



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 15746.720691/2023-10

ACÓRDÃO 2201-012.129 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 23 de julho de 2025

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE ALCIDES VARGAS PORTEIRO

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

NULIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO. APRECIÇÃO DE TODOS OS ARGUMENTOS. DESNECESSIDADE.

A autoridade julgadora não precisa rebater cada um dos argumentos trazidos na impugnação, contanto que fundamente sua decisão adequadamente acerca da matéria impugnada de forma suficiente para afastar a pretensão.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 262-266):

Contra o contribuinte em epígrafe, doravante mencionado simplesmente como Contribuinte, foi lavrado, em 02/05/2023, Auto de Infração para formalização do crédito tributário dos anos-calendário 2018 a 2021, relativo ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de Pessoa Física, doravante mencionado

simplesmente como Imposto sobre a Renda ou IRPF, com os seguintes valores: [...]

A Auditora Fiscal diz em seu relato:

1. As empresas do Grupo Schincariol e o Contribuinte celebraram Contrato de Obrigação de Dar, Fazer e Não Fazer e Outras Avenças em 03/09/2003. A empresa signatária, PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES S/A é a atual HNK BR INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA. (CNPJ 50.221.019/0001-36).
2. Os valores pagos não têm natureza de rendimentos isentos e não tributáveis recebidos a título de doação como declarado pelo Contribuinte. Na verdade, têm natureza de rendimentos tributáveis recebidos a título de contraprestação adicional pelos serviços prestados pelo Contribuinte ao Grupo Schincariol. Foram declarados pelo valor líquido: valor bruto menos o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD.
3. No referido contrato, em face dos relevantes serviços prestados pelos beneficiários, foi estabelecida contraprestação adicional com a instituição de uma verba de compensação vitalícia paga a eles, suas esposas e filhos. No caso do Contribuinte, o valor mensal é de R\$ 39.500,00, anualmente atualizado.
4. Pelo contrato, o beneficiário obriga-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;
 - e. não efetuar qualquer manifestação em público ofensiva ou desabonadora do GRUPO SCHINCARIOL ou de qualquer um de seus acionistas;
 - f. não participar, por si ou preposto, de qualquer forma, de empresa concorrente de qualquer uma das empresas do GRUPO SCHINCARIOL.
5. Ainda de acordo com o contrato, o Grupo Schincariol pode cancelar o pagamento por descumprimento das cláusulas. No caso de falecimento do beneficiário, a verba deverá ser paga à viúva, nas mesmas condições, de forma vitalícia. No caso de falecimento do beneficiário e da viúva, a verba será paga, nas mesmas condições, aos filhos, de forma proporcional, até que cada filho atinja a idade de 21 (vinte e um) anos.
6. Dependendo da idade, da forma de aposentadoria ou desligamento, ou de morte, está previsto o pagamento de forma integral ou proporcional.

7. Foi considerado pela autoridade fiscal que os recursos recebidos da fonte pagadora HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA. (CNPJ 50.221.019/0001-36) com base no referido contrato são rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho. O Contribuinte declarou parcialmente os rendimentos apurados, porém os declarou como isentos.

8. Dessa forma, foram lançados os seguintes valores:

Ano-Calendário 2018

- 1) Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas, no valor de R\$ 26.023,32, correspondente à diferença apurada entre o total recebido pelo contribuinte e o valor declarado (R\$ 650.583,63 - R\$ 624.560,31);
- 2) Rendimentos Tributáveis Classificados Indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física como Rendimentos Isentos, no valor de R\$ 624.560,31, correspondente a rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e declarados indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis.

Ano-Calendário 2019

- 1) Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas, no valor de R\$ 29.389,02, correspondente à diferença apurada entre o total recebido pelo contribuinte e o valor declarado (R\$ 734.726,25-R\$ 705.337,23);
- 2) Rendimentos Tributáveis Classificados Indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física como Rendimentos Isentos, no valor de R\$ 705.337,23, 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\$ 31.562,07, correspondente à diferença apurada entre o total recebido pelo contribuinte e o valor declarado (R\$ 789.052,68-R\$ 757.490,61);
- 2) Rendimentos Tributáveis Classificados Indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física como Rendimentos Isentos, no valor de R\$ 757.490,61, correspondente a rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e declarados indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis.

Ano-Calendário 2021

- 1) Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas, no valor de R\$ 37.763,70, correspondente à diferença apurada entre o total recebido pelo contribuinte e o valor declarado (R\$ 944.092,41 -R\$ 906.328,71);
- 2) Rendimentos Tributáveis Classificados Indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física como Rendimentos

Isentos, no valor de R\$ 906.328,71, correspondente a rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e declarados indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis.

9. Foi formalizado o processo nº 15746.720692/2023-64 com Representação Fiscal para Fins Penais, por ter se configurado, em tese, Crime contra a Ordem Tributária, definido pelos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990.

[...]

O Contribuinte foi notificado em 04/05/2023, conforme Aviso de Recebimento – AR juntado aos autos. Em 1º/06/2023, ele apresentou impugnação, na qual alega, em apertada síntese:

1. Em resposta apresentada em 06/02/2023, o impugnante informou que os valores foram recebidos a título de doação, conforme termos do contrato. Foram juntados os comprovantes das transferências.
2. No Termo de Verificação Fiscal, a Auditora Fiscal limitou-se a destacar trechos do contrato e, em seguida, afirmou que os rendimentos decorrentes do trabalho são tributáveis. Não deu, contudo, qualquer explicação de por que os trechos do contrato se prestam a qualificar os pagamentos como decorrentes do trabalho e não como doação. Houve cerceamento do direito de defesa do impugnante.
3. A faculdade de cancelamento do pagamento da cláusula 8, por exemplo, garante ao doador a faculdade de cancelar os pagamentos periódicos se o donatário descumprir um encargo que não guarda relação com uma prestação de serviços atual ou passada. Essa faculdade revela uma liberalidade e não uma obrigação firmada num contrato de trabalho.
4. A autoridade fiscal não apresentou documentos que comprovam que o impugnante prestou serviços à fonte pagadora, nem que os valores recebidos foram entregues em pagamento desses serviços. Foi utilizada uma presunção, porém a presunção não dispensa a existência de prova.
5. O lançamento é nulo, pois estão ausentes a fundamentação e a prova dos fatos.
6. O tratamento tributário aplicado aos rendimentos correspondeu àquele adotado pela fonte pagadora em observância à Solução de Consulta SRRF 8ª RF/DISIT nº 22, de 05/02/2004. O questionamento da HNK BR Indústria de Bebidas Ltda. partiu exatamente Contrato de Obrigação de Dar, Fazer e Não Fazer e Outras Avenças datado de 03/09/2003.
7. Em obediência à solução de consulta, a fonte pagadora tratou os rendimentos pagos à impugnante como isentos e não reteve Imposto sobre a Renda. Além disso, adicionou os valores das doações à base do IRPJ e da CSLL devidos pela pessoa jurídica, tratando-os como indedutíveis.
8. Tendo a impugnante observado o disposto na Solução de Consulta SRRF 8ª RF/DISIT nº 22/2004, é vedado à administração pública exigir dela atitude diversa daquela indicada pela própria RFB. Alteração do entendimento exposto na

solução de consulta somente poderá produzir efeitos futuros, conforme determina o artigo 100 do Decreto nº 7.574/2011.

9. Os valores lançados como omissão de rendimentos, na verdade, se referem ao ITCMD pago pelo Contribuinte, que, acertadamente, declarou a renda que efetivamente lhe coube, o valor líquido, subtraído o Imposto que coube ao Estado.

10. A Auditora Fiscal ignorou que a doação pode ser concedida de forma onerosa, nos termos do art. 553 do Código Civil. Doação com encargo não se confunde com contrato bilateral. No caso da doação com encargo, não são autorizadas execuções forçadas ou indenizações, mas apenas a perda de um direito, ou seja, a revogação da doação é a única sanção. A legislação do IRPF não faz distinção entre a doação simples e a doação com encargos ao estabelecer a isenção.

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 261-281) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

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

O contribuinte recorreu da decisão de primeira instância (fls. 294-312), reiterando os argumentos da impugnação. Acrescenta ainda, que:

- a) a isenção não foi utilizada como fundamento da nulidade do auto de infração. O recorrente demonstrou que o auto de infração impugnado era nulo porque não trouxe provas de que a prestação de serviço efetivamente ocorreu. Ao proferir a decisão recorrida, o julgador deixa claro que a única prova existente nos autos é o recebimento dos valores pelo recorrente, todavia, não se questiona o recebimento desses valores, o que se questiona é a natureza desse recebimento. O procedimento adotado pela autoridade fiscal importa em nulidade e cerceamento de defesa; porém, esses argumentos não foram analisados pela Delegacia de Julgamento.
- b) o acórdão recorrido também deixou de analisar o argumento apresentado pelo recorrente de que o contrato firmado entre ele e a empresa HNK BR Indústria de Bebidas Ltda. caracteriza a formalização de uma doação onerosa, nos termos do art. 553 do CC/2002. Pelo contrário, o acórdão n. 103-013.402, ao analisar o instituto da doação no CC/2002, descreve o conceito de doação contido no art. 538, destacando a doação contemplativa ou meritória prevista no art. 540. Mas deixa de analisar o instituto da doação onerosa, prevista no art. 553 do CC/2002, ao qual se enquadra, perfeitamente, o contrato firmado pelo recorrente e pela empresa doadora.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação versa sobre a exigência de IRPF em decorrência de rendimentos recebidos pelo recorrente oriundos do “Contrato de Obrigação de Dar, Fazer e Não Fazer e Outras Avenças em 03/09/2003” celebrado com a empresa PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES S/A, atualmente HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.

Em seu recurso, o recorrente aduz a nulidade da decisão de primeira instância, uma vez que esta teria deixado de analisar seus argumentos acerca da natureza dos valores recebidos e sobre a qualificação jurídica do contrato de doação onerosa. Sem razão, porém. O recorrente confunde a sua irresignação com a existência de nulidade processual.

A decisão de primeira instância enfrentou todos os pontos da impugnação, não incorrendo em qualquer omissão que justificasse a sua anulação. Ademais, a decisão é suficientemente clara para permitir o exercício do direito de defesa, o que se deu de maneira

plena, como a apresentação deste recurso o comprova. Os argumentos elaborados pelo recorrente, acerca da natureza jurídica das verbas recebidas e de seu enquadramento tributário, foram analisados e rechaçados pela DRJ, pois esta os entendeu tributáveis pelo Imposto de Renda. A irresignação do recorrente direciona-se, portanto, ao mérito.

Rejeito, assim, a nulidade arguida.

Adentrando no mérito, tendo em vista que o recorrente não trouxe qualquer documento no seu recurso apto a desconstituir a decisão de primeira instância e, considerando que seus argumentos foram adequadamente enfrentados pela DRJ, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

1 PRELIMINAR DE NULIDADE

Da leitura do Decreto nº 70.235/72, em conjunto com o disposto no art. 142 do CTN, infere-se que, quanto ao ato administrativo do lançamento, há requisitos fundamentais e requisitos formais. De acordo com MANOEL ANTÔNIO GADELHA, os requisitos formais são aqueles relacionados à maneira como o ato é exteriorizado, inclusive no que diz respeito aos elementos de linguagem que devem ser utilizados e ao modo de sua transmissão ao sujeito passivo:

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento. Ainda de acordo com o autor retro mencionado, o vício formal não afeta substancialmente a aplicação da norma tributária material, devendo ser declarada a invalidade do ato por ele maculado somente quando a finalidade em razão da qual foi estabelecido o requisito correspondente não for atingida. Somente em face de prejuízo concreto e efetivo à defesa do sujeito passivo, deve ser declarada a nulidade.

Quando o vício alcança requisito fundamental do lançamento, está-se diante de um vício substancial, ou vício de natureza material, o qual fulmina o lançamento, tornando-o imprestável, devendo ser declarada a sua nulidade.

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.

O Código de Processo Civil - CPC, aprovado pela Lei nº 13.105/2015, determina no seu art. 15 que suas disposições devem ser aplicadas supletiva e subsidiariamente na ausência de normas que regulem processos administrativos. Seguem artigos que tratam do ônus da prova no CPC:

Art. 350. Se o réu alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, este será ouvido no prazo de 15 (quinze) dias, permitindo-lhe o juiz a produção de prova.

(...)Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Sobre o assunto, manifestam-se Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López:

No processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes.

Os contribuintes não têm o dever de produzir provas em sua defesa, tão só o ônus. Não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova. O sujeito passivo pode simplesmente negar os fatos trazidos no lançamento, recaindo sobre o agente fiscal o ônus da prova desses fatos, porque o julgador só terá esses elementos de comprovação para concluir pela procedência da exigência (art. 209 do CPC). Por outro lado, se a defesa alegar outro fato que evidencie a inexistência do fato constitutivo, recai sobre ela o ônus da prova. Da mesma forma, se apresentar uma exceção baseada em fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda, deverá também provar o alegado.

É farta a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que reproduz as regras do ônus da prova:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL. PROVAS.

A simples alegação em razões defensórias, por si só, é irrelevante como elemento de prova, necessitando para tanto seja acompanhada de documentação hábil e idônea para tanto.

PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE. DILIGÊNCIA. INADEQUAÇÃO.

A realização de diligências e perícias não se presta à produção de provas cujo ônus compete ao recorrente.

GRIFEI ISENÇÃO. COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS.

Para ter direito à isenção do imposto de renda, o contribuinte precisa comprovar com documentação hábil e idônea que se encontra na situação prevista no texto legal. GRIFEI Recurso voluntário negado.

(CARF, Segunda Seção de Julgamento, 2ª Turma Especial, Processo nº 13707.000311/2008-29, Acórdão nº 2802-002.094, Sessão de 23 de janeiro de 2013)

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

Ano-calendário: 2018

ISENÇÃO. MOLÉSTIA GRAVE. ÔNUS DA PROVA

São tributáveis os rendimentos recebidos a título de aposentadoria ou pensão se não comprovados, inequivocamente, os requisitos indispensáveis para gozo da benesse fiscal relativa à isenção para portadores de moléstias graves.

A regra geral é a incidência do tributo e as isenções se constituem exceções a esta regra que devem ser provadas por quem delas aproveita. GRIFEI

(CARF, Segunda Seção de Julgamento, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Processo nº 13884.727857/2021-57, Acórdão nº 2201-010.867, Sessão de 10 de julho de 2023)

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

Ano-calendário: 2009

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PROVA.

Uma vez demonstrado o falo constitutivo com lastro na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf apresentada pela fonte pagadora, cabeia (sic) ao impugnante demonstrar que a prova apresentada pela fiscalização não corresponde à realidade dos fatos ou que haveria fato modificativo, impeditivo ou extintivo militando a seu favor.

GRIFEI IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MULTA DE OFÍCIO.

Restando comprovada a omissão dos rendimentos, incide sobre o imposto suplementar lançado a multa de ofício de 75%.

(CARF, Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Processo nº 10670.721403/2011-18, Acórdão nº 2401-008.916, Sessão de 02 de dezembro de 2020)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DILIGÊNCIA - ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova, na relação jurídico-tributária, incumbe a quem alega o direito, não competindo ao julgador administrativo deferir pedido de diligência para suprir elementos que deveriam ser trazidos aos autos pelas partes do processo.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS.

Confirmado o efetivo rendimento tributável auferido pelo contribuinte e seu respectivo imposto retido, ratifica-se o lançamento com base na documentação constante dos autos.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

(Primeiro Conselho de Contribuinte, Quarta Turma Especial, Processo nº 10215.000339/2005-67, Acórdão nº 194-00.054, Sessão de 21 de outubro de 2008)

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.

O próprio impugnante denota ter entendido o posicionamento da Auditora Fiscal:

Por sua vez, a auditora fiscal, ao fundamentar a acusação fiscal, alega que os rendimentos recebidos pelo impugnante referem-se a uma contraprestação adicional pelos serviços prestados pelo contribuinte ao Grupo Schincariol e, portanto, devem ter tratamento de rendimento tributável. GRIFEI

[...]

O impugnante se defendeu da hipótese aventada pela Auditora Fiscal, como demonstram os trechos a seguir:

O termo de verificação fiscal, utilizado pela auditora fiscal como fundamento à autuação, traz alguns trechos do contrato firmado entre o impugnante e a fonte pagadora, com a intenção de demonstrar tratar-se de rendimentos vinculados ao trabalho, sem ao menos esclarecer como essa vinculação seria possível.

Todavia, o referido contrato é, na verdade, um exemplo claro de contrato de doação com encargos.

O impugnante não possui qualquer obrigação vinculada à prestação de serviço à fonte pagadora, pelo contrário, as doações somente tiveram início após o desligamento de cada beneficiário dos respectivos cargos nas empresas do Grupo Schincariol, conforme é possível se verificar da cláusula 4 do Contrato de Obrigação de Dar, Fazer e Não Fazer e Outras Avenças.

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.

2 MÉRITO

O fato gerador do Imposto sobre a Renda é a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda, assim entendido (i) o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos, ou (ii) os proventos de qualquer natureza, assim entendidos outras espécies de os acréscimos patrimoniais (Código Tributário Nacional- CTN, art. 43).

É assente na doutrina e jurisprudência que o próprio conceito de renda inserido na regra-matriz de incidência constitucional do IRPF contém a ideia de fato gerador complexo, o qual somente se aperfeiçoa em um determinado lapso de tempo. O legislador estabeleceu como lapso de tempo para aferição da renda o ano-calendário, aperfeiçoando-se o fato gerador no final do dia 31 de dezembro de cada ano.

No ano-calendário, o IR alcança todos os rendimentos, sendo regido pelo princípio constitucional da universalidade (Constituição Federal, art. 153, §2º, I). Segundo Leandro Paulsen:

Outro critério observado é a universalidade, segundo o qual o imposto de renda deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte. É este, também, o entendimento de DEFINI: “[...] universalidade significa incidir o tributo sobre todos os fatos descritos na

hipótese de incidência (no caso do imposto de renda, incidir indistintamente sobre diversas espécies de rendimentos)”.

Em face do critério constitucional da universalidade, ter-se-ia de considerar a totalidade das rendas do contribuinte como uma unidade, sem estabelecer distinções entre tipos de rendas para efeito de tributação diferenciada”.

Assim é que a Lei nº 9.250/1995, determina, em seu art. 8º, I, que para a composição da base de cálculo, devem ser somados todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva. A base de cálculo obtida por essa soma, abatidas as deduções legais, é que deve ser levada à tabela anual para o cálculo do Imposto.

A isenção tributária é modalidade de exclusão do crédito tributário que deve ser interpretada literalmente (Código Tributário Nacional – CTN, art. 111, II).

Ademais, não se pode esquecer o que dispõe o §4º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

[...]

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. GRIFEI

Assim, a denominação dada pelos contratantes à operação não basta para caracterizá-la como doação suficiente a ensejar a isenção prevista na Lei nº 7.713/1988:

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;

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 ônus), 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 pelo próprio

instrumento de contrato, tendo a Auditora Fiscal se utilizado, inclusive, dos mesmos termos:

Considerando os relevantes serviços prestados pelos BENEFICIÁRIOS ao GRUPO SCHINCARIOL;

Considerando a fidelidade e a dedicação dos 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:

1 - O GRUPO SCHINCARIOL compromete-se a pagar aos BENEFICIÁRIOS, mensalmente, no quinto dia útil, uma verba de compensação, vitalícia, nos termos deste instrumento.

2 - A verba de compensação será equivalente aos seguintes valores:

[...]

d) Alcides Vargas Porteiro: R\$ 39.500,00;

[...]

Parágrafo Primeiro - Os valores previstos no item anterior serão anualmente atualizados monetariamente desde esta data até à dos efetivos pagamentos, da seguinte forma:

a) metade do valor da verba de compensação será atualizado pela variação do IGPM, ou pelo índice que melhor reflita a inflação do período;

b) metade do valor da verba de compensação será atualizado pela correspondente variação da moeda oficial norte-americana e comparação com a moeda brasileira, pelo câmbio oficial para venda;

3 - O BENEFICIÁRIO terá direito à verba de compensação somente se ininterrupto, a partir dessa data, seu vínculo de colaboração em relação ao GRUPO SCHINCARIOL.

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:

a) A verba de compensação será devida e paga de forma integral nas seguintes hipóteses, (i) por haver o BENEFICIÁRIO atingido a idade mínima de 67 anos, não compulsória; ou (b) aposentadoria por invalidez permanente para o exercício da função exercida no GRUPO SCHINCARIOL; ou (c) morte.

b) A verba de compensação será devida e paga de forma proporcional quando o BENEFICIÁRIO atingir a idade mínima de 62 (sessenta e dois anos) e resolver desligar-se dos cargos que ocupa no GRUPO SCHINCARIOL, observado o seguinte critério proporcional (i) aos 62 (sessenta e dois anos) o BENEFICIÁRIO terá direito a 60% (sessenta por cento) do valor da verba de compensação; (ii) aos 63 (sessenta e três anos) o BENEFICIÁRIO terá direito a 65% (sessenta e cinco por cento) do valor da verba de compensação; (iii) aos 64 (sessenta e quatro anos) o BENEFICIÁRIO terá direito a 70% (setenta por cento) do valor da verba de compensação; (iv) aos 65 (sessenta e cinco anos) o BENEFICIÁRIO terá direito a 80% (oitenta por cento) do valor da verba de compensação; (v) aos 66 (sessenta e seis anos) o BENEFICIÁRIO terá direito a 90% (noventa por cento) do valor da verba de compensação; (vi) aos 67 (sessenta e sete anos) o BENEFICIÁRIO terá direito a 100% (cem por cento) do valor da verba de compensação;

c) A verba de compensação será devida e paga de forma proporcional quando o BENEFICIÁRIO atingir a idade mínima de 61 (sessenta e um anos) e houver o desligamento do BENEFICIÁRIO por vontade do GRUPO SCHINCARIOL e sem culpa do BENEFICIÁRIO, observado o seguinte critério proporcional: (i) aos 61 anos o BENEFICIÁRIO terá direito a 80% (oitenta por cento) do valor da verba de compensação; (ii) aos 62 (sessenta e dois anos) o BENEFICIÁRIO terá direito a 85% (oitenta e cinco por cento) do valor da verba de compensação; (iii) aos 63 (sessenta e três anos) o BENEFICIÁRIO terá direito a 90% (noventa por cento) do valor da verba de compensação; (iv) aos 64 (sessenta e quatro anos) o BENEFICIÁRIO terá direito a 95% (noventa e cinco por cento) do valor da verba de compensação; (v) aos 65 (sessenta e cinco anos) o BENEFICIÁRIO terá direito 100% (cem por cento) do valor da verba de compensação.

5 - Não será devida a verba de compensação ao BENEFICIÁRIO no caso de desligamento do GRUPO SCHINCARIOL por falta grave ou má-fé, devidamente comprovadas.

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;

e) não efetuar qualquer manifestação em público ofensiva ou desabonadora do GRUPO SCHINCARIOL ou de qualquer um de seus acionistas;

f) não participar, por si ou preposto, de qualquer forma, de empresa concorrente de qualquer uma das empresas do GRUPO SCHINCARIOL;

7 - Não observadas, de forma comprovada, as obrigações previstas no item 6, fica facultado ao GRUPO SCHINCARIOL cancelar ou suspender o pagamento da verba de compensação.

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.

9 - No caso de falecimento dos BENEFICIÁRIOS [...], a verba de compensação será mantida e entregue à viúva, nas mesmas condições, de forma vitalícia. No caso de falecimento dos demais BENEFICIÁRIOS, a verba de compensação será mantida e entregue à viúva, nas mesmas condições, de forma vitalícia ou até que contraia nova união estável ou casamento. À viúva aplicam-se os itens 6, a, c, d, e, f, bem como o item 7.

[...]

14- O inadimplemento das obrigações ora pactuadas por qualquer empresa pertencente ao GRUPO SCHINCARIOL ensejará a respectiva execução pelos BENEFICIÁRIOS ou seus sucessores beneficiários, sem prejuízo da cobrança de perdas e danos.

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. Como bem observa Flávio Tartuce, a doação meritória é pura e simples, não cabendo encargo:

Nos termos do mesmo art. 540 do CC, a doação contemplativa é aquela feita em contemplação a um merecimento do donatário. Exemplo típico pode ocorrer no caso de alguém que doa vários livros a um professor famoso, pois aprecia o seu trabalho, constando esse motivo no instrumento contratual.

O doador determina, expressamente, quais são os motivos que o fizeram decidir pela celebração do contrato de doação. Geralmente o doador leva

em consideração uma qualidade pessoal do donatário, não perdendo o caráter de liberalidade—ou seja, o caráter de doação pura e simples—, caso se descubra que o donatário não a mereça. Não há qualquer consequência prática dessa denominação.

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. Há uma conexão evidente com a prestação de serviços por parte do diretor e 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.

Não se pode caracterizar também a operação como doação remuneratória, que se caracteriza pelo pagamento de um valor por serviço prestado pelo donatário e está contemplada no art. 540 do Código Civil de 2002 – CC/2002:

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.

Nessa doação somente permanece a liberalidade quanto ao excedente do valor dos serviços. Nas palavras de Flávio Tartuce:

A doação remuneratória é aquela feita em caráter de retribuição por um serviço prestado pelo donatário, mas cuja prestação não pode ser exigida pelo último. Isso porque, caso fosse exigível, a retribuição deveria ser realizada por meio do pagamento, uma das formas de extinção das obrigações.

Em regra, não constitui ato de liberalidade, havendo remuneração por uma prestação de serviços executada pelo donatário. A título de exemplo, imagine-se o caso de uma doação de um automóvel feita ao médico que salvou a vida do doador. Somente haverá liberalidade na parte que exceder o valor do serviço prestado, conforme dispõe o art. 540 do CC, cabendo análise caso a caso. Para o Direito Civil, a análise ou configuração da doação remuneratória é pertinente por três razões.

1. 9) Cabe a alegação de vício redibitório quanto ao bem doado, eis que se trata de uma forma de doação onerosa (art. 441, parágrafo único, do CC).
2. 9) Não se revogam por ingratidão as doações puramente remuneratórias (art. 564, inc. I, do CC).
3. 9) As doações remuneratórias de serviços feitos ao ascendente não estão sujeitas a colação (art. 2.011 do CC).

Esclarecedora também a Solução de Consulta COSIT nº 503/2017, cuja fundamentação está transcrita parcialmente a seguir:

6. Constatase que esse dispositivo se refere a doação, recebida por residente ou domiciliado no exterior. Nesse sentido, é importante frisar que, para ser considerada uma verdadeira "doação", a remessa dos valores deve ser caracterizada pela liberalidade:

"Indispensável à caracterização da doação é, com efeito, a intenção de praticar um ato de liberalidade. O doador deve ter a vontade de enriquecer o donatário, a expensas próprias. Se lhe falta esse propósito, o contrato não será de doação. E o animus donandi que o caracteriza. Não basta a gratuidade. Traço decisivo da doação é a liberalidade, a vontade desinteressada de fazer benefício a alguém, empobrecendo-se ao proporcionar à outra parte uma aquisição lucrativa causa. " (GOMES, Orlando. Contratos. 19a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 213.) 7. A identificação desse traço característico da doação - a liberalidade - é um pouco mais trabalhosa, mas ainda assim possível, até mesmo no caso de doação modal (donatio sub modo), também chamada de onerosa ou com encargo, prevista nos arts. 553 e 562 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil (CC). Ela "é aquela na qual a liberalidade vem acompanhada de incumbência atribuída ao donatário, em favor do doador ou de terceiro, ou no interesse geral" (VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil. 8a ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. 3, p. 105). "Por exemplo, doação feita com a obrigação de construir o donatário, no terreno objetivado pela liberalidade, edifício para escola ou hospital" (MONTEIRO, Washington Barros. Curso de direito civil. 33a ed. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 5, p. 126-7).

8. No caso de doação modal, "o encargo não tira à doação o seu caráter de liberalidade, porque, ordinariamente, não traz vantagens ao doador, e quando excepcionalmente as produza, sê-lo-á em proporção muito inferior às que receber o donatário" (BEVILÁQUA, Clóvis. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. 7a tir. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1984. v. 2, p. 281). Com isso, quer-se dizer que, para que não deixe de ser uma doação, o encargo "não pode ser de tal valor que torne contrato oneroso a doação" (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. 3a ed. São Paulo: RT, 1984. t. 46, p. 206). Em outras palavras: GRIFEI

"La asunción de la carga por el donatario no es contraprestación de la liberalidad que recibe, transformándose la donación en un contrato de cambio, en un contrato oneroso." (DIEZ-PICAZO, Luis; GULLON, Antonio. Instituciones de derecho civil. 2a ed. Madrid: Tecnos, 1998. v. 1, t. 2, p. 274.) Tradução livre: "a assunção do encargo pelo donatário não é contraprestação da liberalidade que recebe, transformando-se a doação num contrato de troca, num contrato oneroso."

9. Sendo assim, se um contrato dito de "doação" modal impõe ao donatário um encargo muito oneroso e este o cumpre, o que há é uma prestação (p.ex., um serviço) e uma contraprestação (o pagamento), não uma doação. E se não é doação, evidentemente, a respectiva remessa de valores não se enquadra na isenção de IRRF, prevista no art. 690, inciso III, do RIR/1999.

10. A propósito de bolsas de estudo, o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 34, de 11 de novembro de 1993, esclarece que "1. Caracterizam-se como doação as importâncias recebidas como bolsas exclusivamente para proceder a estudo ou pesquisa, desde que o resultado dessas atividades não represente vantagem para o doador e não caracterize contraprestação de serviços por parte do beneficiário".

11. Nesse sentido, pode-se recordar o Parecer PGFN/CAJE nº 593, de 31 de julho de 1990:

18. Assim, a doação de valores, em pecúnia ou em bens, com encargo ou remuneração imputada ao donatário, somente manterá íntegra sua natureza civil, se o encargo ou remuneração não representar vantagem para o doador, sob pena de caracterizar-se a relação de emprego contra salário.

19. Exemplificando: se o doador faz doação de valor, seja em bens ou em pecúnia mas atribui ao donatário o encargo de serviços a favor dele doador, na verdade se caracteriza contrato de emprego contra salário, in natura ou em bens, não se podendo vislumbrar o negócio civil da doação; se, todavia, o doador faz doação de valor, em bens ou pecúnia, atribuindo ao donatário o encargo de serviços, mas que não sejam a favor dele doador ou de pessoa interposta que lhe possa comunicar vantagem econômica, subsiste a doação civil como prevista no Código Civil e não a relação de emprego.

12. Com isso tudo, quer-se dizer que apenas a verdadeira doação, assim caracterizada pela liberalidade (animus donandi), se enquadra na citada isenção. E, mesmo assim, apenas se o donatário for pessoa física, conforme se pronunciou a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), na Solução de Divergência Cosit nº 16, de 26 de novembro de 2007 (ementa):

[...]

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.

A Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021 é clara ao dispor, no seu art. 13, I, que a consulta deve circunscrever-se a fato determinado, conter a descrição detalhada de seu objeto e indicar todas as informações necessárias à elucidação da matéria. Vale observar que mesmo antes da edição da Instrução Normativa RFB nº 1396/2013, pela qual passou a ser da Coordenação Geral de Tributação – COSIT a competência para a elaboração das soluções de consulta, as regras citadas já eram as mesmas.

Por óbvio, a vinculação da RFB somente ocorre para fatos que se enquadrem no objeto da consulta. Tanto que, de acordo com o art. 20 da Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021, no caso de consulta referente a fato não ocorrido, seus efeitos somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado e o objeto da consulta forem os mesmos. Dispositivos semelhantes também existiam nas instruções normativas anteriores, mesmo aquelas publicadas antes da mudança efetuada pela Instrução Normativa RFB nº 1396/2013.

Especificamente na Instrução Normativa SRF nº 230/2002, vigente quando do protocolo da petição efetuada pela empresa solicitando a solução de consulta, as mencionadas regras foram assim normatizadas:

Art. 3º A consulta deve ser formulada por escrito, dirigida ao titular do órgão mencionado no inciso I, II ou III do art. 10 e entregue na unidade da SRF do domicílio fiscal do consulente.

§ 1º A consulta será feita mediante petição e deverá atender aos seguintes requisitos:

[...]

III - circunscrever-se a fato determinado, com descrição detalhada do seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

[...]

§ 4º Na hipótese de consulta que verse sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar sua vinculação com o fato, bem assim a efetiva possibilidade de sua ocorrência.

[...]

§ 4º Na hipótese de consulta que verse sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar sua vinculação com o fato, bem assim a efetiva possibilidade de sua ocorrência.

§ 4º Na hipótese de consulta que verse sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar sua vinculação com o fato, bem assim a efetiva possibilidade de sua ocorrência.

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.

Não podem, pois, ser acatadas as alegações do impugnante.

A título de complemento, além das razões do voto condutor da decisão recorrida acolhidas neste voto, veja-se que a onerosidade do pacto é constatada pelos itens 6, “a” e “b”, do contrato:

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;

Somada à cláusula que exige dos contratantes que não concorram com a empresa (item 6, “d”), está caracterizada a contraprestação que torna onerosa a doação com encargo. Ao mesmo tempo, o entendimento deste CARF acompanha a decisão recorrida, no sentido de que a imposição de condições que desnaturem a liberalidade implica na incidência do Imposto sobre a Renda. Neste sentido, as seguintes decisões:

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”. (Número da decisão: 2202-002.051)

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”. (Número da decisão: 9202-011.590)

Assim, deve ser mantido o lançamento.

Conclusão

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital