



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.004081/2007-43
ACÓRDÃO	9202-011.590 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	GERALDO DARCY DOS SANTOS

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2004, 2005, 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

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”.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento. Não votou no conhecimento a conselheira Sonia de Queiroz Accioly (substituta) em razão de voto proferido pelo conselheiro Mário Hermes Soares Campos na sessão de 19/09/2024. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente em Exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança do IRPF em razão da apuração de omissão de rendimentos recebidos de PJ sem vínculo empregatício, além de indevida classificação de rendimentos tributáveis como se isentos/não tributáveis fossem.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 17/34.

Impugnado o lançamento às fls. 78/110, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte/MG, julgou-o procedente (fls. 119/129).

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção deu provimento parcial ao recurso voluntário de fls. 922/944 por meio do acórdão 2201-008.954 – fls. 1393/1402.

Irresignada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 1404/72/179, pugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento para que seja reformado o acórdão, no quesito objeto da insurgência.

Em **26/11/21** - às fls. 1421/1428 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria “**isenção do IRPF em relação ao valor de bens recebidos como doação**”.

Intimado do acórdão de julgamento do Recurso Voluntário, bem como do recurso da Fazenda e do despacho que lhe dera seguimento em 20/1/22 (fl. 1552), o sujeito passivo apresentou contrarrazões tempestivas em 1/2/22 (fl.1440), pugnando pela inadmissão do apelo especial – fls. 1508/1537.

Apresentou ainda, na mesma oportunidade, o recurso especial de fls. 1442/1473, pugnando pelo seu conhecimento e provimento para reformar o acórdão recorrido na parte em que manteve a infração/autuação, no ponto em que preservou o entendimento de que houve omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, sem vínculo empregatício (tributação das cessões de valores/créditos aos médicos), cancelando-se integralmente a exigência fiscal impugnada.

Em **20/1/23** - às fls. 1554/1558 - foi **negado** seguimento ao recurso do sujeito passivo.

Em 6/6/23, o autuado interpôs Agravo às fls. 1567/1596, mas que foi rejeitado pelo Presidente da CSRF às fls. 1615/1617.

É o relatório.

VOTO

O Recurso Especial é tempestivo (processo movimentado em 24/8/21 para ciência do acórdão de recurso voluntário – fl. 1403– e recurso apresentado em 23/9/21 – fl. 1418). Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria **“isenção do IRPF em relação ao valor de bens recebidos como doação”**.

O acórdão de recurso voluntário foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação desta CSRF;

ISENÇÃO. DOAÇÃO.

A doação 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.

A decisão foi no seguinte sentido:

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário relacionado à classificação incorreta dos rendimentos como isentos e não-tributáveis na declaração de ajuste anual. Vencidos os conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra, Francisco Nogueira Guarita, Débora Fófano dos Santos e Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que negaram provimento ao recurso.

Como noticiado acima, o lançamento teve por objetivo a cobrança do IRPF em razão da apuração de omissão de rendimentos recebidos de PJ sem vínculo empregatício, além de indevida classificação de rendimentos tributáveis como se isentos/não tributáveis fossem.

A auditoria fiscal identificou que o aqui fiscalizado, Geraldo Darcy dos Santos, conjuntamente o outros 4 (quatro sócios), cada qual com participação de 20% do capital social das empresas CLIMENGE, CENENGE e NEFRON, teriam recebidos – da empresa RTS COMERCIAL E ADMINISTRAÇÃO LTDA - doações de créditos e de equipamentos em 11/2003, da seguinte forma:

- R\$ 142.847,51 - Doação de crédito pela RTS contra a CLINEMGE;
- R\$ 242.637,88 - Doação de crédito pela RTS contra a CENEMGE;
- R\$ 222.039,25 - Doação de crédito pela RTS contra a NEFRON;
- R\$ 198.482,18 - Doação de equipamentos pela RTS;
- R\$ 149.856,55 - Doação de equipamentos pela RTS;
- R\$ 171.405,70 - Doação de equipamentos pela RTS.

R\$ 1.127.269,07 Total

O lançamento foi mantido pelo recorrido no que toca à doação de créditos, consoante se observa do seguinte excerto do voto condutor:

Quanto a este ponto, verifica-se que as cessões dos valores aos Médicos e aí se inclui o recorrente, devem ser tributadas, uma vez que, conforme constou do trecho extraído do relatório produzido pela decisão recorrida:

[...]

De fato, mencionadas cessões de créditos equivalem a um pagamento que o recorrente recebeu e deveriam ter sido informadas como rendimentos tributáveis nas declarações de ajuste anual.

Neste ponto, está correta a decisão recorrida quando dispôs (exceção quando a decisão menciona os bens, que serão tratados em tópico seguinte):

Quanto aos créditos da RTS, eles se referiam aos valores devidos pelas empresas das quais os próprios donatários seriam sócios, seja em razão de serviços administrativos por elas tomados, seja em função do aluguel dos equipamentos que posteriormente foram doados aos então sócios.

Como dito, no ponto da insurgência e em síntese, apurou a autoridade autuante que o então fiscalizado havia recebido da pessoa jurídica RTS – **a título de doação onerosa ou modal em que o doador atribuiu encargos aos donatários** – equipamentos que outrora estavam alugados às suas empresas (CLIMENGE, CENENGE e NEFRON).

E, nesse sentido, assim concluiu o autuante:

52. Do exposto acima, concluímos que as cessões de créditos e doação de equipamentos com encargos são tributáveis, sendo que o Regulamento do Imposto de Renda — RIR199 considera como isenta a doação desde que não exista contraprestação por parte do donatário;

53. As "doações" e as "cessões de créditos" em comento podem ser entendidas como um pagamento às pessoas físicas dos sócios-médicos pelas condições impostas pelo doador e cedente que limitam o livre exercício empresarial e comercial dos sócios-médicos durante 5 anos. Isto é, as "doações" e as "cessões de créditos" podem ser entendidas como pagamento pela "cessão temporária" de direitos dos sócios em benefício do doador e cedente RTS Comercial e Administração Ltda;

Passemos ao conhecimento do apelo especial.

CONHECIMENTO

Em relação a essa matéria, entendeu a turma *a quo*, citando inclusive excertos dos Instrumentos Particulares de Cessão de Créditos e Doação de Equipamentos de fls. 554/557 – Clinemge; fls. 568/571 – Cememge e fls. 579/582 – Nefron, onde se asseverou que a doação dos

equipamentos estaria se dando sem qualquer ônus ou condição, que pelo fato de a doação ter-se de pautado no valor constante dos documentos fiscais do doador, conforme se extrairia dos autos e não ter se comprovado que o valor de mercado seria maior dos que constara dos autos, não haveria o que ser pago a título de Imposto sobre a Renda.

De sua vez, sustenta a recorrente ter tratado o caso de doação onerosa e, assim sendo, sujeita ao IR. Nessa linha, indicou os acórdãos de nº **2202-001.958** e **2202-001.957** como paradigmas representativos da divergência jurisprudencial que intenta ver solucionada a seu favor.

De outro lado e ainda que *en passant*, aduz a recorrida que os paradigmas apresentados pela Fazenda Nacional seriam genéricos e não trariam similaridade direta com o caso concreto, e, portanto, não seriam hábeis para demonstrar com clareza a divergência alegada.

Não vejo dessa forma.

Os paradigmas indicados analisaram as mesmas doações aqui abordadas, vale dizer, aquelas estabelecidas nos mesmos Instrumentos Particulares de Cessão de Créditos e Doação de Equipamentos, relativas, todavia, aos demais sócios das empresas Clinemge, Cememge e Nefron, quando então se concluiu tratarem-se doações onerosas. Confira-se os seguintes fragmentos dos votos vencedores daqueles acórdãos:

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 e (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 atuante examinou tais documentos (fls. 18 a 20):

[...]

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.

Ainda que se diga quanto à impossibilidade desta Câmara Superior apreciar matéria fático-probatória, penso que, de fato e efetivamente, a divergência jurisprudencial somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em função de interpretações diferentes conferidas à legislação tributária, de plano descartando-se a divergência que envolva simplesmente a valoração de provas.

Não obstante, a jurisprudência desta Turma sempre ressaltou as situações específicas em que, embora se trate de provas, é possível a demonstração de divergência, a saber: casos em que se coteja não a prova em si, mas sim um critério de análise da prova, relativamente a uma mesma matéria de mérito (ex: glosa de despesas médicas, depósitos bancários sem identificação de origem e outras); casos em que, embora estejam envolvidos Contribuintes diversos, o conjunto probatório possui identidade (a exemplo do caso "Beacon Hill", cujas autuações são ancoradas em um único procedimento fiscal, em que se aplica a mesma metodologia); e os casos que envolvam a chamada "divergência pura", ou seja, os casos em que recorrido e paradigma tratam de processos de mesma matéria, ou da mesma operação, envolvendo o mesmo Contribuinte.

Expressando-se de outro modo, o que se analisa não é necessariamente a prova isoladamente, mas sim o acerto, ou não, do critério de sua valoração em situações em que se mostram similares o conjunto probatório e matéria envolvidos.

Nessa perspectiva, entendo acertado – e o ratifico - o despacho de prévia admissibilidade do recurso que identificou a divergência nos seguintes termos:

Efetivamente, a Fazenda Nacional demonstrou ter havido divergência de interpretação, pois que, enquanto no acórdão recorrido considerou-se correta a classificação do valor dos bens como isentos, com amparo no entendimento de que houve doação por liberalidade, no caso dos paradigmas, analisadas doações idênticas, prevaleceu entendimento no sentido de que a doação revelou-se onerosa e, portanto, o valor recebido a tal título deve ser tributado.

Trata-se, portanto, de hipóteses fáticas similares, porém com conclusões opostas, configurando, assim, a divergência jurisprudencial.

Vê-se, portanto, que não se está a discutir se as doações onerosas são (*ou não*) tributáveis pelo IR, e sim se as que se deram nestes autos seriam, ou não, onerosas. É dizer, se atribuíam condições e obrigações aos donatários que vissem a beneficiar o doador ou a terceiros.

Sem mais delongas, conheço, pois, do recurso.

MERITO.

Quanto ao mérito, entendo sem reparos a análise promovida pelo redator dos votos vencedores dos acórdãos paradigmas que analisou os instrumentos de cessão de créditos e doação de equipamentos em conjunto com os Contratos de Locação de Equipamentos e Prestação de Serviços firmados entre RTS (doadora) e as empresas das quais o contribuinte era sócio, assim como as respectivas rescisões contratuais.

Para tanto, importa destacar os seguintes pontos trazidos pelo autuante em seu relatório fiscal:

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 CLINICA NEFROLÓGICA DE MINAS GERAIS LTDA-CLINEMGE, CENTRO

NEFROLOGICO DE MINAS GERAIS LTDA-CENEMGE e NEFRON LTDA, constatamos tratar-se de locação de equipamentos de hemodiálise da RTS As 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 A 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. JA 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 As 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 RIS também não foram definidos de forma objetiva, haja vista que, pelos serviços prestados, a RIS 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 1997" 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 Duraes 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 sócios-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 sócios-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 sócios-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 1999", celebrado entre a RTS e CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON (Anexo II);

20. Da mesma forma, o que chama atenção no "INSTRUMENTO PARTICULAR DE DISTRATO E DE TRANSAÇÃO COM QUITAÇÃO GERAL DO CONTRATO DE LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS FIRMADO EM 24 DE NOVEMBRO DE 1999" (preâmbulo e cláusula 5º), são as condições e obrigações assumidas pelos Sócios-médicos e suas clínicas CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON, quais sejam:

20.1. Os médicos e suas clínicas (CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON), para seu exclusivo benefício e pelo prazo de 5 anos, contados da data do Distrato se 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 sérvios **na área de terapia renal;**

d) manter sigilo e não divulgar a terceiros as informações relativas às operações e atividades que conjuntamente desenvolveram durante a vigência do Contrato de Locação, bem como dos termos e condições do distrato (cláusula 6a).

21. Além das obrigações retro-citadas, as partes concordaram que os valores relativos aos alugueres vencidos e não pagos constituem um crédito da RTS contra a CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON, ou seja, um crédito no valor R\$ 365.952,15 (trezentos e sessenta e cinco mil, novecentos e cinqüenta e dois reais e quinze centavos) para com a CLINEMGE, de R\$ 526.035,83 (quinhentos e vinte e seis mil, trinta e cinco reais e oitenta e três centavos) para com a CENEMGE e de R\$ 522.257,68 (quinhentos e vinte e dois mil, duzentos e cinqüenta e sete reais e sessenta e oito centavos) para com a NEFRON. Estes créditos deveriam ser pagos à RTS em 12 parcelas mensais, vencendo-se primeira no dia 1º de dezembro de 2003 e as demais no mesmo dia dos meses subseqüentes;

[...]

23. Registre-se que, idêntico ao que ocorreu com o contrato de serviços, as clinicas 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 clinicas 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 sócios 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 clinicas CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON, tendo como intervenientes anuentes as próprias clinicas;

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 contrato;

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 5º

*‘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)*

Da análise acima forçoso concluir, tal como no paradigma, que não se tratou de doação gratuita, feita por mera liberalidade, mas de a percepção de rendimento tributável do gênero “proventos de qualquer natureza”, eis que ela – a doação – deu-se sob a condição de que, pelo prazo de 5 anos – os donatários se vissem impedidos de expandir seus negócios, ou de terceiros, na área da terapia renal, consoante especialmente previsto nos itens abaixo novamente reproduzidos:

- 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;**

Sobre esse ponto, oportuno trazer as considerações promovidas pelo julgador de primeira instância, nos seguintes termos:

O contribuinte alega que sobre os valores recebidos não incide imposto de renda por se tratar de doação. Como já explicitado, a isenção prevista em lei é relativa ao valor recebido do doador por estrita liberalidade. No caso, o contribuinte não comprovou que, em se tratando de encargo, haveria valor que o exceda e, por conseguinte, parcela isenta do imposto.

[...]

Os médicos assumiram obrigação de "não fazer" que implica, em suma, parceria com o grupo de empresas que atua na área de terapia renal, da qual a RTS Brasil faz parte. No caso, o contrato não beneficiou apenas uma das partes, ou seja, os médicos, não podendo ser classificado como gratuito. O referido grupo de empresas se beneficiou financeiramente com a continuidade da prestação de serviços pelos médicos e clínicas com garantia de mercado para seus produtos, uma vez afastada a concorrência pelo prazo de cinco anos.

Não se pode inferir que a obrigação dos médicos seja de pequena monta em relação ao valor dos equipamentos e créditos que possa ser caracterizada como encargo, mormente considerando-se o prazo de cinco anos estipulado pelas partes. A receita auferida pelo grupo de empresas em decorrência dessa parceria no período de cinco anos poderia suplantar em muito o valor dos equipamentos e créditos transferidos para os médicos. Há, na espécie, prestação e contraprestação e não transferência de bens do patrimônio da empresa para os médicos por mera liberalidade.

Note-se, com isso e a meu ver, que não se tratou de doação **pura/típica/simples** a invocar a regra inculpada do inciso XV do artigo 39 do RIR/99. Nesses casos, ainda que inegavelmente haja o acréscimo patrimonial, houve por bem o legislador retirar-lhe do campo de incidência vez que não se poderia dizer tenha o acréscimo se dado como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Não é o caso, de outro vértice, daquelas que impõem condições ao donatário. Há, nesses casos e como se tem aqui, o acréscimo patrimonial como produto do trabalho em seu sentido mais amplo (fazer ou deixar de fazer algo) e/ou do capital, dadas as condições postas pelo doador, nos exatos termos postos pela Fiscalização no sentido de que *“As “doações” e as “cessões de créditos” em comento podem ser entendidas como um pagamento às pessoas físicas dos sócios-médicos pelas condições impostas pelo doador e cedente que limitam o livre exercício empresarial e comercial dos sócios-médicos durante 5 anos”*.

Por fim, penso inapropriado o enquadramento dado ao caso pelo Relator do recorrido às disposições do artigo 23 da Lei 9532/95, que faculta ao transmitente (*de cujos* ou doador), nos casos de herança, legado ou doação **em adiantamento da legítima**, a transferência do direito de propriedade pelo valor constante da declaração de bens, pelo simples fato de esse dispositivo tratar da transferência do bens/direito nos casos de sucessão de pessoa natural, o que, definitivamente, não é a hipótese dos autos.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Declaração de voto

Congratulo o Ilustre Relator pelo sempre brilhante voto, o qual acompanhei no mérito para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional a fim de reestabelecer o lançamento relacionado à classificação incorreta dos rendimentos como isentos e não-tributáveis na declaração de ajuste anual, afastado pelo acórdão recorrido.

Entendo necessária a presente manifestação haja vista que eu integrava o Colegiado que proferiu o acórdão recorrido nº 2201-008.954 e, na ocasião, acompanhei o Relator para acolher o pleito do contribuinte no sentido de afastar a parte do lançamento relacionada à doação dos equipamentos, por entender – naquela oportunidade– que essa teria sido acobertada pela isenção do imposto de renda.

Contudo, na sessão de setembro/2024 desta Colenda CSRF solicitei vistas dos autos e, conseqüentemente, ao analisar mais detidamente a questão, me repositonei quanto à aplicabilidade da isenção ao caso concreto. Isto porque o acórdão recorrido, naquela oportunidade, não trouxe as condições onerosas do contrato, apenas expôs as condições não onerosas. Ou seja, os contratos e as condições neles estabelecidas foram expostos de maneira estanque.

Sendo assim, o exame conjunto dos (i) instrumentos de cessão de créditos e doação de equipamentos, dos (ii) Contratos de Locação de Equipamentos e Prestação de Serviços firmados entre RTS (doadora) e as empresas das quais o contribuinte era sócio, assim como (iii) das respectivas rescisões contratuais, permitem compreender que a doação dos equipamentos estava, de fato, condicionada a restrições impostas pela doadora.

Neste ponto, a autoridade fiscal foi assertiva ao afirmar que o distrato do Contrato de Locação de Equipamentos (fls. 504/506; fls. 525/527; e fls. 544/546) estabeleceu diversas condições e obrigações do contribuinte e das clínicas das quais era sócio, quais sejam:

20.1. Os médicos e suas clínicas (CLINEMGE, CENEMGE e NEFRON), para seu exclusivo benefício e pelo prazo de 5 anos, contados da data do Distrato se 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) manter sigilo e não divulgar a terceiros as informações relativas às operações e atividades que conjuntamente desenvolveram durante a vigência do Contrato de Locação, bem como dos termos e condições do distrato (cláusula 6a).

Neste sentido, quando firmados os Instrumentos Particulares de Cessão de Créditos e Doação de Equipamentos (fls. 554/557 – Clinemge; fls. 568/571 – Cememge e fls. 579/582 – Nefron), os médicos-donatários (aí incluído o contribuinte), bem como as clínicas das quais eram sócios, estavam sujeitos ao cumprimento das obrigações e condições acima expostas, previstas nos instrumentos de distrato, pelo prazo de 5 (cinco) anos.

Ou seja, a condição da doação não foi tão-somente aquela prevista na cláusula 2 dos contratos de doação (abaixo transcrita, comum nos 3 contratos), a qual foi a única reproduzida pelo acórdão recorrido:

2. Ainda neste ato, a RTS Brasil doa, sem qualquer condição ou ônus, aos Médicos os Equipamentos, no valor total de R\$ (...), 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.

Ou seja, de fato, não se tratou de uma doação feita por mera liberalidade, já que havia condição de cumprir as obrigações de “não fazer” previstas nos instrumentos de distrato, pelo prazo de 5 (cinco) anos. Portanto, o ato revestido na “doação dos equipamentos” mais se aproximou de um pagamento em contraprestação por uma obrigação fornecida pelo contribuinte, o que é tributável pelo IRPF.

Com base no acima exposto, me reposicionei quanto ao tema no presente caso e acompanhei o voto de mérito do relator para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional a fim de reestabelecer o lançamento decorrente da classificação incorreta dos rendimentos como isentos e não-tributáveis.

Eis minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim