



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10166.014821/2008-50  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2802-003.023 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 12 de agosto de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ALINE AZEVEDO DA SILVA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2005

RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE AGÊNCIA ESPECIALIZADA DA ONU. ISENÇÃO. PREVALÊNCIA DO ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STJ NO RESP 1.306.393 SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. ART. 62-A RICARF. DEVER DE COERÊNCIA NA ATUAÇÃO ADMINISTRATIVA.

Os rendimentos do trabalho percebidos de Agência Especializada da ONU são isentos do imposto de renda, dado o entendimento consolidado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.306.393 realizado sob o rito do art. 543-C do CPC, entendimento o qual deve ser aplicado nos julgamentos do CARF consoante regra o art. 62-A do RICARF.

A Administração Pública tem como dever de coerência adotar comportamento concertado e harmônico face às mesmas circunstâncias de fato e jurídicas, sob pena de atuar contraditoriamente perante os administrados.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Presidente.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson, Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente da Turma), Jaci de Assis Júnior, German Alejandro San Martín Fernández, Ronnie Soares Anderson, Julianna Bandeira Toscano e Carlos André Ribas de Mello.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) – DRJ/BSB, que julgou procedente Notificação de Lançamento exigindo crédito tributário no valor de R\$ 24.119,66, relativo ao ano-calendário 2004, sendo baseada a autuação na constatação da omissão de rendimentos do trabalho recebidos da Organização das Nações Unidas para Educação, Ciência e Cultura - Unesco.

A contribuinte alegou em sua impugnação ter sido funcionária da Unesco no decorrer do período em questão e que, de acordo com as leis internas e as convenções e tratados internacionais promulgados pelo Brasil, os rendimentos auferidos eram isentos e não tributáveis, colacionando diversas decisões administrativas no sentido de suas aduções. Acrescentou que propôs ação trabalhista perante a 7ª Vara do Trabalho de Brasília contra a Unesco, visando o reconhecimento da relação trabalhista com o Organismo.

A decisão recorrida manteve o lançamento, consubstanciando seu entendimento em acórdão assim ementado:

### *OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS.*

*Sujeitam-se à tributação os rendimentos recebidos por técnicos residentes no País decorrentes da prestação de serviços a Organismos Internacionais de que o Brasil faça parte.*

A interessada interpôs recurso voluntário em 11/7/2011, reiterando as razões da impugnação e trazendo sentença exarada em processo trabalhista reconhecendo o seu vínculo de emprego com a Unesco.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

A matéria de fundo há tempos vem sendo submetida à apreciação da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em debate que culminou na edição da Súmula CARF nº 39:

*Súmula CARF nº 39: 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.*

O exame dos respectivos acórdãos paradigmáticos<sup>1</sup> revela as principais razões de decidir sobre os quais se amparou o enunciado sumular supra, que podem ser do modo a seguir resumidas no pertinente às Agências Especializadas da ONU, entre as quais se inclui a Unesco:

- os incisos II e parágrafo único do art. 5º da Lei nº 4.506, de 30/11/1964 (art. 22 do Decreto nº 3.000, de 26/3/1999 - RIR/99) devem ser interpretados conjuntamente, em exegese que estabelece que a isenção do imposto de renda relativa aos servidores de organismos internacionais não contempla os que possuam domicílio no Brasil;

- ainda que se considerasse ditos dispositivos aplicáveis a nacionais residentes no país, por força do art. 98 do Código Tributário Nacional, o art. V.1.b do Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas [ONU], suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica", promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23/09/1966, regra que o Governo aplicará aos Organismos, bem com a seus funcionários, inclusive peritos de assistência técnica, com respeito às Agências Especializadas, a 'Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas', promulgada pelo Decreto nº 52.288, de 24/7/1963';

- Segundo o art. 6º, 19ª Seção, 'b' dessa Convenção, os funcionários gozarão de isenções de impostos, quanto aos salários e vencimentos, a eles pagos pelas agências especializadas em idênticas condições às que gozam os funcionários das Nações Unidas, sendo que conforme a 18ª Seção do referido artigo 6º, cada agência especificará as categorias dos funcionários às quais se aplicarão os dispositivos desse artigo, comunicando aos Governos partes na Convenção;

- A isenção de impostos só pode ser compreendida em conjunto com outras vantagens previstas na Convenção, tais como facilidades imigratórias e cambiais, as quais por incompatibilidade lógica não se aplicam a funcionários brasileiros, aqui recrutados e residentes, mas sim a funcionários internacionais de mais alto nível, consoante a leitura conjunta dos mencionados dispositivos da Convenção sobre as Agências Especializadas e das Seções 17 e 18 do art. V da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, promulgada pelo Decreto nº 27.784, de 16/2/1950;

- Nesse sentido, cita-se a doutrina especializada em Direito Internacional Público, particularmente as lições de Celso de Albuquerque Mello, e faz-se referência à restrita facilidade conferida aos peritos das agências especializadas para a obtenção de vistos (art. 8º, 29ª Seção da Convenção sobre as agências);

- Conclui-se então que há dois grupos distintos de funcionários da ONU e de suas agências especializadas, os funcionários internacionais, dotados de diversos privilégios, entre os quais o da isenção tributária sobre os rendimentos daquelas percebidos, e os técnicos a serviço desses organismos, sem essas vantagens. Como fecho, são citados Pareceres, orientações e decisões administrativas.

<sup>1</sup> Acórdão nº 102-48758, de 17/10/2007 Acórdão nº 104-22074, de 06/12/2006 Acórdão nº 104-22239, de 28/02/2007 Acórdão nº 106-16231, de 29/03/2007 Acórdão nº 192-00.005, de 08/09/2008 Acórdão nº CSRF/04-

O enunciado da Súmula CARF nº 39, que consolidou o entendimento ao norte exposto, foi aprovado pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em sessão de 8/12/2009, e publicada no Diário Oficial da União (D.O.U) em 22/12/2009, data a partir da qual passou a ser de observância obrigatória para os membros do CARF, nos termos do *caput* do art. 72 do Regimento Interno do CARF (RICARF - Portaria MF nº 256, de 22/6/2009):

*Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.*

Vale consignar, ainda, que, com a publicação em 14/7/2010 no D.O.U da Portaria MF nº 383, de 12/7/2010, foi atribuído à Súmula CARF nº 39 efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

Posteriormente à edição dessa Súmula, entretanto - mais precisamente em 8/6/2011 - foi julgado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) o REsp nº 1.159.379/DF, sendo relator o Ministro Teori Albino Zavascki, o qual resultou na prolação do acórdão cuja ementa reproduzo:

*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.*

O ilustre Ministro Relator amparou suas razões no fato de que o já mencionado art. V do Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, conferiu aos peritos de assistência técnica as vantagens previstas nas respectivas convenções sobre privilégios, sendo que o art. IV do Acordo dispõe que a expressão "perito", compreende, também, qualquer outro pessoal de assistência técnica designado pelos Organismos para servir no país, nos termos do acordo.

Trilhando essa senda, rematou o Ministro, reportando-se a anterior voto-vista de sua lavra (REsp 1.031.259/DF, 1<sup>a</sup> T. Min. Francisco Falcão, DJe de 3/6/2009), que os assistentes técnicos passíveis de enquadramento como peritos fazem jus à isenção do imposto de renda sobre os rendimentos percebidos daqueles Organismos, conforme prescrito no art. 22, II do RIR/99.

O entendimento supra foi submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil - CPC), sendo ratificado no julgamento pela 1<sup>a</sup> Seção do STJ do REsp nº 1.306.393/DF em 24/10/2012, cujo relator foi o Ministro Mauro Campbell Marques. Transcreva-se a respectiva ementa:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C 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. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.

Nas páginas 5 a 6 desse julgado se expõe o conceito de "perito" então firmado:

(...)

*Pois bem, analisando tais acordos observo que a qualidade de "funcionário" advém da existência de um vínculo permanente com a ONU ou organismo internacional, e a qualidade de "perito" deriva de um contrato temporário com período pré-*

*fixado ou por empreita se realizada (apresentação ou execução de projeto e/ou consultoria). Para esta distinção, pouco importa se o contrato de perito tenha sido renovado por diversa vezes e períodos ou não, resultando em uma sequência contínua e mensal de contracheques, como no presente caso. Tal convenção não retira qualidade de perito do contratante.*

O exame dos documentos juntados aos autos às fls. 38/40, 40/44, 54/66, 112/117 e 125, atesta que a contribuinte é técnica/consultora especializada contratada a serviço da Unesco, exercendo suas atividades no âmbito do Projeto 914BRA1061 - Atenção Básica - Prodoc, contratos esses estabelecidos em períodos pré-fixados e sucessivamente renovados ao menos desde julho de 2002, compreendendo, anote-se, o ano-calendário de 2004. Preenchidos, portanto, os requisitos assim considerados necessários pelo STJ para o gozo do benefício fiscal isentivo.

Cabe agora transcrever, por oportuno, o art. 62-A do RICARF (com as alterações introduzida pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010):

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Ora, do quadro até o momento descortinado, tem-se que resta configurado no caso sob análise conflito entre duas regras jurídicas<sup>2</sup>, de cunho administrativo, a saber:

1<sup>a</sup> - O art. 72, *caput*, do RICARF, que prescreve ser de observância obrigatória pelos membros do CARF o entendimento sumulado por esse Órgão, no particular a Súmula CARF nº 39, cogente nesses termos a partir de sua publicação no D.O.U de 22/12/2009. Conforme tal Súmula, os valores recebidos pelos técnicos residentes no Brasil das Agências Especializadas da ONU, com vínculo contratual, não são isentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

2<sup>a</sup> - O art. 62-A do RICARF, que determina deva ser reproduzida pelos Conselheiros do CARF decisão definitiva de mérito do STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos, no caso a decisão proferida no REsp nº 1.306.393/DF, publicada no DJe em 7/11/2012. E consoante a norma jurídica de alcance geral extraída da fundamentação dessa decisão, são isentos os rendimentos do trabalho recebidos de técnicos a serviço da ONU e de suas Agências Especializadas, ainda que contratados no Brasil, desde que prestem serviços na condição de peritos de assistência técnica, situação da autuada, consoante verificado.

Tem-se, então, duas normas igualmente válidas e emanadas da mesma fonte formal, qual seja, Portaria do Ministério da Fazenda, o que afasta o critério hierárquico como modo de solução da aparente antinomia. Também não guardam entre si relação de especialidade, que permita aplicar o preceito segundo o qual prevalece a regra especial sobre a geral.

<sup>2</sup> Como já lecionava Hans Kelsen, "Existe um conflito entre normas, se o que uma fixa como devido é incompatível com aquilo que a outra estabelece como devido e, portanto, o cumprimento ou aplicação de uma norma envolve, necessariamente ou possivelmente, a violação da outra" (KELKSEN, Hans. Teoria geral das normas. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editora, 1986, p.157).

Contudo, pode ser constatado que a norma que o art. 62-A do RICARF permite incidir na análise do litígio - a decisão do STJ em sede de recurso repetitivo, publicada em 7/11/2012 - é *posterior* à regra que advém mediante o disposto no art. 72 do RICARF, a saber, a Súmula nº 39 desse Conselho, datada de 8/12/2009.

Por conseguinte, aplicando-se o critério cronológico, que estabelece que a norma posterior, em rota de incompatibilidade, prepondera sobre a anterior, prevalece, na interpretação do caso em tela, a tese jurídica de cunho geral estabelecida no multicitado precedente do STJ, restando dessa maneira solucionado o aparente conflito de normas.

Ouso asseverar, inclusive, que muito provavelmente a Súmula CARF nº 39 sequer houvesse sido editada, se à época da sessão da CSRF que aprovou o seu enunciado já tivesse ocorrido o julgamento do REsp nº 1.306.393/DF, pois a partir de então diversos julgamentos administrativos poderiam estar refletindo esse posicionamento do STJ.

Ademais, não é preciso maior esforço hermenêutico para notar que a eventual opção pela aplicação do entendimento sumulado pelo CARF, implica, sob outro viés, em violação ao princípio da eficiência e da celeridade processual, pois se por essa razão restar vencido determinado contribuinte na via administrativa, de pronto poderá ele dirigir-se ao poder judicante para se beneficiar do entendimento já consolidado naquela esfera. Estéril e ineficiente, no final das contas, resultaria a atividade administrativa de composição de litígios.

Não bastassem os motivos já trazidos, merece realce o fato de que a Administração Pública deve observar o princípio da vedação às posturas contraditórias, projeção dos princípios da boa-fé e da segurança jurídica no que tange ao comportamento do Estado perante os administrados.

Inaceitável, desse modo, que os diversos Órgãos do Ministério da Fazenda tenham orientação diversa e contraditória acerca das mesmas circunstâncias de fato e de direito, já que estão submetido ao mesmo centro decisório.

Nessa linha de pensar, deve ser trazida à colação a Nota PGFN/CRJ nº 1.549 de 2012, em razão da qual a matéria ora versada foi incluída na lista de dispensa de contestação/recurso pela PGFN, sob o nº 87:

*Em complementação à Nota PGFN/CRJ nº 1114/2012, que delimitou a matéria decidida nos julgamentos submetidos à sistemática dos artigos 543-B e 543-C, do Código de Processo Civil, com a finalidade de subsidiar a aplicação, por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Parecer PGFN CDA nº 2025/2011, encaminha-se a presente nota, correspondente ao Recurso Especial nº 1.306.393/DF.*

*2. Em razão de o referido julgado ter repercussão na esfera administrativa e requerer atuação efetiva da RFB, e em observância do que foi definido na Nota PGFN/CRJ nº 1114/2012, que cumpre o disposto no ParecerPGFN/CDA nº 2025/2011, procede-se à delimitação do tema decidido no Recurso Especial acima mencionado.*

*3. Estabeleceu o Superior Tribunal de Justiça que estão isentos do imposto de renda os rendimentos recebidos por técnicos a serviço da Organização das Nações Unidas contratados no*

*Brasil para atuarem no Programa Nacional das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). Estão abarcados por esta isenção tanto os funcionários do PNUD quanto os que a ela prestam serviço na condição de peritos de assistência técnica, categorias equiparadas em razão da aprovação, via decreto legislativo, do Acordo Básico de Assistência Técnica firmado entre o Brasil, a ONU e suas agências. Por fim, a condição de perito, segundo se extrai da decisão no referido recurso especial, deriva de um contrato temporário com período pré-fixado ou por meio de empreitada a ser realizada (apresentação ou execução de projeto e/ou consultoria).*

*4. Concomitantemente, sugiro a inclusão do tema na lista do art. 1º, V da Portaria PGFN nº. 294/2010.*

Por sua vez, a própria Receita Federal do Brasil (RFB) vem acolhendo o posicionamento do e. STJ como vinculante, como demonstra a ementa da Solução de Consulta nº 64, de 7 de março de 2014:

**IRPF. ISENÇÃO. RENDIMENTOS RECEBIDOS POR TÉCNICOS A SERVIÇO DA ONU CONTRATADOS NO BRASIL PARA ATUAREM NO PNUD. RECURSO ESPECIAL Nº 1.306.393/DF.**

*O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial nº 1.306.393/DF, no âmbito da sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), estabeleceu que estão isentos do imposto de renda os rendimentos recebidos por técnicos a serviço da Organização das Nações Unidas (ONU) contratados no Brasil para atuarem no Programa Nacional das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).*

*O STJ entendeu que a isenção se aplica tanto aos funcionários do PNUD quanto aos que a ela prestam serviço na condição de peritos de assistência técnica, categorias equiparadas em razão da aprovação, via decreto legislativo, do Acordo Básico de Assistência Técnica firmado entre o Brasil, a ONU e suas agências.*

*A condição de perito, segundo se extrai da decisão no referido recurso especial, deriva de um contrato temporário com período pré-fixado ou por meio de empreitada a ser realizada (apresentação ou execução de projeto e/ou consultoria).*

*Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 1.549, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento. (grifei)*

Extraio do Relatório dessa Solução de Consulta a seguinte passagem, por sua relevância:

*12. Por fim, cabe registrar que a Nota PGFN/CRJ nº 1.549, de 2012, foi editada sem referência a qualquer modulação de efeitos, de forma que o entendimento consignado no Recurso Especial nº 1.306.393/DF possui efeito vinculante junto à RFB, com eficácia retroativa, respeitados os prazos que limitam o exercício de direitos por parte dos contribuintes.*

Evidencia-se, então, que tanto a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional quanto a Receita Federal do Brasil já vem pautando suas respectivas atuações respeitando o entendimento consubstanciado no REsp nº 1.306.393/DF.

Em suma, entendo não prosperar o argumento segundo o qual, enquanto não cumprido o rito previsto no art. 74 do RICARF para a revogação da Súmula CARF nº 39, aos Colegiados componentes desse Órgão estaria tolhida a possibilidade de aplicar o entendimento do STJ consolidado no REsp nº 1.306.393/DF. Pelo contrário, há dispositivo explícito no RICARF assim prevendo, o art. 62-A desse Regimento.

A par disso, mas não de somenos, há um imperativo de coerência a fundamentar a atuação administrativa, a qual, respeitadas as devidas competências e especificidades legais, deve procurar tratar de modo isonômico os cidadãos-administrados diante das mesmas situações de fato e de direito, a despeito das diversas feições sob as quais perante eles se apresenta.

No caso concreto, tal imperativo aponta claramente para a aplicação do referido precedente judicial, em virtude do que devem ser reconhecidos como isentos os rendimentos do trabalho percebidos pela contribuinte provenientes da Unesco, no decorrer do ano-calendário 2004.

Ante todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson