



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

Processo nº 10680.004079/2007-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-001.958 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2012
Matéria IRPF
Recorrente ROBERTO EDUARDO SALUM
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005, 2006

CESSÃO DE CRÉDITO - RENDIMENTO TRIBUTÁVEL

A cessão de crédito efetuada sem custo para cessionário, representa acréscimo patrimonial, fato gerador do imposto de renda pessoa física. Não podendo ser classificado como rendimento isento ou não tributável.

DOAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL.

Demonstrado nos autos que a doação não se deu de forma gratuita, ao contrário, evidenciada a existência de restrições claramente impostas aos donatários e que a doação estava vinculada a outras operações tributáveis que envolviam doador e donatário, legítima a tributação dos bens recebidos a como “proventos de qualquer natureza”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Pedro Anan Junior (Relator), Rafael Pandolfo e Odmir Fernandes, que proviam parcialmente o recurso para excluir da base de cálculo os valores das doações. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga.

(assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior – Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/11/2012 por PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 20/11/2012 po

r PEDRO ANAN JUNIOR, Assinado digitalmente em 20/11/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente

em 20/11/2012 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALOMINO ASTORGA

Impresso em 27/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10680.004079/2007-74
Acórdão n.º **2202-001.958**

S2-C2T2
Fl. 561

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Contra ROBERTO EDUARDO SALUM, CPF 154.462.046-20, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 3 a 12, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2004 a 2006, anos-calendário 2003 a 2005, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$243.309,58, acrescido de multa de ofício e juros de mora calculados até 03/2007. Conforme consta do Auto de Infração, o imposto decorre de:

- omissão de rendimentos tributáveis recebidos das pessoas jurídicas Clínica Nefrológica de Minas Gerais Ltda — CLINEMGE, CNPJ 01.510.648/0001-70, Centro Nefrológico de Minas Gerais Ltda — CENEMGE, CNPJ 01.075.913/0001-30 e NEFRON Ltda, CNPJ 19.693.688/0001-60. Os rendimentos referem-se a pagamentos efetuados pelas clínicas dos créditos recebidos pelo contribuinte em cessão onerosa de créditos em que o cedente RTS Comercial e Administração Ltda, CNPJ 00.556.292/0001-43, atribuiu encargos aos cessionários. As "cessões de créditos" podem ser entendidas como um pagamento as pessoas físicas dos sócios-médicos pelas condições impostas pelo cedente, que limitam o livre exercício empresarial e comercial dos sócios-médicos durante 5 anos. As remunerações recebidas não foram informadas como rendimentos tributáveis nas declarações de ajuste anual dos exercícios 2004 a 2006.

- classificação incorreta dos rendimentos como isentos e não-tributáveis na declaração de ajuste anual. O contribuinte recebeu doação onerosa em que o doador RTS Comercial e Administração Ltda, CNPJ 00.556.292/0001-43, atribuiu encargos ao donatário. A prova de que a doação é onerosa ou modal está circunstanciada na cláusula 5 dos Instrumentos Particulares de Cessão de Crédito e Doação de Equipamentos. Nela esta expressamente previsto que os donatários assumem pessoalmente todos os ônus e encargos que eventualmente decorrerem das transações, na forma prevista no art. 553 do Código Civil. O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, considera como isenta a doação desde que não exista contraprestação por parte do donatário. As doações e cessões de créditos podem ser entendidas como pagamento aos sócios-médicos pelas condições impostas pelo doador e cedente, que limitam o livre exercício empresarial e comercial dos sócios-médicos pelo prazo de 5 anos.

O enquadramento legal consta do Auto de Infração, fls. 7 e 12.

Cientificado do lançamento em 24/04/2007, fl. 79, em 23/05/2007, fls. 80, contribuinte apresenta a impugnação As fls. 80 a 112, a seguir substanciada, instruída com os documentos de fls. 113 a 116 e fls. 2 a 358 do Anexo III.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte, ao examinar o pleito decidiu por unanimidade em negar provimento a impugnação, através da ementa abaixo transcrita:

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

Exercício: 2004, 2005, 2006

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS.

O imposto de renda incide sempre que houver aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza. São tributáveis os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção.

ISENÇÃO. DOAÇÃO.

De acordo com o art. 538 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil, considera-se :d -daçA6 o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra. A isenção do imposto de renda diz respeito ao valor recebido do doador por estrita liberalidade.

Devidamente cientificado dessa decisão a Recorrente apresenta tempestivamente recurso voluntário onde alega em síntese:

- Só deve ser tributado pelo imposto de renda a diferença a maior entre o valor de mercado e o valor constante na declaração do doador, fato que não se consubstancia nos autos;
- Que a legislação do imposto de renda prevê a isenção para as doações por mera liberalidade, ou sobre o valor que exceder o dos serviços remunerados ou o encargo do imposto nas doações remunerada e modal, respectivamente;
- Não há encargos impostos ao Recorrente nos instrumentos de distratos e doação firmados entre as partes, no caso Recorrente e RTS;
- Que a doação não é fato gerador do imposto de renda, e houve erro na capitulação legal da infração.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Anan Junior Relator

O recurso preenche o pressupostos de admissibilidade e portanto deve ser conhecido.

O lançamento teve como fundamento reclassificar os rendimentos isentos declarados pelo Recorrente para tributáveis os valores recebidos decorrentes da cessão gratuita de créditos e doação de equipamentos da RTS Comercial e Administração Ltda., que tiveram origem os contratos de distrato e transação com quitação geral do contratos de serviços e instrumento particular de cessão de créditos e doação de equipamentos, constantes do anexo II, do presente processo administrativo.

No que diz respeito os rendimentos decorrentes da cessão de crédito gratuita, entendo que não merece reparos a decisão proferida pela DRJ, uma vez que tais valores quando recebidos pelo Recorrente, não podem no meu entender serem classificados como rendimentos isentos, mais sim rendimentos tributáveis, por representar efetivo acréscimo patrimonial, fato gerador do imposto de renda, nos termos do que dispõe o artigo 43, do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

Em relação a doação de equipamentos, entendo que merece reforma a decisão proferida pela DRJ, uma vez que a doação recebida pelo Recorrente, se enquadra no que dispõe o artigo 6º, inciso XVI, da Lei 7.713, de 1988:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;

(...)

Não partilho do entendimento de que a doação recebida pelo Recorrente foi onerosa, pois ao analisar o instrumento de doação e cessão de crédito firmado com a RTS, ele é claro ao estabelecer que a doação foi efetuada sem qualquer condição, conforme podemos observar no trecho abaixo transcrito:

2. Ainda neste ato, a RTS Brasil doa, sem qualquer condição ou ônus, aos Médicos os Equipamentos, no valor total de R\$ 992.410,72 (novecentos e noventa e dois mil, quatrocentos e dez reais e setenta e dois centavos), e os Médicos os recebem em condomínio e no estado e localização em que se encontram, reconhecendo, ainda, a presente doação é feita por mera liberalidade e que a RTS Brasil não tem qualquer responsabilidade pela operação ou bom funcionamento dos mesmos.

Neste sentido, entendo que a doação dos equipamentos recebidas pelo Recorrente estão isentas da tributação do imposto de renda, nos termos do que dispõe o artigo 6, inciso XVI, da Lei 7.713, de 1988.

Desta forma, conheço do recurso e no mérito do provimento parcial para excluir da tributação a doação dos equipamentos no valor de R\$ 519.744,40.

(Assinado Digitalmente)

Pedro Anan Junior Relator- Relator

Voto Vencedor

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Redatora Designada

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o Ilustre Relator, peço vênia para dele discordar quanto à natureza da doação dos equipamentos recebidos pelo contribuinte.

Não se discorda que a aquisição de bens por doação, a princípio, se enquadra na isenção prevista no art. 6º, inciso XVI, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Contudo, importa perquirir se a doação se deu de forma onerosa ou não.

Não se pode olvidar que são tributáveis todos os rendimentos produto do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos, bem como os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, que não estiverem contemplados nas hipóteses de isenção (art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988) e que tributação dos rendimentos independe de sua denominação, bastando que fique demonstrado o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (art. 3º, §4º, da Lei nº 7.713, de 1988).

O fato de constar do Instrumento de Cessão de Crédito e Doação de Equipamentos que a doação teria sido feita sem qualquer condição ou ônus, conforme trecho transcrito pelo relator vencido, não é, por si só, suficiente para que a doação em discussão seja considerada isenta nos termos da lei.

Para o deslinde da questão importa analisar os Instrumentos de Cessão de Crédito e Doação de Equipamentos em conjunto com os Contratos de Locação de Equipamentos e Prestação de Serviços firmados entre RTS Comercial e Administração Ltda. (doadora) e as empresas das quais o contribuinte era sócio, assim como as respectivas rescisões contratuais. Nesse aspecto, faz-se oportuno transcrever parte do Termo de Verificação Fiscal em que o autuante examinou tais documentos (fls. 18 a 20):

9. Analisando-se os Contratos de Locação de Equipamentos, celebrados em 24/11/1997, entre a empresa RTS COMERCIAL E ADMINISTRAÇÃO LTDA e as empresas CLÍNICA NEFROLÓGICA DE MINAS GERAIS LTDA-CLINEMGE, CENTRO NEFROLÓGICO DE MINAS GERAIS LTDA-CENEMGE e NEFRON LTDA, constatamos tratar-se de locação de equipamentos de hemodiálise da RTS às clínicas, cujo prazo de locação era de 15 (quinze) anos, com início em 01/01/1998 e término em 01/01/2013, renovável automaticamente por períodos iguais e sucessivos de 15 anos. O valor da locação não foi determinado de forma objetiva, visto que na cláusula 5ª ficou convencionado que as Clínicas ou Centro pagariam pontualmente à RTS um aluguel igual ao custo da RTS (incluindo depreciação) para manter em seu ativo o equipamento. Ficou convencionado, ainda, que as clínicas reembolsariam à RTS todas as despesas com manutenção e conserto do equipamento. Os contratos previam, ademais, que rescisão contratual não eximiria as partes de qualquer obrigação subsistente na data da rescisão (Anexo II);

10. Já os Contratos de Serviços, celebrados em 24/11/1997, entre a empresa RTS COMERCIAL E ADMINISTRAÇÃO LTDA e as empresas CLINEMGE,

CENEMGE e NEFRON, são contratos de prestação administrativos e não clínicos pela RTS às Clínicas ou Centro, cujo prazo da prestação de serviços era de 15 (quinze) anos, com início em 01/01/1998 e término em 01/01/2013, renovável automaticamente por períodos iguais e sucessivos de 15 anos. Os pagamentos pelos serviços prestados pela RTS também não foram definidos de forma objetiva, haja vista que, pelos serviços prestados, a RTS receberia mensalmente das clínicas o reembolso das despesas efetivamente associadas aos serviços e mais 75% dos lucros ajustados antes do imposto de renda das clínicas ou centros (reembolso de despesas e honorários de serviços). Os contratos previam, ademais, que rescisão contratual não eximiria as partes de qualquer obrigação subsistente na data da rescisão (Anexo II);

11. Registre-se, a propósito, que os sócios-quotista das empresas CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON são as mesmas pessoas, ou seja, os médicos Leidson Durães de Alkmim, Geraldo Darcy dos Santos, Eduardo Roberto da Silveira, Mário Antônio Mafra Macedo e Roberto Eduardo Salum;

12. Em 30 de Setembro de 2003 ocorreu a rescisão contratual por mútuo acordo do contrato de serviços, consoante "INSTRUMENTO PARTICULAR DE DISTRATO E TRANSAÇÃO COM QUITAÇÃO GERAL DO CONTRATO DE SERVIÇOS FIRMADO EM 24 DE NOVEMBRO DE 19997" celebrado entre a RTS e CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON, tendo como intervenientes anuentes, os médicos Leidson Durães de Alkmim, Geraldo Darcy dos Santos, Eduardo Roberto da Silveira, Mário Antônio Mafra Macedo e Roberto Eduardo Salum (Anexo II);

[...]

16. Outra particularidade que se observa é que as clínicas CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON manifestaram suas irrevogáveis concordâncias a uma possível cessão, a qualquer tempo, dos créditos da RTS para os próprios sócio-médicos da CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON, Srs. Leidson Durães de Alkmim, Geraldo Darcy dos Santos, Eduardo Roberto da Silveira, Mário Antônio Mafra Macedo e Roberto Eduardo Salum, mantida a obrigação firme da CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON de efetuar os pagamentos aos cessionários na forma pactuada (cláusula 3ª);

17. Não é necessário muito esforço para inferir que, presumivelmente, os sócio-médicos da CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON já sabiam de antemão que a RTS cederia seus créditos contra as clínicas (CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON) para os próprios sócio-médicos, isto é, eles receberiam em cessão onerosa o créditos da RTS com a obrigação de implementar os compromissos assumidos durante o prazo de 5 (cinco) anos;

18. De fato, depois de decorridos menos de dois meses dos distratos dos contratos de serviços, ou seja, em 26 de Novembro de 2003, ocorreu a cessão de créditos e doação de equipamentos aos sócio-médicos da CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON, conforme "INSTRUMENTO PARTICULAR DE CESSÃO DE CRÉDITOS E DOAÇÃO DE EQUIPAMENTOS (Anexo II);

19. Na mesma esteira do contrato de serviços, em 30 de Setembro de 2003 ocorreu a rescisão contratual por mútuo acordo do contrato de locação de equipamentos de hemodiálise, consoante "INSTRUMENTO PARTICULAR DE DISTRATO E DE TRANSAÇÃO COM QUITAÇÃO GERAL DO CONTRATO

DE LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS FIRMADO EM 24 DE NOVEMBRO DE 1997", celebrado entre a RTS e CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON (Anexo II);

[...]

23. Registre-se que, idêntico ao que ocorreu com o contrato de serviços, as clínicas CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON manifestaram suas irrevogáveis concordâncias a uma possível cessão, qualquer tempo, dos créditos da RTS para os próprios sócio-médicos da CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON, Srs. Leidson Durães de Alkmim, Geraldo Darcy dos Santos, Eduardo Roberto da Silveira, Mário Antônio Mafra Macedo e Roberto Eduardo Salum, mantida a obrigação firme da CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON de efetuar os pagamentos aos cessionários na forma pactuada (cláusula 4ª);

24. As clínicas CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON deveriam devolver à RTS os equipamentos objetos da locação resilida em perfeito estado de funcionamento para os fins a que se destinam. Todavia, os sócio-médicos da CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON, presumivelmente, já sabiam de antemão que receberiam os equipamentos a serem restituídos em doação onerosa ou modal, ou seja, receberiam a doação onerosa dos equipamentos com a obrigação de implementar o compromisso assumido durante o prazo de 5 (cinco) anos;

25. Em 26 Novembro de 2003, ocorreu a cessão de créditos e doação de equipamentos aos sócio-médicos da CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON, conforme "INSTRUMENTO PARTICULAR DE CESSÃO DE CRÉDITOS E DOAÇÃO DE EQUIPAMENTOS (Anexo II);

26. Nestes instrumentos a RTS doa, com encargos, equipamentos aos médicos Leidson Durães de Alkmim, Geraldo Darcy dos Santos, Eduardo Roberto da Silveira, Mário Antônio Mafra Macedo e Roberto Eduardo Salum, bem como cede aos médicos os direitos creditícios da RTS contra as clínicas CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON, tendo como intervenientes anuentes as próprias clínicas;

27. Observe-se que os "INSTRUMENTOS PARTICULAR DE CESSÃO DE CRÉDITOS E DOAÇÃO DE EQUIPAMENTOS" estão intrinsecamente vinculados, de forma implícita, aos "INSTRUMENTOS PARTICULAR DE DISTRATO" tanto de serviços como de locação, haja vista que os médicos-donatários e cessionários, bem como os intervenientes anuentes (clínicas) ficaram sujeitos ao adimplemento da obrigação, no prazo estipulado, qual seja, durante 5 (cinco) anos os médicos-donatários comprometeram a:

a) não investir, associar-se ou participar da propriedade, administração, operação ou controle de qualquer empresa que detenha, administre ou venda produtos ou serviços para clínicas prestadoras de serviços na área de terapia renal;

b) não transferir qualquer direito de participação das clínicas (CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON) para quaisquer terceiros que detenham, administrem ou vendam produtos ou serviços para clínicas prestadoras de serviços na área de terapia renal;

c) não fazer com que suas clínicas (CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON) transfira qualquer licença, alvará ou autorização relevante à operação das clínicas (CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON) a qualquer terceiro que detenha, administre ou venda produtos ou serviços para clínicas prestadoras de serviços na área de terapia renal;

d) os médicos intervenientes anuentes se comprometem a revogar todas as procurações que tenham sido outorgadas, por instrumento público ou particular, aos empregados da RTS para consecução do objeto social do Contrato de Serviços, arcando com os custos de tais revogações;

e) manter sigilo e não divulgar a terceiros as informações relativas às operações e atividades que conjuntamente desenvolveram durante a vigência do Contrato de Serviço e Locação, bem como dos termos e condições do distrato;

28. Portanto, **trata-se de doação onerosa ou modal de equipamentos em que o doador atribuiu encargos aos donatários;**

29. A comprovação de que a doação foi onerosa ou modal está consubstanciada na cláusula 5ª dos "INSTRUMENTOS PARTICULAR DE CESSÃO DE CRÉDITOS E DOAÇÃO DE EQUIPAMENTOS" que expressamente estipulou:

Cláusula 5ª

“5. Os cessionários/donatários assumem pessoalmente todos os ônus e encargos que eventualmente decorrem das transações acima na forma prevista no Art. 553 do Código Civil, inclusive as de natureza fiscal, obrigando-se a reportar adequadamente às autoridades no que se fizer necessário.” (grifo nosso)

Como se percebe, o autuante logrou comprovar a vinculação entre as rescisões contratuais e as doações de equipamentos, demonstrando que desde a formalização dos distratos entre a RTS e as empresas de propriedade do contribuinte já estava previsto, como de fato ocorreu, a cessão dos créditos e a doação dos equipamentos, condicionada às restrições impostas pela cedente e/ou doadora.

Entendo, assim, que não se trata de doação gratuita, feita por mera liberalidade, mas de um rendimento tributável, classificado como “proventos de qualquer natureza” e, portanto, tributável, da mesma forma que foram tributados os créditos cedidos.

Pelos fundamentos expostos, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga