



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720694/2023-53
ACÓRDÃO	2202-011.426 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CECILIA IVANI MOZ SCHINCARIOL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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 viúva de 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 suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, transcrevo o relatório do acórdão recorrido abaixo:

Contra a contribuinte em epígrafe, doravante mencionada 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, com os seguintes valores:

A Auditora Fiscal diz em seu relato:

1. As empresas do Grupo Schincariol e a Contribuinte celebraram Contrato de Obrigação de Dar, Fazer e Não Fazer e Outras Avenças em 09/09/2003. Na época da assinatura do contrato, a Contribuinte era inventariante e representante do espólio de José Nelson Schincariol.

A empresa signatária, PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES S/A é a atual HNK BR INDÚSTRIA 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 pela Contribuinte. Na verdade, têm natureza de rendimentos tributáveis recebidos a título de contraprestação adicional pelos serviços prestados pelo Sr. José Nelson Schincariol ao Grupo Schincariol.

3. No referido contrato, foi estabelecida uma verba de compensação paga ao beneficiário nas hipóteses de atingimento da idade mínima de 67 anos, aposentadoria por invalidez permanente para o exercício da função no Grupo Schincariol ou morte. A verba seria paga de forma parcial ou integral, dependendo da idade e da forma de desligamento do grupo.

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 ou até união estável ou casamento. 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. Pela cláusula 16, os efeitos e condições do contrato se aplicam desde logo à viúva do beneficiário José Nelson Schincariol, que passa a gozar imediatamente dos benefícios.

7. Os valores recebidos foram lançados conforme a seguir:

Ano-Calendário 2018

1) Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas, no valor de R\$45.293,82, correspondente à diferença apurada entre o total recebido pelo contribuinte e o valor declarado (RS 1.132.344,90 - RS 1.087.051,08);

2) Rendimentos Tributáveis Classificados Indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física como Rendimentos Isentos, no valor de

R\$1.087.051,08, 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\$51.152,16, correspondente à diferença apurada entre o total recebido pelo contribuinte e o valor declarado (RS 1.278.795,69-R\$ 1.227.643,53);

2) Rendimentos Tributáveis Classificados Indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do imposto de Renda Pessoa Física como Rendimentos Isentos, no valor de R\$ 1.227.643,53, 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\$54.934,02, correspondente à diferença apurada entre o total recebido pelo contribuinte e o valor declarado (RS 1.373.351,31-R\$ 1.318.417,29);

2) Rendimentos Tributáveis Classificados Indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física como Rendimentos Isentos, no valor de R\$1318.417,29, 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\$65.727,95, correspondente à diferença apurada entre o total recebido pelo contribuinte e o valor declarado (RS 1.643.198,82-RS 1.577.470,87);

2) Rendimentos Tributáveis Classificados Indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física como Rendimentos Isentos, no valor de R\$1.577.470,87, correspondente a rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e declarados indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis. A Contribuinte foi notificada em 04/05/2023, conforme Aviso de Recebimento – AR juntado aos autos. Em 01/06/2023, ela apresentou impugnação, na qual alega, em síntese:

1. Em resposta apresentada em 06/02/2023, a impugnante informou que os valores foram recebidos a título de doação, conforme termos do contrato. Foram juntados os comprovantes das transferências. Os valores declarados na Declaração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - DIRPF estão líquidos do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD, pago ao Estado.

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 porque os trechos do contrato se prestam a qualificar os pagamentos como decorrentes do trabalho e não como doação. Houve cerceamento do direito de defesa da 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 a 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 pela Contribuinte, que, acertadamente, declarou a renda que efetivamente lhe coube, o valor líquido, subtraído o Imposto que coube ao Estado.

10. A impugnante não tem qualquer obrigação vinculada à prestação de serviços à fonte pagadora, como se vê na cláusula 9 do contrato.

11. 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.

12. Não se pode alegar que a contraprestação foi realizada pelo Sr. José Nelson Schincariol (falecido), já que o contrato foi assinado pela impugnante e pela fonte de pagamento.

Ainda que se admitisse que os rendimentos, se recebidos pelo Sr. José Nelson Schincariol, teriam como causa o trabalho, tal causa não se aplicaria à impugnante.

13. Assim, mesmo que se admitisse que os valores não decorreram de doação, não correspondem a prestação de serviços, nem por parte da impugnante, nem por parte do Sr. José Nelson Schincariol, que já havia falecido à época dos fatos. Os rendimentos teriam caráter indenizatório, não sendo tributáveis.

Após a oposição de impugnação, sobreveio o acórdão nº 103-013.403, proferido pela 6ª TURMA/DRJ03 (fls. 223-243), que entendeu pela sua improcedência, nos termos da ementa abaixo:

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 viúva de 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.

Cientificada em 11/03/2024 (fl. 253), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 08/04/2024 (fl. 256-275) em que alega:

- Nulidade do acórdão por não ter comprovado que os rendimentos auferidos seriam prestação de serviço e que não foi suscitada isenção como fundamento da nulidade do auto de infração, como arguiu a DRJ e deixou de apreciar o argumento de que o contrato firmado é uma doação onerosa nos termos do artigo 553 do Código Civil de 2002;
- Nulidade por preterição de direito de defesa eis que o termo de verificação fiscal não apresenta nenhuma prova ou explicação do porquê da descaracterização do rendimento;
- Há isenção de IRPF sobre valores recebidos a título de doação onerosa;
- Que a solução de consulta SRRF 8ª RF/DISIT n. 22, de 05/02/2004 foi realizado pela análise do caso da Recorrente e que deveria ser aplicada para afastar a acusação de omissão de rendimentos tributáveis.

Requeru, à fl. 280, a prioridade de tramitação do processo em razão de a Recorrente possuir idade superior a 60 anos.

Para subsidiar o julgamento, foram apresentados memoriais e sustentação oral em meio virtual que repisam os fundamentos recursais.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade.

Deixo de apreciar o pedido de prioridade de tramitação, uma vez que este se relaciona com a prioridade de tramitação do processo até a sua disponibilização para julgamento e, considerando a indicação para julgamento, o pedido resta prejudicado.

A lide decorre da caracterização das verbas pagas à Recorrente com base no Contrato de Obrigação de Dar, Fazer e Não Fazer e Outras Avenças firmado pela Recorrente como representante do espólio de José Nelson Schincariol, eis que a Recorrente defende que estas

teriam a característica de doação onerosa, embora a DRJ tenha compreendido que o rendimento seria tributável.

Destaco que a Recorrente apresenta doutrina e jurisprudência e pede que sejam aplicados ao caso concreto. Destaco que os referidos entendimentos não são normas jurídicas tributárias, nos termos do artigo 100, do Código Tributário Nacional. Assim, apenas as decisões vinculantes do Poder Judiciário e as Súmulas Administrativas serão reproduzidas obrigatoriamente no julgamento administrativo, como prevê o RICARF.

Feito este esclarecimento, a Recorrente suscita duas nulidades: uma da decisão recorrida, por ter alegado que a causa da isenção deveria ser comprovada embora não tenha sido este o motivo da nulidade e que não foi enfrentado o argumento sobre a natureza da cláusula contratual de doação onerosa; e que teria havido nulidade da autuação por preterição de direito de defesa pela não descaracterização da natureza de doação do rendimento imputado como omitido.

Nulidade do acórdão da DRJ e nulidade da autuação pela ausência de comprovação da natureza do rendimento omitido

A Recorrente alega que o acórdão seria nulo com base no trecho abaixo do acórdão recorrido em que a DRJ enfrenta o argumento de nulidade da autuação por preterição de direito de defesa:

No caso, diante da prova da percepção de rendimentos, a Contribuinte tem o ônus de provar o fato impeditivo que alega, ou seja, que os rendimentos estão acobertados por isenção legal. (fl. 232)

Lembro que a Recorrente havia alegado a preterição de direito de defesa por ter sido presumido que o rendimento imputado como omitido seria tributável, questão que deveria ser provada pela administração fiscal.

Não obstante, como se verifica do termo de verificação fiscal (fls. 130), a fiscalização realizou uma análise extensa das cláusulas contratuais da prova apresentada pela Recorrente e, com base nas provas apresentadas pela própria, entendeu que os rendimentos recebidos de pessoa jurídica a qualquer título seriam tributáveis, nos termos da fundamentação abaixo:

O artigo 37 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) e artigo 33 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto n.º 9.580/2018, dispõe que constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e as pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza e os acréscimos

patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, caput, incisos I e II; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

O artigo 38 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) e artigo 34 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018, dispõe que a tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

De acordo com o artigo 43 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) e artigo 36 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018, temos que são tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei Complementar nº 109, de 2001, art. 68; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 14; Lei nº 4.506, de 1964, art. 16;

Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º; Lei nº 8.383, de 1991, art. 74; Lei nº 9.250, de 1995, art. 33; Lei nº 9.532, de 10 dezembro de 1997, art. 11, § 1º; e Lei nº 12.663, de 2012, art. 46):

- salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa e remuneração de estagiários;
- gratificações, participações, interesses, percentagens, prêmios e quotas-partes de multas ou receitas;
- pensões, civis ou militares, de qualquer natureza, meios-soldos e quaisquer outros proventos recebidos de antigo empregador, de institutos, de caixas de aposentadoria ou de entidades governamentais, em decorrência de empregos, cargos ou funções exercidos no passado;
- a parcela dos proventos de aposentadoria que exceder ao valor limite da isenção, que para o ano-calendário de 2018 a 2021 era de R\$ 1.903,98 mensais.

São também considerados rendimentos tributáveis a atualização monetária, os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas nos artigos acima citados (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, parágrafo único; Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Pelo exposto, não consideramos que a natureza dos recursos recebidos da empresa HNK BR INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA, CNPJ 50.221.019/0001-36, seja

isenta de tributação, procedendo ao lançamento correspondente, para os anos-calendário de 2018 a 2021, através do Auto de Infração, processo nº 15746.720694/2023-53, mediante as seguintes infrações:

Ademais, embora a Recorrente alegue que a nulidade não teria vinculação com a isenção, entendo que razão não lhe socorre neste particular.

Isso, pois embora a DRJ não tenha mencionado expressamente o artigo, apenas haveria qualquer nulidade no caso em questão caso a Recorrente tivesse prejuízo para o exercício de sua defesa, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto 70. 235, de 1972.

A Recorrente apresentou defesa em que alega que os rendimentos seriam isentos, argumento coerente para afastar a imputação fiscal de omissão de rendimentos tributáveis, que deveria ser acompanhada de prova inequívoca da isenção que, no caso, já havia sido analisada inicialmente pela fiscalização e cotejada pela DRJ, conforme trechos exemplificativos abaixo:

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 falecido diretor 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 pelo recebedor. (...)

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/a beneficiário(a). Não se vislumbra, no caso, uma mera liberalidade por parte da fonte pagadora.

Assim, em que pese a insurgência da Recorrente contra o acórdão recorrido e com relação ao termo de verificação fiscal, entendo que não houve qualquer das nulidades suscitadas eis que foi possível a apresentação de defesa, que inclusive ataca o ponto central da acusação fiscal, que reside na comprovação de que houve doação onerosa dos rendimentos com base na cláusula de não competição assinada pela Recorrente.

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas eis que não houve preterição de direito de defesa

Da caracterização da doação onerosa

A Recorrente alega que teria sido realizada doação onerosa de pessoa jurídica, com base no artigo 553, do Código Civil de 2002, questão que seria corroborada pela solução de consulta SRRF 8ª RF/DISIT n. 22, de 05/02/2004.

Veja-se, primeiro, o que diz o Código Civil acerca da doação:

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

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

Parágrafo único. Se desta última espécie for o encargo, o Ministério Público poderá exigir sua execução, depois da morte do doador, se este não tiver feito.

A legislação estipula, portanto, que a doação é caracterizada por um ato voluntário do doador de ceder, por mera liberalidade, parte de seus bens a terceiros. Com a cessão dos bens, pode haver a assunção de um encargo pelo terceiro, que deve ser cumprida sob pena de revogação. Assim, embora seja possível a existência de doações onerosas, a doutrina distingue o encargo imposto ao donatário de uma contraprestação onerosa em favor do doador que descaracterizaria a voluntariedade da doação, nos termos abaixo:

b) Onerosa, modal, com encargo ou gravada (donatione sub modo) – Aquela em que o doador impõe ao donatário uma incumbência ou dever. Assim, há doação onerosa, por exemplo, quando o autor da liberalidade sujeita o município donatário a construir uma creche ou escola na área urbana doada. O encargo (representado, em geral, pela locução com a obrigação de) não suspende a aquisição, nem o exercício do direito (CC, art. 136), diferentemente da condição suspensiva (identificada pela partícula se), que subordina o efeito da liberalidade a evento futuro e incerto (art. 121). Enquanto este se não verificar, o donatário não adquirirá o direito.

O encargo pode ser imposto a benefício do doador, de terceiro, ou do interesse geral (art. 553). O seu cumprimento, em caso de mora, pode ser exigido judicialmente, salvo quando instituído em favor do próprio donatário, valendo, nesse caso, como mero conselho ou recomendação (ex.: “dou-te tal importância para comprares tal imóvel”). Doação com reserva de usufruto não é onerosa, porém pura e simples.

Têm legítimo interesse, para exigir o cumprimento, o doador e o terceiro (em geral, alguma entidade), aplicando-se as regras da estipulação em favor de terceiro, bem como o Ministério Público; este, somente se o encargo foi imposto no interesse geral e o doador já faleceu sem tê-lo feito (CC, art. 553, parágrafo único). Mas somente o doador pode pleitear a revogação da doação. Não perde o

caráter de liberalidade o que exceder o valor do encargo imposto. Assim, se o bem doado vale R\$ 100.000,00 e o encargo exige o dispêndio de R\$ 20.000,00, haverá uma doação de R\$ 80.000,00 e uma alienação a título oneroso de R\$ 20.000,00.

Preceitua o art. 137 do Código Civil que se considera “não escrito o encargo ilícito ou impossível, salvo se constituir o motivo determinante da liberalidade, caso em que se invalida o negócio jurídico”. Assim, por exemplo, se a doação de um imóvel é feita para que o donatário nele mantenha casa de prostituição (atividade ilícita), sendo esse o motivo determinante ou a finalidade específica da liberalidade, será invalidado todo o negócio jurídico⁵³¹. E o art. 441, parágrafo único, manda aplicar às doações oneradas de encargo a teoria dos vícios redibitórios. (GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro. V. 3: Contratos, atos unilaterais. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 113)

Veja que, no exemplo citado, o encargo recai sobre o bem doado e diz respeito à sua utilização pelo donatário de uma determinada forma. Destaca-se, portanto, que a doação pode ter um componente oneroso para que o donatário se mantenha na posse do bem, que deve ser cumprida para que o negócio jurídico que já foi realizado não seja revogado. Assim, é imperioso que o ônus imposto ao donatário não seja uma forma de mascarar a contraprestação em um negócio jurídico oneroso, cujo proveito econômico se sujeita ao IRPF, não ao ITCMD.

No caso em questão, a controvérsia reside no contrato de fls. 7-14, que a Recorrente alega consubstanciar doação com encargo e a fiscalização tratou como remuneração.

A análise das cláusulas do referido contrato revelam que este foi firmado em razão de “relevantes serviços prestados pelos BENEFICIÁRIOS” e que há um “desejo do GRUPO SCHINCARIOL de, em contraprestação adicional aos serviços prestados pelos BENEFICIÁRIOS, instituir uma forma de compensação vitalícia” com a obrigação de “manter a dedicação e fidelidade ao GRUPO SCHINCARIOL”, “auxiliar o GRUPO SCHINCARIOL naquilo que for possível, mesmo após o desligamento do respectivo cargo nas empresas do GRUPO SCHINCARIOL”, guardar sigilo sobre todas as informações que tiverem acesso relativas ao GRUPO SCHINCARIOL”, “não auxiliar a qualquer título, direta ou indiretamente, empresa, pessoa ou grupo econômico concorrente de qualquer empresa do GRUPO SCHINCARIOL”, “não efetuar qualquer manifestação em público ofensiva ou desabonadora do GRUPO SCHINCARIOL ou de qualquer um de seus acionistas”, “não participar, por si ou preposto, de qualquer forma, de empresa concorrente de qualquer uma das empresas do GRUPO SCHINCARIOL”. Não observadas as condições, “fica facultado ao GRUPO SCHINCARIOL cancelar ou suspender o pagamento da verba de compensação” (fls. 10-11).

Não há aqui, portanto, uma doação condicionada ao cumprimento de um encargo com relação ao bem doado, o que há é um contrato de obrigação de fazer e não fazer, cuja contraprestação da pessoa jurídica é uma renda vitalícia em favor da Recorrente, que se sujeita

aos termos do contrato para se manter apta a receber os rendimentos em questão, sob pena de ser possível a resolução pela pessoa jurídica contratante. Com isso, torna-se evidente que não se trata de revogação de uma doação onerosa, o que há são obrigações recíprocas das partes na manutenção de uma relação jurídica que, descumpridas, levam à resolução das obrigações convencionadas.

Considerando que o IRPF incide sobre a totalidade dos rendimentos recebidos durante o ano calendário, entendo que foi correta a descaracterização da doação, eis que cláusulas de não competição se referem ao preenchimento de obrigações onerosas que descaracterizam o ato de liberdade definidor da doação.

Nesse sentido, assim reconheceu a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando da prolação do acórdão nº 9202-011.590, de relatoria do Conselheiro Relator Mauricio Nogueira Righetti, voto que foi acompanhado pela Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, nos termos da ementa abaixo:

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 nº 9202-011.590 de relatoria do conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, proferido na sessão de 28 de novembro de 2024)

Embora o conselheiro Relator entenda que a existência de onerosidade descaracterizaria a doação em qualquer hipótese, entendo que é possível que ocorra doação onerosa, desde que o ônus seja vinculado à doação e que isso consista em hipótese de revogação do ato jurídico praticado, sob pena de negar validade ao artigo 553 do Código Civil que autoriza a realização de doações com encargo, com conseqüente violação ao artigo 110 do CTN.

Não obstante, tanto no caso apreciado pela CSRF como no apreciado nesta assentada, o ônus em verdade são as obrigações recíprocas convencionadas em contrato particular que levam à conclusão inequívoca de que os pagamentos são contraprestações, não doações. É dizer: Não há isenção pois não se está diante de doação quando há contraprestação, tanto no caso vertente como no paradigma decidido pela Câmara Superior.

Isso seria suficiente para reconhecer a improcedência deste capítulo recursal.

Não obstante, a Recorrente alega que a solução de consulta SRRF 8ª RF/DISIT n. 22, de 05/02/2004 teria sido realizada para tratar deste caso e que seria aplicável para afastar a acusação fiscal.

Verifica-se que a referida solução de consulta se encontra acostada às fls. 72-75 e foi formulada a partir dos seguintes esclarecimentos prestados pela consulente Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes S/A:

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.

Embora a Consulente tenha sido a parte que figurou no Contrato de Obrigação de Dar, Fazer e Não Fazer e Outras Avenças firmado pela Recorrente como representante do espólio de José Nelson Schincariol, a referida solução de consulta não analisou o contrato que deu lastro aos pagamentos imputados como doações pela Recorrente, apenas analisou os pontos trazidos pela Recorrente que supostamente diriam respeito ao instrumento que foi posteriormente avençado. Ao ser elaborado, o instrumento constituiu uma realidade jurídica diversa da dúvida inicialmente formulada.

Assim, em que pese a alegação recursal de que os pontos de esclarecimentos da solução de consulta teriam sido para acobertar o contrato que veio a ser firmado pela viúva do ex-diretor da pessoa jurídica consulente, entendo que da análise do pagamento realizado havia a previsão de obrigações que deveriam ser preenchidas para que fosse realizado o pagamento de remuneração por parte da pessoa jurídica que consistia em renda vitalícia.

Para além da ausência de submissão à solução de consulta que não foi formulada pela consulente sobre o caso em julgamento, entendo que o racional da solução de consulta não poderia ser estendido para o presente caso pela ausência de voluntariedade no pagamento da renda vitalícia, uma vez que esta só poderia ter o seu pagamento cessado caso esgotado o seu objeto ou violadas as obrigações por parte dos beneficiários.

A esse respeito, assim tratou a DRJ:

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. 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.

Não podem, pois, ser acatadas as alegações do impugnante. (fls. 242-243)

O desfecho adotado pela DRJ não merece reparos, fundamentos aos quais adiro, com fulcro no artigo 114, § 12, inciso I, do RICARF.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e negar provimento.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura