



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720689/2023-41
ACÓRDÃO	2002-009.258 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRANCISCO FLORA NETO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

AUTO DE INFRAÇÃO. PRESENÇA DOS REQUISITOS LEGAIS E DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. DECLARAÇÃO DE NULIDADE INCABÍVEL.

Se a motivação do lançamento é clara e proporciona a contestação do contribuinte, além de terem sido discriminados todos os fundamentos legais cabíveis, a discordância quanto ao mérito é insuficiente para demonstrar a sua nulidade.

ISENÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Uma vez tendo o Fisco provado a existência de rendimentos recebidos, o ônus de provar que se trata de rendimentos isentos é do contribuinte.

RENDIMENTOS DECORRENTES DE CONTRATO COM CLÁUSULAS DE NÃO CONCORRÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO DOAÇÃO.

Valores recebidos por pessoa física prestadora de serviços a empresa relacionados ao cumprimento de cláusulas contratuais de não concorrência são rendimentos tributáveis do IRPF, não se caracterizando como doação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. PREMISSAS DISTINTAS. NÃO VINCULAÇÃO DA RFB.

Se há distinção entre o caso concreto sob julgamento de primeira instância administrativa e o paradigma da solução de consulta, não há vinculação do órgão julgador à conclusão desta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL – Relator

Assinado Digitalmente

MARCELO DE SOUSA SÁTELES – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros João Mauricio Vital, André Barros de Moura, Ricardo Chiavegatto de Lima, Carlos Eduardo Ávila Cabral, Henrique Perlatto Moura (substituto[a] integral) e Marcelo de Sousa Sáteles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se na origem de Auto de Infração, em que apurado IRPF complementar, decorrente omissão de rendimentos erroneamente declarados como isentos ou não tributados. A apuração abrangeu os anos-calendários de 2018 a 2021.

Transpondo informações lançadas no relatório da decisão recorrida, foram lançados os seguintes valores:

Ano-Calendário 2018

- 1) Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas, no valor de R\$ 240.194,40, correspondente à diferença apurada entre o total recebido pelo contribuinte e o valor declarado (R\$ 720.583,14- R\$ 480.388,74);
- 2) Rendimentos Tributáveis Classificados Indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física como Rendimentos Isentos, no valor de R\$ 480.388,74, correspondente a rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e declarados indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis.

Ano-Calendário 2019

- 1) Rendimentos Tributáveis Classificados Indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física como Rendimentos Isentos, no valor de R\$ 813.779,10, correspondente a rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e declarados indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis.

Ano-Calendário 2020

1) Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas, no valor de R\$ 69.038,97, correspondente à diferença apurada entre o total recebido pelo contribuinte e o valor declarado (R\$ 873.950,82-R\$ 804.911,85);

2) Rendimentos Tributáveis Classificados Indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física como Rendimentos Isentos, no valor de R\$ 804.911,85, correspondente a rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e declarados indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis.

Ano-Calendário 2021

1) Rendimentos Tributáveis Classificados Indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física como Rendimentos Isentos, no valor de R\$ 1.045.671,96, correspondente a rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e declarados indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis.

A DRJ, ao analisar a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, proferiu a seguinte decisão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

AUTO DE INFRAÇÃO. PRESENÇA DOS REQUISITOS LEGAIS E DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. DECLARAÇÃO DE NULIDADE INCABÍVEL.

Se a motivação do lançamento é clara e proporciona a contestação do contribuinte, além de terem sido discriminados todos os fundamentos legais cabíveis, a discordância quanto ao mérito é insuficiente para demonstrar a sua nulidade. Sem evidência de tolhimento ao direito de defesa do contribuinte no caso concreto, não há que se falar em declaração de nulidade do lançamento.

ISENÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Uma vez tendo o Fisco provado a existência de rendimentos recebidos, o ônus de provar que se trata de rendimentos isentos é do contribuinte.

RENDIMENTOS DECORRENTES DE CONTRATO COM CLÁUSULAS DE NÃO CONCORRÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO DOAÇÃO.

Valores recebidos por pessoa física prestadora de serviços a empresa relacionados ao cumprimento de cláusulas contratuais de não concorrência são rendimentos tributáveis do IRPF, não se caracterizando como doação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. DISTINÇÃO ENTRE O CASO CONCRETO SOB JULGAMENTO E O PARADIGMA DA SOLUÇÃO DE CONSULTA. NÃO VINCULAÇÃO DA RFB.

Se há distinção entre o caso concreto sob julgamento de primeira instância administrativa e o paradigma da solução de consulta, não há vinculação do órgão julgador à conclusão desta.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário requerendo a reformar da decisão recorrida, sustentando em síntese:

- a) Nulidade da decisão recorrida por ausência de fundamentação quanto aos argumentos lançados na impugnação;
- b) Nulidade do auto de infração face a não apresentação de provas para a descaracterização de doações;
- c) Que seriam isentos os valores recebidos a título de doação;
- d) A não incidência do IRPF sobre doações recebidas por pessoa física; e
- e) Não há omissão de rendimentos, pois a diferença encontrada seria decorrente de abatimento de pagamento de ITCMD.

Foi enviada sustentação oral por parte do patrono do sujeito passivo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Sustenta o recorrente que a decisão recorrida seria nula por ausência de fundamentação no tocante aos argumentos aduzidos na impugnação, detalhando que na impugnação há arrazoados no sentido de que o auto de infração seria nulo *“porque não trouxe provas de que a prestação de serviço efetivamente ocorreu”* e que teria analisado o contrato firmado sob outra perspectiva e não sob a condição de um contrato de doação oneroso nos termos do art. 553 do Código Civil.

Quanto a tais pontos, a decisão recorrida não merece reparos.

O art. 29, do Decreto nº 70.235/72, estabelece que a autoridade julgadora é livre para formar seu convencimento sobre a prova produzida. A prova produzida a que se refere a norma tanto é a produzida pela fiscalização como pelas partes, no caso do PAF o contribuinte.

Outra extensão da liberdade conferida ao julgador para apreciar a lide é a de que ele não está limitado às razões de direito postas pelo impugnante, não está obrigado a contrapor todos os fundamentos de direito expostos. O que não poderá a autoridade julgadora é decidir o pleito fora dos limites postos, é dizer, *extra petita*, *ultra petita* e *citra petita*.

No caso em apreço a decisão recorrida entendeu que os procedimentos adotados pela autoridade fiscalizadora foram procedidos em conformidade com a legislação. Que a análise da documentação (Contrato de Obrigação de Dar, Fazer e Não Fazer e Outras Avenças de 03/09/2003), no que autoriza o art. 29, do Decreto nº 70.235/72, seria suficiente para concluir que os pagamentos ali fundados teriam natureza remuneratória, não necessitando que houvesse a prova da efetiva prestação de serviços.

Ademais, a decisão recorrida analisou inclusive as cláusulas do contrato, em especial as obrigações do recorrente, e concluiu que a real natureza da avença seria um contrato de “não competição” ou “não concorrência”.

Considerando que o ônus da prova compete ao contribuinte para infirmar as conclusões a que chegou a fiscalização, de se ressaltar que nenhuma prova fora produzida no sentido de que não haviam contraprestações a serem cumpridas pelo mesmo.

Já quanto ao segundo argumento, o de que a decisão recorrida não apreciou o argumento de que o contrato seria de doação onerosa com fundamento no art. 553, do Código Civil, como dito acima, não está obrigado o julgador a se contrapor a todos os fundamentos lançados na impugnação. De seu livre convencimento, o julgador da DRJ concluiu que não seria o caso de contrato de doação, seja livre ou onerosa com fundamento no art. 553, do Código Civil. Na verdade, produz extensa e precisa fundamentação da real natureza do contrato firmado.

Desta feita, entendo que a preliminar suscitada não há de ser acolhida.

Quanto aos demais tópicos trazidos no recurso voluntário, considerando que são, em essência, iguais aos argumentos aduzidos na impugnação, bem como que a decisão recorrida, dado a clareza e precisão, não merece reparo, com fundamento no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, especialmente os pontos que a seguir destaco.

Preliminar de nulidade do auto de infração. Segue a DRJ:

No caso, não vislumbro qualquer requisito do lançamento que tenha sido violado, uma vez que do conjunto das disposições do Auto de Infração se depreende perfeitamente o motivo do lançamento, bem como se constata o cumprimento do art. 142 do Código Tributário Nacional.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, o qual dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal - PAF, determina, em seu art. 9º, que a exigência do crédito tributário formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento deve ser instruída com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Por seu turno, o art. 16, III, do mesmo decreto determina que a impugnação do contribuinte deve mencionar todas as provas das suas alegações que ele possuir. O §4º do mesmo artigo acrescenta que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

(...)

No caso, diante da prova da percepção de rendimentos, o Contribuinte tem o ônus de provar o fato impeditivo que alega, ou seja, que os rendimentos estão acobertados por isenção legal.

O Contribuinte alega que não prestou serviços à pessoa jurídica e que a Auditora Fiscal sequer explicou o motivo de qualificar os rendimentos como decorrentes do trabalho. Do relato da Auditora Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, todavia, sobressai que o motivo do enquadramento dos rendimentos como sendo decorrentes do trabalho se deve ao conteúdo do contrato apresentado como prova de que houve a doação.

(...)

Como se vê, o Contribuinte deveria comprovar a natureza de isentos dos rendimentos apontados pela Auditora Fiscal. Para se desincumbir desse ônus, apresentou o contrato em questão, cuja análise pela autoridade fiscal resultou em não aceitação das suas alegações. Se o que houve foi doação ou pagamento de rendimentos tributáveis por parte do Contribuinte é matéria de mérito que será analisada no tópico a seguir.

Por tais razões, a segunda preliminar também não deve ser acolhida.

Passando ao mérito, após extensa conceituação do fato gerador do IR e do que se entende por renda, além de esclarecer o conceito de isenção, a DRJ analisa o caso concreto. Colha-se as seguintes passagens elucidativas da decisão recorrida.

O impugnante alega que os rendimentos em questão são isentos por consistirem em doação, que é, em princípio, um negócio jurídico benévolo, unilateral e gratuito (somente uma parte tem ônus e somente uma parte tem bônus), pelo qual, por mera liberalidade, o doador transfere bens ou vantagens do seu patrimônio para o do donatário (CC/2002, art. 538).

No caso, o liame entre os valores recebidos e a prestação de serviços pelo Contribuinte ao grupo empresarial é facilmente evidenciada pela próprio instrumento de contrato, tendo a Auditora Fiscal se utilizado, inclusive, dos mesmos termos:

(transcrição apenas das partes negritadas pela DRJ)

Considerando os relevantes serviços prestados pelos BENEFICIÁRIOS ao GRUPO SCHINCARIOL;

Considerando o desejo do GRUPO SCHINCARIOL de, em contraprestação adicional aos serviços prestados pelos BENEFICIÁRIOS, instituir uma forma de compensação vitalícia aos mesmos, suas esposas e filhos, de acordo com os termos abaixo:

4 - A verba de compensação será devida, se ininterrupto o vínculo e desde que observadas e respeitadas as condições do presente, a partir do mês seguinte àquele em que ocorrer o desligamento de cada BENEFICIÁRIO dos respectivos cargos nas empresas do GRUPO SCHINCARIOL, observados os seguintes critérios:

6 - Os BENEFICIÁRIOS obrigam-se a:

- a) manter a dedicação e fidelidade ao GRUPO SCHINCARIOL;
- b) auxiliar o GRUPO SCHINCARIOL naquilo que for possível, mesmo após o desligamento do respectivo cargo nas empresas do GRUPO SCHINCARIOL;
- c) guardar sigilo sobre todas as informações que tiverem acesso relativas ao GRUPO SCHINCARIOL;
- d) não auxiliar, a qualquer título, direta ou indiretamente, empresa, pessoa ou grupo econômico concorrente de qualquer empresa do GRUPO SCHINCARIOL;
- f) não participar, por si ou preposto, de qualquer forma, de empresa concorrente de qualquer uma das empresas do GRUPO SCHINCARIOL;

8 - O GRUPO SCHINCARIOL cancelará o pagamento da verba de compensação na hipótese do BENEFICIÁRIO, após desligamento do GRUPO SCHINCARIOL, exercer atividade profissional, com vínculo empregatício ou não, a outras empresas ou pessoas, inclusive em negócio próprio ou no qual tenha participação, salvo os negócios próprios e as participações existentes até esta data, desde que não importem com concorrência ou auxílio a concorrentes das empresas do GRUPO SCHINCARIOL.

De início, já se observa que, embora esteja escrito no contrato que foram considerados a relevância dos serviços prestados, a fidelidade e a dedicação do Contribuinte para o pagamento da verba, não se trata da doação contemplativa ou meritória prevista no art. 540 do CC/2022, pois há condições expressas para a manutenção dos pagamentos a serem observadas posteriormente à celebração do contrato.

(...)

Das cláusulas do contrato em questão expostas, verifica-se tratar-se, na verdade, de verba paga em face de condições que caracterizam cláusulas de “não competição” ou “não concorrência”, que resguardam o grupo empresarial e

denotam uma troca de benefícios entre este e o Contribuinte. Não se vislumbra, no caso, uma mera liberalidade por parte da fonte pagadora.

Em situação em que empregado recebe de ex-empregador verbas pelo mesmo motivo, a Coordenação Geral de Tributação da RFB – COSIT emitiu a Solução de Consulta nº 341/2014, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Tributa-se como retenção na fonte, conforme a tabela progressiva vigente no mês do pagamento e ajuste na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, os valores recebidos por pessoa física de ex-empregador, a título de compensação financeira em virtude de limitação temporal ao exercício do trabalho em determinada atividade, em face de contrato do qual conste cláusula de "NÃO COMPETIÇÃO" ou "NÃO CONCORRÊNCIA".

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966. arts. 43 e 111; Lei nº 7.713, de 1988, arts. 6º, incisos IV e V, 7º, inciso II e § 1º.

Nos fundamentos da solução de consulta, consta:

4. Como se infere dos dispositivos acima citados, é irrelevante a denominação que se dá ao rendimento (provento); o que importa é a disponibilidade da renda ou provento, pois ao evitar a competição através de uma limitação temporal do trabalho e, para tanto, pagar uma compensação financeira ao ex-empregado, o ex-empregador está propiciando um rendimento (provento), o que constitui fato gerador do imposto sobre a renda.

5. O contrato firmado entre o consulente e a pessoa jurídica, descrito na presente consulta, estipula remuneração à pessoa que se compromete a se abster da prática de determinados atos, no caso a "não competição" ou "não concorrência". Evidente assim o fato de que, tal remuneração apresenta total subsunção à hipótese de incidência do imposto sobre a renda, qual seja, percepção de provento de qualquer natureza, no caso, decorrente de: obrigação assumida pelo consulente e correspondente acréscimo patrimonial.

A situação aqui discutida é semelhante, pois, apesar de não haver uma limitação temporal, há uma compensação financeira paga em função da qualidade e importância dos serviços prestados, com o fim de que sejam observadas condições que são vantajosas para o grupo empresarial. Ou seja, diante da qualidade dos serviços prestados e do conhecimento que o Contribuinte adquiriu ao trabalhar para o grupo empresarial como diretor, o não engajamento em atividades que concorram com esse grupo ou comprometimento com outras empresas concorrentes, por exemplo, é do absoluto interesse da fonte pagadora. Não há dúvida que a verba adicional paga tem vinculação com os serviços prestados antes do desligamento de empresas do grupo.

(...)

No caso, não há um serviço já prestado com um valor objetivo e determinado pago por esse serviço pretérito e um valor adicional pago por liberalidade. Está claro pelo teor das cláusulas que há condições que apenas serão avaliadas no futuro, porque dependem de ações futuras do pretense donatário. Na realidade, repise-se, o que há é uma contraprestação por exigências a serem cumpridas pelo Contribuinte em prol de interesses do grupo empresarial e com estreito vínculo com os serviços antes prestados. O grupo empresarial obtém, sim, vantagens com o acordo. Não se trata de mero encargo a ser cumprido pelo Contribuinte, uma vez que as ações que ele deve tomar para manter o pagamento beneficiam a fonte pagadora. Há, na verdade, uma troca.

Ademais, o valor porventura correspondente ao encargo não poderia compor o valor da isenção, uma vez que não decorreria de mera liberalidade. Nenhum esforço foi feito pelo impugnante no sentido de tentar separar o montante que corresponderia ao suposto encargo.

Por outro lado, a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 22/2004 não tem os efeitos que o impugnante lhe quer dar. A pessoa jurídica PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES, CNPJ 50.221.019/0001.36, atualmente denominada HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA., solicitou orientação sobre a aplicação da legislação tributária acerca de doações em espécie efetuada por ela a pessoa física e esclareceu:

2. Esclarece:

- a) que por mera liberalidade, realizará, periodicamente, doação de numerário à viúva de diretor;
- b) que tais doações não têm por causa qualquer contraprestação de serviços por parte da beneficiária;
- c) que a beneficiária não presta, nem nunca prestou-lhe qualquer serviços;
- d) que tratam, portanto, de doações puras.

Em suma, quando da formulação da consulta pela pessoa jurídica PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES, CNPJ 50.221.019/0001.36, atualmente denominada HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA., o órgão responsável por elaborar a solução de consulta era a Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF. A necessidade da descrição precisa do fato e objeto da solução de consulta sempre foi necessária e delimitou o escopo da vinculação do órgão fazendário ao conteúdo da decisão.

Assim, havendo distinção entre o caso concreto sob julgamento e o paradigma da solução de consulta, não correspondendo os fatos sob julgamento na DRJ à situação que serviu como base daquela, não há que se falar em vinculação do órgão julgador.

No exame dos autos do Processo de Consulta nº 13876.001156/2003-10, constata-se que juntamente com a petição inicial do processo, os únicos documentos apresentados são: Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 25/08/2003 e Ata da Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária realizada em 10/09/2002 com estatuto social consolidado. Não foi apresentado o Contrato de Obrigação de Dar, Fazer e Não Fazer e Outras Avenças de 03/09/2003. Na petição constam exatamente as premissas relatadas na solução de consulta, não tendo sido apresentados os conteúdos das diversas cláusulas do contrato celebrado com o Contribuinte. Sequer foi mencionado que haveria condições para a manutenção dos pagamentos.

A premissa factual para a resposta dada pela RFB, portanto, foi a de que a doação seria feita a viúva de diretor e que ela não teria prestado serviços à empresa. Foi afirmado se tratar de doação pura. Não foi esclarecido sequer que a causa dos pagamentos eram serviços prestados pelo falecido e nem que a viúva teria que obedecer a requisitos previstos em cláusulas de contrato firmado com o espólio do falecido, sob pena de não receber mais o numerário. Não foi, também, explicado que essas cláusulas têm estreito vínculo com a prestação de serviços do falecido à pessoa jurídica.

Assim, a conclusão da consulta não vincula o Fisco para o presente caso, nem mesmo quanto à pessoa jurídica HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA. no que diz respeito aos efeitos do contrato aqui examinado.

Ademais, a situação aqui sob discussão é de diretor que prestou efetivamente serviços a empresa(s) do grupo empresarial e não de viúva, o que já acrescenta um elemento que diferencia substancialmente o fato sob enfoque da situação fática descrita na petição da solução de consulta.

Conclusão.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL