



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.004261/2008-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-002.515 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 30 de julho de 2020
Recorrente JANINE ZANCANARO DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2004

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A ORGANISMOS INTERNACIONAIS. PNUD. UNESCO/ONU. ISENÇÃO.

O REsp nº 1.306.393/DF, recebido como representativo da controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC, sedimentou o entendimento de que são isentos do imposto de renda os rendimentos do trabalho recebidos por técnicos a serviço das Nações Unidas, contratados no Brasil para atuar como consultores no âmbito do PNUD e das Agências Especializadas da ONU.

As decisões proferidas pelo STF e STJ, em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, ao teor do § 2º do art. 62 do Anexo II do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Gonçalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Gonçalves Lima (Presidente), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Wilderson Botto.

Relatório

Autuação e Impugnação

Trata o presente processo, de exigência de IRPF apurada no ano calendário de 2004, exercício de 2005, no valor de R\$ 18.000,49, já acrescido de multa de ofício e juros de mora, em razão da omissão de rendimentos recebidos do exterior - DERC, no valor de R\$ 53.078,42, conforme se depreende da notificação de lançamento constante dos autos, importando na apuração do imposto suplementar no valor de R\$ 8.468,43 (fls. 34/37).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 03-26.918, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DRJ/BSA (fls. 42/50):

Contra a contribuinte em epígrafe foi emitida a Notificação de Lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, referente ao exercício 2005, lavrado por AFRF da DRF/Brasília/DF. O valor do crédito tributário apurado está assim constituído: (em Reais)

Imposto Suplementar	8.468,43
Multa de Ofício (passível de redução)	6.351,32
Juros de Mora (cálculo até 28/12/2007)	3.180,74
Total do Crédito Tributário	18.000,49

O referido lançamento teve origem na constatação da seguinte infração:

Omissão de Rendimentos do Trabalho Recebidos de Fontes no Exterior: omissão de rendimentos do trabalho recebidos de Organismo Internacional (Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura - UNESCO/ONU). Valor: R\$ 53.078,42.

O contribuinte apresentou Solicitação de Retificação de Lançamento - SRL, que foi indeferida, conforme Resultado anexado à fl. 10. A ciência do Resultado da SRL ocorreu em 25/03/2003, conforme documento de fl. 31.

Posteriormente, em 02/04/2008, o lançamento foi impugnado, em petição de fls. 01/08, acompanhada dos documentos de fls. 09/10, na qual se alega, resumidamente, o quanto segue:

Preliminarmente, por meio de transcrição dos artigos 43 e 45 do Código Tributário Nacional - CTN, sustenta que a responsabilidade pelo pagamento do Imposto de Renda Pessoa Física é da fonte pagadora (Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura - UNESCO/ONU), independente de constar no contrato de trabalho que a obrigação pela retenção do IRPF seria do contratado. Por conseguinte, os valores recebidos são líquidos.

Ainda de forma preliminar, solicita a exclusão dos juros de mora e das multas em observância ao parágrafo único do art. 100 do CTN, pois acredita que se aplicam ao seu caso os Pareceres Normativos n.ºs. 17, de 06/04/1979 e 03, de 28/08/1996. Tais Pareceres feitos em atendimento a consultas do PNUD esclarecem que não são abrangidos pela isenção os funcionários recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária. Situação diversa tem a contribuinte, posto que trabalhava de forma permanente para a Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura - UNESCO/ONU.

Relata que foi contratada pela Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura - UNESCO/ONU, a fim de trabalhar com horário pré-estabelecido, sob subordinação hierárquica, em labor não eventual e mediante o recebimento de salários fixos mensais. De acordo com o previsto em convenções e acordos internacionais promulgados pelo Brasil, deveria gozar de isenção de Imposto de Renda em virtude de trabalhar para organismo internacional, mas, apesar de haver informado na Declaração de Imposto de Renda que gozava de isenção, foi surpreendida com o lançamento.

A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 1950, dispõe no artigo V que os funcionários da ONU serão isentos de qualquer imposto sobre salários e emolumentos recebidos das Nações Unidas. Idêntica linha de raciocínio é adotada pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 1963, que no art. 6º declara que os funcionários dos Organismos Internacionais gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos a

eles pagos pelas agências especializadas e em condições idênticas as de que gozam os funcionários das Nações Unidas.

Defende, então, a supremacia dos tratados internacionais em relação à legislação interna, por força do disposto no art. 5º, § 2º da Constituição Federal e nos artigos 96 e 98 do CTN e a aplicação das Convenções indistintamente aos funcionários estrangeiros ou nacionais dos Organismos Internacionais.

Seu entendimento é corroborado por orientações emanadas pela Receita Federal, contidas no Parecer CST nº 717, de 06/04/1979 e nas perguntas 172 e 176 do Manual Imposto de Renda Pessoa Física - Perguntas e Respostas/1995, transcritos. Colaciona, também, excertos jurisprudenciais favoráveis à sua tese.

Por fim, solicita a declaração de insubsistência da Notificação de Lançamento com a consequente inexigibilidade do crédito tributário lançado.

Acórdão de Primeira Instância

Ao apreciar o feito, a DRJ/BSA, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo-se incólume o crédito tributário lançado.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão, em 24/10/2008 (fls. 66), a contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 05/11/2008, recurso voluntário (fls.54/65), repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados:

A autuação exige pagamentos à título de omissão de rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (camê-leão), auferidos por prestação de serviços. Contudo, ocorre que esta não é a situação fática dos acontecimentos. O Recorrente é funcionário de organismo internacional, do qual o Brasil participa. Assim sendo, há enquadramento perfeito nos moldes do art. 22, II do RIR/99.

A previsão legal que se verifica desde a edição da Lei nº 4.506/64 (art. 5º), até a Lei nº 7.713/88 (art. 30), foi reproduzida no art. 22 do RIR/1999, donde se conclui que outro não era o objetivo da norma legal, senão o de isentar de recolhimento o imposto oriundo do rendimento do trabalho percebido por Servidores de Organismos Internacionais.

Que prevalecem sobre a legislação pátria os tratados e as convenções internacionais das quais o Brasil é signatário, tornando-se necessário o retomo à interpretação das disposições da legislação internacional aplicável a matéria, amplamente destacada na impugnação, para o perfeito entendimento da situação discutida nos autos.

As normas de direito internacional não traçam distinções entre as categorias de funcionários – peritos de assistência técnica e agentes – para efeito da aplicabilidade das disposições constantes da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas.

O cerne da motivação da decisão recorrida está na necessidade de serem comprovados dois fatos: a **recorrente ser funcionária do organismo internacional e de ter sido nomeada para a função**, pois, segundo o julgador de primeira instância, **a isenção de impostos ocorre sobre salários e emolumentos recebidos por funcionários nomeados da ONU**. E daí conclui que a isenção atinge o funcionário brasileiro pertencente ao quadro efetivo do organismo internacional.

A Recorrente **comprovou** nos autos o exercício permanente junto a organismo internacional, fazendo jus a rendimentos mensais, seguro de vida em grupo, seguro saúde obrigatório, jornada de trabalho entre outros, além de cumprir jornada regular de trabalho, assina folha de ponto e está subordinada a hierarquia do organismo, somente podendo gozar férias por período determinado autorizado pela chefia, restando mais do

que evidente a sua condição de funcionário do organismo internacional e o vínculo empregatício.

A APLICABILIDADE DO ART. 23 DO RIR/1999

Fica, pois, definitivamente caracterizado que é isento o rendimento do trabalho percebido por servidores de organismos internacionais de que o Brasil faça parte ou mantenha acordo ou convênio, por força da legislação pertinente ao caso, e por força de legislação complementar que a própria Receita Federal expendeu, segundo o Parecer CST nº 897, de 31/10/1973, que analisando o art. 13, “b”, do RIR/66, reproduzido no art. 15 do RIR/80 e no art. 23 do RIR/99, todos tendo como base legal o art. 5º da Lei nº 4.506/64.

O Parecer não estabeleceu que a isenção prevista na legislação “refere-se somente a funcionários domiciliados no exterior”.

AS ORIENTAÇÕES DA RECEITA FEDERAL – OS PARECERES NORMATIVOS

O Parecer Normativo nº 717, de 06/04/1979, amplamente comentado na impugnação e que foi elaborado em atendimento à consulta feita pelo Organismo internacional denominado Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento/PNUD, e que se estende a todos os demais organismos internacionais, como o mais recente, Parecer Normativo nº 03, de 28/08/1996, é no sentido de que não são abrangidos pela isenção “os funcionários recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária, condições essas cumulativas”.

Como se vê, os atos normativos da RFB não atribuem aos funcionários do organismo internacional a conotação restritiva contida na referida decisão, e dão como tributáveis somente os rendimentos auferidos pelos funcionários remunerados por ora trabalhada, o que não é o caso em tela.

A PUBLICAÇÃO PERGUNTAS E RESPOSTAS

A pergunta nº 172 do ano de 1995, que reproduz orientação relativa aos servidores do PNUD, também aplicável aos demais servidores de outros organismos internacionais, da ONU e de suas agências especializadas, que vinha se repetindo desde as publicações anteriores, sempre de forma compatível com a legislação vigente.

Analisando os itens 02 e 03 da resposta, não restam dúvidas de que qualquer contribuinte nas condições da Recorrente – contrato permanente e jornada de trabalho, folha de ponto, recebimento de benefícios, férias regulamentares – se enquadraria no item 02, pois o item 03 é destinado àqueles que não têm vínculos empregatícios, isto é, trabalhador autônomo.

Observa-se que não há especificação de exigências a serem atendidas pelos funcionários para gozo da isenção, como ter sido formalmente nomeado e integrar “lista” apresentada pelo organismo internacional ao governo brasileiro, com decidido em primeira instância.

De outra feita, o Parecer de nº 717/79, espanca as dúvidas de todas as demais indagações que pudessem pairar sobre o tema. Ressalte-se que se trata de parecer da CST, onde figura como interessado a Representação do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil, acerca do tratamento tributário das remunerações pagas aos funcionários da ONU, que pode e deve ser estendido a todos os servidores de outros organismos internacionais que não somente o PNUD/ONU. No que tange ao Acordo de Cooperação Técnica, o qual remete à Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, a conclusão a que se chega é a extensão dos benefícios a todos os membros do pessoal, o que mais uma vez vem em socorro do postulante.

Diante desse Parecer, a obrigação de elaborar a lista, na qual deveria conter o nome do ora recorrente, é do Secretário Geral da ONU. Portanto, fazer prova desta inclusão não cabe à recorrente.

Requer, ao final, a insubsistência da autuação, uma vez que os rendimentos recebidos pelo Recorrente são alcançados pela isenção do imposto de renda da pessoa física.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e suas alterações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Da omissão de rendimentos recebidos de Organismos Internacionais (DERC):

Insurge-se, a Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/BSA, que manteve a autuação em face da omissão de rendimentos apurada em sede de processamento da DAA/2005, onde foram alterados os valores declarados de rendimentos tributáveis para R\$ 58.824,95, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 8.468,43, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise acerca do todo processado, no que tange à isenção dos rendimentos recebidos, por ter atuado no Programa das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura (UNESCO/ONU).

Assim, passo ao cotejo da documentação constante dos autos em relação aos fundamentos motivadores da autuação subsistente traçada na decisão recorrida (fls. 44/49):

Trata-se de autuação de omissão de rendimentos recebidos de fonte situada no exterior (Programa das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura – UNESCO/ONU). A contribuinte **impugna o lançamento**, argumentando que faz jus à isenção do Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos auferidos do Organismo, haja vista atender aos requisitos legais para o gozo do benefício fiscal.

Conforme será visto adiante, a contribuinte não se enquadra na categoria dos funcionários do Organismo que gozam da isenção de Imposto de Renda sobre os vencimentos recebidos, **pela simples razão de não ser funcionária e sim técnica contratado**, de acordo com as normas legais vigentes e as provas dos autos.

(...)

Verifica-se que a isenção prevista no art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964 **aplica-se exclusivamente aos servidores de Organismos Internacionais domiciliados no exterior**, caso contrário, o parágrafo único do artigo estabeleceria a tributação de outros rendimentos auferidos por pessoas domiciliadas no Brasil como residente no exterior, o que seria um contra-senso.

Nenhum dos requisitos foi atendido pelo contribuinte, vez que não é servidor do Organismo e tampouco reside no exterior.

Todavia, a legislação brasileira reconhece que a fonte da obrigação de conceder a isenção é o tratado ou convênio internacional de que o Brasil seja signatário. Por tal razão, mesmo a contribuinte não sendo beneficiada pela isenção prevista no art. 5º da Lei nº 4.506, de 1964, impõe-se a análise dos tratados e convenções internacionais vigentes a fim de saber se a contemplam, de outro modo, com a isenção de Imposto de Renda.

No caso em questão, os rendimentos foram recebidos da Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura - UNESCO/ONU, disciplinado pelo Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 1966. Dispõe o artigo V do referido acordo: (...)

Visto que a UNESCO corresponde a uma Agência Especializada da ONU, com relação aos seus funcionários, aplica-se a Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas, adotada em 21/11/1946, por ocasião da Assembleia Geral das Nações Unidas, e recepcionada pelo direito pátrio, por meio do Decreto nº 52.288, de 24/07/1963, que a promulgou.

(...)

A Convenção que rege o tema nada estabelece sobre qual deva ser o domicílio da pessoa beneficiária da isenção, **mas exige que seja ela funcionária das Agências Especializadas e que conste na lista elaborada pela Agência, sujeita à comunicação ao Secretário Geral da ONU e, periodicamente, aos Governos dos Estados Membros.**

O nome contido na lista e a comunicação da mesma ao Governo são requisitos para o gozo da isenção. Explica-se tal exigência pelo fato de nem todos os funcionários das Agências Especializadas fazem jus ao privilégio, mas tão somente os funcionários internacionais mais graduados, que necessitam de privilégios semelhantes aos agentes diplomáticos para o bom desempenho de suas funções. A determinação da categoria de funcionários beneficiados com os privilégios cabe às Agências Especializadas, que gozam de autonomia, inclusive, para renunciar a qualquer imunidade concedida aos seus funcionários (22º Seção do Artigo 6º da Convenção).

Já para os técnicos que prestam serviços às Agências Especializadas, sem vínculo empregatício, nada foi disposto na Convenção a respeito de isenção de impostos.

(...)

A IN SRF nº 73, de 1998 confirma a interpretação feita da Convenção, isto é, rendimentos auferidos de Organismos Internacionais pelos residentes no Brasil estão sujeitas tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório, **exceto os recebidos por pessoas físicas aqui residentes relacionadas nas listas enviadas à Receita Federal pelos Organismos.**

Por fim, cite-se a publicação denominada “Imposto de Renda Pessoa Física - Perguntas e Respostas - 2005”, editada pela Receita Federal, que esclarece acerca do tratamento tributário dos rendimentos auferidos pelos servidores do PNUD e das Agências Especializadas da ONU (Perguntas nº 137 e 138): (...)

Do exposto até aqui, podemos concluir que a isenção de impostos sobre salários e emolumentos recebidos de Organismos Internacionais é privilégio concedido exclusivamente aos funcionários, desde que atendidas certas condições, quais sejam: **1) devem ser funcionários do Organismo Internacional, in casu, enquadrar-se como funcionário da Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura – UNESCO/ONU; 2) seus nomes sejam relacionados e informados a RFB por tais Organismos, como integrantes das categorias por elas especificadas.**

Não restam dúvidas, de acordo com as alegações e provas contidas nos autos, que a contribuinte não pertencia ao quadro efetivo da Organização das Nações Unidas para a

Educação, Ciência e Cultura - UNESCO/ONU, ou seja, não era funcionário do Organismo, tal como exigido pela legislação que concede a isenção. **Assim, podemos concluir que sua relação era apenas contratual e, portanto, sem privilégios de natureza tributária, por falta de previsão em Tratado ou Convênio Internacional.**

(...)

Temos, então, que os rendimentos recebidos pelo contribuinte do Programa das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura – UNESCO/ONU, decorrente da prestação de serviços contratuais, não gozam de isenção do Imposto de Renda por falta de previsão legal, e estão sujeitos à tributação mensal sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês do recolhimento, sem prejuízo do ajuste anual.

Pois bem. Entendo que a insurgência recursal merece prosperar.

Sobre o tema, tem-se que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp nº 1.306.393/DF, sob a relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, **submetido ao regime de recurso repetitivo**, proferiu a seguinte decisão, ao teor da ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543C DO CPC). ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS RENDIMENTOS AUFERIDOS POR TÉCNICOS A SERVIÇO DAS NAÇÕES UNIDAS, CONTRATADOS NO BRASIL PARA ATUAR COMO CONSULTORES NO ÂMBITO DO PNUD/ONU.

1. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1.159.379/DF, sob a relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, **firmou o posicionamento majoritário no sentido de que são isentos do imposto de renda os rendimentos do trabalho recebidos por técnicos a serviço das Nações Unidas, contratados no Brasil para atuar como consultores no âmbito do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento PNUD.** No referido julgamento, entendeu o relator que os "peritos" a que se refere o Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, promulgado pelo Decreto 59.308/66, estão ao abrigo da norma isentiva do imposto de renda. Conforme decidido pela Primeira Seção, o Acordo Básico de Assistência Técnica atribuiu os benefícios fiscais decorrentes da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto 27.784/50, **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.**

2. Considerando a função precípua do STJ – de uniformização da interpretação da legislação federal infraconstitucional –, e com a ressalva do meu entendimento pessoal, deve ser aplicada ao caso a orientação firmada pela Primeira Seção.

3. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.

Cabe salientar que o § 2º do art. 62 do Anexo II do RICARF, assim expressamente determina:

Art. 62. (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Portanto, não havendo incidência do imposto de renda sobre os rendimentos do trabalho recebidos pelo Recorrente, contratado no Brasil para prestar serviços no PNUD e nas Agências Especializadas da ONU – importando inclusive tal decisão judicial, diga-se de

passagem, **com a revogação da Súmula CARF nº 39**, pela Portaria nº 3, de 09/01/2018, que apontava a natureza tributável dos rendimentos auferidos – resta indevida a tributação nos moldes de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão).

Neste contexto, ancorado no conjunto probatório produzido nos autos e aliado sobremaneira ao entendimento judicial formado em sede de **recurso representativo de controvérsia**, os rendimentos recebidos deverão ser excluídos da base de cálculo do imposto de renda, razão pela qual afasto e declaro insubsistente o crédito tributário apurado.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao presente recurso, nos termos do voto em epígrafe, para afastar o lançamento e as alterações realizadas na base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário 2004, exercício 2005.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto