



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18471.000395/2005-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2003-002.591 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 27 de agosto de 2020  
**Recorrente** NARCISA MARIA GONCALVES DOS SANTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A ORGANISMOS INTERNACIONAIS. UNESCO/ONU. PNUD. 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 Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD.

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 2002, exercício de 2003, no valor de R\$ 28.449,70, já acrescido de juros de mora e multa de ofício e isolada, em razão da classificação indevida de rendimentos recebidos de organismo

internacional - PNUD, no valor de R\$ 40.000,00, e da multa isolada pela falta de recolhimento do IRRF devido a título de carnê-leão, no valor de R\$ 5.076,90 conforme se depreende do auto de infração dos autos e do Termo de Verificação Fiscal, importando na apuração do imposto suplementar no valor de R\$ 11.000,00 (fls. 27/39).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão n.º 13-23.848, pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II - DRJ/RJOII (fls. 145/153):

Trata o presente processo de crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração de fls. 20 a 26, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício(s) 2003, ano(s)-calendário 2002, no valor total de R\$28.449,70 (vinte e oito mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e setenta centavos), sendo:

**Imposto - R\$11.000,00**

Juros de Mora (calculados até 30/06/2005) - R\$4.122,80

Multa Proporcional (passível de redução) - R\$8.250,00

**Multa exigida isoladamente - R\$5.076,90**

A descrição dos fatos encontra-se detalhada no Termo de Verificação às fls. 27 a 63, e o enquadramento legal, no Auto de Infração, à(s) fl(s). 21/22, versando sobre as seguintes infrações:

**"001 — CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS NA DIRPF"**

**"002 — MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO"**

No que se refere à atualização monetária e às penalidades aplicáveis, o enquadramento legal correspondente consta do Demonstrativo de Multa e Juros de Mora de fl. 26.

Cientificada do Auto de Infração em 21/07/2005, a Contribuinte apresentou, em 22/08/2005, a impugnação de fls. 92 a 107, na qual traz as alegações a seguir sintetizadas.

Inicialmente, discorre sobre suas atividades junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), e diz que prestou, ao longo do ano-calendário 2002, serviço técnico, complexo e continuado para uma agência especializada. Defende que, como consultora, faz jus às isenções sobre os salários recebidos tal qual os peritos da agência. Cita o Decreto n.º 5.288, de 1963.

Aduz que, pela legislação brasileira, mais especificamente o artigo 30 da Consolidação das Leis de Trabalho (CLT) sua relação jurídica com a Agência tem natureza empregatícia, uma vez que cumpria jornada de trabalho regular e continuada, com remuneração mensal e que atendia aos requisitos de continuidade, subordinação, onerosidade e pessoalidade.

Defende que seu direito não pode ficar condicionado ao cumprimento de uma obrigação acessória da Agência contratante, no caso, o encaminhamento de lista à Receita Federal do Brasil contendo seu nome.

Requer o cancelamento do débito fiscal.

### **Acórdão de Primeira Instância**

Ao apreciar o feito, a DRJ/RJOII, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, apenas para alterar o percentual da multa isolada de 75% para 50%, reduzindo o valor cobrado para R\$ 3.84,60.

## Recurso Voluntário

Cientificada da decisão, em 17/08/2009 (fls. 155), a contribuinte, em 27/08/2009, interpôs recurso voluntário (fls. 157/162), repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados:

### PRELIMINARMENTE

Ressalta que, nos termos dos artigos 43 e 45 do CTN, compete à fonte pagadora, como tomador de serviços que se estrutura como pessoa jurídica, reter na fonte o imposto de renda, antes de efetivar o pagamento da contraprestação, sob pena de consubstanciar os valores pagos como líquidos, sendo o PNUD o verdadeiro responsável pelo recolhimento do imposto, situação que deve ser declarada, caso do não reconhecimento da isenção.

Cita jurisprudência do STJ e do TRF2.

A RFB, com base na Resolução n.º 76 da Assembleia das Nações Unidas, de 07/12/1946, exarou, por intermédio do Parecer Normativo n.º 717, de 06/04/1979, orientação em atendimento à consulta feita pelo próprio PNUD, **informando que não são abrangidos pela isenção os funcionários recrutados no local e que sejam remunerados a taxa horária, condições essas cumulativas**. Orientação esta repetida por ocasião do Parecer Normativo n.º 03, de 28/08/1996.

Neste sentido, alega que somente seguiu orientações da RFB. Desta forma, na hipótese do não reconhecimento da isenção tributária requerida, ou do não reconhecimento da imunidade por impossibilidade da aplicação da legislação brasileira, solicita seja aplicado o parágrafo único do art. 100 do CTN, afastando a aplicabilidade de multas, juros de mora e correção monetária do tributo, uma vez que seguiu as orientações emanadas das autoridades públicas a respeito do assunto.

### OS FATOS

Foi contratada pelo PNUD, a fim de trabalhar com horário pré-estabelecido, sob subordinação hierárquica, em labor não eventual e mediante o recebimento de salários fixos mensais.

### DO DIREITO

O artigo 5º, § 2º da CF/88, assegura vigência aos tratados e/ou convenções internacionais dos quais o Brasil seja signatário, e com base neste dispositivo, defluiu o entendimento de que o Direito Internacional convencional é colocado na ordem jurídica interna num grau hierárquico superior ao da lei, sobrepondo-se nos casos de conflito. Tais premissas encontram-se também nos art. 96 e 98 do CTN.

O Decreto n.º 27.784/50, que trata da Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, **dispõe que serão isentos de qualquer imposto sobre salários e emolumentos recebimentos das Nações Unidas, estendendo essas prerrogativas às Agências Especializadas das Nações Unidas por intermédio do Decreto n.º 52.288/63**.

O Decreto n.º 59.308/66, que promulgou o Acordo Básico de Assistência Técnica com a Organização das Nações Unidas, suas Agências Especializadas e a Agência Internacional de Energia Atômica, que estabelece as condições para a prestação de assistência e cooperação técnica, bem como a realização de programas de operações de mútua conveniência, **declara que o Governo, caso ainda não esteja obrigado a fazê-lo, aplicará aos Organismos, a seus bens, fundo e haveres, bem como a seus funcionários, inclusive peritos de assistência técnica, quando no desempenho das responsabilidades, a taxa de câmbio mais favorável**.

Desta forma, o conteúdo das convenções e acordos, recepcionados e promulgados pelo Brasil, como membro da Organização das Nações Unidas, devem ser aplicados indistintamente, quer aos funcionários estrangeiros, quer aos funcionários nacionais dos organismos internacionais.

Todas as regras de direito internacional privado devem ser determinadas, quanto à sua natureza, sentido e alcance, exclusivamente por meio de uma interpretação da ordem jurídica nacional, sem recurso às concepções e legislações estrangeiras, afastando, portanto, a pretensão de limitar a extensão dos privilégios e imunidades previstos na Convenção a somente aqueles que atendam ao art. 4.1 do Estatuto de Pessoal da ONU.

Cabe dizer que o termo "funcionário" é de utilização exclusiva na definição dos servidores públicos civis, sujeitos ao regime estatutário, sejam da União, Estados, DF e Territórios. Assim, percebe-se que a alusão a funcionários deve ser compreendida como empregados da ONU, pois as Nações Unidas, pelo direito pátrio, não possuem funcionários. E empregado, ao teor do art. 32 da CLT, é aquele que está sujeito à subordinação, onerosidade, pessoalidade e alteridade.

Registra que a Câmara Superior de Recursos Fiscais assentou o entendimento que sobre a remuneração paga por organismos internacionais em contratos continuados de trabalho não incidirá imposto de renda sobre rendimentos percebidos quando no exercício de suas funções.

Requer, ao final, a decretação da insubsistência da autuação, ou, na hipótese do não reconhecimento da isenção tributária requerida, seja-lhe afastada a aplicação dos acréscimos legais e direcionada a cobrança do imposto devido à fonte pagadora, nos termos dos arts. 43 e 45 do CTN.

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**

As alegações trazidas em sede preliminar, a bem da verdade complementam se confundem com as razões de mérito, e com ele serão apreciadas.

### **Mérito**

#### **Dos rendimentos pagos por Organismos Internacionais - PNUD:**

Insurge-se, a Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/RJOII, que manteve parcialmente a autuação em face da classificação indevida de rendimentos apurada em sede de processamento da DAA/2003, importando no imposto suplementar de R\$ 11.000,00 e na multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão no valor de R\$ 5.076,90, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise acerca do todo processado, no que tange à

isenção dos rendimentos recebidos pela participação no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).

Assim, passo ao cotejo da documentação constante dos autos em relação aos fundamentos motivadores da autuação traçados na decisão recorrida (fls. 148/152):

Trata-se aqui de perquirir se os rendimentos pagos a técnicos residentes no Brasil que prestam serviços ao PNUD estão isentos de imposto, tal qual os funcionários internacionais.

Serão analisados, a seguir, os dispositivos que regulam a matéria, inclusive citados pela Contribuinte em sua impugnação, a começar pelo art. 50 da Lei n.º 4.506, de 1964, reproduzido no art. 22 do Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999 (RIR - Regulamento do Imposto de Renda), litteris: (...)

No caso em questão, os rendimentos foram recebidos do PNUD, 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 n.º 59.308, de 1966. Dispõe o artigo V do referido acordo: (...)

Sendo o PNUD um programa específico da Organização das Nações Unidas, 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 n.º 52.288, de 24/07/1963, que a promulgou.

(...)

De análise ao texto acima, relativamente à 22ª seção, do artigo 6º, verifica-se que 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.

Observa-se, ainda, que o conjunto das prerrogativas disciplinadas nas alíneas da 19ª seção do artigo 6º não se coaduna com a situação do indivíduo contratado no local para prestar serviços ao PNUD. Na forma como enunciadas, deixam claro que se está disciplinando a situação de representantes das Agências Especializadas em missões internacionais.

Conforme se verifica, a Convenção que rege o tema exige que o beneficiário da isenção seja funcionário da Agência Especializada 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. A necessidade de indicação dos nomes e das categorias dos funcionários que tem direito à isenção representa uma exigência da própria Convenção, e não do Governo Brasileiro ou da Receita Federal do Brasil.

Explica-se tal exigência pelo fato de nem todos os funcionários das Agências Especializadas fazerem 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. Ressalte-se uma vez mais que a determinação da categoria de funcionários beneficiados com os privilégios cabe a Agência Especializada, com comunicação ao Secretário Geral da ONU, a ser comunicada periodicamente aos Governos dos Membros (Decreto n.º 52.288, de 1963, art. 6º, 18ª Seção).

(...)

A IN SRF n.º 208, de 2002, confirma a interpretação feita da Convenção, isto é, os rendimentos auferidos de Organismos Internacionais pelos residentes no Brasil estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório, exceto os

recebidos por pessoas físicas aqui residentes relacionadas nas listas enviadas à Receita Federal do Brasil pelos Organismos.

No caso concreto, constata-se que a Contribuinte não possui vínculo estatutário com organização internacional, sendo técnico com vínculo contratual estabelecido em contratos celebrados com o PNUD (fls. 37 a 46). (...)

Nos contratos anexos, verifica-se ainda que havia previsão de prestação de serviços para prazo certo e determinado: Contrato n.º 2001/005039, relativo ao período de 15/10/2001 a 15/04/2002, e Contrato n.º 2002/001885, válido de 02/05/2002 a 31/10/2002.

Não restam dúvidas, de acordo com as alegações e provas contidas nos autos, que a Contribuinte não pertencia ao quadro efetivo do PNUD, ou seja, não era funcionário da Agência, tal como exigido pela legislação que concede a isenção. O vínculo de trabalho da interessada com o PNUD era temporário e específico, de modo que a natureza jurídica de sua relação contratual (transitória e vinculada a determinado projeto específico) não se confunde com a condição dos funcionários efetivamente pertencentes ao quadro efetivo do Programa, portanto, sem privilégios de natureza tributária, por falta de previsão em Tratado ou Convênio Internacional.

Sendo assim, resta esclarecido que os rendimentos auferidos pela Contribuinte estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda e correto, portanto, o lançamento do imposto complementar.

Pois bem. Entendo que a insurgência recursal merece prosperar.

Sobre o tema, tem-se que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp n.º 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 art. 62, § 2º 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 pela Recorrente, contratada no Brasil para prestar serviços no PNUD – 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 auatuados – resta indevida a tributação como auatuada e nos moldes de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão).

Neste contexto, ancorado no conjunto probatório constante dos autos e aliado sobremaneira ao entendimento judicial formado em sede de recurso representativo de controvérsia, os rendimentos em comento deverão ser excluídos da base de cálculo do imposto de renda, razão pela qual 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 a auatuação e reconhecer a não incidência tributária sobre os rendimentos recebidos no valor de R\$ 40.000,00, na base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário 2002, exercício 2003.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto