



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



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>19515.720493/2016-00</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2402-013.152 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 12 de setembro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | RENATO PADOVESE E OUTROS                             |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Ano-calendário: 2011

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. VÍCIO.

O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são responsáveis por tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação. No limite do quinhão do legado ou da meação. Após partilha ou adjudicação o remitente é responsável pelos tributos eventualmente devidos pelo bem ou direito remido.

SOCIEDADE SEM FINS LUCRATIVOS EM SOCIEDADE LIMITADA. SUJEIÇÃO PASSIVA DETERMINADA E FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.

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

MULTA DE OFÍCIO

A responsabilidade dos sucessores abrange os créditos tributários devidos pelo de cujus, definitivamente constituídos ou em curso de constituição e aqueles constituídos em momentos posteriores à data da partilha.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, afastar a responsabilidade solidária; (ii) por voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade por vício de sujeição passiva e dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto para recalcular o valor

apurado na proporção do quinhão do herdeiro em 12,5%. Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano (Relatora), que acataram a preliminar de nulidade por vício de sujeição passiva e, no mérito, deram provimento ao recurso voluntário interposto. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria.

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Marcus Gaudenzi de Faria – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rafael de Aguiar Hirano (Substituto Integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração visando à exigência do IRPF, em razão de suposto ganho de capital decorrente de operação de transformação societária da Instituição Educacional São Miguel Paulista (IESMP). Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, a IESMP, até então estruturada como associação sem fins lucrativos, foi transformada em sociedade simples limitada com finalidade lucrativa, conforme deliberado em Ata de Assembleia Geral Extraordinária, devidamente registrada no 3º Cartório de Registro de Títulos e Documentos e Registro Civil de Pessoa Jurídica de São Paulo.

Constatou-se que, em 30/09/2011, o balanço patrimonial do IESMP registrava patrimônio social de R\$ 82.437.647,00, dos quais apenas R\$ 20.000,00 haviam sido integralizados pelos sócios fundadores. Entendeu a d. Fiscalização que a transformação da entidade, anteriormente beneficiária de imunidade/isenção, teria acarretado a devolução do patrimônio social aos sócios, configurando ganho de capital, com conseqüente aquisição de disponibilidade econômica, sujeita à tributação pelo Imposto de Renda.

A operação que, no entendimento da d. Fiscalização, teria gerado ganho de capital ocorreu em momento anterior ao falecimento do Sr. Gilberto Padovese, então sócio da IESMP. Todavia, o auto de infração – lavrado somente após o óbito – foi direcionado ao Sr. Renato Padovese, um dos herdeiros do espólio, constando o Sr. Fernando Padovese e Sra. Cenyra Gajardoni Padovesi, igualmente herdeiros, apenas na condição de responsáveis solidários.

Devidamente intimados, tanto o Sr. Renato quanto o Sr. Fernando e Sra. Cenyra apresentaram impugnação, na qual suscitaram, em apertada síntese:

- (i) nulidade do lançamento fiscal por vício na identificação da sujeição passiva, uma vez que o crédito não estaria sendo exigido individualmente de cada autuado segundo seu quinhão hereditário, além de não se tratar de hipótese legal de responsabilidade solidária;
- (ii) legalidade da transformação societária e inexistência de realização de ganho de capital na operação; e, subsidiariamente,
- (iii) erro na apuração do imposto, em razão de acréscimo indevido de R\$100,00 na base de cálculo; e
- (iv) impossibilidade de aplicação de multa em face dos Recorrentes, na qualidade de sucessores do sujeito passivo originário, bem como de incidência de juros sobre multa de ofício.

Processadas as impugnações, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE julgou-as parcialmente procedente para: (i) reconhecer o erro na base de cálculo e ajustar o lançamento fiscal expurgando os R\$100,00 acrescidos indevidamente; e (ii) reduzir a multa de ofício de 75% para 10%.

Irresignados, os Recorrentes interpuseram recurso voluntário, reiterando os argumentos deduzidos na impugnação, especialmente quanto ao vício de sujeição passiva, à legalidade da transformação societária e à inexistência de ganho de capital. No tocante à multa de ofício, sustentam que, ainda que reduzida para 10%, nenhuma penalidade seria juridicamente cabível, porquanto a responsabilidade tributária por sucessão não comporta juízo de ilicitude apto a ensejar sanção punitiva.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Como relatado, cuida-se de exigência de Imposto de Renda sobre alegado ganho de capital supostamente realizado em decorrência de transformação de entidade sem fins lucrativos em entidade empresária, sob o fundamento de que teria havido devolução de capital aos então associados.

Conforme mencionado no relatório, o lançamento fiscal foi lavrado em face do Sr. Renato Padovese, na qualidade de responsável por sucessão, em razão de sua condição de herdeiro do espólio do Sr. Gilberto Padovese, sócio fundador da IESMP. Foram incluídos, ainda, como responsáveis solidários, o Sr. Fernando Padovese e a Sra. Cenyra Gajarjoni Padovesi, igualmente herdeiros.

Considerando que a responsabilidade pessoal foi atribuída apenas ao Sr. Renato, permanecendo os demais herdeiros na condição de corresponsáveis solidários, suscitaram os Recorrentes, em preliminar, a nulidade do auto de infração, questão que passo a examinar.

#### **NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO DA SUJEIÇÃO PASSIVA**

Conforme se verifica do lançamento fiscal em exame, a sujeição passiva do Sr. Renato Padovese foi fundamentada no art. 131, II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual são pessoalmente responsáveis “o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus **até a data da partilha ou adjudicação**, limitada esta responsabilidade do quinhão do legado ou da nomeação.” (g.n.)

Ocorre que, no caso concreto, a autuação fiscal foi lavrada somente após a partilha/adjudicação dos bens, conforme expressamente reconhecido pela própria Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 178, dos presentes autos).

Daí decorre a primeira ilegitimidade da constituição do crédito tributário: uma vez ultimada a partilha, cessam os efeitos da responsabilidade sucessória prevista no art. 131, II, do CTN, passando cada herdeiro ou meeiro a responder, na qualidade de contribuinte, apenas pelos tributos incidentes sobre os bens ou direitos que lhe foram atribuídos, nos termos do art. 131, I, do mesmo diploma, que dispõe serem pessoalmente responsáveis “o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos”.

Em contrariedade a esse comando normativo, a Fiscalização dirigiu o lançamento contra os herdeiros como se ainda pendente a partilha, imputando-lhes responsabilidade pela integralidade do suposto crédito, como se detivessem responsabilidade solidária indistinta, o que não encontra respaldo no art. 131 do CTN.

A propósito, leciona Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>:

“A responsabilidade é pelos tributos devidos até a data da partilha ou da adjudicação. Daí por diante, **como proprietário dos bens**, o sucessor assume a condição de contribuinte.”

O Superior Tribunal de Justiça, em situação análoga, decidiu que:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> In Curso de Direito Tributário, 19ª ed., p. 127.

“A meeira, assim, é **responsável pessoalmente pela dívida do de cujos por determinação legal**. Se assim não fosse, não seria responsável por qualquer parte da dívida, pois que não é sucessora do de cujos.

(...)

Convém mencionar, outrossim, que a presente **execução fiscal foi proposta após a realização da partilha, quando o quinhão de cada um já havia sido fixado e separado do montante partível**, motivo pelo qual com mais razão a responsabilidade pelo valor da dívida deve **ficar adstrita proporcionalmente ao quinhão recebido**.”

De fato, do art. 131, do Código Tributário Nacional extrai-se nítida distinção de regimes de responsabilidade conforme a fase sucessória:

- (i) até abertura da sucessão: o espólio é pessoalmente responsável por eventuais créditos tributários;
- (ii) do momento da abertura da sucessão até a partilha/adjudicação: os sucessores a qualquer título e o cônjuge meeiro, na proporção de seus quinhões, são pessoalmente responsáveis pelos tributos; e
- (iii) após a partilha/adjudicação: **cada herdeiro, na condição de contribuinte, passa a responder pessoalmente pelos tributos incidentes sobre os bens e direitos recebidos**.

Dessa forma, eventual exigência de IRPF sobre suposto ganho de capital decorrente da transformação societária da IESMP, constituída após a partilha, deve recair exclusivamente sobre o **sucessor/herdeiro, no percentual correspondente às ações da Instituição por ele recebida**, na qualidade de contribuinte, nos termos do art. 131, inciso I, do Código Tributário Nacional. Já nesse ponto se identifica **equivoco na capitulação da sujeição passiva**.

Ou seja, cada sucessor, a proporção do bem ou direito por ele recebido, passa a integrar a **relação jurídica tributária na condição de contribuinte, nos termos do art. 121, inciso I, do Código Tributário Nacional**, jamais como responsável (inciso II), e menos ainda como responsável solidário, como pretendeu a d. Fiscalização.

Entendo, portanto, que há equivoco no lançamento fiscal quando, pois, sem qualquer informação acerca da titularidade específica das ações da IESMP, a d. Fiscalização atribui a totalidade do tributo decorrente do alegado ganho de capital exclusivamente ao Sr. Renato Padovese e, mais grave, imputa responsabilidade solidária, com fundamento nos arts. 124 e 125, do Código Tributário Nacional, ao Sr. Fernando Padovese e a Sra. Cenyra.

Partindo do pressuposto de que todos teriam recebido, de forma proporcional ao estabelecido na partilha, fração das ações da IESMP, cada um deveria ter sido autuado individualmente, na extensão do direito recebido, na condição de contribuinte, afastando-se integralmente qualquer responsabilidade solidária.

---

<sup>2</sup> Recurso Especial nº 212.554/RS, Segunda Turma, Ministro Relator Franciulli Netto, DJ 04/02/2002.

Saliente-se que, ainda que estivessemos diante de hipótese de tributos devidos pelo de cujus antes da data da partilha – o que manifestamente não é o caso –, a responsabilidade dos herdeiros e da viúva-meeira seria solidária apenas nos termos do art. 131, II, do Código Tributário Nacional, ou seja **sempre limitada ao quinhão do legado ou da meação**, o que não foi observado pela d. Fiscalização.

Ocorre que a autuação fiscal foi lavrada diretamente em face do Sr. Renato Padovese, atribuindo-lhe a responsabilidade pessoal pela integralidade do crédito tributário, no montante de R\$ 6.948.434,19, valor visivelmente superior ao quinhão que lhe cabia, conforme inclusive auferido nos próprios cálculos de partilha utilizados pela Fiscalização.

Ainda que constem como responsáveis solidários o Sr. Fernando e a Sra. Cenyra, verifica-se que, na sistemática do art. 131, do Código Tributário Nacional, a responsabilidade dos herdeiros e do cônjuge meeiro não é solidária nos termos dos arts. 124 e 125, do Código Tributário Nacional, mas sim pessoal e limitada à proporção do quinhão, na condição de contribuintes, e não de responsáveis tributários.

Nestes termos, entendo estar maculada a autuação fiscal quanto à identificação da sujeição passiva, pois não se trata de hipótese do art. 131, inciso II, do Código Tributário Nacional, já que o crédito tributário decorrente da transformação das ações da IESMP de titularidade do Sr. Gilberto, foi constituído após a partilha dos bens por ele deixado. Nesta situação, a d. Fiscalização deveria ter lavrado autos de infração individualizados para cada titular das ações da IESMP, na proporção do direito transmitido, qualificando-os como contribuintes.

Ademais, mesmo que se admitisse, por argumentação, a aplicação do art. 131, II, restaria flagrante que a limitação da responsabilidade ao valor do quinhão não foi respeitada. O Sr. Renato foi compelido ao pagamento da totalidade do crédito, ultrapassando o quinhão a ele atribuído, enquanto ao Sr. Fernando e à Sra. Cenyra se imputou apenas responsabilidade solidária subsidiária, com fundamento nos arts. 124 e 125 do CTN.

Este Conselho já se manifestou em situação análoga, reconhecendo que *“tal situação gera efeitos patrimoniais incompatíveis com os efeitos da situação fática em questão, tendo em vista que é absolutamente distinta a situação de figurar como responsável tributário ao invés de figurar como representante do efetivo responsável”*. (Acórdão nº 9202-008.036 – Câmara Superior de Recursos Fiscais – 2ª Seção)

No caso concreto, não é juridicamente equivalente constar como devedor principal de R\$ 6.948.434,19 ou apenas de R\$ 2.575.604,08, correspondente ao quinhão individual. A imputação solidária, tal como redigida, ainda permite que, em caso de inadimplemento dos demais, a totalidade do débito recaia sobre o Sr. Renato, produzindo efeito confiscatório indireto e distorção da própria lógica sucessória prevista no art. 131 do Código Tributário Nacional.

Por fim, a responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN não pode subsistir em relação ao Sr. Fernando, pois a caracterização de solidariedade passiva exige a demonstração de interesse comum na situação geradora do tributo. Não há nos autos qualquer

indício de que ele detinha interesse econômico ou jurídico na transformação societária da IESMP, não figurava como sócio da entidade e tampouco exercia poder de administração, o que inviabiliza sua responsabilização solidária com base nesse dispositivo.

Verificado o vício apontado e sendo vedado a este Conselho alterar os critérios jurídicos adotados pela d. Fiscalização para capitulação da sujeição passiva – sob pena de violação ao art. 146, do Código Tributário Nacional, que veda a modificação do critério jurídico adotado pela autoridade fiscal no lançamento – acolho a preliminar de nulidade, em razão do vício referente à identificação da sujeição passiva, determinando o cancelamento do auto de infração em sua integralidade.

Caso, contudo, este entendimento não prevaleça, e esta Turma entenda por afastar a nulidade ora reconhecida, passo, desde logo, à análise do mérito do lançamento fiscal objeto do presente recurso, na forma a seguir exposta.

#### **MÉRITO – TRANSFORMAÇÃO DE INSTITUIÇÃO ISENTA PARA ENTIDADE EMPRESÁRIA – DEVOUÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL**

No mérito, discute-se a exigência de Imposto sobre a Renda sobre suposto ganho de capital decorrente da transformação de entidade sem fins lucrativos em entidade empresária, sob o argumento de que teria ocorrido devolução de capital aos então associados, caracterizando acréscimo patrimonial tributável.

Para embasar tal exigência, a autoridade fiscal ampara-se no disposto no artigo 17 da Lei nº 9.532/1995 e no artigo 22. § 3º da Lei nº 9.249/1995, cujas redações transcrevo a seguir:

“Art. 17. Sujeita-se à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa física, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio.”

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

(...)

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.”

Ocorre que os dispositivos mencionados pela Fiscalização atam de hipótese em que o associado de entidade sem fins lucrativos – ou sócio de uma sociedade empresária – recebe da pessoa jurídica bens ou direitos em devolução do capital por ele anteriormente aportado. Trata-se, portanto, de situação que envolve efetiva saída patrimonial da pessoa jurídica e incorporação

desse patrimônio ao acervo individual do associado ou sócio, representando realização de ganho de capital tributável.

Definitivamente, essa não é a situação configurada na mera transformação de entidade sem fins lucrativos em sociedade empresária.

No caso concreto, a IESMP não entregou bens de seu patrimônio aos associados, tampouco houve devolução de capital. Não houve transferência de ativos, não houve alienação, não houve qualquer circulação jurídica de riqueza, mas apenas alteração da natureza jurídica da entidade, em continuidade pela de patrimônio, personalidade e titularidade jurídica.

Os bens e direitos que integravam o patrimônio da associação continuaram, após a transformação, compondo o patrimônio líquido da mesma entidade, agora sob regime jurídico empresarial. Não se trata de sucessão entre pessoas jurídicas distintas, mas sim de continuum jurídico, em que não há extinção da entidade anterior nem surgimento de nova pessoa jurídica, razão pela qual não há que se falar em fato gerador de ganho de capital.

Com efeito, a transformação de entidade sem fins lucrativos em sociedade empresária é expressamente admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro, encontrando respaldo no Código Civil e na Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.), sem qualquer exigência de extinção ou liquidação prévia do patrimônio, tampouco previsão de tributação automática sobre o patrimônio transformado. Confira-se:

**Código Civil:**

“Art. 1.113. O ato de transformação **independe de dissolução ou liquidação** da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

Art. 1.114. A transformação depende do consentimento de todos os sócios, salvo se prevista no ato constitutivo, caso em que o dissidente poderá retirar-se da sociedade, aplicando-se, no silêncio do estatuto ou do contrato social, o disposto no art. 1.031.

Art. 1.115. A transformação não modificará nem prejudicará, em qualquer caso, os direitos dos credores.

Parágrafo único. A falência da sociedade transformada somente produzirá efeitos em relação aos sócios que, no tipo anterior, a eles estariam sujeitos, se o pedirem os titulares de créditos anteriores à transformação, e somente a estes beneficiará.”

**Lei das S/A:**

Art. 220. A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.

Parágrafo único. A transformação obedecerá aos preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser adotado pela sociedade.

## Deliberação

Art. 221. A transformação exige o consentimento unânime dos sócios ou acionistas, salvo se prevista no estatuto ou no contrato social, caso em que o sócio dissidente terá o direito de retirar-se da sociedade.

Parágrafo único. Os sócios podem renunciar, no contrato social, ao direito de retirada no caso de transformação em companhia.

## Direito dos Credores

Art. 222. A transformação não prejudicará, em caso algum, os direitos dos credores, que continuarão, até o pagamento integral dos seus créditos, com as mesmas garantias que o tipo anterior de sociedade lhes oferecia.

Parágrafo único. A falência da sociedade transformada somente produzirá efeitos em relação aos sócios que, no tipo anterior, a eles estariam sujeitos, se o pedirem os titulares de créditos anteriores à transformação, e somente a estes beneficiará.

Inclusive, conforme bem destacado pelos Recorrentes, a Associação Brasileira de Mantenedora de Ensino Superior – ABMES submeteu à Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal consulta formal acerca da possibilidade de transformação de entidades mantenedoras de instituição de ensino superior, originalmente constituídas na forma de associação sem fins lucrativos, em sociedade empresária com finalidade lucrativa.

Na referida oportunidade, foi proferida a Solução de Consulta nº 07/2002, no seguinte sentido:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

Processo nº 10168.000980/00-92

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7 de 30 de junho de 2002

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR. FUNDAÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL. TRANSFORMAÇÃO EM SOCIEDADE CIVIL OU COMERCIAL COM FINS LUCRATIVOS. DEVOLUÇÃO DE CAPITAL. AVALIAÇÃO DE PATRIMÔNIO.

(...)

Admite-se a transformação de instituição de ensino superior que adote a forma jurídica de associação civil em sociedade civil com fins lucrativos.”

A viabilidade de transformação de entidades mantenedoras de instituição de ensino superior, originalmente constituídas sob a forma associativa sem fins lucrativos, em sociedade empresária, também foi prevista pela Lei nº 11.096/2005, conforme se infere do seu art. 13:

“As pessoas jurídicas de direito privado, mantenedoras de instituição de ensino superior, sem fins lucrativos, que adotarem as regras de seleção de estudantes bolsistas a que se refere o art. 11 desta Lei e que estejam no gozo da isenção da

contribuição para a seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal, que optarem, a partir da data da publicação desta Lei, por transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, na forma facultada pelo art. 7º A da Lei nº 9.131, de 24 de novembro de 1995, passarão a pagar a quota patronal para a previdência social de forma gradual, durante o prazo de 5 (cinco) anos, na razão de 20% (vinte por cento) do valor devido a cada ano, cumulativamente, até atingir o valor integral das contribuições devidas.

Parágrafo único. A pessoa jurídica de direito privado transformada em sociedade de fins econômicos passará a pagar a contribuição previdenciária de que trata o caput deste artigo a partir do 1º dia do mês de realização da assembleia geral que autorizar a transformação da sua natureza jurídica, respeitada a graduação correspondente ao respectivo ano.”

No entanto, começou-se a questionar a viabilidade do procedimento após a edição da Instrução Normativa DREI nº 35/2017, que, sem qualquer respaldo legal, estabeleceu uma **suposta vedação** à “*conversão de sociedade empresária em sociedade sem fins lucrativos e vice-versa*” (art. 30).

Tal vedação se fundamentou em interpretação extensiva e indevida do art. 61, do Código Civil, o qual dispõe que, na hipótese de dissolução da associação, o remanescente do seu patrimônio líquido deverá ser destinado a outra entidade de fins não econômicos, designada no estatuto ou à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

Noutros termos, se no caso de dissolução o patrimônio líquido da associação deveria ser destinado à outra entidade sem fins lucrativos, estaria vedada a sua transformação em sociedade empresária, já que seu patrimônio acabaria sendo vertido para uma sociedade cujo patrimônio poderia ser retornado aos sócios em um momento futuro.

No entanto, a referida vedação – que já carecia de fundamento legal – foi revogada com a edição da Instrução Normativa DREI nº 81/2020, a qual integralmente a restrição anteriormente estabelecida, passando a dispor expressamente sobre a possibilidade de:

“conversão de sociedade simples ou associação em empresário individual, sociedade empresária ou cooperativa, na mesma ou em outra Unidade da Federação, após averbado no Registro Civil, o instrumento de conversão deverá ser arquivado na Junta Comercial da Sede”

(nova redação dada pela Instrução Normativa DREI/ME nº 88, de 23 de dezembro de 2022).

Verifica-se, portanto, que não subsiste qualquer óbice jurídico à transformação de associação em sociedade empresária, sendo desnecessária a sua dissolução ou liquidação, com consequente devolução de capital aos associados para, somente então, se constituir uma nova sociedade com fins lucrativos.

Assim, não havendo dissolução nem liquidação, e tratando-se de mera continuidade jurídica com alteração do regime jurídico da entidade, não é possível presumir — como o fez a d.

Fiscalização — que a IESMP teria realizado devolução de capital aos seus associados, com consequente realização de ganho de capital tributável.

Reitere-se: não há, nos autos, qualquer prova ou indício de que tenha ocorrido extinção da entidade, liquidação de patrimônio ou devolução de capital aos associados. Trata-se de mera presunção fiscal, possivelmente derivada da equivocada interpretação outrora sustentada com base no art. 61 do Código Civil e na revogada redação da IN DREI nº 35/2017.

A propósito, é oportuno trazer outro trecho da Solução de Consulta COSIT nº 07/2002, que, além de reconhecer a possibilidade de transformação de associação sem fins lucrativos em sociedade empresária, também afirmou de modo inequívoco que tal operação não configura fato gerador do Imposto de Renda, nos seguintes termos:

“(…) **A transformação, de per se, não é fato gerador do imposto de renda.** Os fatos geradores do tributo ocorrerão, por exemplo, à medida que se verificar a percepção de renda ou proventos de qualquer natureza, tal como definido na legislação tributária, pelos sócios. A pessoa jurídica deve avaliar seu patrimônio e classificar como capital social apenas a importância passível de comprovação com documentação hábil e idônea pelos sócios, sob pena de descumprimento não apenas da legislação tributária, mas também da legislação comercial e societária, em especial a Lei nº 6.404, de 1976. A devolução de capital será tributada na pessoa jurídica que a está realizando, quando efetuada a valor de mercado (art. 22 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995).

Em arremate, importa destacar que o auto de infração não se fundamenta na tese de eventual ganho de capital decorrente de uma suposta “troca” da participação associativa por quotas de sociedade empresária. Não é essa a acusação, embora também seria absolutamente improcedente, uma vez que não há permuta de ativos na operação de transformação, mas apenas alteração do regime jurídico da mesma entidade, com continuidade patrimonial e subjetiva.

Ao revés, a d. Fiscalização sustenta que teria havido devolução de capital em bens aos associados, situação que não encontra suporte fático nos autos, tampouco respaldo jurídico ou contábil, tratando-se de presunção dissociada da realidade da operação realizada.

Diante de todo o exposto, também no mérito, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe provimento, para cancelar integralmente o auto de infração, reconhecendo que a operação de transformação societária da IESMP não configurou fato gerador do Imposto de Renda sobre ganho de capital, por ausência de devolução de capital, de alienação de ativos ou de qualquer forma de realização de disponibilidade econômica ou jurídica, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional.

#### **DA SOLIDARIEDADE DO SR. FERNANDO PADOVESE E DA SRA. CENYRA PADOVESE**

Embora já tenha me manifesto na preliminar de nulidade, reitero, agora em sede de mérito, que não poderia ter sido atribuída responsabilidade solidária ao Sr. Fernando Padovese e à

Sra. Cenyra, seja com fundamento no art. 131, inciso II e III, do Código Tributário Nacional, seja com base no art. 124, do Código Tributário Nacional.

Sem pretender reproduzir integralmente o que já foi amplamente exposto, importa registrar que o art. 131, inciso II, do Código Tributário Nacional, trata da responsabilidade ao pessoal do sucessor ou do cônjuge meeiro apenas no período compreendido entre a abertura da sucessão e a partilha/adjudicação.

Entretanto, no caso concreto, conforme reconhecido pela própria Fiscalização, o crédito tributário foi constituído após a partilha/adjudicação dos bens e direitos deixados pelo Sr. Gilberto Padovese. Logo, eventual lançamento deveria ter sido efetuado individualmente em face de cada herdeiro, na proporção das ações da IESMP efetivamente recebidas, na condição de contribuinte, **nos termos do art. 131, inciso I, combinado com o art. 121, inciso I, do Código Tributário Nacional.**

Da mesma forma, não se sustenta a responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, do Código Tributário Nacional.

O art. 124 do Código Tributário Nacional, prevê duas hipóteses distintas de solidariedade:

- I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II – as pessoas expressamente designadas por lei.

A hipótese do inciso I – solidariedade fática, objetiva, mas que exige a demonstração de interesse jurídico comum, entendido como a participação conjunta ou coordenada na realização do próprio fato gerador – não se verifica no caso. Esse interesse jurídico não se confunde com o mero interesse econômico no resultado da operação tributada.

Não há, no auto de infração, qualquer demonstração de que o Sr. Fernando ou a Sra. Cenyra efetivamente participaram ou mesmo detinham poderes de deliberação ou ingerência sobre o ato societário da transformação do IESMP. Tal atribuição se deu unicamente com base de que o Sr. Fernando e a Sra. Cenyra seriam herdeiros e meeira, respectivamente, do Sr. Gilberto Padovese.

No caso específico do Sr. Fernando, sequer o mesmo figurava como sócio da entidade e tampouco exercia poder de administração, o que afasta a aplicação do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A atribuição da responsabilidade tributária pelo art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional, é fundamentada no auto de infração pelo art. 131, inciso II e III, do mesmo Codex. Entretanto, como acima visto, o crédito tributário foi constituído após a partilha/adjudicação dos bens e direitos do Sr. Gilberto Padovese, não se enquadrando qualquer responsabilidade com base nos dispositivos legais mencionados.

Quanto ao inciso II do art. 124, a responsabilização foi fundamentada, no auto de infração, por remissão ao art. 131, incisos II e III, do CTN. Todavia, como já assentado, o crédito foi constituído após a partilha, razão pela qual não se subsume às hipóteses de responsabilidade ali previstas. E ainda que se cogitasse sua incidência, a responsabilidade prevista no art. 131 é pessoal e limitada ao quinhão, não se convertendo, em nenhuma hipótese, em solidariedade integral.

Portanto, seja sob a ótica do art. 131, incisos II e III, seja à luz do art. 124, incisos I e II, do CTN, não há fundamento jurídico válido que autorize a atribuição de solidariedade aos Srs. Fernando e Cenyra.

Assim, ainda que, apenas por argumentação, esta Turma entenda pela ocorrência de ganho de capital tributável em decorrência da transformação da IESMP em sociedade empresária — o que não se reconhece —, eventual exigência somente poderia ser constituída em face de cada herdeiro na proporção do quinhão hereditário recebido, na condição de contribuinte, vedada a atribuição de responsabilidade solidária nos termos lançados pela Fiscalização.

Dessa forma, não subsiste, em qualquer cenário, a responsabilização solidária dos Srs. Fernando e Cenyra, seja com base no art. 124, seja com fundamento no art. 131 do Código Tributário Nacional.

#### **DA MULTA**

Por fim, os Recursos Voluntários se insurgem contra a manutenção da multa de ofício aplicada, não obstante sua redução ao patamar de 10%.

Acaso mantido o crédito tributário, entendo aplicável a multa, conforme entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Repetitivo (Resp nº 923.012/MG), Súmula CARF Vinculante Nº 113 e entendimento da do Conselho Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9202-008.954).

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**

#### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Marcus Gaudenzi de Faria**, redator designado

Em que pese minha enorme consideração ao voto da relatora, Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, ousou neste caso divergir do reconhecimento, em sede preliminar, de nulidade.

O fato, extensamente destacado no recurso voluntário, é o recebimento, pelo sócio fundador da entidade educacional de patrimônio da entidade, transformada em sociedade com

finalidade lucrativa. Nesta transição a pessoa do fundador da entidade se convertera em sócio (com cotas e, conforme destacado pela autoridade fiscal, com incremento patrimonial).

Assim, entendeu a autoridade que o fato gerador se processara, conforme relatado nos itens 2.3 ,3.1 e 3.2 do Relatório Fiscal., onde destaca os artigos 133 (devolução de capital social em bens ou direitos) e 143 (devolução de bens de sociedade isenta) do RIR/99

E que, conforme preconiza a legislação vigente, o prazo para o lançamento estava em curso quando da ação fiscal, sem que se cogitasse a decadência.

No caso em análise, a autoridade lançadora definiu claramente o momento do fato gerador, do qual era contribuinte o senhor Gilberto Padovese (conforme destacado às fls 191 a 201).

Minha divergência em relação ao voto da conselheira relatora reside exatamente no reconhecimento de que, ao se converter de fundador em sócio, existe um momento de reconhecimento do recebimento de patrimônio, conforme aponta a legislação citada.

Assim, entendo que o lançamento está corretamente fundamentado, delimitado temporalmente e, neste contexto, corretamente direcionado, no mérito, ao herdeiro.

Todavia, no que tange à quantificação dos valores lançados, entendo que melhor sorte assiste aos recorrentes.

Ora, vejamos:

Conforme trazido no documento de lançamento, a partilha dos bens já havia ocorrido quando da autuação.

Neste cenário, a autuação deveria necessariamente ser direcionada a cada herdeiro, na proporção da legítima.

No caso em análise, o lançamento do valor total fora direcionado a um dos herdeiros, nominando os demais (destacada a proporção recebida, inclusive no relatório fiscal de lançamento) como responsáveis solidários, sendo a solidariedade limitada ao quinhão recebido.

Assim destaco, é cabível o lançamento. Todavia, dada a dinâmica prevista no direito civil, no que tange à legados e partilhas, bem destaca da pela relatora, o lançamento deveria ser processado a cada herdeiro, na proporção do quinhão recebido, conforme bem destacado no voto da conselheira relatora, que merece ser novamente trazido à baila:

O crédito tributário foi constituído após a partilha/adjudicação dos bens e direitos do Sr. Gilberto Padovese, não se enquadrando qualquer responsabilidade com base nos dispositivos legais mencionados.

Todavia, o mecanismo utilizado (lançamento do tributo direcionado a um dos herdeiros, convertendo os demais em responsáveis solidários) seria válido se o lançamento se processasse em fase de inventário, com a autuação direcionada ao inventariante e os demais herdeiros relacionados como responsáveis solidários.

Uma vez concluído o inventário, não vejo cabimento na autuação direcionada a um herdeiro específico em forma desproporcional ao quinhão recebido, conforme previsto no Artigo 1792 do Código Civil.

Vale destacar o disposto no CPC, atinente ao tema:

**Código de Processo Civil - Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.**

Art. 796. O espólio responde pelas dívidas do falecido, mas, feita a partilha, cada herdeiro responde por elas dentro das forças da herança e na proporção da parte que lhe coube.

Da mesma forma, repita-se, em virtude da realização da partilha previamente ao lançamento, devemos observar a redação do artigo 131 do CTN, apontado no lançamento:

*Art. 131. São pessoalmente responsáveis:*

*(...)*

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

Da leitura destes dispositivos depreende-se que os fatos ocorridos até a data da sucessão terão a responsabilidade transferida a espólio.

Não tendo sido processados lançamentos individualizados, cabe a observação do dispositivo do CPC, acima destacado, de sorte que cabe, no caso no recorrente apenas o quantum proporcional a sua participação hereditária no ganho patrimonial apurado na transformação da entidade com o recebimento de cotas da sociedade.

Assim, considero necessária a reforma da autuação, que deve ser limitada a proporção recebida por cada herdeiro.

Quanto à responsabilidade solidária pelo lançamento, conforme acima destacado, entendo que, processada a partilha, existe na legislação combinada (CTN, CC e CPC) um balizador que, da mesma forma que se fragmenta a herança, também se fragmentam as responsabilidades dos sucessores.

Neste esboço, descabida também a responsabilização pela aplicação do Art., 124. I do CTN.

Assim, reconheço que a responsabilidade solidária dos demais sucessores resta prejudicada e deve ser reconhecida a impossibilidade de sujeição vinculada a este lançamento específico.

Destaco que, tivesse a autoridade tributária realizado o lançamento das frações a cada um dos herdeiros, não observaria este redator qualquer necessidade de reparo ao lançamento e ao voto recorrido.

No que tange à multa, sem qualquer reparo ao voto da relatora.

Conclusão

Ante o exposto, voto por:

- i) Afastar a responsabilidade solidária dos recorrentes Fernando Padovese e Cenyra Gajarjoni Padovesi;
- ii) Rejeitar a preliminar de nulidade por erro de sujeição passiva
- iii) No mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que seja recalculado o valor apurado na proporção do quinhão do recorrente, apontada em 12,5%

*Assinado Digitalmente*

**Marcus Gaudenzi de Faria**