



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

Processo nº 10680.004080/2007-07
Recurso nº 999 Voluntário
Acórdão nº 2202-002.051 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente MARIO ANTONIO MAFRA MACEDO
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, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Odmir Fernandes (Relator), Rafael Pandolfo e Pedro Anan Junior, que proviam o recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Odmir Fernandes – Relator

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga – Redatora Designada

Processo nº 10680.004080/2007-07
Acórdão n.º **2202-002.051**

S2-C2T2
Fl. 3

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

CÓPIA

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** da decisão da 5ª Turma de Julgamento da DRJ de Belo Horizonte/MG, que manteve a autuação do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, exercício de 2004, 2005 e 2006, sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, sem vínculo empregatício e rendimentos classificados incorretamente como isentos e não tributáveis na DIRPF.

Auto de Infração a fls. 04 a13.

Termo de verificação Fiscal a fls. 38 e segts.

Conforme consta dos autos a autuação decorre do seguinte constatação fiscal:

“- omissão de rendimentos tributáveis recebidos das pessoas jurídicas Clínica Nefrológica de Minas Gerais Ltda. - CLINEMGE, Centro Nefrológico de Minas Gerais Ltda. - CENEMGE, e NEFRON Ltda.. 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., 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., atribui encargos ao donatário. A prova de que a doação é onerosa ou modal está circunstanciada na cláusula 5º dos Instrumentos Particulares de Cessão de Crédito e Doação de Equipamentos. Nela está 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, RIR1999, 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.”

Decisão recorrida (fls. 117/127), com ciência em 24.08.2011 (AR fls. 955), manteve a autuação sob o fundamento de a doação isenta deve ser liberalidade do doador e não houve comprovação da inexistência de encargo para admitir a isenção.

Recurso Voluntário a fls. 957 a 979 alega em síntese, que o objeto da autuação, a omissão de rendimentos (item I) e a reclassificação de rendimentos (item II) decorrem de *doação* pura, sem encargo ou contraprestação, feita pela empresa RTS, não sujeita ao imposto de renda, tanto que a doação sofreu tributação pelo ITCMD.

Para justificar a doação, sustenta que a doadora – TRS é uma multinacional, fabricante de equipamentos médicos renais, firmou contrato de prestação de serviços com três clínicas médicas, a *Clinemge*, *Cenemge*, e *Nefron*, do qual o Recorrente é um dos sócios. Fato público, diz, ocorreu na cidade de Caruaru, Pernambuco com o surto de doenças renais pela contaminação da água, com diversos óbitos, obrigando o Ministério da Saúde a editar Portaria para disciplinar a matéria e servir de referencia nacional. Com isso as clínicas experimentaram a enormes prejuízos inviabilizando-as razão da doação.

Voto Vencido

Conselheiro Odmir Fernandes - Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

A decisão recorrida esta assim ementada:

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, do Código Civil, considerou-se doação 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.

Cuida-se de autuação do imposto de renda pessoa física, com dois itens, conforme consta da autuação:

I – Omissão de rendimentos tributáveis recebidos das pessoas jurídicas Clínica CLINEMGE, CENEMGE, e NEFRON Ltda.

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., 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 cinco anos. As remunerações recebidas não foram informadas como rendimentos tributáveis nas declarações de ajuste anual dos exercícios 2004 a 2006.

II- 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., atribuiu encargos ao donatário.

A prova de que a doação é onerosa ou modal está circunstanciada na cláusula 5ª dos Instrumentos Particulares de Cessão de Crédito e Doação de Equipamentos.

Nela está 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 1999, 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 cinco anos.

O fato decorre da doação de equipamentos e cessão do direito de crédito a título gratuito com a reclassificação dos rendimentos declarados não sujeitos ao imposto.

Entendeu a autuação e a decisão recorrida que a doação ocorreu *com encargo*, sem liberalidade e não houve comprovação da inexistência do encargo para admitir a isenção dos rendimentos declarados.

A decisão recorrida manteve a autuação com base no relatório de fiscalização: *“A prova de que a doação é onerosa ou modal está circunstanciada na cláusula 5ª dos Instrumentos Particulares de Cessão de Crédito e Doação de Equipamentos”*.

A Cláusula 5ª do Contrato de cessão de crédito e doação de equipamentos, firmado pelo Recorrente para a empresa RTS (fls. 202), esta assim redigida:

“Cláusula 5ª. 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 ” (grifamos).

Ao Recorrente sustenta que a doação se fez *sem encargo* e, ainda que fosse com encargo, haveria isenção do imposto porque a lei não faz distinção entre doação com e sem encargo, tanto que se sujeitou ao Imposto estadual sobre doação - ITCMD.

A questão aqui é saber se a doação se fez com ou sem encargo, sendo com encargo pode ser sujeitar ao imposto de renda?

Para responder a essas questões devemos examinar as condições do contrato firmado, a lei tributária e a lei civil (Código Civil).

O Relatório de fiscalização no item 29 (fls. 23), destaca:

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.

5ª. 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 do original).

Observa-se pela referida Cláusula 5ª do contrato que se trata de doação onerosa, de previsão expressa dessa condição: “Os cessionários/donatários assumem pessoalmente todos os ônus e encargos que eventualmente decorrem das transações... inclusive as de natureza fiscal...”,

Reafirma-se a existência de doação com encargo ao citar expressamente o art. 553, do Código Civil, que possui a seguinte redação:

Art. 553. O donatário é obrigado a cumprir os encargos da doação, caso forem a benefício do doador, de terceiro, ou do interesse geral.

Com a disposição contratual expressa impossível admitir a tese do Recorrente no sentido de que a doação se fez sem encargo.

Agora, o encargo desnatura a doação? Deixa de ser doação e todo o negócio passa a se sujeitar ao imposto de renda? Para responder a essas questões, devemos examinar, além do contrato firmado, a lei tributária e a lei civil (Código Civil).

Vamos ao exame da legislação do imposto de renda.

Lei nº 7.713, de 1988:

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

.....

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

RIR/99:

Art. 39. Não entrarão no cálculo do rendimento bruto:

.....

*XV - o valor dos bens adquiridos por **doação** ou herança, observado o disposto no art. 119 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XVI, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 23 e parágrafos);*

A decisão recorrida manteve a autuação sob o fundamento de o art. 538, do Código Civil e do Manual de Perguntas e Respostas, denominado no jargão de *O Perguntão, da Receita Federal*, excluírem a doação com encargo pela falta de prova do encargo.

O Perguntão está assim redigido:

ENCARGO DE DOAÇÃO MODAL

208 — Os valores recebidos em razão do encargo estipulado em doação modal de bens ou direitos são tributáveis?

*Sim. A doação modal ou onerosa é aquela que traz consigo um encargo para o donatário. Os valores recebidos em função desse encargo estão sujeitos ao recolhimento mensal (carne-
ledo), se recebidos de pessoa física ou, na fonte, se pagos por pessoa jurídica, e na declaração de ajuste.*

(<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/IRPF/2006/perguntas/RendimentosTributaveisOutros.htm>).

O Manual é expresso em fixar que os valores recebidos em razão do encargo estipulado em doação modal de bens ou direitos são tributáveis. Explica, doação modal ou onerosa é aquela que traz consigo um encargo para o donatário.

Completa a explicação: Os valores recebidos em função desse encargo estão sujeitos ao recolhimento mensal (carne-leto), se recebidos de pessoa física ou, na fonte, se pagos por pessoa jurídica, e na declaração de ajuste.

Os arts. 538 e 540, do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), possuem a seguinte redação:

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

*Art. 540. A doação feita em contemplação do merecimento do donatário não perde o caráter de liberalidade, **como não o perde a doação remuneratória, ou a gravada, no excedente ao valor dos serviços remunerados ou ao encargo imposto.***

O Código Civil deixa claro que a doação pode ser feita com encargo e esta condição —o encargo— não desnatura a doação.

WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, leciona

“Espécie de doação: - Em essência a doação é contrato benéfico, inspirado no propósito que anima o doador de contemplar o donatário com uma liberalidade. Ela é pura e simples, ou típica (vera et absoluta), quando restrição alguma se impõe ao beneficiário amplamente desfrutado pelo donatário, sem qualquer limitação.

Mas, pode ser efetuada com encargo, hipótese em que se denomina de modal ou onerosa (donatione sub modo). Encargo é incumbência cometida ao donatário pelo doador, em favor deste, de terceiro, ou do interesse geral (art. 1.180); por exemplo, doação feita com a obrigação de construir o donatário, no terreno objetivado pela liberalidade, edifício para escola ou

hospital,” (Curso de direito civil, - Direito das obrigações, 2ª parte, Ed Saraiva, 15ª ed. , 1980, SP, p. 122).

MARIA HELENA DINIZ, ensina:

A doação modal ou com encargo é aquela em que no doador impõe ao donatário uma prestação em seu benefício, em proveito de terceiros ou no interesse social (...). Na parte que exceder o valor do encargo haverá liberalidade, e, se houver equivalência entre o objeto doado e o valor do encargo, o contrato será oneroso (Código Civil Anotado, Ed. Saraiva, 16ª ed. 2012, SP, p. 461, destacamos).

WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO explica ainda

“Outra espécie de doação é a remuneratória, que tem por escopo recompensar serviços ou favores prestados ao doador, sendo este o motivo determinante, é claro que, na parte correspondente retribuição dos serviços, o ato, em verdade, não é doação mas pagamento; só haverá doação quanto a parte que exceder o valor dos serviços” (op.cit, Curso, p. 123).

Na doação modal, onerosa ou com encargo, o donatário fica com a incumbência de cumprir uma obrigação sem descaracterizar o ajuste.

O encargo não é doação, conforme prevê a parte final do art. 540, do CC. O Manual de Perguntas e Respostas da Receita Federal expressa esse entendimento ao fixar: “os valores recebidos em função desse encargo **estão sujeitos ao imposto**”.

Não sendo o encargo doação pode ser tributado como rendimento ou receita pelo imposto de renda.

Note-se, não é a totalidade da doação que pode ser tributada, apenas o valor equivalente ao encargo. O excedente ao encargo é liberalidade, é doação pura, isenta do imposto de renda, mas sujeito ao ITCMD, conforme sustenta o Recorrente.

Temos assim que conceito de doação aplicável ao imposto de renda é aquele do Código Civil, a teor dos arts. 109 e 110, do CTN, e pode ser onerosa, com encargo, sem que isso a descaracterize a doação.

A decisão recorrida entendeu haver tributação apenas do encargo, ao fixar:

Assim, são isentos o valor recebido na doação pura ou típica ou o valor que exceda o dos serviços remunerados ou o encargo imposto, nas doações remuneratória e modal, respectivamente.

No entanto, por entender que a prova do excesso – parte tributada - cabia ao contribuinte admitiu a tributação da totalidade: “No caso, o contribuinte não comprovou que, em se tratando de encargo, haveria valor que o exceda e, por conseguinte, parcela isenta do imposto.”

Percebe-se claramente pelo procedimento fiscal adotado que a doação foi descaracterizada pela falta de prova do encargo pelo autuado.

O lançamento – autuação – é ato *constitutivo* do direito ao crédito, segundo a qual “compete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento e determinar a matéria tributável”, a teor do art. 142, do CTN.

Saber o valor do encargo, parte tributada na doação, é tarefa da autuação na constituição do crédito tributário. A prova é ônus da fiscalização, jamais do autuado.

Para tributar a totalidade da doação, como fez a autuação, seria necessário descaracterizar o contrato de doação, não se cogitou, mas foi o que se fez com o falso entendimento da ausência de prova do encargo sob a responsabilidade do contribuinte.

Não houve inversão o ônus da prova e nem seria permitido de o contribuinte fazer a comprovação e, na falta, presumir a incidência sobre a totalidade da doação.

Mesmo onde existe a inversão do ônus da prova, a exemplo do depósito bancário, o sujeito passivo é instado a comprovar fato contrário, extintivo ou modificativo do direito, para que se opere a presunção no *plano do direito material*.

Poderia ser descaracterizada a doação se o encargo fosse equivalente ou superior a doação. Nesta situação, o contrato seria oneroso, não se tratando de doação, mas compra, venda ou prestações de serviços.

Tocante a *cessão do direito de crédito* realizada a título gratuito, sem ônus, salvo o encargo. A cessão de direito a título gratuito equipara-se a doação.

Possui a denominação de *cessão de direitos* por se tratar de contato nominado - com nomes no Código Civil, nada mais. Grosso modo, se não houvesse no direito positivo a cessão de direitos por certo seria doação. Caso não existisse a doação no Código, seria compra e venda a título gratuito.

Em essência material não há distinção entre doação e cessão de direito a título gratuito.

Havendo encargo, como há, poderia e deveria ser tributada a parcela, jamais a totalidade, como fez a autuação.

Conforme vemos, a autuação e a decisão recorrida não agiram com o costumeiro acerto na apuração da materialidade da incidência com a tributação da totalidade da doação e da cessão de direito a título gratuito, quando caberia apenas incidência da parcela encargo.

Ante o exposto, pelo meu voto, **conheço e dou provimento** ao recurso para reformar a decisão recorrida e cancelar a autuação.

(Assinado digitalmente)

Odmir Fernandes - 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 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 23):

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.

No que se refere à cessão do direito de crédito, aplica-se tudo quanto foi dito em relação a doação dos equipamentos, eis que formalizada no mesmo instrumento (“Instrumento de Cessão de Crédito e Doação de Equipamentos”), com as mesmas restrições acima mencionadas, representou acréscimo patrimonial a descoberto para os cessionários, classificando-se como proventos de qualquer natureza sujeitos a incidência do imposto de renda.

O autuante com muita propriedade afirma que (fls. 27 e 28):

45. Como 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 os intervenientes anuentes ficaram sujeitos ao adimplemento da obrigação, no prazo estipulado, qual seja, se comprometeram a cumprir diversas condições que limitam o exercício da livre iniciativa empresarial durante 5 (cinco) anos. Portanto, estamos diante de um fato jurídico de condição resolutiva e por via de consequência ocorreu o fato gerador do imposto de renda, devendo-se cobrar o imposto devido;

46. Pugna-se fazer um comentário sucinto sobre os créditos cedidos pela RTS. Ora, se a RTS recebesse os créditos das clínicas, estes seriam receita tributável da

RTS, compondo-se a base de cálculo para o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Não se admite, ou não há previsão legal no sentido de que quando do recebimento de créditos cedidos, o cessionário ficar isento do pagamento do imposto de renda sobre tais recursos recebidos, pois, houve acréscimo patrimonial para os cessionários. Se a tese da não tributação prosperar, tornar-se-ia uma balbúrdia e muito fácil de se burlar a legislação tributária. Senão vejamos: qualquer empresa que tem créditos a receber, e sabendo-se que quando receber os créditos os valores serão tributados, tenderia, para escapar da tributação, a ceder os créditos para um terceiro, para que o terceiro não seja tributado, ou combinar com o terceiro da seguinte forma: cedo-lhe créditos, mas o terceiro cessionário se compromete a pagar uma dívida da empresa-cedente ou dar-lhe outro benefício quando receber os créditos cedidos, e, assim nunca ocorrer a tributação dos créditos da empresa-cedente;

47. Em outras palavras, recebimentos de créditos decorrentes de prestação de serviço e de locação de equipamentos são receitas tributáveis, e sua natureza jurídica não se transmuda pelo simples fato de serem cedidos a terceiros. Portanto, deve o cessionário oferecê-los à tributação;

48. As cessões de créditos consubstanciadas nos "INSTRUMENTOS PARTICULAR DE CESSÃO DE CRÉDITOS E DOAÇÃO DE EQUIPAMENTOS" estão devidamente escriturados nos livros Diário e Razão das clínicas CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON, da seguinte forma: **Passivo Circulante**, conta **2.1.01.01**, denominação "Fornecedor a Pagar", sub-contas **2.1.01.01.0002**, denominação "Fornecedor RTS/Clínicas", **2.1.01.01.0004**, denominação "Alugueis a Pagar RTS", **2.1.01.01.0005** — "Gestão Adm. Pagar RTS", **2.1.01.01.0006** — "Reembolso Pagar RTS", **2.1.01.01.0007** — Gestão Especial Pagar" e conta **2.1.01.11**, denominação "Títulos a Pagar Curto Prazo", sub-conta **2.1.01.11.001**, denominação "Finan. RTS/Outras Clínicas". Verificamos, ainda, que as sobrecitadas sub-contas foram zeradas e seus valores transferidos em contra-partidas de lançamentos para a, conta, de Passivo **2.1.01.07** - "Credores Diversos", subcontas **2.1.01.07.0001** — Leidson Durães de Alkmim", **2.1.01.07.0002** — "Geraldo Darcy dos Santos", **2.1.01.07.0003** — "Eduardo Roberto da Silveira", **2.1.01.07.0004** — "Mário Antônio Mafra Macedo" e **2.1.01.07.0005** — "Roberto Eduardo Salum". Os históricos de lançamentos das sobre-citadas sub-contas é "Valores Transferidos Conforme Contrato de Doação em 26/11/2003, como se afere das cópias dos livros Diário e Razão Analítico de 01/Novembro a 31/Dezembro de 2003 (Anexo I);

49. Verificamos, ainda, que a partir de 30/04/2005 houve a transferência das obrigações de pagamentos das clínicas CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON para com os sócio-médicos, de passivo de curto-prazo para o Passivo de Longo Prazo, ou seja, transferência para Passivo Exigível a Longo Prazo (Obrigações a Longo Prazo), conta **2.2.01.02** - "Credores Diversos", sub-contas **2.2.01.02.0001** —Leidson Durães de Alkmim", **2.2.01.02.0002** — "Geraldo Darcy dos Santos", **2.2.01.02.0003** — "Eduardo Roberto da Silveira", **2.2.01.02.0004** — "Mário Antônio Mafra Macedo" e **2.2.01.02.0005** — "Roberto Eduardo Salum", cujo histórico lançamento é "transferência para nova nomenclatura", vide Razão Analítico referente ao ano-calendário de 2005 (Anexo I);

50. Procedemos à análise dos lançamentos contábeis dos fatos jurídicos e verificamos que os pagamentos dos créditos aos sócios-médicos foram efetuados pelas clínicas CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON através da conta corrente nº 3014/665650-1, de titularidade da CLINEMGE, conta corrente nº 3014-7/665611-0, de titularidade da CENEMGE e conta corrente nº3014-7/665115-1, de titularidade

Processo nº 10680.004080/2007-07
Acórdão n.º **2202-002.051**

S2-C2T2
Fl. 17

da NEFRON, ambas contas correntes mantidas no Banco Brasil S/A, consoante cópias dos livros Diário e Razão Analítico (Anexo I);

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

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga