



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720095/2023-82
RESOLUÇÃO	2402-001.460 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MANOEL BATISTA DE MEDEIROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil instrua os autos com as informações solicitadas, nos termos do voto que segue na resolução.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a]integral), Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, e Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (p.1253 a 1286) interposto em face da decisão da 14ª Turma da DRJ/09 consubstanciada no Acórdão nº 109-021.289 (p. 1225 a 1242), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo em relação ao crédito tributário abaixo especificado para a exigência de Imposto de Renda da Pessoa Física, a seguir descritas, onde, por bem descrever os fatos, trago informações descritas no acórdão recorrido:

Da autuação

Trata-se de Auto de Infração, fls. 02-59, no qual foi constituído o crédito tributário discriminado no documento de lançamento, no valor total de R\$ 13.420.711,17:

Foi apurada a infração de omissão/apuração incorreta de ganhos de capital, em razão do contribuinte ter declarado indevidamente o custo de aquisição de cotas, para fatos geradores verificados em setembro e dezembro de 2018:

Descrição dos fatos narrados no relatório da autuação

De acordo com o Relatório Fiscal, a ação fiscal foi motivada por indícios de omissão de rendimentos tributáveis, caracterizados por apuração incorreta dos ganhos de capital auferidos nas alienações das participações societárias nas Pessoas Jurídicas IPÊ EDUCACIONAL LTDA., CNPJ 08.679.557/0001-02, e IPÊ PATRIMONIAL LTDA., CNPJ 30.601.523/0001-54, segundo as informações declaradas na Ficha Bens e Direitos da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), ano-calendário 2018, exercício 2019, entregue pelo contribuinte à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e outros elementos de prova disponíveis em poder da RFB.

O contribuinte foi um dos associados fundadores dos Institutos Paraibanos de Educação, entidade sem fins lucrativos, constituída em 21/06/1971.

Em 03/04/2018, os Institutos Paraibanos de Educação - CNPJ 08.679.557/0001-02 requereram, ao Oficial de Registro de Títulos e Documentos das Pessoas Jurídicas de João Pessoa/PB o arquivamento do contrato social da Ipê Educacional S/S Ltda. CNPJ 08.679.557/0001-02, transformando a associação em sociedade simples com fins lucrativos.

Em 14/04/2018, por meio do Instrumento Particular de Conversão de Sociedade Simples em Sociedade Empresária Limitada, arquivado na JUCEP em 23/04/2018, sob NIRE nº 25200850254, os sócios da sociedade simples limitada denominada IPÊ EDUCACIONAL S/S LTDA - CNPJ 08.679.557/0001-02, resolveram converter o tipo societário até então existente, sociedade simples, para uma sociedade do tipo empresária, regida pelo direito empresarial brasileiro, notadamente os artigos 1.052 a 1.087 do CC, arquivando-se o ato constitutivo alterador na Junta Comercial do Estado da Paraíba - JUCEP, passando a entidade então a se chamar IPÊ EDUCACIONAL LTDA - CNPJ 08.679.557/0001-02.

O Relatório Fiscal destaca que até a transformação em sociedade com fins lucrativos (01/04/2018), o Ipê EDUCACIONAL constituía-se em Instituição Educacional que gozava dos benefícios econômico-tributários relativos à isenção/imunidade dos impostos e contribuições federais, nos termos da legislação vigente. A partir do ano-calendário 2018, em virtude da transformação do tipo societário, a entidade passou a apurar seus resultados com base no lucro real. Em 28/05/2018, por meio do Instrumento Particular de 2ª Segunda Alteração do Contrato Social, arquivado na JUCEP em 30/05/2018, sob nº 20180525018, os sócios do IPÊ EDUCACIONAL LTDA - CNPJ 08.679.557/0001-02 aprovaram a cisão parcial da sociedade e criação de nova sociedade denominada IPÊ PATRIMONIAL LTDA - CNPJ 30.601.523/0001-54, com capital social composto de 175.968.600 quotas no montante de R\$ 175.968.600,93. O capital social do IPÊ EDUCACIONAL LTDA - CNPJ 08.679.557/0001-02 não foi alterado em virtude da cisão, mantendo-se o montante de R\$ 16.641.906,00 bem como a quantidade de quotas sociais em 16.641.906 quotas.

Em 11/09/2018, por meio do Instrumento Particular de 3ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, arquivado na JUCEP em 18/09/2018, sob nº 20180865080, os quotistas do IPÊ EDUCACIONAL LTDA - CNPJ 08.679.557/0001-02 cederam e transferiram à SECID - Sociedade Educacional Cidade de São Paulo - CNPJ 43.395.177/0001-47, um total de 16.641.906 quotas, com valor nominal de R\$ 16.641.906,00 (dezesesseis milhões seiscentos quarenta e um mil novecentos e seis reais), representativas da totalidade do capital social.

Em 11/09/2018, por meio do Instrumento Particular de 1ª Primeira Alteração e Consolidação do Contrato Social, arquivado na JUCEP em 20/09/2018, sob nº 20180864912, os quotistas do IPÊ PATRIMONIAL LTDA - CNPJ 30.601.523/0001-54, cederam e transferiram à SECID - Sociedade Educacional Cidade de São Paulo - CNPJ 43.395.177/0001-47, um total de 175.968.600 quotas, com valor nominal de R\$ 175.968.600,00 (cento e setenta e cinco milhões novecentos e sessenta e oito mil seiscentos reais), representativas da totalidade do capital social.

Segundo os Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital, anexos da DIRPF/2019, AC 2018, o Sr. Manoel Batista de Medeiros alienou suas cotas da Ipê Educacional Ltda. - CNPJ 08.679.557/0001-02 à Sociedade Educacional Cidade de São Paulo - SECID, CNPJ 43.395.177/0001-47, pelo valor total de R\$ 19.504.126,68 equivalente a R\$ 18.681.587,25 somado a R\$ 822.539,43. Na apuração do ganho de capital realizada pelo contribuinte considerou como custo de aquisição das cotas o valor de R\$ 2.773.652,00.

Segundo os Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital, anexos da DIRPF/2019, AC 2018, o contribuinte declarou que a operação de venda da participação societária na Ipê PATRIMONIAL Ltda. - CNPJ 30.601.523/0001-54, teria sido realizada pelo preço de R\$ 37.265.909,31 com um custo de aquisição de R\$ 29.328.100,00.

Emitido Termo de Início de Fiscalização, foram requeridos ao contribuinte os contratos de compra e venda das participações societárias alienadas à SECID - Sociedade

Educacional Cidade de São Paulo Ltda, comprovantes dos valores recebidos dessas alienações, documentos que comprovassem o custo de aquisição dessas cotas.

De acordo com o Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças apresentado, de 26/03/2018, combinado com o Termo de Fechamento do Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças, os valores de venda ficaram assim definidos:

- I) R\$19.504.126,68, pelas quotas da IPÊ EDUCACIONAL LTDA., e
- II) R\$ 37.265.909,31 pela participação na IPÊ PATRIMONIAL LTDA.

Mesmo depois de intimado, o contribuinte não apresentou os comprovantes de recebimento do valor do preço. Considerando que os demais sócios apresentaram os recibos com a mesma data, serão consideradas essas datas, uma vez que elas estão compatíveis com as datas declaradas no demonstrativo de ganho de capital apresentado pelo contribuinte:

Data	Valor	Empresa
11/09/2018	18.681.587,25	IPÊ EDUCACIONAL
05/12/2018	822.539,43	IPÊ EDUCACIONAL
Total	19.504.126,68	

11/09/2018	37.265.909,31	IPÊ PATRIMONIAL
Total	37.265.909,31	

Após apresentar legislação pertinente à apuração do custo de aquisição, a fiscalização conclui que:

I) O valor do custo de aquisição de participações societárias corresponderá ao montante efetivamente pago ou entregue pelos associados ou sócios das entidades civis ou empresárias para a formação do patrimônio social ou do capital social das pessoas jurídicas correspondentes.

II) Somente o aumento de capital social por incorporação de lucros ou reservas constituídas com esses lucros, apurados por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária relativo ao sócio, acionista ou titular das quotas.

III) Os aumentos do capital social provenientes de outros tipos de reservas, tais como reservas de capital, reservas de reavaliação, ajustes de avaliação patrimonial etc., bem como os aumentos decorrentes da incorporação de superávits econômicos que não tenham sido submetidos à tributação do IRPJ, não ensejam aumento no custo de aquisição das participações societárias.

O Relatório Fiscal narra que o contribuinte informou como custo da participação societária na apuração do ganho de capital decorrente da venda das quotas do IPÊ EDUCACIONAL Ltda. - CNPJ 08.679.557/0001-02, o montante de R\$ 2.773.652,00 (R\$ 2.773.651,00 + R\$ 1,00), correspondente ao valor nominal da participação societária do contribuinte nas quotas do capital social da empresa, e que mesmo após ser devidamente intimado, não comprovou com

documentação hábil e idônea os aportes realizados para a formação do capital da sociedade, não comprovou qualquer aporte no capital, inclusive aportes para justificar os reajustes no valor de suas cotas que realizou ao longo do tempo, em suas DIRPF.

Por falta de comprovação, o custo de aquisição foi considerado como zero. No caso da Ipê Patrimonial, o fiscalizado informou como custo de aquisição da participação societária vendida o valor do capital social constante no Instrumento Particular de Constituição de Sociedade Empresária Limitada, valor formado em decorrência do processo de cisão promovido na IPÊ EDUCACIONAL Ltda., CNPJ 08.679.557/0001-02, com versão de parcelas do patrimônio desta para a constituição do capital social da nova sociedade IPÊ PATRIMONIAL Ltda., CNPJ 30.601.523/0001-54.

Analisando-se a escrituração contábil da IPE EDUCACIONAL, verificou-se que a integralização do capital social da nova empresa Ipê PATRIMONIAL Ltda. se deu mediante a utilização das contas Reserva de Ajuste de Avaliação Patrimonial, Reserva para Contingências e do Exercício, assim não poderia ensejar aumento ou incremento da participação societária dos sócios na empresa cindida, também não poderia resultar em atribuição de valor constitutivo da participação societária aos sócios da empresa resultante da cisão. (grifei)

De acordo com a legislação tributária, só os aumentos de capital social provenientes de lucros acumulados ou de reservas de lucros poderiam gerar reflexos no custo de aquisição da participação societária para fins de se apurar o ganho de capital decorrente de sua alienação. Nesta linha, o mesmo raciocínio também deve ser aplicado para a integralização do capital social de nova empresa resultante de cisão quando do aproveitamento de contas contábeis outras que não as acima referidas.

O suporte contábil para a integralização do capital da nova empresa e formação do custo da participação societária, tendo como contrapartida direta uma conta de reserva patrimonial, fez com que os valores não transitassem pelo resultado da pessoa jurídica, ou seja, surgiram valores no Patrimônio Líquido a título de "Ajuste" de Ativo Imobilizado, que em seguida foram utilizados para a integralização do capital social da pessoa jurídica, porém, sem sofrer qualquer tipo de tributação seja na pessoa jurídica seja nos sócios pessoas físicas.

A associação INSTITUTOS PARAIBANOS DE EDUCAÇÃO se constituía, até março de 2018, em entidade imune/isenta, portanto, supostamente sem fins lucrativos, restando afastada, assim, a possibilidade de se aumentar o custo de aquisição da participação societário dos sócios mediante a capitalização de contas do patrimônio líquido para fins tributários.

Em razão da cisão parcial da Ipê EDUCACIONAL seria natural supor que parte do patrimônio do contribuinte também foi segregado para formação de uma nova sociedade empresarial, sem acréscimo ou diminuição, apenas distribuída nas 02 (duas) empresas (cindida e nova), de acordo com a proporção do patrimônio distribuído. Mas não foi isso que aconteceu. Segundo a documentação apresentada, o fiscalizado permaneceu com as 2.240.257 quotas e passou a ter mais na Ipê EDUCACIONAL e passou a ter mais 23.690.066 quotas da Ipê

PATRIMONIAL, que, segundo o contribuinte, teriam um custo de aquisição de R\$ 23.690.066,00 (vinte e três milhões seiscentos e noventa mil e sessenta e seis reais).

Os valores declarados e recolhidos pelo contribuinte, por meio de DARF, foram considerados na apuração do imposto devido.

Houve ciência do auto de infração por via postal em 09/03/2023,

DA IMPUGNAÇÃO

A impugnação foi apresentada em 06/04/2023.

Inicialmente, o impugnante trata da tempestividade de sua manifestação e faz um relato dos fatos. Informa que a argumentação que apresenta possui três grandes eixos temáticos e subsidiariamente alternativos:

1. Caso haja o entendimento de que as operações realizadas tiveram caráter societário, haveria isenção nos ganhos de capital realizados, nos termos do artigo 4o do Decreto-Lei nº 1510/76;
2. Caso se considere que não existia sociedade anterior e, portanto, sem direito a isenção nos ganhos de capital, que os imóveis foram adquiridos por um condomínio de pessoas e que, como foram realizados antes de 1988, nos termos do artigo 18, da Lei nº 7713/88, haveria isenção no ganho de capital dessa cessão; e, também alternativamente;
3. Em virtude das transferências anteriores realizadas no caso concreto, e sendo a primeira delas isenta, que se atribua um valor diferente de zero aos imóveis (e/ou a participação societária correspondente) e as participações societárias para os fins do cálculo do ganho de capital hoje cobrado, modificando o custo de aquisição.

Afirmou em sede de impugnação que o custo de aquisição da Ipê Educacional indicado pelo Contribuinte nas informações prestada à Receita Federal do Brasil se baseou no patrimônio social constante do balanço levantado em dezembro de 2017 pela Ipê Educacional SS Ltda.

Questiona o trabalho da autoridade fiscal, dizendo que o custo de aquisição foi declarado com base em laudo contábil, que deveria ser realizada a correção monetária dos ativos e que “na pior das hipóteses”, o custo de aquisição apresentado pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual deveria ter sido aceito pelo auditor-fiscal. (grifei)

Em seguida, trata da isenção na venda de participações societárias, prevista no Decreto-Lei nº 1.510/1976.

Ressalta que

- i) o uso da expressão participação societária contido no artigo 1º deve ser compreendido de forma ampla, ou seja, qualquer participação em entidade com fins de sociedade/associação deve ser compreendida e

ii) o fato de a isenção ter sido revogada pela Lei nº 7713/88 em nada afeta o direito adquirido daqueles que adquiriram a participação societária enquanto vigente o Decreto-Lei nº 1510/76, conforme os seguintes precedentes do CARF: 9202010.195 e 9202-009.948.

Na sequência, trata da redução sobre ganho de capital apurado na venda de imóveis, relativo à IPE PATRIMONIAL.

Afirma que caso não se entenda pela tese acima exposta, deve-se estabelecer que se trata de uma alienação integral de imóveis detidos sob a forma de condomínio associativo, considerando que não havia, à época, a multipropriedade como instituída pela Lei 13.777/2018, sendo a única forma jurídica possível de multipropriedade ou condomínio de pessoas físicas.

Nesse caso, se faz necessária a redução de ganho de capital apurado com a alienação das quotas (que exclusivamente representam a multipropriedade dos imóveis) da Ipê Patrimonial em razão de benefício fiscal previsto na Lei nº 7713/88.

Destaca que quando a Secid adquiriu a integralidade das quotas representativas do capital social da Ipê Patrimonial, a única coisa que esta adquiriu foi “um CNPJ com os Imóveis”, seu único objetivo em pagar R\$ 37.265.909,31 pelas quotas detidas pelo Contribuinte na Ipê Patrimonial (bem como as demais quotas representativas do capital social da Ipê Patrimonial detidas pelos demais quotistas) foi adquirir os Imóveis.

Acrescenta que caso se entenda que não há isenção em razão da cisão da Ipê Educacional, cabe recalcular os valores históricos do momento da cisão e no momento da venda para a SECID - Sociedade Educacional Cidade de São Paulo SA, lembrando que, até 1995 existia a necessidade de realizar correção monetária dos ativos nos termos revogados pela Lei 9.249/1995, além de reavaliar esses ativos em 28 de maio 2018, momento da cisão e primeiro fato gerador.

Nesse caso, caberia, no entendimento da impugnante, ora recorrente, realizar uma reavaliação societária das quotas no momento de ocorrência de cada fato gerador, e determinar o valor de base, do que este valor servirá como base para as transmissões futuras, as quais podem ser cedidas pelo valor histórico para os seus herdeiros, sucessores e doadores.

Considera-se que o ônus de provar o valor originário das quotas é do fisco, pois, durante o processo de fiscalização, inexistiu qualquer menção/motivação a apuração desses valores originários.

Alternativa e adicionalmente, lembra que, também, no caso concreto, o ganho de capital com isenção de 75% com a aplicação dos fatores de redução da Lei 11.196/05 poderia ter sido apurado também em 28 de maio 2018, momento da primeira cessão, o que exige laudo avaliativo do imóvel neste momento.

Por fim a ora recorrente apresentou seus pedidos , em sede de impugnação:

Diante do exposto, não existindo ganho de capital (na alienação das quotas da Ipê Educacional e da Ipê Patrimonial para a Secid - Sociedade Educacional Cidade de São Paulo SA) diverso daquele já oferecido à tributação e levando em consideração que o I. Auditor Fiscal não levou em consideração alguns dispositivos legais aplicáveis ao caso concreto, requer o Contribuinte:

a) A anulação total do auto de infração, por ter o Contribuinte apurado corretamente o ganho de capital na alienação das quotas da Ipê Educacional e da Ipê Patrimonial para a Secid - Sociedade Educacional Cidade de São Paulo S.A.; ou

b) A anulação total do auto de infração, haja vista que o Contribuinte fazia jus à isenção prevista no Decreto-Lei nº 1510/76; ou

c) Alternativamente, a anulação parcial do auto de infração, reduzindo o valor devido uma vez que o I. Auditor Fiscal não levou em consideração a redução sobre o ganho de capital apurado previsto no artigo 18, da Lei nº 7.713/88 e a aplicação dos fatores do artigo 40, da Lei nº 11.196/05, sendo necessária a baixa em diligência para que seja devidamente apurado o real valor do ganho de capital, respectivamente a cada um dos imóveis a depender da sua data de aquisição; ou

Ainda alternativamente, a anulação parcial do auto de infração, reduzindo o valor devido uma vez que o I. Auditor Fiscal não considerou a necessidade recalcular os valores históricos do momento da cisão das quotas do Contribuinte na Ipê Educacional, por ser necessária a correção monetária dos ativos anteriormente a 1995 e sua reavaliação quando da ocorrência dos fatos geradores; ou, também alternativamente, a reavaliação dos imóveis nestas mesmas datas; do que é necessária a baixa em diligência para que seja devidamente apurado o real valor do ganho de capital seja para as quotas e/ou para os imóveis tendo como valor de referência o da data de ocorrência dos fatos geradores

Do acórdão recorrido

Os membros da 14ª TURMA/DRJ09 de Julgamento, acordaram, por unanimidade de votos, em JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo na integralidade o crédito tributário em litígio

O acórdão fora assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2018

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.

INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR. ASSOCIAÇÃO CIVIL. TRANSFORMAÇÃO EM SOCIEDADE CIVIL OU COMERCIAL COM FINS LUCRATIVOS.

A participação societária no capital social da pessoa jurídica resultante, relativa a cada um de seus sócios ou acionistas, será avaliada pelo valor em dinheiro ou em bens e direitos que tiver entregado à instituição anteriormente imune ou isenta, para formação de seu patrimônio, comprovado com documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor com o constante dos registros da referida instituição.

CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CAPITALIZAÇÃO DE RESERVAS E LUCROS. EFEITOS.

Somente o aumento de capital, mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros, possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas constituídas com esses lucros que corresponder à participação do sócio ou acionista na investida.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A realização de diligências dar-se-á quando a autoridade julgadora as entender necessárias, indeferindo as que considerarem prescindíveis ou impraticáveis.

O impugnante teve ciência da decisão proferida em 12/04/2024 e apresentou recurso voluntário em 13/05/2024, em síntese, nos seguintes termos

Aponta sinteticamente sua leitura dos fatos geradores

DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE OS DIVERSOS FATOS GERADORES OCORRIDOS E INCORREÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA

- a) 1º Fato Gerador (01/04/2018): transformação da IPÊ de associação para sociedade simples, passando a ser denominada Ipê Educacional S/S Ltda, com patrimônio social de R\$ 16.641.906,00. O Recorrente possuía 2.773.651 quotas, no valor de R\$ 2.773.651,00.
- b) 2º Fato Gerador (28/05/2018): Cisão da Ipê Educacional com a alienação de parte do seu patrimônio para a constituição da Ipê Patrimonial, a qual reavaliou os imóveis recebidos pela cisão e determinou um capital social de R\$ 175.968.600,00. O que implicaria em ganho de capital a ser pago nesse momento pela Ipê Educacional Ltda ou, mesmo, pela Ipê Patrimonial, como será melhor elucidado. Lembra-se que o recorrente possuía 29.328.100 quotas, no valor de R\$ 29.328.100,00.
- c) 3º Fato Gerador (11/09/2018): Alienação das quotas detidas na Ipê Educacional e na Ipê Patrimonial para a Secid — Sociedade Educacional Cidade de São Paulo S.A. O Recorrente alienou sua participação societária na Ipê Educacional por R\$ 19.504.126,68 e na Ipê Patrimonial por R\$ 37.265.909,31.

Em outras palavras, aceitando a premissa do I. Auditor Fiscal que a participação detida pelo Recorrente na IPÊ (associação) valia R\$ 0,00 (para fins de imposto de renda), ocorreram três momentos distintos de aumento do patrimônio do Recorrente:

- 1. 01/04/2018 (aumento de R\$ 2.773.651,00 do patrimônio do Recorrente com o recebimento das quotas da Ipê Educacional em razão da transformação da IPÊ),*
- 2. 28/05/2018 (aumento de R\$ 29.328.100,00 do patrimônio do Recorrente com o recebimento das quotas da Ipê Patrimonial em razão da alienação dos imóveis e reavaliação dos mesmos no momento da cisão da Ipê Patrimonial) e*
- 3. 11/09/2018 (aumento de R\$ 16.730.475,68 referente à venda das quotas da Ipê Educacional e R\$ 7.937.809,31 referente à venda das quotas da Ipê Patrimonial).*

O 1º Fato Gerador (ocorrido em 01/04/2018) não foi autuado pelo I. Auditor Fiscal.

O 2º Fato Gerador (ocorrido em 28/05/2018) não foi autuado pelo I. Auditor Fiscal.

O 3º Fato Gerador (ocorrido em 11/09/2018) foi autuado pelo I. Auditor Fiscal.

Todavia, o imposto de renda referente ao ganho de capital do 3º Fato Gerador foi devidamente recolhido pelo Recorrente, conforme demonstrado abaixo:

- a) *Venda da Ipê Educacional — Com a ocorrência do 1º Fato Gerador, o custo de aquisição das quotas da Ipê Educacional detidas pelo Recorrente era R\$ 2.773.651,00. Se vendeu as referidas quotas para a Secid por R\$ 19.504.126,68, a base de cálculo do imposto é R\$19.504.126,68 — R\$2.773.651,00 = R\$16.730.475,68, perfazendo um imposto a pagar de R\$ 2.929.968,16.*

Este valor foi integralmente pago pelo Recorrente e reconhecido pelo I. Auditor Fiscal!

- b) *Venda da Ipê Patrimonial — Com a ocorrência do 2º Fato Gerador, o custo de aquisição das quotas da Ipê Patrimonial detidas pelo Recorrente era de R\$ 29.328.100,00. Se vendeu as referidas quotas para a Secid por R\$ 37.265.909,31, a base de cálculo do imposto é R\$37.265.909,31 — R\$29.328.100,00 = R\$7.937.809,31, perfazendo um imposto a pagar de R\$ 1.264.116,62. Este valor foi integralmente pago pelo Recorrente e reconhecido pelo I. Auditor Fiscal*

Aduz a recorrente que a ocorrência do 1º Fato Gerador elevou o custo de aquisição das quotas da Ipê Educacional de R\$ 0,00 (seguindo o entendimento do próprio Auditor Fiscal, não teria o Contribuinte demonstrado a contribuição de valores para a constituição da IPÊ) para R\$ 2.773.651,00.

A ocorrência do 2º Fato Gerador elevou o custo de aquisição das quotas da Ipê Patrimonial de R\$ 0,00 (seguindo o entendimento do próprio Auditor Fiscal, não seria possível levar em consideração o patrimônio líquido vertido para a sociedade recém-criada) para R\$29.328.100,00.

Mais ainda, nesse 2º fato gerador, o que de fato ocorreu foi a alienação dos imóveis por valores distintos do custo de aquisição, implicando, necessariamente pagamento do imposto de renda por parte da Ipê Educacional, conforme aplicação do artigo 2º da Lei 13.259/2016 c/c artigo 40 da Lei 9.959/2000 ou, mesmo, caso se considere que houve uma reavaliação espontânea, caberia a Ipê Patrimonial realizar tal pagamento, mas, nunca, o detentor das quotas, existindo um erro na sujeição passiva no caso concreto.

É dizer, ainda que fosse devido imposto de renda nessa operação de alienação da Ipê Educacional para Ipê Patrimonial (o que não deveria ocorrer, como será visto no item III.4), uma dessas duas sociedades é que seria sujeito passivo da obrigação tributária e não o recorrente.

Sendo assim, quando da ocorrência do Fato Gerador, os custos de aquisição das quotas da Ipê Educacional e da Ipê Patrimonial eram exatamente aqueles reconhecidos pelo Recorrente.

REDUÇÃO INDEVIDA DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DA IPÊ EDUCACIONAL (APLICÁVEL À ALIENAÇÃO DAS QUOTAS DA IPÊ EDUCACIONAL)

Conforme relatado, no item 4.23 do Auto de Infração o I. Auditor Fiscal entendeu por bem desconsiderar os valores declarados pelo Recorrente em sua declaração de Imposto de Renda relativos às quotas da Ipê Educacional Co Recorrente declarou de 2004 a 2011 estas cotas estavam Informadas pelo valor de R\$ 367380,00 e de 2012 a 2017, declarava pelo valor de R\$ 5673.80,00') por entender que o Recorrente não conseguiu provar os valores e bens contribuídos para a IPÊ 47 ANOS ATRÁS, implicando cerceamento de direito de defesa e ignorando os valores declarados pelo Recorrente em suas declarações de IRPF (declarações estas aceitas pelo Fisco durante 14 anos — 2004 a 2017) e o Patrimônio Social quando da transformação da IPÊ de uma sociedade simples em uma sociedade empresarial.

Com efeito, o custo de aquisição da Ipê Educacional indicado pelo Recorrente nas informações prestada à Receita Federal do Brasil se baseou no patrimônio social constante do balanço levantado em dezembro de 2017 pela Ipê Educacional SS Ltda.

Ora, a transformação de uma sociedade sem fins lucrativos em uma sociedade empresária é tarefa complexa e não passível de simplificações que possuem como único intuito a cobrança de tributos. Ignora o I. Auditor Fiscal:

- (i) a impossibilidade da IPÊ, à época, se organizar sob outra forma societária (por exigência legal tinha de ter a forma de associação);
- (ii) as necessárias contrapartidas sociais dadas em troca dos benefícios fiscais; e (110 o decurso do tempo (47 anos) entre a fundação da IPÊ e a sua alienação para a SECID.

Repisa a necessidade de avaliação destes ativos e, na pior das hipóteses, o custo de aquisição apresentado pelo Recorrente em sua declaração de IRPF, no valor de R\$ 567.380,00, deveria ter sido aceito pelo I. Auditor Fiscal, e deveria a Egrégia Delegacia de Julgamento reconhecer ou o custo -declarado baseado em laudo contábil (R\$ 2.773.651,00) ou, ao menos, o custo declarado pelo Recorrente por tantos anos e não contestado pela Receita Federal, exonerando parcialmente o valor cobrado no presente auto de infração.

ISENÇÃO NA VENDA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS (APLICÁVEL À ALIENAÇÃO DAS QUOTAS DA IPÊ EDUCACIONAL E DA IPÊ PATRIMONIAL)

Neste item o recorrente reproduz os argumentos trazidos em sede de impugnação

REDUÇÃO SOBRE GANHO DE CAPITAL APURADO NA VENDA DE IMÓVEIS (APLICÁVEL À ALIENAÇÃO DAS QUOTAS DA IPÊ PATRIMONIAL E REAVALIAÇÃO DOS RESPECTIVOS IMÓVEIS)

Além de revisitar os argumentos trazidos em sede de impugnação o recorrente traz, em complemento, a seguinte estratificação de sua tese, para melhor compreensão do caso, reiterando seu entendimento pela aplicabilidade do DL 1510/76

Aqui, vale um paralelo interessante sobre as atuais decisões do Superior Tribunal de Justiça sobre divórcios de pessoas que se casaram sob o regime de separação obrigatória de bens. A Corte Superior tem entendido que uma vez provado o esforço comum para a constituição do patrimônio do casal, os bens devem ser divididos entre marido e esposa, tendo em vista que a regra da divisão obrigatória (no caso de uma menor de 18 anos) servia para protegê-la, não para tirar-lhe um direito posteriormente

. Mutatis mutandis, o Decreto-Lei 1.510/76 quis isentar o empreendedor que, no caso da área da educação, só podia fazê-lo por veio de entidade sem fins lucrativos até o ano de 2018.

No caso concreto, dois elementos alternativos afetam o cálculo do ganho de capital:

a. Houve uma cessão realizada por pessoas físicas no momento da criação da nova sociedade empresária e, portanto, os fatores de redução aplicáveis às pessoas físicas devem ser analisados; ou

b. As benfeitorias realizadas podem integrar o custo dos imóveis e integrarem as quotas do recorrente, reduzindo o ganho de capital.

III.4.a. Redução sobre o ganho de capital dos imóveis considerando-se que a primeira transformação societária de sem fins para com fins lucrativos é uma operação de pessoas físicas. Nesse sentido, tem-se que há uma disjunção excludente entre o ser uma sociedade (e ter as quotas alienadas com isenção) ou ser uma copropriedade/condomínio de pessoas cujos bens imóveis alienados devem se subsumir às regras sobre ganho de capital aplicável às pessoas físicas no momento da transformação da sociedade em empresarial.

(...)

Ou seja, diferentemente do quanto alegado pelo I. Auditor Fiscal, o valor devido pelo Recorrente a título de Imposto de Renda Pessoa Física não seria de R\$ 5.995.712,97 (referente à Ipê Patrimonial), mas sim este valor subtraído pelo percentual de redução aplicável ao ganho de capital nos termos do artigo 18, da Lei no 7.713/1988 cumulado com a aplicação dos fatores do artigo 40, da Lei no 11.196/05. E o fato de que a alienação dos imóveis teria sido feita de forma indireta não alteraria em nada a possibilidade de aproveitamento do benefício fiscal mencionado

III.4.b. Redução sobre o ganho de capital dos imóveis considerando-se que as benfeitorias e construções devem fazer parte do valor das quotas, pois não são incorporações de lucros. Alternativamente, de qualquer forma, também cabe ressaltar que há a necessidade de redução dos custos de construção e as benfeitorias realizadas nos imóveis quando da sua

avaliação pelo custo histórico. Nesse sentido, é dizer, para calcular o valor residual tributável para fins e apuração do valor dos imóveis na contabilidade frente ao seu valor histórico, devem ser incorporados os valores das construções e benfeitorias realizadas. (apontadas na documentação trazida em sede recursal)

DA NECESSIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE CUSTO DE AQUISIÇÃO DIFERENTE DE ZERO PARA AS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS E/OU OS IMÓVEIS OBJETO DESTES AINFS (APLICÁVEL À ALIENAÇÃO DAS QUOTAS DA IPÊ EDUCACIONAL E DA IPÊ PATRIMONIAL)

Neste item o recorrente transcreve a manifestação trazida em sede de impugnação

Sem manifestação da Fazenda Nacional

VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator

Da admissibilidade

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais requisitos, formais, devendo pois ser conhecido parcialmente, posto que observa-se, no documento apresentado tese não trazida em sede de impugnação, qual seja, **da necessidade de dedução das benfeitorias realizadas, posto que a argumentação atinente fora no sentido de pleitear a reavaliação dos imóveis a fim de reduzir o ganho de capital apurado pela autoridade fiscal.**

Entendo que há inovação recursal neste item em particular, tendo em vista que a matéria devolvida à apreciação do colegiado não foi enfrentada na origem, de modo que não compôs a lide. Nestas hipóteses de inovação recursal, não se pode conhecer do capítulo específico do Recurso Voluntário em razão de ter sido operada a preclusão processual, sobretudo por não se tratar de matéria passível de ser conhecida de ofício pelo julgador.

Impacta destacar que benfeitorias produzidas com esforço da entidade isenta são absolutamente distintas daquelas em que teriam participação seus sócios constituintes. Não pode o sócio, ao receber os ativos, se beneficiar do que fora construído/agregado ao patrimônio pela entidade. Mas pode aproveitar daquilo que transferiu à entidade para sua constituição ou portes posteriores, devidamente comprovados.

Dito isso, todavia, no debate acerca da documentação trazida à baila pela recorrente, importa destacar que existem documentos de imóveis que foram transferidos pelos fundadores à entidade (com alegada participação do ora recorrente).

E, conforme destacado na defesa apresentada, o custo de aquisição (que no caso em tela fora considerado zero) causou estranheza ao colegiado, dada a juntada de matrículas de imóveis (tanto em sede de impugnação, quando posteriormente, de forma estruturada, na apresentação do recurso fls 1615 a 1730), citadas ainda em laudo de avaliação.

Tendo sido tais documentos juntados na fase de contencioso, importa demandar a autoridade fiscal manifestação acerca dos mesmos, a fim de constatar **se, na formação do patrimônio da entidade, esta comprovado, mediante aportes e doação de bens realizados pelas pessoas dos fundadores estão materialmente demonstrados nestes documentos juntados**, alterando assim o custo de aquisição (apontado inicialmente em zero reais).

Ante o exposto entendo necessária a remessa do presente processo à unidade da Receita Federal do Brasil, para análise e manifestação conclusiva acerca dos documentos acostados, observando se os mesmos têm o condão de alterar o custo de aquisição para o recorrente em relação aos valores recebidos quando da transformação da entidade.

Assim deverá ser confeccionada pela unidade da RFB informação fiscal conclusiva sobre os itens acima elencados, da qual será dada ciência ao recorrente para, no prazo de 30 dias, caso entenda pertinente, apresentar suas considerações. Depois, retorne a este CARF para prosseguimento do julgamento.

É como voto

Marcus Gaudenzi de Faria