



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11274.720352/2023-86</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2301-011.894 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	OSWALDO TRIGUEIRO DO VALLE FILHO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2018, 2019

SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha os sucessores a qualquer título e o cônjuge meeiro, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. FATO GERADOR.

Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DIREITO À ISENÇÃO. SÚMULA CARF Nº 199.

A isenção do art. 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510/1976 se aplica a alienações ocorridas após a sua revogação pela Lei nº 7.713/1988, desde que já completados cinco anos sem mudança de titularidade das ações na vigência do Decreto-Lei nº 1.510/1976.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

É vedado ao contribuinte inovar na postulação recursal para incluir alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso, não conhecendo da matéria preclusa. Por maioria de votos, negar provimento. Vencidos os Conselheiros Marcelle Rezende Cota e André Barros de Moura, que deram provimento parcial para limitar a responsabilidade dos herdeiros ao quinhão recebido por meio da escritura pública de inventário e partilhas de bens. Manifestou interesse em declarar voto a Conselheira Marcelle Rezende Cota.

*(documento assinado digitalmente)*

Diogo Cristian Denny - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Andre Barros de Moura (substituto integral), Carlos Eduardo Avila Cabral e Diogo Cristian Denny (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 585/595) lavrado em nome do sujeito passivo acima identificado, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF dos anos calendário 2018 e 2019, no qual se verificou a seguinte infração: “Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação de Quotas Não Negociadas em Bolsa de Valores”.

Foram incluídas no polo passivo da autuação, na condição de responsáveis solidárias, a Sra. Ana Margarida Trindade do Valle e a Sra. Monica do Valle Cavalcanti de Albuquerque.

Os fatos foram detalhados no Relatório Fiscal (e-fls. 599/661), do qual destaco os seguintes pontos:

1.2. Trata-se de autuação do sujeito passivo acima e das demais responsáveis solidárias, todos filhos herdeiros do Sr. OSWALDO TRIGUEIRO DO VALLE, CPF nº 003.370.804-53, falecido em 21.12.2022. O procedimento de inventário foi realizado pela via extrajudicial com lavratura de Escritura Pública de Inventário e Partilha em 10.03.2023.

1.3. O procedimento fiscal em desfavor do Sr. OSWALDO TRIGUEIRO DO VALLE teve início em 24.05.2021, em razão de 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 no anexo de apuração do ganho de capital, da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), anos-calendário 2018 e 2019, exercícios 2019 e 2020, entregue pelo contribuinte à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e outros elementos de prova disponíveis em poder da RFB. Como resultado do procedimento fiscal, foi lavrado Auto de Infração em face do espólio do Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle, com data de ciência em 28.03.2023.

1.4. Ocorre que, e conforme será visto no item 7 deste relatório fiscal, em razão da finalização do inventário e o encerramento do espólio do Sr. Oswaldo Trigueiro, ocorrido em 10.03.2023, fez-se necessário revisar o lançamento de ofício anteriormente efetuado em face do espólio do Sr. Oswaldo Trigueiro, com a feitura de novo lançamento fiscal nos herdeiros deste, na forma da legislação tributária aplicável.

[...]

2.1. Para uma melhor compreensão das operações de venda das participações societárias realizadas pelo Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle, faz-se necessário realizar, preliminarmente, um breve histórico acerca dos INSTITUTOS PARAIBANOS DE EDUCAÇÃO – IPÊ, CNPJ 08.679.557/0001-02.

#### *DA FUNDAÇÃO DOS INSTITUTOS PARAIBANOS DE EDUCAÇÃO – IPÊ*

2.2. Os Institutos Paraibanos de Educação (IPÊ) – CNPJ 08.679.557/0001-02, pessoa jurídica de direito privado, com sede e foro na cidade de João Pessoa/PB, foi fundado em 21/06/1971, na forma de associação civil de fins não econômicos, para funcionar por tempo indeterminado, conforme trechos do seu Estatuto Social abaixo transcritos: [...]

2.3. Segundo o art. 8º do Estatuto Social referido, foram associados fundadores daquela entidade as pessoas físicas listadas a seguir, que contribuiram com quotas financeiras individuais e iguais, e com o seu trabalho, para a integralização do patrimônio social, registrando ainda o Estatuto no art. 11 que essa qualidade de associado fundador poderia ser transmitida para os herdeiros:

[...]

#### *DA TRANSFORMAÇÃO EM SOCIEDADE COM FINS LUCRATIVOS E DA CONVERSÃO DO TIPO SOCIETÁRIO*

2.4. No dia 03/04/2018, os Institutos Paraibanos de Educação - CNPJ 08.679.557/0001-02 requerem ao Oficial de Registro de Civil das Pessoas Jurídicas de João Pessoa/PB o arquivamento do Contrato Social da Ipê Educacional S/S

Ltda., CNPJ 08.679.557/0001-02, de 01/04/2018, transformado a associação sem fins lucrativos em sociedade simples com fins lucrativos.

2.5. 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 Código Civil, 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 e a adotar nova feição econômica, com a seguinte composição societária:

[...]

2.6. É importante destacar que, até a transformação em sociedade com fins lucrativos, essa pessoa jurídica 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.

2.7. Em face de sua condição de entidade imune/isenta, a pessoa jurídica prestava suas informações fiscais e apurava seus resultados econômicos observando essa circunstância especial. [...]

#### *DA CISÃO PARCIAL DA SOCIEDADE*

2.11. Em 28/05/2018, por meio do Instrumento Particular de 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 [...]

2.14. Em 28/05/2018, por meio do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade Limitada, arquivado na JUCEP em 01/06/2018, sob nº 25200825268, foi promovida a constituição da sociedade empresarial denominada IPÊ PATRIMONIAL LTDA. [...]

#### *DA CESSÃO E TRANSFERÊNCIA DAS QUOTAS SOCIAIS DO IPÊ EDUCACIONAL LTDA. À SECID – SOCIEDADE EDUCACIONAL CIDADE DE SÃO PAULO S/A*

2.15. Em 11/09/2018, por meio do Instrumento Particular de Terceira 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, conforme abaixo:

[...].

*DA CESSÃO E TRANSFERÊNCIA DAS QUOTAS SOCIAIS DO IPÊ PATRIMONIAL LTDA.  
À SECID – SOCIEDADE EDUCACIONAL CIDADE DE SÃO PAULO S/A*

2.16. Em 11/09/2018, por meio do Instrumento Particular de 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, conforme abaixo:

[...]

3.1. Conforme acima relatado, após a cisão parcial da pessoa jurídica Ipê Educacional Ltda. – CNPJ 08.679.557/0001-02, e constituição da nova sociedade IPÊ PATRIMONIAL LTDA. – CNPJ 30.601.523/0001- 54, o Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle alienou as suas participações societárias nas referidas entidades para a empresa SECID – Sociedade Educacional Cidade de São Paulo – CNPJ 43.395.177/0001-47.

[...]

3.13. De posse da documentação e dos esclarecimentos apresentados pelo contribuinte em resposta às Intimações Fiscais, bem como com base nos contratos sociais e suas alterações e documentos contábeis foi realizada a apuração dos Ganhos de Capital auferidos pelo fiscalizado nas alienações de suas participações na IPÊ EDUCACIONAL e na IPÊ PATRIMONIAL.

A apuração do ganho de capital na alienação das participações societárias com a identificação de todos os valores utilizados pela autoridade lançadora está detalhada nos itens 4 e 5 do Relatório Fiscal.

A Impugnação única apresentada pelo contribuinte e pelas responsáveis solidárias (e-fls. 690/746) foi julgada Improcedente pela 19ª Turma/DRJ08 em decisão assim ementada (e-fls. 1050/1079):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2018, 2019

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SOLIDARIEDADE.

Os sucessores a qualquer título são pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado (artigo 131, inciso II do CTN).

GANHO DE CAPITAL. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR.

Uma vez comprovada a apuração de ganho de capital na alienação de bens e direitos do contribuinte, conforme previsto na legislação tributária, resta caracterizada a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.

Cientificados do acórdão de primeira instância (e-fls. 1083/1085), o interessado e as responsáveis solidárias interpuseram Recurso Voluntário único (e-fls. 1092/1138) contendo, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- 1) Inexistência de responsabilidade solidária entre os herdeiros e limitação ao quinhão hereditário.

Alegam que não há base legal para a cobrança solidária da dívida e que, após a partilha, os herdeiros respondem individualmente até o montante recebido, nos termos do art. 131, II, do CTN.

- 2) Doações feitas em vida. Impossibilidade de alcance e limitação ao valor do espólio.

Contestam o entendimento do auditor de que a responsabilidade do sucessor inclui, além do quinhão hereditário, os valores recebidos do *de cujus* em vida. Insurgem-se contra a fundamentação baseada nos arts. 544, 2002 e 2003 do Código Civil e afirmam que não há que se falar em antecipação de legítima no presente caso.

- 3) Redução indevida do custo de aquisição no caso da Ipê Educacional.

Aduzem que o custo de aquisição da Ipê Educacional indicado por Oswaldo Trigueiro do Valle nas informações prestadas à Receita Federal do Brasil baseou-se no patrimônio social constante do balanço levantado em dezembro de 2017 pela Ipê Educacional SS Ltda, que refletia as contribuições realizadas pelos associados fundadores.

Alegam que, na realidade criada pela autuação e sustentada pela decisão recorrida, apenas os valores que o contribuinte demonstrasse ter efetivamente utilizado para integrar o patrimônio da IPÊ em 1971 poderiam constituir o custo de aquisição, o que é logicamente incabível, pois a guarda documental para pessoas jurídicas e pessoas físicas é de apenas 5 anos.

- 4) Distinção necessária entre os momentos da operação e a constituição do suposto fato gerador. Erro da autuação quanto ao momento/operação realizada e os sujeitos passivos.

Apontam a existência de 3 momentos distintos dos fatos narrados que, se examinados analiticamente, demonstram o equívoco do Auto de Infração e da decisão recorrida em relação ao sujeito passivo e ao momento de manifestação da suposta capacidade contributiva que ensejaria a incidência do pretendido tributo: 1º momento (01/04/2018) - transformação da Ipê de associação para

sociedade simples, passando a ser denominada Ipê Educacional S/S Ltda; 2º momento (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; 3º momento (11/09/2018) - alienação das quotas detidas na Ipê Educacional e na Ipê Patrimonial para a Secid.

Sustentam que, no 2º momento, o que de fato ocorreu foi a alienação de imóveis por valores distintos do custo de aquisição, implicando, necessariamente o pagamento do imposto de renda por parte da Ipê Educacional. Acrescentam que uma outra possibilidade nesse momento seria a reavaliação espontânea desses imóveis pela Ipê Patrimonial, que seria o sujeito passivo neste caso. Asseveram, contudo, que foi no 3º momento que ocorreu a autuação, ignorando-se o fato gerador no 2º momento e o legítimo sujeito passivo da obrigação tributária.

Concluem que a fiscalização se equivocou tanto quanto ao momento da constituição do suposto fato gerador, que seria na cisão e alienação de imóveis para a Ipê Patrimonial, quanto ao sujeito passivo da obrigação, que seriam as pessoas jurídicas envolvidas.

- 5) Isenção veiculada pelo Decreto-Lei nº 1.510/76. Fato incontroverso e reconhecido pela DRJ-08.

Discorrem sobre a isenção prevista no art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510/76 e afirmam que o fato de ter sido revogada pela Lei nº 7.713/88 em nada afeta o direito daqueles que adquiriram a participação societária durante a sua vigência. Sustentam que o Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle tinha direito a tal isenção, haja vista o falecimento do Sr. José Trigueiro do Valle em 06/05/2012 e a cessão não onerosa de suas quotas para o primeiro. Ressaltam que a isenção foi usufruída pelo próprio Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle, quando alienou sua participação societária a título oneroso em 2018, vindo a falecer somente em 2022.

- 6) Alternativamente. Redução sobre ganho de capital. Alienação Imobiliária.

Caso não se entenda pelo caráter societário das quotas detidas e pela isenção prevista no Decreto-Lei nº 1.510/76, defendem o reconhecimento de que houve, na realidade, uma alienação de imóveis, cabendo a aplicação da redução prevista no art. 18 da Lei nº 7.713/88 e no art. 40 da Lei nº 11.196/05, sendo necessária a correta apuração do ganho de capital referente cada um dos imóveis a depender da sua data de aquisição (tabela apresentada no item IV.d.1) ou da agregação das benfeitorias e construções realizadas (tabela apresentada no item IV.d.2).

- 7) Necessidade de atribuição de custo de aquisição diferente de zero em qualquer hipótese.

Alegam que, ainda que todas as teses anteriores sejam rechaçadas por este Conselho, não pode ser atribuído custo zero a bens que foram constituídos com aportes e esforços. Asseveram que há necessidade de correção dos valores dos ativos e aportes ao menos até o ano de 1995, nos termos da Lei nº 9.249/95.

Acrescentam que há imperativo lógico de reconhecer a valorização das quotas até o falecimento do Sr. José Trigueiro do Valle em 06/05/2012 em decorrência da premissa da decisão recorrida de que havia isenção até aquele momento.

## VOTO

Conselheira **Mônica Renata Mello Ferreira Stoll**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, mas deve ser parcialmente conhecido pelas razões expostas neste voto.

### Responsabilidade Tributária

Inicialmente, os recorrentes defendem a responsabilidade individual dos herdeiros limitada ao montante recebido, nos termos do art. 131, II, do Código Tributário Nacional – CTN, e contestam o entendimento do auditor de que a responsabilidade do sucessor inclui, além do quinhão hereditário, as doações recebidas do *de cuius* em vida. As alegações são as mesmas apresentadas na Impugnação.

No que tange à responsabilidade dos sucessores, o art. 131, II, do CTN assim estabelece:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

[...]

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cuius até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

Extrai-se do item 7 do Relatório Fiscal (e-fls. 656/660) que, em razão da finalização do inventário e do encerramento do espólio do Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle, o presente lançamento foi direcionado a seus herdeiros, na forma da legislação tributária aplicável. Importante reproduzir algumas considerações da autoridade lançadora sobre o tema:

7.13 Uma vez que já houve a partilha dos bens, o valor recebido por herdeiro encontra-se discriminado na Escritura de Pública de Inventário e Partilha de Bens do Espólio de Oswaldo Trigueiro do Valle, lavrada às fls. 160, do Livro 0129, do 2º Ofício de Notas de João Pessoa/PB (fls. 575/579), e demonstrado a seguir:

Quinhão do Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle Filho, CPF nº 414.532.044-15	R\$ 513.797,05
Quinhão da Sra. Ana Margarida Trindade do Valle , CPF nº 323.566.684-20	R\$ 513.797,05
Quinhão de Sra. Mônica do Valle C. de Albuquerque, CPF nº 414.528.794-00	R\$ 513.797,05

7.14. Sobre o quinhão hereditário, importante destacar que nos anos-calendário 2018 e 2019 o Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle efetuou doações aos seus filhos, conforme informação constante das DIRPF dos respectivos períodos, fls. 545/546 e 562/563:

Ano-calendário 2018:

Doação a Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle Filho, CPF nº 414.532.044-15	R\$ 2.000.000,00
Doação a Sra. Ana Margarida Trindade do Valle , CPF nº 323.566.684-20	R\$ 2.000.000,00
Doação a Sra. Mônica do Valle C. de Albuquerque, CPF nº 414.528.794-00	R\$ 2.000.000,00

Ano-calendário 2019:

Doação a Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle Filho, CPF nº 414.532.044-15	R\$ 4.593.000,00
Doação a Sra. Ana Margarida Trindade do Valle , CPF nº 323.566.684-20	R\$ 4.593.000,00
Doação a Sra. Mônica do Valle C. de Albuquerque, CPF nº 414.528.794-00	R\$ 4.593.000,00

7.15. A doação de ascendente a descendentes é considerada como adiantamento de herança, conforme o disposto no art. 544 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002. Desta forma, os respectivos bens devem ser trazidos à colação, nos termos dos arts. 2.002 e 2.003 do mencionado diploma legal.

7.16. O Superior Tribunal de Justiça – STJ, ao se debruçar sobre o tema, consignou que “a antecipação da legítima está incluída no conceito de herança e, por essa razão, integra a apuração do quinhão hereditário (art. 2.002 do Código Civil). Ainda que efetivada em momento anterior ao do nascimento da obrigação tributária (fato gerador), ou da constituição do crédito tributário (lançamento), não exclui a responsabilidade tributária do sucessor, resguardado o limite das forças da herança. Inteligência do art. 131, II, do CTN” (AgRg no Recurso Especial Nº 644.914 – PR).

7.17. Por fim, há a possibilidade de sobrepilha, o que poderá modificar a situação do valor a ser exigido dos herdeiros, conforme previsto no Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças firmado com a Secid – Sociedade Educacional Cidade de São Paulo (fls. 261), item 6, a seguir transcrito: [...]

O entendimento do auditor foi ratificado no julgamento de primeira instância (e-fls. 1071/1073).

Com efeito, em vista do que preceitua o art. 131, II, do CTN, o lançamento efetuado após a partilha deve ser direcionado aos herdeiros do *de cujus*, podendo ser realizada a cobrança da totalidade do crédito tributário de qualquer um deles na condição de responsável tributário, desde que observado o limite do quinhão hereditário.

No caso concreto, observa-se que o Auto de Infração indicou claramente a responsabilidade de cada um dos sucessores e apontou, de forma explícita, que ela estaria limitada ao montante da herança individual por eles recebida (e-fls. 586/588), exatamente como defendem os recorrentes. No entanto, não merece prosperar a alegação de que o valor das doações efetuadas em vida pelo Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle a seus filhos não deveria ser incluído nesse montante.

Como exposto pela autoridade fiscal, as doações de ascendentes a descendente representam adiantamento de herança e integram o patrimônio transmitido, nos termos dos arts. 544 e 2002 do Código Civil, devendo ser computadas para fins de apuração do limite da responsabilidade dos sucessores pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha.

Art. 544. A doação de ascendentes a descendentes, ou de um cônjuge a outro, importa adiantamento do que lhes cabe por herança.

Art. 2.002. Os descendentes que concorrerem à sucessão do ascendente comum são obrigados, para igualar as legítimas, a conferir o valor das doações que dele em vida receberam, sob pena de sonegação.

Sem razão, portanto, os recorrentes.

#### Custo de Aquisição da Ipê Educacional Ltda

Conforme detalhado nos itens 4.18 a 4.47 do Relatório Fiscal (e-fls. 626/639), a autoridade atuante atribuiu custo de aquisição igual a zero na apuração de ganho de capital referente à alienação das participações societárias do Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle na Ipê Educacional Ltda para a Sociedade Educacional Cidade de São Paulo Ltda - Secid.

Relevante destacar alguns pontos levantados pelo auditor:

4.25. No que se refere ao custo de aquisição das quotas na Ipê EDUCACIONAL Ltda., o contribuinte informou, conforme o item 3.2., como custo da participação societária na apuração do ganho de capital decorrente da venda das quotas da IPÊ EDUCACIONAL Ltda. – CNPJ 08.679.557/0001-02, o montante de R\$ 2.773.652,00 (R\$ 462.275,00 + R\$ 1,00 + R\$ 2.311.376,00). Essa soma corresponde ao valor nominal da participação societária do contribuinte nas quotas do capital social da empresa, como se verifica na resposta ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 241/242) e no Instrumento Particular de 1ª primeira Alteração do Contrato Social da IPÊ EDUCACIONAL, fls. 358, abaixo destacado.

[...]

4.26. Com o objetivo de compreender melhor como ocorreu a aquisição da mencionada participação societária e o seu respectivo custo, foi encaminhado ao contribuinte o Termo de Intimação Fiscal nº 01, cuja ciência ocorreu em 20/09/2021. [...]

4.27. Tendo em vista que não recebemos resposta à Intimação Fiscal acima mencionada, em 26/10/2021, foi encaminhado para o fiscalizado o Termo de Intimação Fiscal nº 02. A ciência do contribuinte ocorreu em 29/10/2021. [...]

4.28. O contribuinte apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, acompanhada de documentação comprobatória, em 11/11/2021, através do Termo de Juntada de Documentos ao processo eletrônico nº 10271.256452/2021-41, fls. 449/470. [...]

4.29. De acordo com a resposta acima, no que diz respeito à forma de aquisição da participação na Ipê EDUCACIONAL, o contribuinte ratificou a informação, já apresentada na sua resposta ao Termo de Início de Fiscalização, de que ingressou na Ipê EDUCACIONAL, em 19 de abril 1994, como associado- continuador do fundador Sr. José Trigueiro do Vale, conforme Ata da Reunião Ordinária do Conselho Deliberativo da Ipê EDUCACIONAL, fls. 455/457.

4.30 Informou, ainda, que, em razão do óbito do associado fundador Monsenhor José Trigueiro do Vale, assumiu o posto de associado do Ipê EDUCACIONAL em 21/05/2012, de acordo com o Termo de Exercício de fls. 458.

4.31. Em relação ao custo de aquisição, o contribuinte informou que (fls. 453): *“Com relação ao custo de aquisição, o mesmo se concretizou com a transformação dos Institutos Paraibanos de Educação de associação para sociedade simples, conforme ata de 10 de abril de 2018 (Doc. 02).”*.

4.32. Sobre o evento de transformação mencionado acima, importante relembrar que, em abril de 2018, ocorreu a transformação dos Institutos Paraibanos de Educação (IPÊ) – CNPJ 08.679.557/0001-02, pessoa jurídica de direito privado, fundado em 21/06/1971, na forma de associação civil de fins não econômicos, em sociedade simples com fins lucrativos passando a ser adotada a razão social de Ipê Educacional S/S Ltda., CNPJ 08.679.557/0001-02. Ainda em abril de 2018, ocorreu nova mudança, sendo convertido o tipo societário de sociedade simples para uma sociedade do tipo empresária, regida pelo direito empresarial brasileiro, notadamente os artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil, 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.

[...]

4.33. Verifica-se nos documentos contábeis que esse valor do capital social teve origem na conta “Patrimônio Social” constante do balanço levantado em 31/12/2017 pelos Institutos Paraibanos de Educação. Ou seja, trata-se do valor indicado como Patrimônio Social no Balanço levantado pela associação civil (sem fins lucrativos, relembre-se), Institutos Paraibanos de Educação (IPÊ), conforme abaixo:

[...]

4.37. Nota-se, portanto, que a conta “Patrimônio Social” era constituída não só pelas dotações efetivamente feitas pelos associados, mas também pelos superávits ou déficits ocorridos ao longo dos períodos de apuração. [...]

4.38. Como esses resultados sociais (superávits) não foram submetidos à tributação do IRPJ, ou seja, não foram apurados por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, até por se tratar de entidade sem fins lucrativos, portanto, isenta/imune do imposto, os valores incorporados ao Patrimônio Social não podem ser utilizados para compor o custo de aquisição da participação societária, visto que elevariam indevidamente o valor do custo para fins de apuração dos ganhos de capital da pessoa física sócio-quotista.

4.39. Sendo assim, o custo de aquisição da participação societária, para fins de apuração de ganhos de capital, a ser atribuído a cada sócio na pessoa jurídica resultante, no caso da transformação de entidade sem fins lucrativos para sociedade com fins lucrativos, deve ser aferido pelo valor em dinheiro ou em bens e direitos que o antigo associado, e novo sócio, efetivamente entregou à antiga entidade para compor o seu patrimônio material, e não o valor meramente contábil constante da conta de patrimônio social da entidade.

4.40. Cabe aqui, novamente destacar o que estabelece o art. 18 da Instrução Normativa SRF nº 113, de 1998:

*Art. 18. 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 houver entregue 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.*

*Parágrafo único. Na ausência dos documentos comprobatórios a que se refere o caput, o valor da participação societária será considerado, para todos os efeitos tributários, igual a zero.*

4.41. Assim, em conformidade com a legislação, o custo de aquisição da participação societária do contribuinte Oswaldo Trigueiro do Valle será apurado na empresa resultante da transformação levando em conta os valores efetivamente entregues pelo associado quando da formação do patrimônio da entidade antes imune/isenta.

4.42. Embora tenha sido devidamente intimado e alertado a comprovar o custo de aquisição (vide Termo de Intimação Fiscal nº 02), em nenhuma de suas respostas o contribuinte apresentou comprovantes de aportes para formação do patrimônio da entidade, nem tão pouco indicou/comprovou que tenha realizado uma aquisição onerosa da sua participação na Ipê EDUCACIONAL.

4.43. Por outro lado, supondo-se que tenha ocorrido uma aquisição de forma gratuita (doação), já que o Monsenhor José Trigueiro do Vale (associado fundador) era irmão do Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle, segundo o cruzamento de dados do Cadastro de Pessoas Físicas – CPF, os bens ou direitos doados deveriam

ter sido avaliados pelo valor constante da Declaração de Ajuste Anual (DAA), do doador ou pelo valor de mercado, sendo que nesta última hipótese a diferença positiva constituiria ganho de capital tributável em face do doador, nos termos da IN SRF nº 84/2001: [...]

4.44. Ocorre que o Monsenhor José Trigueiro não informava, na ficha de bens e direitos, das suas Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (até o exercício 2012, não há declaração final de espólio) a sua participação na Ipê Educacional e seu respectivo custo de aquisição.

4.45. Da mesma forma, a transferência das quotas de participação na Ipê EDUCACIONAL do Monsenhor José Trigueiro para o Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle também não foi informada pelas partes envolvidas em suas respectivas Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

4.46. Somente na Declaração de Ajuste Anual, exercício 2019, ano-calendário 2018, o Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle informou a alienação de sua participação. [...].

4.47. Sendo assim, diante de todo o exposto e devido à falta de comprovação do custo de aquisição, deve ser atribuído, para todos os efeitos tributários, o valor igual a zero ao custo de aquisição da participação societária do fiscalizado na IPÊ EDUCACIONAL Ltda., CNPJ 08.679.557/0001-02, nos termos do parágrafo único do art. 18 da IN SRF nº 113, de 1998, *in verbis*: [...]

O Colegiado a quo ratificou o entendimento da fiscalização e manteve o custo de aquisição igual a zero (e-fls. 1075/1076):

Nos itens 4.18 a 4.47 do Relatório Fiscal a Fiscalização explica, de forma detalhada, os motivos pelos quais foi atribuído o valor igual a zero ao custo de aquisição da empresa IPÊ EDUCACIONAL LTDA.

Embora tenha sido devidamente intimado e alertado a comprovar o custo de aquisição (Termo de Intimação Fiscal nº 02), em nenhuma de suas respostas o contribuinte apresentou comprovantes de aportes para formação do patrimônio da entidade, nem indicou/comprovou que tenha realizado uma aquisição onerosa da sua participação na IPÊ EDUCACIONAL.

Tampouco foi comprovada eventual aquisição de forma gratuita (doação efetuada por parte do Sr. José Trigueiro do Vale, associado fundador e irmão do Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle). Nesta última hipótese, a diferença positiva constituiria ganho de capital tributável em face do doador, nos termos da IN SRF nº 84/2001:

[...]

Devido à falta de comprovação do custo de aquisição, foi atribuído o valor igual a zero ao custo de aquisição da participação societária do fiscalizado na IPÊ EDUCACIONAL LTDA, nos termos do parágrafo único do art. 18 da IN SRF nº 113, de 1998, *in verbis*:

[...]

Para contestar a decisão de piso, os interessados apresentaram Recurso Voluntário com o mesmo teor da Impugnação interposta, limitando-se a reproduzir os questionamentos já apreciados pela primeira instância.

Sem razão, contudo, os recorrentes.

Pode-se constatar da leitura do Relatório Fiscal que o trabalho investigativo foi feito de forma minuciosa, com base na análise detalhada da documentação disponibilizada pelo Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle em atendimento às intimações realizadas durante o procedimento de auditoria, não havendo reparos a serem feitos nesse ponto.

Vale lembrar que o valor do custo de aquisição informado na Declaração de Bens e Direitos sujeita-se à comprovação através de documentação hábil e idônea, cabendo à fiscalização proceder ao lançamento de ofício quando verificar a incorreta apuração do ganho do capital na alienação do bem declarado, como ocorreu no presente caso.

Assim, por concordar com as razões da autoridade lançadora, corroboradas pelo Colegiado a quo, adoto os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do art. 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

#### Momento do Fato Gerador e Sujeito Passivo da Obrigação

O Recurso Voluntário apresenta tópico apontando a existência de 3 momentos distintos nas operações realizadas que, se examinados analiticamente, demonstrariam equívoco da fiscalização quanto ao fato gerador, que teria ocorrido na cisão e alienação de imóveis para a Ipê Patrimonial, e quanto ao sujeito passivo da obrigação, que seriam as pessoas jurídicas envolvidas.

Verifica-se, contudo, que os questionamentos suscitados nesta fase processual não foram aventados na Impugnação, não cabendo sua apreciação no presente julgamento.

De acordo com o art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a Impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, não sendo permitido que o contribuinte inove em seu Recurso Voluntário para incluir questões diversas daquelas anteriormente ventiladas.

Além disso, a prova documental deve ser apresentada juntamente com a Impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, que se refira a fato ou direito superveniente ou que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, cabendo a ele demonstrar a presença de uma dessas condições, o que não ocorreu no caso dos autos.

Isenção Decreto-Lei nº 1.510/76

Relativamente à isenção prevista no art. 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510/76, revogada pela Lei nº 7.713/88, impõe-se observar o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 199, de adoção obrigatória por seus conselheiros:

A isenção do art. 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510/1976 se aplica a alienações ocorridas após a sua revogação pela Lei nº 7.713/1988, desde que já completados cinco anos sem mudança de titularidade das ações na vigência do Decreto-Lei nº 1.510/1976.

De acordo com a referida Súmula, o Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle deveria ter completado pelo menos cinco anos de titularidade das participações societárias durante a vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76 para fazer jus à isenção na alienação das mesmas após a revogação pela Lei nº 7.713/88.

Não é esse, contudo, o caso dos autos.

Como exposto nos itens 4.29 e 4.30 do Relatório Fiscal já reproduzidos neste voto (e-fls. 633), o Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle informou, em resposta às Intimações realizadas pela autoridade lançadora, que seu ingresso na Ipê Educacional ocorreu em 1994 como associado-continuador do fundador Sr. José Trigueiro do Vale, tendo entrado em exercício em 2012 em razão de seu óbito (e-fls. 458).

Os próprios recorrentes ratificaram a informação de que as quotas da Ipê Educacional objeto da apuração do ganho de capital em litígio só foram adquiridas pelo Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle em 2012, com a transferência não onerosa em decorrência do falecimento do Sr. José Trigueiro do Vale (e-fls. 1117).

Resta claro, portanto, que a titularidade das quotas durante a vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76 não era do Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle e sim do Sr. José Trigueiro do Vale, não podendo ser acolhida a isenção em exame.

Alienação Imobiliária

Os recorrentes defendem que, caso não se considere o caráter societário das quotas e o direito à isenção de que trata o art. 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510/76, deve ser reconhecida, alternativamente, a alienação de imóveis, cabendo, por conseguinte, a aplicação dos fatores de da redução sobre o ganho de capital previstos no art. 18 da Lei nº 7.713/88 e no art. 40 da Lei nº 11.196/05.

Cumprido registrar, contudo, que não se afastou o caráter societário das quotas no presente julgamento, apenas se constatou que o Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle não fazia jus à isenção pleiteada quando procedeu à sua alienação. Sendo assim, deixo de analisar as alegações referentes à alienação de bens imóveis.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria preclusa, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Mônica Renata Mello Ferreira Stoll**

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**.

Cabe esclarecer ao contribuinte e responsáveis que, nos termos do artigo 131, II, Do CTN, como bem disse a Relatora, nenhum dos sujeitos irá responder pela íntegra do crédito, mas sim pela parte correspondente ao seu quinhão, no caso, 33,33% e limitado ao valor da herança. Especificamente quanto ao montante do quinhão, a Relatora assim se posicionou:

No entanto, não merece prosperar a alegação de que o valor das doações efetuadas em vida pelo Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle a seus filhos não deveria ser incluído nesse montante.

Como exposto pela autoridade fiscal, as doações de ascendentes a descendente representam adiantamento de herança e integram o patrimônio transmitido, nos termos dos arts. 544 e 2002 do Código Civil, devendo ser computadas para fins de apuração do limite da responsabilidade dos sucessores pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha.

Corroborando a linha do lançamento, bem como decisão de primeira instância, conforme se extrai do acórdão da DRJ:

A doação de ascendente a descendentes é considerada como adiantamento de herança, conforme o disposto no art. 544 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002. Desta forma, os respectivos bens devem ser trazidos à colação, nos termos dos arts. 2.002 e 2.003 do mencionado diploma legal.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, ao se debruçar sobre o tema, consignou que “a antecipação da legítima está incluída no conceito de herança e, por essa razão, integra a apuração do quinhão hereditário (art. 2.002 do Código Civil). Ainda que efetivada em momento anterior ao do nascimento da obrigação tributária (fato

gerador), ou da constituição do crédito tributário (lançamento), não exclui a responsabilidade tributária do sucessor, resguardado o limite das forças da herança. Inteligência do art. 131, II, do CTN” (AgRg no Recurso Especial Nº 644.914 – PR).

Acontece que, tenho entendimento diferente sobre a matéria, o que passo a demonstrar.

As doações do ascendente ao descendente, ainda que feitas em antecipação do que lhe tocará no futuro quinhão legítimo, não integram o acervo hereditário (“herança”), para fins de imputação de responsabilidade patrimonial aos herdeiros.

A colação não “desnatura” a natureza da liberalidade pretérita, que permanece no patrimônio do herdeiro e não retorna “fisicamente” ao monte mor. O retorno, conferido ou colacionado, é fictício e serve apenas para equalizar as legítimas dos herdeiros necessários. **Assim, não sendo herança, porquanto não integravam mais o patrimônio do devedor na data do falecimento, os bens doados jamais poderão responder pelas dívidas do morto, incluindo as obrigações tributárias, salvo nos casos de fraude à execução ou fraude contra credores.**

Assim sendo, em verdade a doação de ascendente a descendente, importa, sim, adiantamento do que lhes cabe por herança. Se não houver ressalva em contrário do doador, o donatário recebe o bem a título de antecipação de legítima e tem, por ocasião da sucessão, o dever de colacioná-lo ao monte mor partível, nos termos dos artigos 544 e 2002 do CC/02. A regra do artigo 544 **constitui uma garantia estatuída em benefício exclusivo dos herdeiros necessários, e não dos credores do morto, pois embasada na presunção de igualdade de acesso ao quinhão indisponível do patrimônio hereditário (legítima).**

Em outras palavras, a legislação busca assegurar o direito à herança dos herdeiros necessários, de modo que o *de cuius* seja obrigado a entregar 50% do seu patrimônio de forma igual entre eles. É uma forma que a legislação brasileira encontrou de proteger o direito dos herdeiros necessários ao recebimento da herança e, não, “abranger” eventuais credores do falecido.

Neste contexto, cristalino que não pretendeu o legislador do artigo 544 do CC/2002, determinar que, a partir da colação, sobreviesse a responsabilidade dos bens doados pelas dívidas da herança. **Do contrário, bastaria ao doador, para esvaziar a garantia dos credores, dispor que os bens doados saiam de sua parte disponível.**

Cabe trazer excertos do Acórdão exarado pelo TRF da 2ª Região, da lavra do Excelentíssimo Desembargador Luiz Antônio Soares, nos autos do AI 0009125-04.2017.4.02.0000, que assim se concluiu:

De acordo com o art. 544 do CC/02, a doação de ascendente a descendente, ou entre cônjuges, importa adiantamento do que lhes cabe por herança. Desse modo, se não houver ressalva em contrário do doador, o donatário recebe o bem a título de antecipação da legítima e tem, por ocasião da sucessão, a obrigação de

colacioná-lo ao monte partível, nos termos do art. 2002 do CC/02. Caso, no entanto, o doador determine que a doação seja imputada na parte disponível de seu patrimônio (metade dos bens do ascendente, a legítima, pertence, de pleno direito, aos herdeiros necessários e é, assim, indisponível - art. 1.846), aquela será considerada pura e simples liberalidade, a ser considerada fora da herança e, logo, dispensada de vir à colação.

(...)

Desse modo, verifica-se que a regra do art. 544 do CC/02 constitui uma garantia estatuída em prol dos herdeiros necessários - e não dos credores do de cujus -, fundada na presunção de tratamento igualitário destes por parte do ascendente/cônjuge. Não pretendeu, pois, o legislador, com o adiantamento da legítima e a obrigação de colação, prescrever a responsabilidade dos bens doados pelas dívidas da herança. Do contrário, bastaria ao doador, para esvaziar a garantia dos credores, dispor que os bens doados saiam de sua parte disponível.

Portanto, considerando que a antecipação da legítima é fundada na teoria da igualdade entre os descendentes e visa tão-somente equalizar as cotas hereditárias, os bens doados em vida pelo de cujus não respondem pelas dívidas que este deixou.

(...)

A doutrina pátria também segue a mesma linha de raciocínio, confira-se o ensinamento de Orlando Gomes:

A teoria da igualdade inspirou o legislador pátrio na regulamentação do instituto. Os descendentes são herdeiros obrigatórios. Pertence-lhes, de pleno direito, a metade dos bens do ascendente. Esta parte da herança tem de ser dividida em frações iguais. Quando o ascendente contempla, em vida, um deles, revogaria o princípio da igualdade das legítimas se o bem doado não tivesse de ser conferido para a constituição da metade indispensável. Os demais herdeiros seriam prejudicados, porque, além do que receberá gratuitamente antes da abertura da sucessão, o favorecido herdaria igual quota. Obrigado, porém, a trazer ao acervo hereditário o que lhe foi doado, observar-se-á a regra da igualdade das legítimas. (Orlando Gomes. Sucessões. 15ª Ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 305).

Assim sendo, as doações realizadas em vida, não devem compor o montante do quinhão do contribuinte e responsáveis.

Não sendo o bastante, no caso concreto, observa-se que a doação foi feita de forma igual entre os herdeiros necessários, não havendo que se falar em antecipação de legítima, haja vista que não há preterimento de qualquer um dos herdeiros.

De fato, no caso dos autos, o Sr. Oswaldo Trigueiro do Valle doou em vida valores iguais aos seus únicos herdeiros necessários, sem preterir a qualquer um deles. Uma vez não

havendo preterimento a nenhum dos herdeiros, não há que se falar em antecipação de legítima, por tudo que já foi exposto anteriormente.

Portanto, por qualquer lado que se analise a matéria, não há como considerar os valores doados em vida para quantificação do valor de herança para fins de responsabilidade tributária.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelle Rezende Cota**