa para esse tratamento diferenciado. Quanto aos técnicos brasileiros, residentes no Brasil e aqui recrutados, não há qualquer fundamento legal, filosófico ou mesmo lógico para que usufruam das mesmas vantagens relacionadas no artigo V da Convenção da ONU, muito menos para que seja pinçado, dentre os diversos benefícios, o da isenção de imposto sobre salários e emolumentos, com o escopo de aplicar-se este - e somente este - a ditos técnicos. Tal procedimento estaria referendando a criação - a margem da legislação de uma categoria de funcionários da ONU não enquadrável em nenhuma das existentes, a saber, os "técnicos residentes no Brasil isentos de imposto de renda", o que de forma alguma pode ser admitido.”⁷⁴

Ora, levando-se em consideração também as determinações contidas no artigo 5º da Lei nº 4.506/64,⁷⁵ não há razão para distinção de tal tipo, porquanto os técnicos, ainda que prestadores de serviço de caráter eventual, devem ser isentos do imposto em questão, uma vez que o serviço é realizado em benefício da organização e para atender aos fins desta.

É inegável que alguns doutrinadores fazem diferenciações entre funcionários efetivos das organizações internacionais e técnicos por estes contratados. Entretanto, esta distinção não deve ser usada pelos tribunais e pela legislação interna como forma de discriminação disfarçada em relação a estes profissionais, na medida em que o serviço por estes prestado também é feito no interesse da organização.

Na lição de Celso D. de Albuquerque Mello:⁷⁶

“Os funcionários internacionais são um produto da administração internacional, que só se desenvolveu com as organizações internacionais. Estas, como já vimos, possuem um estatuto interno que rege os seus órgãos e as relações entre elas e os seus funcionários. Tal fenômeno fez com que os seus funcionários aparecessem como uma categoria especial, porque eles dependiam da organização internacional, bem como o seu estatuto jurídico era próprio. Surgia assim uma categoria de funcionários que não dependia de qualquer Estado individualmente. (...)”

⁷⁴ AGU, Parecer nº AGU/SF/08/2007, Processo nº 00400.000564/2007-14,

⁷⁵ Lei nº 4.506/64, Art. 5º Estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho auferidos por:

(...)

II - Servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte e aos quais se tenha obrigado, por tratado ou convênio, a conceder isenção;

⁷⁶ MELLO, Celso D. Albuquerque de. Manual de Direito Internacional Público. 15ª edição. São Paulo: Saraiva. 2002. p. 220.

O verdadeiro elemento que caracteriza o funcionário internacional é o aspecto internacional da função que ele desempenha, isto é, ela visa a atender as necessidades internacionais e foi estabelecida internacionalmente.”

Assim, é possível perceber que, muito embora os técnicos não façam parte da composição permanente das organizações, os trabalhos por estes prestados possuem cunho internacional, porquanto tem como objetivo primeiro o atendimento das demandas destas entidades, razão pela qual seria injusto, ainda que seus benefícios sejam mais restritos, não lhes conceder benefícios tributários que seriam concedidos a funcionários internacionais somente em razão da ausência de vínculo permanente.

Desse modo, restringir o benefício somente àqueles funcionários claramente elencados no rol de servidores da ONU, que são parte do quadro estatutário da organização, incluídos em categoria determinada pelo Secretário-Geral e aprovada pela Assembleia Geral, seria uma forma de restrição discriminatória e, até mesmo, atentatória às determinações contidas nas convenções assinadas pelo Brasil que dizem respeito ao tema.

No Superior Tribunal de Justiça (STJ), instância máxima para lidar com conflitos que envolvam ofensas à legislação infraconstitucional, não há uniformidade no que diz respeito ao tema.

Nos últimos anos, o STJ vinha defendendo uma posição restritiva, alegando que peritos, consultores e outros indivíduos que não fossem formalmente inscritos nos quadros de funcionários da ONU não deveriam ser isentos do pagamento de Imposto de Renda em relação aos proventos auferidos.

Como exemplo, cabe colacionar algumas ementas dos acórdãos dos principais julgados sobre o tema antes de analisar citado posicionamento.

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO.

1. O CTN exige lei específica para a concessão de isenção tributária.
2. Impossível a concessão de isenção pelo fenômeno da equiparação de situações assemelhadas.
3. Brasileiros contratados para prestação de serviços de consultoria nos acordos de cooperação técnica firmados entre a ONU/PNUD e o Governo Brasileiro por meio da Agência Brasileira de Cooperação (ABC) do Ministério das Relações Exteriores, não são servidores integrantes do quadro da ONU.
4. Impossibilidade, em face do panorama suso descrito, de ser reconhecida isenção de imposto de renda, conforme previsão contida na Convenção de Viena, para o pessoal do Corpo Diplomático.
5. A isenção reclama lei expressa (art. 111 CTN), não podendo ser concedida por equidade.
6. Recurso especial não provido.”⁷⁷

“IMPOSTO DE RENDA. RENDIMENTOS RECEBIDOS POR PRESTADOR DE SERVIÇO CONTRATADO POR ORGANISMO INTERNACIONAL. PRIVILÉGIOS E IMUNIDADES CONFERIDOS POR TRATADO INTERNACIONAL DO QUAL O BRASIL FAÇA PARTE. FUNCIONÁRIO DA ONU. ISENÇÃO SOBRE OS SALÁRIOS E EMOLUMENTOS RECEBIDOS DAS NAÇÕES UNIDAS. EXPRESSA PREVISÃO LEGAL. DECRETO Nº 27.784/50. CONSULTOR CONTRATADO JUNTO AO PNUD. REMUNERAÇÃO PERCEBIDA EM RAZÃO DO SERVIÇO PRESTADO. TRIBUTAÇÃO. ISENÇÃO FISCAL QUE NÃO SE PRESUME.

⁷⁷ STJ, REsp 939.709/DF, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 27.2.2008, p. 173.

I - Não ocorre afronta ao artigo 535, inciso II, do CPC quando o Tribunal de origem julga a lide solucionando as questões ditas controvertidas tal qual estas lhe foram apresentadas.

II- No âmbito do Direito Tributário, é reconhecida a validade e eficácia às convenções internacionais, a exemplo do disposto no art. 22 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), que regulamenta os arts. 5º, da Lei nº 4.506, de 1964, e 30 da Lei nº 7.713, de 1988.

III- O Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento- PNUD, como seu próprio nome revela, é um Programa, não se confundindo com as Agências Especializadas daquele organismo, as quais possuem um tratado específico e autônomo versando sobre privilégios e imunidades diplomáticas daquelas agências (Convenção sobre privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 52.288/63). Logo, acerca dos privilégios e imunidades, deve ser aplicada ao caso do PNUD a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, ratificada pelo Decreto nº 27.784, de 16 de fevereiro de 1950.

IV- A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas estabelece os privilégios e imunidades dos Funcionários a serviço das Nações Unidas, dispondo em seu artigo V, que "serão isentos de qualquer imposto sobre os salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas".

V- Tal isenção, entretanto, não se estende aos técnicos contratados pela ONU, visto que este benefício não foi previsto no artigo VI, Sessão 22, que trata dos privilégios e imunidades conferidos aos técnicos, além de não possuírem a situação jurídica de funcionário.

VI- A pessoa física que não faz parte do quadro efetivo da ONU, prestadora de serviço a Programa desta Organização, como é o caso do PNUD, não goza de isenção sobre os rendimentos recebidos em razão do serviço prestado, sobre eles devendo incidir o imposto de renda, uma vez que importam em acréscimo patrimonial e não estão beneficiados por isenção, como é o caso das hipóteses dos incisos XVI, XVII, XIX, XX e XXIII do art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto 3.000, de 31.03.99.

VII- Como cediço, a isenção fiscal não se presume, devendo ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre sua outorga (art. 111, inciso II, do CTN).

VIII - Recurso especial provido.⁷⁸

“PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE A RENDA - CONSULTOR DO PNUD - ISENÇÃO - INTERPRETAÇÃO LITERAL - PRECEDENTES - HONORÁRIOS - REVISÃO - SÚMULA 7/STJ - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL PREJUDICADA - SÚMULA 83/STJ.

1. Abstraido do quadro fático que o recorrente não é funcionário permanente de organismo internacional, interpreta-se a isenção instituída no art. 5º da Lei 4.506/64 e prevista no art. 22 do RIR/99 literalmente para negar a concessão do favor fiscal. Precedentes.

2. A pretensão de reexame da verba honorária é inviável em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

3. Divergência jurisprudencial prejudicada pelo entendimento de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte.

4. Recurso especial conhecido em parte e, nesta parte, não provido.⁷⁹

Pela leitura dos julgados acima colacionados, é possível constatar que o posicionamento adotado pelo STJ baseava-se na idéia de que técnicos, consultores e peritos não se incluíam no rol de funcionários efetivos da ONU e, por isso, não poderiam gozar da

⁷⁸ STJ. REsp 1.031.259/DF, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJE de 3.6.2009.

⁷⁹ STJ. REsp 1.121.929/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJE de 4.3.2010.

isenção tributária a estes garantida por força do disposto na Convenção sobre os privilégios e imunidades das Nações Unidas.

Ademais, considerava o tribunal que, na ausência de disposição expressa na convenção sobre isenção destes trabalhadores, deveria ser aplicada a legislação nacional em vigor, que não lhe garantia citado tipo de benefício.

Não obstante essa diferenciação entre funcionários e não funcionários, o tribunal também entendia que, caso o litígio tivesse se originado em função de um trabalho realizado para um programa das Nações Unidas não haveria que se falar em isenção tributária. Isso porque, numa visão restritiva, o STJ dizia que os programas da ONU (aí incluindo o PNUD) não se confundem com a organização em si, sendo meras prestações de serviço isoladas, não devendo ser-lhes concedidos os benefícios e imunidades assegurados à entidade.

Entretanto, recentemente houve uma mudança de posicionamento naquela corte, ocasião em que a Primeira Seção, que reúne as duas Turmas da corte que decidem as matérias tributárias, entendeu que havia direito à isenção ao perito de assistência técnica ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD. Vale conferir a ementa de citado julgado paradigma:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDIMENTOS RECEBIDOS POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AO PNUD. ISENÇÃO. MULTA. SÚMULA 98/STJ.

1. O Acordo Básico de Assistência Técnica firmado entre o Brasil, a ONU e algumas de suas Agências, aprovado pelo Decreto Legislativo 11/66 e promulgado pelo Decreto 59.308/66, assumiu, no direito interno, a natureza e a hierarquia de lei ordinária de caráter especial, aplicável às situações nele definidas. Tal Acordo atribuiu, não só aos funcionários da ONU em sentido estrito, mas também aos que a ela prestam serviços na condição de "peritos de assistência técnica", no que se refere a essas atividades específicas, os benefícios fiscais decorrentes da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto 27.784/50.

2. O autor prestou serviços de assistência técnica especializada, na condição de Técnico Especialista, ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, de quem recebia a correspondente contraprestação. Assim, os valores recebidos nessa condição estão abrangidos pela cláusula isentiva de que trata o inciso II do art. 23, do RIR/94, reproduzida no art. 22, II, do RIR/99.

3. Nos termos da Súmula 98/STJ, embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório.

4. Recurso especial provido.”⁸⁰

No julgamento de citado recurso, a corte entendeu que seria incabível examinar a natureza da relação jurídica mantida entre a ONU e o técnico envolvido, porquanto não se tratava de relação estabelecida à luz da legislação brasileira. Assim, nos termos do voto do Ministro Arnaldo Esteves Lima “a existência de um vínculo de natureza funcional permanente com a ONU ou organismo internacional não constitui inarredável requisito legal para a concessão da isenção do imposto de renda”.

Ademais, considerou o tribunal que os termos estabelecidos no Acordo Básico de Assistência Técnica firmado entre o Brasil, a ONU e algumas de suas Agências, aprovado pelo Decreto Legislativo 11/66 e promulgado pelo Decreto 59.308/66, são aplicados com força de lei ordinária de caráter especial, devendo prevalecer sobre as normas ordinárias de caráter geral já existentes. E tal acordo determinava que, não somente os funcionários da ONU, como também os que a ela prestavam serviços como “peritos de assistência técnica”, faziam jus ao benefício da isenção tributária requerida.

⁸⁰ STJ. REsp. 1.159.379/DF, PRIMEIRA SEÇÃO, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 27.06.2011.

Desse modo, após a leitura da decisão paradigma apontada, pode-se perceber um maior amadurecimento deste tribunal em relação à questão que envolve os privilégios das organizações internacionais, na medida em que entendeu por bem aceitar que peritos fossem incluídos no rol dos beneficiários de isenção tributária, não obstante ainda haja votos em sentido contrário, adotando uma posição mais restritiva, sob a alegação de proteção às normas nacionais, que devem ser respeitadas integralmente.

7. Considerações Finais

Com base na análise realizada neste estudo, é possível dizer que as organizações internacionais devem desfrutar dos benefícios fiscais que lhes tenham sido outorgados em seus tratados constitutivos ou em convenções sobre o assunto, não havendo razão para que os Estados membros criem barreiras para tanto, sob a pretensa alegação de proteção da lei nacional.

Ainda que haja, nas legislações locais, mecanismos e hierarquia legal para a concessão dos privilégios fiscais aqui discutidos, é importante asseverar que estes não podem ser vistos como óbice ao desenvolvimento das atividades das organizações internacionais, na medida em que os Estados, de modo voluntário, aderiram às entidades em questão. E, neste momento, abriram mão de parte de sua soberania em prol da realização dos objetivos desta, de modo que a arrecadação tributária pode ser incluída nesta parcela de soberania que fora renunciada.

Evidentemente, as organizações internacionais, conforme discutido, dada sua formação e consolidação recente no cenário atual, ainda sofrem com imposições estatais desregradas e com a falta de uniformização jurisprudencial nas demandas em que é parte. E por esta razão que os tribunais administrativos se apresentam como uma possível solução para as questões envolvendo ditas organizações, na medida em que proporcionam um tratamento uniforme aos trabalhadores das entidades, além de assegurar uma correta aplicação da legislação que rege estas instituições.

Em um ponto, não restam dúvidas: deve ser assegurada a imunidade das organizações internacionais em face dos ordenamentos jurídicos internos. A forma como isso se realizará dependerá dos territórios em que esta tenha atuação direta. Muito embora seja prejudicial uma aplicação não uniforme destas regras, vê-se que tal fato acaba por acontecer, o que dá ensejo a litígios neste ponto, como no caso das imunidades tributárias.

Ora, os benefícios tributários das organizações internacionais configuram-se elemento essencial para o alcance de seus objetivos, uma vez que seria inimaginável seu funcionamento com pagamento de encargos diversos em cada país em que possuísse uma sede ou escritório, até por uma questão de isonomia.

Desse modo, é imprescindível que os Estados, especialmente o Brasil, adotem uma postura madura no que se refere às organizações internacionais, sem esconder-se atrás de disposições de sua lei interna para negar-lhes privilégios somente em proveito próprio. Por isso, devem atentar-se para o benefício comum e para a cooperação necessária para um maior desenvolvimento da Comunidade Internacional, levando em consideração o importante papel desempenhado pelas organizações internacionais neste sentido.

8. Referências Bibliográficas

AKANDE, Dapo. **International Law Immunity and International Criminal Court**. The American Journal of International Law. 2004. Vol. 98.

AMERASINGHE, C. F. **Principles of the Institutional Law of International Organizations**. Cambridge: Cambridge University Press. Second edition. 2005.

AUST, Antony. **Handbook on International Law**. Cambridge: Cambridge University Press. 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro. Forense. 1997.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 21 ago. 2011.

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Institui o Código Tributário Nacional**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 25 out. 2011.

BITTAR, Eduardo C. B. **Metodologia da Pesquisa Jurídica: Teoria e Prática da Monografia para os Cursos de Direito**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris. 3ª edição. 2011.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo. Malheiros Editora. 22ª edição.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, DERZI, Misabel Abreu Machado e JUNIOR, Humberto Theodoro. **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: RT. 1997.

CORTE INTERNACIONAL DE JUSTIÇA. Effect of Awards of Compensation made by the United Nations Administrative Tribunal, ICJ reports (1954). p. 47. Disponível em <http://www.icj-cij.org/docket/index.php?p1=3&p2=4&code=unac&case=21&k=d2>. Acesso em 01/11/11.

CORTE INTERNACIONAL DE JUSTIÇA. ICJ Reports. 1949. p. 178. Disponível em <http://www.icj-cij.org/docket/index.php?p1=3&p2=4&k=41&case=4&code=isun&p3=6>. Acesso em 07/09/11.

CORTE INTERNACIONAL DE JUSTIÇA. ICJ Reports, 1989. p. 195. Disponível em <http://www.icj-cij.org/docket/index.php?p1=3&p2=4&code=ecosoc&case=81&k=48>. Acesso em 01/11/11.

CORTE INTERNACIONAL DE JUSTIÇA. ICJ Reports. 1992. p. 240,258; 97 ILR, p. 1,25. Disponível em <http://www.icj-cij.org/docket/index.php?p1=3&p2=3&k=e2&case=80&code=naus&p3=5>. Acesso em 18/10/11.

JACOBSON, Harold K. **International Institutions and System Transformation**. Annual Review of Political Science 06/1/2000 Volume 3, Issue 1.

JESSUP, Philip C. **Competence of Courts with Regards to Foreign State**. Harvard Law School. American Journal of International Law. v. 26, 1932.

KLABBERS, Jan. **An Introduction to International Institutional Law**. Cambridge: Cambridge University Press. 2002.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Coletânea de Direito Internacional – Constituição Federal**. 5ª Ed. São Paulo: RT, 2007.

MEHREN, Robert B. Von. **The Foreign Sovereign Immunities Act of 1976**. Columbia Journal of Transnational Law. 1978.

MELLO, Celso D. Albuquerque de. **Manual de Direito Internacional Público**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva. 2002.

MULLER, A. S. **International Organizations and their host States: aspects of their legal relationship**. Kluwer Law International. The Hague, Netherlands. 1995.

_____. **International Organizations and their Officials: to tax or not to tax?** Cambridge University Press: Leiden Journal of International Law. 1993. v.6.

NETO, José Cretella. **Teoria Geral das Organizações Internacionais**. Editora Saraiva. 2ª edição. 2007.

PREUS, Lawrence. **The International Organizations Immunity Act**. The American Journal of International Law. 1946.

PROST, Mario, CLARK, Paul Kingsley. **Unity, Diversion and the Fragmentation of International Law: How Much Does the Multiplication of International Organizations Really Matter?** Chinese Journal of International Law (2006), Vol. 5, No. 2.

REINISCH, August. **International Organizations before National Courts**. Cambridge: Cambridge University Press. 2000.

_____. **The immunity of International Organizations and the Jurisdiction of their Administrative Tribunals**. New York University School of Law. International Law and Justice Working Papers. 2007.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional: Métodos de solução dos conflitos**. Quartier Latin. São Paulo. 2006.

SATO, Eiiti. **Conflitos e cooperação nas relações internacionais: as organizações internacionais no século XXI**. Revista Brasileira de Política Internacional. 46 (2). 2003.

SEITENFUS, Ricardo. **Manual das Organizações Internacionais**. Livraria do Advogado Editora. 5ª Edição. Porto Alegre. 2008.

SHAW, Malcolm N. **International Law**. 2003. Cambridge: Cambridge University Press. 5ª Edição. Capítulo 23.

SILVA, Roberto Luiz. **A OEA enquanto Organização Internacional** em “O sistema interamericano de proteção dos Direitos Humanos”. Belo Horizonte. Editora Del Rey. 2007.

SINCLAIR, Ian. **The law of sovereign immunity: recent developments**. Recueil des cours. Vol. 167. 1980.

TESFAGABIR, Kibrom. **The State of Functional Immunity of International Organizations and Their Officials and Why It Should be Streamlined**. Chinese Journal of International Law (2011), 97–128. Published by Oxford University Press.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Direito das Organizações Internacionais**. Editora Del Rey. 3ª Edição. 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar. 1995.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidade e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar. 1999.

TROOBOFF, Peter D. **Foreign State Immunity: emerging consensus on principles**. The Hague Academy of International Law.

United Nations Juridical Yearbook. 1984. p. 102. Disponível em: <http://www.un.org/law/UNJuridicalYearbook/index.htm>. Acesso em 14/11/11.

VALADAO, Marco Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey. 2000.