



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10235.000552/2007-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-003.619 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 30 de julho de 2020  
**Recorrente** MARCO ANTONIO AUGUSTO CHAGAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**  
Exercício: 2003

ISENÇÃO. RENDIMENTOS RECEBIDOS POR ORGANISMOS INTERNACIONAIS. TÉCNICOS CONTRATADOS COMO CONSULTORES.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC (Recurso Especial nº 1.306.393 DF), definiu 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). Por força do art. 62, § 2º, do Anexo II, do RICARF, a citada decisão do STJ deve ser reproduzida nos julgamentos dos recursos no âmbito do CARF.

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)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto, Marcelo Rocha Paura e Fabiana Okchstein Kelbert.

## Relatório

*Do Lançamento*

Trata o presente de Auto-de-Infração (e-fls. 33/51), lavrado em 17/04/2007, em desfavor do recorrente acima citado, que durante procedimento de verificação das obrigações tributárias do interessado, referente ao exercício de 2003, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de: ***i) omissão de rendimentos recebidos do exterior, no valor de R\$ 51.600,00; e ii) multa isolada por falta de recolhimento mensal obrigatório de IRPF (carnê-leão) dos rendimentos recebidos do exterior, no valor de R\$ 4.768,06.***

No relatório fiscal da autuação (e-fls. 35), em síntese, a autoridade lançadora fundamentou-a da seguinte forma:

O fiscalizado declarou à Receita Federal, por intermédio da DIRPF 2003, ter auferido, no ano-calendário de 2002, R\$ 51.600,00 a título de rendimentos isentos.

O fiscalizado assim o fez, por entender - além do que, diz ter sido neste sentido orientado pela Associação dos Servidores de Organismos Internacionais - que sua situação enquadrava-se na hipótese prevista no art. 22, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999)...

Ocorre que restou apurado que a natureza dos rendimentos em questão é tributável e não isenta, como declarada pelo fiscalizado, senão vejamos.

O fiscalizado firmou contrato de serviço TEMPORÁRIO com o PNUD (por intermédio do Ministério do Meio Ambiente do Brasil), no período de janeiro a dezembro de 2002, conforme se infere do acervo documental coligido, notadamente o Termo de Referência para Consultor Técnico do Programa Piloto para Proteção das Florestas Tropicais do Brasil e do Subprograma de Política de Recursos Naturais - SPRN/PP-G7 (elaborado pela Secretaria de Coordenação da Amazônia - SCA, do Ministério do Meio Ambiente - MMA), fls. 20 a 23, a Declaração de Rendimentos, fls. 14, Aditivos ao Contrato de Serviço, fls. 24 e 25, cujo prazo expirou em 31/12/2006.

### ***Da Impugnação***

O interessado apresentou a impugnação (e-fls. 80/97), alegando, em síntese, os seguintes argumentos extraídos do relatório do julgamento anterior:

- "Segundo o art. 98, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), as matérias que envolvam vínculo jurídico entre organização internacional e pessoa física prestadora de serviço devem ser examinadas de acordo com os atos internacionais pertinentes";

- "No presente caso, como o contrato foi firmado entre a ONU/PNUD (organismo internacional) e o IMPUGNANTE (pessoa física prestadora de serviço), as normas aplicáveis são a Convenção sobre Privilégios e Imunidades (Decreto nº 27.784/50), o Acordo Básico de Assistência e Cooperação Técnica com a Organização das Nações Unidas (Decreto nº 59.308/66) e a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, de 23/05/1969";

- "É irrelevante, assim, para fins de isenção ou imunidades, o fato de se tratar de membro efetivo do quadro das Nações Unidas ou técnico contratado por tempo determinado para exercer funções junto a uma dessas entidades internacionais";

- "O IMPUGNANTE trabalhou de forma continuada, e não eventual para ONU/PNUD, eis que, desde de 1999, o seu contrato de trabalho vinha sendo prorrogado, expirando-se, definitivamente, 31/12/2002, conforme se prova pelos aditivos de contratos em anexo";

- "Outrossim, o IMPUGNANTE, como perito, exercia função técnica na ONU/PNUD, sendo subordinado hierarquicamente às ordens e orientações desse organismo internacional com jornada de trabalho regular, mediante salário mensal de R\$ 4.300,00 (quatro mil e trezentos reais). Não há, assim como negar a existência de vínculo jurídico (empregatício)".

- "Este direito à isenção foi conferido nas mesmas condições do previsto aos funcionários da Organização das Nações Unidas e suas Agências Especializadas, disciplinados nas Convenções Sobre Privilégios e Imunidades promulgadas pelo Governo Brasileiro, através dos Decretos n.º 27.784/50 e 52.288163, por força do Acordo Básico de Assistência e Cooperação Técnica, Decreto n.º 59.308/66";

- Cita excertos de julgados administrativos e judiciais;

- "O argumento de que o ora IMPUGNANTE não poderia ser considerado empregado PERMANENTE da ONU/PNUD porque teria vínculo funcional com pessoa jurídica de direito público interno, de quem auferira, no ano-calendário de 2002, rendimentos do trabalho assalariado não procede", pois "o IMPUGNANTE faz parte do caso dos 1.050 do Ex-Território Federal do Amapá, que se encontram em situação jurídica indefinida desde a transição de Território Federal para Estado, imposta pela Constituição Federal de 1988" - "Portanto, caso a Receita Federal entenda que o IMPUGNANTE não faz jus à isenção do IRPF sob o argumento de que, por receber rendimentos do Ex-Território Federal do Amapá, não seria funcionário permanente da ONU/PNUD, estaria enveredando (decidindo) questão deveras controvertida e ainda não resolvida judicialmente".

- "A fiscalização argumenta que o "contrato-padrão" de serviço do PNUD, na cláusula DA REMUNERAÇÃO, não isentaria os seus contratados do pagamento do imposto. Contudo, é sabido que, na definição da natureza jurídica do contrato de trabalho vige o princípio do contrato-realidade, segundo o qual a realidade dos fatos tem primazia sob a forma";

- "A realidade dos fatos, portanto, conduz a ideia de que o IMPUGNANTE, na verdade, era servidor (empregado) da ONU/PNUD (organismo internacional), fazendo jus, por esta razão, à isenção do IRPF, relativo ao ano-calendário de 2002" - "O Contribuinte que agiu em conformidade com tais atos não ficará exposto a penalidades, juros moratória, nem atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, por força do **Parágrafo Único do Artigo 100 do CTN** Tais atos são, em geral, interpretações fiscais-constantes de circulares, instruções, portarias, ordens de serviços e outros interpretados baixados pelas autoridades fazendárias", para argumentar cita julgados administrativos;

- "Importante salientar que a isenção dos rendimentos recebidos por servidores da ONU/PNUD (dentre os quais se inclui o IMPUGNANTE) se justifica, não só como forma de conferir independência em relação ao Governo local, onde devam desenvolver os seus trabalhos, mas também como forma de proporcionar melhor condição para o

investimento em sua capacitação técnico-profissional". "O IMPUGNANTE, nesse particular, tem investido muito na sua formação profissional,' de modo a melhor atender as necessidades do País e dos organismos internacionais que tenham por finalidades declaradas a manutenção da paz e da segurança internacionais, como é o caso da ONU/PNUD".

- "Isto, sem dúvida alguma, deve se ter em conta quando se pretende interpretar normas e atos internacionais *A mens legis* (o sentido ou a finalidade ética da norma) deve nortear os passos de todos aqueles responsáveis pela aplicação, e, por conseguinte, interpretação das: normas de Direito".

- Requer que seja acolhida a impugnação em todos os seus termos.

### ***Do Julgamento em Primeira Instância***

No Acórdão n.º 01-15.387 (e-fls. 159/172), os membros da 5ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

O Interessado cita o art. 22 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR, Decreto 3000/99, como centro da divergência, em especial a interpretação do seu inciso II. Analisaremos, inicialmente, o referido artigo, mas alertamos que muitos equívocos no ato de interpretar têm raiz na interpretação do direito por fatias:

...

A seguir o art. 5º, da Lei n.º 4.506/64, reproduzido no § 1º do art. 22 do Decreto 3000/99, citado acima:

...

A análise do parágrafo único supracitado revela que o dispositivo aplica-se exclusivamente a funcionários domiciliados no exterior. Se assim não fora, as disposições do referido parágrafo estabeleceriam a tributação como residente no exterior de outros rendimentos auferidos por pessoas domiciliadas no Brasil, o que seria um contra-senso. A finalidade aqui é evitar a bitributação internacional, isto é, impedir que cidadãos estrangeiros domiciliados no Brasil fiquem sujeitos à duplicidade de imposições relativamente ao imposto de renda.

No caso concreto seria um contra-senso qualificar o contribuinte como residente no exterior e tributá-lo como tal só porque recebeu rendimentos como servidor público remunerado pela União advindo do Ex-Território Federal do Amapá. Isso demonstra o duplo equívoco do Interessado, primeiro em achar que o inciso II do art. 22 do RIR/1999 é a base legal do seu direito à isenção e segundo por colocar referido inciso como o centro da divergência interpretativa entre o Fisco e o Interessado, quando na realidade tal artigo com seus incisos não compõem a fundamentação legal do lançamento. A origem do duplo equívoco está na interpretação fatiada do direito, ou seja, faltou a leitura atenta e elucidativa do § 1º do art. 22 do Decreto 3000/99.

Vamos então analisar a questão de forma mais ampla. É cediço que a fonte da obrigação de conceder a isenção a servidor de organismo internacional é o tratado ou convênio de que o Brasil é signatário. No presente caso, é o Acordo de Assistência

Técnica, que foi promulgado pelo Decreto nº 59.308, de 23 de setembro de 1966. Dispõe o artigo V do referido acordo:

...

Como se pode observar, a própria Convenção, que é a fonte da obrigação de o Governo brasileiro conceder isenção, prevê que os rendimentos do trabalho dos funcionários da ONU são isentos, ao passo que os rendimentos auferidos por técnicos a serviço das Nações Unidas não o são.

Para que não fiquem dúvidas sobre o que sejam "funcionários" das Nações Unidas, consulte-se o Estatuto do Pessoal da ONU, adotado pela Resolução 590 (V) da Assembleia Geral, de 02 de fevereiro de 1952, e alterado por inúmeras resoluções posteriores.

Conforme observa Paulo de Pitta e Cunha, em seu livro "Dos Funcionários Internacionais" (Coimbra, 1964, p. 147), "é no capítulo relativo aos vencimentos e subsídios que o Estatuto se refere em pormenor à composição do quadro". Com efeito, a leitura do Capítulo III permite identificar os subsecretários gerais, a categoria dos administradores gerais e dos diretores, a categoria dos administradores, a categoria dos serviços gerais, o grupo dos serviços técnicos (pessoal do serviço móvel, peritos de assistência técnica, consultores, etc.) e o grupo dos trabalhadores manuais.

Celso D. de Albuquerque Mello, em sua obra "Curso de Direito Internacional Público" (Ed. Renovar, 10ª ed., 1994, p. 659), aponta que "o funcionário é admitido na ONU para um estágio probatório de dois anos, prorrogável por mais um ano.

Depois disso, há a nomeação a título permanente, que é revista após cinco anos". De fato, o artigo 4.1 do Estatuto do Pessoal da ONU dispõe que, no momento de sua nomeação, cada membro do pessoal recebe uma carta de nomeação assinada pelo Secretário Geral ou em seu nome.

A já referida Nota da Consultoria Jurídica das Nações Unidas, ao tratar da definição de funcionários da ONU ("Definition of Officials"), também vincula a condição de membro do pessoal das Nações Unidas à nomeação. É o que se lê no trecho seguinte:

"Consequently, ali members of the staff of the United Nations, that is to say persons serving on staff appointments, whether internationally or locally recruited [...]" (I.C.J., *op. cit.*, p. 128, grifo da transcrição), que, traduzido, deve ser entendido como: "Consequentemente, todos os membros do pessoal das Nações Unidas, isto é, as pessoas servindo mediante nomeação para o quadro de pessoal, recrutadas internacionalmente ou no local [...]" (Acórdão DRJ/BSA 7226/03). Explica a Nota, assim, que os membros do pessoal das Nações Unidas são pessoas nomeadas para o quadro de pessoal da Organização.

Ora, "membro do pessoal" das Nações Unidas é expressão equivalente a "funcionário" da ONU, como fica patente no seguinte trecho da exposição do Consultor Jurídico da ONU, na qual faz referência ao "status" dos membros da Subcomissão a que pertencia o pivô do Caso Mazilu (I.C.J., *op. cit.*, p. 190):

...

Mas não basta ser nomeado funcionário do quadro efetivo da ONU para ter direito à isenção de impostos sobre os rendimentos do trabalho oriundos de suas

funções específicas nessa Organização. Recapitem-se os termos da Seção 17 da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, que valem nova transcrição:

...

O primeiro comando da Seção 17, relativo à determinação das categorias dos funcionários beneficiários, foi cumprido por intermédio da Resolução n.º 76 (I) da Assembleia das Nações Unidas, de 7 de dezembro de 1946. Tal normativo outorgou os privilégios e imunidades mencionados nos artigos V e VII da Convenção em tela a todos os membros do pessoal das Nações Unidas, à exceção daqueles recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária, condições essas cumulativas. Conforme a referida Nota da Consultoria Jurídica das Nações Unidas (I.C.J., *op. cit.*, p. 128), não houve modificação posterior nessas categorias definidas pela Resolução n.º 76 (I).

O comando da Seção 17 "in fine" obriga a comunicação periódica aos governos dos países membros do nome dos funcionários beneficiários dos privilégios e imunidades. Tal obrigação é reconhecida pelo Consultor Jurídico das Nações Unidas em trecho de sua já referida exposição acerca do Caso Mazilu (I.C.J., *op. cit.*, p.188):

...

Dessa forma, para haver o reconhecimento do direito de isenção, é essencial que o nome do funcionário conste na lista de nomes fornecida pela ONU ao governo brasileiro. Apenas para ilustrar, tal é o entendimento expresso no Acórdão n.º 104-6.779, do Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 13 de junho de 1989, segundo o qual o atendimento das formalidades previstas na seção 17 da Convenção sobre Imunidades e Privilégios da ONU é "essencial ao reconhecimento do direito de isenção".

Mais recentemente, em 06/11/2008, o CARF — Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, antigo Conselho de Contribuinte, se posicionou sobre o alcance da controvertida isenção:

...

O Interessado pugna pela improcedência das multas ancorado no parágrafo único do art. 100 do CTN:

...

Aduz, o Interessado, que declarou os rendimentos recebidos do PNUD como isentos seguindo orientação da Associação dos Servidores de Organismos Internacionais e cita julgados administrativos. No entanto a orientação da Associação não se configura como legislação tributária e tampouco os julgados administrativos citados, pois falta aos mesmos eficácia normativa atribuída por lei — inciso II do art. 100 do CTN.

...

A legislação prevê, nas hipóteses acima destacadas, que o contribuinte tem o dever de efetuar um pagamento mensal do IRPF (carnê-leão) a título de antecipação do valor a ser apurado na declaração de ajuste anual. Certo é que, findo o ano-calendário, não há que se cobrar o valor devido mensalmente. O imposto devido será aquele apurado no ajuste anual. No entanto, o não-recolhimento dos valores devidos a

título de carnê-leão, de *per si*, é fato gerador da multa isolada. Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o fundamento legal das multas do auto de infração guerreado:

...

A multa de 75%, do inciso I, é em decorrência do lançamento de ofício do rendimento tributável não declarado como tal. Já o inciso III se refere à multa isolada, 50%, aplicada pela simples ausência do recolhimento mensal, não importando sequer o resultado apurado no ajuste anual. A lei criou um dever para o contribuinte de antecipar o recolhimento do IRPF. Criou, também, a penalidade para o descumprimento desta obrigação.

*In casu*, não resta dúvidas de que o contribuinte não declarou os rendimentos, acréscimos patrimoniais, recebidos do PNUD como tributáveis e também não efetuou o recolhimento dos valores devidos a título de carnê-leão, razão pela qual considero correta a aplicação das multas constantes no lançamento tributário.

Em vista do exposto, vota-se pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito consubstanciado no Auto de Infração de fls. 32/50.

#### ***Do Recurso Voluntário***

Inconformado com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, o interessado interpôs o ***recurso tempestivo*** (e-fls. 176/184), no qual demonstra sua insatisfação com a manutenção do lançamento.

#### **Voto**

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

#### ***Da Admissibilidade***

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

#### ***Da Matéria em julgamento***

As matérias constantes na presente autuação e objeto do Recurso Voluntário são: ***i) omissão de rendimentos recebidos do exterior, no valor de R\$ 51.600,00; e ii) multa isolada por falta de recolhimento mensal obrigatório de IRPF (carnê-leão) dos rendimentos recebidos do exterior, no valor de R\$ 4.768,06.***

#### ***Do Mérito***

#### ***Da omissão de rendimentos recebidos de Organismos Internacionais***

Em síntese, o recorrente assevera que a isenção de imposto para os salários pagos pelo organismo internacional (ONU/PNUD) está prevista na Convenção sobre Privilégios e

Imunidades das Nações Unidas, na Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas das Nações Unidas e no Acordo Básico de Assistência e Cooperação Técnica com a Organização das Nações Unidas, e ainda no Artigo 5º da Lei nº 4.506/64, combinado com os Decretos nº 27.784/50 e 59.308/66.

Que o Acordo Básico demonstra que não há distinções entre os servidores dos organismos internacionais - peritos de assistência técnica, agentes e funcionários - além de determinar a aplicação a esses servidores da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas. Têm-se assim duas categorias de servidores mencionadas no Acordo Básico: os contratados pelo organismo internacional e os contratados pelo governo brasileiro colocados à disposição da ONU ou de suas Agências Especializadas.

Sendo assim a isenção tributária está prevista na legislação para os rendimentos decorrentes do trabalho, sem restrições, auferidos pelos servidores de organismos internacionais, tanto os estrangeiros como os nacionais, pois quando há necessidade de ser feita a distinção de nacionalidade, ela ocorre em situação específica na própria norma.

Bem, a matéria em discussão é o ***direito de isenção sobre rendimentos recebidos de organismos internacionais, a consultores residentes no País.***

O Decreto nº 3.751/01, vigente à época dos fatos, tratava dos procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal direta e indireta, para fins de gestão de projetos, no âmbito dos acordos de cooperação técnica com organismos internacionais.

No presente caso, a entidade executora nacional que enviou as informações à Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, por meio da Declaração de Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Internacionais – DERC, foi o Ministério do Meio Ambiente.

Como sabido, esta controvérsia já se encontra resolvida no âmbito dos tribunais superiores.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do REsp. nº 1.306.393/DF (relator Ministro Mauro Campbell Marques) submetido ao regime de recurso repetitivo, proferiu a seguinte decisão

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.

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". (STJ, 1ª Seção, REsp 1306393/DF, rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 24/10/2012, DJe 07/11/2012).

Desde a decisão do STJ este Conselho vem decidindo a matéria, com a aplicação do §2º do artigo 62 do RICARF, transcrito abaixo:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C 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).

Denota-se pelo exposto que *são procedentes* as razões apresentadas pelo sujeito passivo, no tocante a natureza jurídica dos rendimentos recebidos de fonte pagadora do exterior, com óbvios reflexos sobre a multa isolada aplicada por ser ela, da referida omissão de rendimentos, decorrente.

Isto posto, voto pela *exoneração integral do lançamento*.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **DOU PROVIMENTO** ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

