



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 0026379-64.2015.4.03.6100/SP

2015.61.00.026379-9/SP

RELATOR : Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO
EMBARGANTE : LUCAS GIANNELLA e outros(as)
ADVOGADO : SP110862 RUBENS JOSE NOVAKOSKI F VELLOZA e outro(a)
: SP220925 LEONARDO AUGUSTO ANDRADE
EMBARGADO : ACÓRDÃO DE FLS.
INTERESSADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
PROCURADOR : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO
: MARANHÃO PFEIFFER
No. ORIG. : 00263796420154036100 12 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* DE COTAS DE FUNDO DE INVESTIMENTO. ART. 23 DA LEI 9.532/97. A ADOÇÃO DO VALOR DE MERCADO OU DO VALOR CONSTANTE NA DECLARAÇÃO DE BENS DO DE CUJUS/DO CUSTO DE AQUISIÇÃO PARA AVALIAÇÃO DE BEM OBJETO DA PARTILHA DEVE SE DAR NA PARTILHA, E NÃO A POSTERIORI. INTERPETAÇÃO DA NORMA DE FORMA A PRESERVAR O SIGNO ECONÔMICO EFETIVAMENTE OCORRIDO, RESGUARDADOS OS PARÂMETROS ATINENTES À IDENTIFICAÇÃO DO VALOR DE MERCADO OU DO VALOR DECLARADO/CUSTO DE AQUISIÇÃO. RECURSO PROVIDO PARA PRESTAR OS DEVIDOS ESCLARECIMENTOS, COMPLEMENTANDO O JULGADO EMBARGADO E MANTENDO SUA PARTE DISPOSITIVA.

1. Restou devidamente consignada no julgado a interpretação adotada para o art. 23 da Lei 9.532/97, indicando a possibilidade de a valoração dos bens objeto da transmissão *causa mortis* ser aferida a partir do custo de aquisição/valor declarado em DIRPF ou do valor de mercado. Adotando-se valor de avaliação superior ao valor declarado/custo de aquisição na transferência, fica configurado o ganho de capital e o fato gerador do imposto de renda, nos termos de seu § 1º.

2. Ou seja, a tributação do imposto de renda no caso leva em consideração o valor efetivado na transmissão *causa mortis* - respeitados os parâmetros do valor de mercado ou do valor declarado/custo de aquisição -, admitindo somente que seja observado o valor declarado/ custo de aquisição para a divisão do bem, inexistindo então ganho de capital. A opção deve ser feita na partilha, e não a posteriori, preservando-se o signo econômico efetivamente apresentado para verificação da existência ou não do ganho de capital.

3. O entendimento contrário traria ao contribuinte a possibilidade de, não obstante a transmissão dos bens ter se dado em valor superior ao custo de aquisição/valor declarado, declarar em sua DIRPF este como valor da transferência, deturpando-se a realidade em que se deu a partilha - elemento caro à incidência tributária, sobretudo diante do caráter econômico das normas tributárias. Não parece ser este o teor do art. 23 da Lei 9.532/97.

4. A conclusão alcançada não quer dizer que o valor do bem aferido na partilha - e, consequentemente, do ITCM - é definitivo como base para verificar eventual ganho de capital, já que os parâmetros elencados para a configuração do custo de aquisição ou do valor de mercado do bem podem não ter sido atendidos na partilha, permitindo o controle superveniente da Fazenda Federal.

5.Contudo, também não quer dizer que o valor praticado na partilha deve ser ignorado, pois, o § 1º do art. 23 expressamente determina que se o valor praticado na partilha for superior àquele declarado/ao custo de aquisição, identifica-se a existência do ganho de capital a ensejar a tributação do IR. Assim deve ser interpretado o art. 20, § 2º, da IN SRF 84/01, diante do disposto em seu § 3º e, principalmente, do aludido § 1º.

6.A identificação do valor venal para fins de incidência do ITCMD constante no art. 38 do CTN (e na legislação estadual) não prejudica o entendimento, vez que há possibilidade de o valor de venda manter-se nas mesmas bases daquele encontrado quando da sua aquisição ou em sua declaração fiscal, ou ainda estar depreciado, afastando-se em ambas as situações a tributação do imposto de renda por ausência de ganho de capital, na forma estipulada pelo art. 23 da Lei 9.532/97.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento aos embargos de declaração para prestar os devidos esclarecimentos, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 19 de abril de 2018.

Johonsom di Salvo
Desembargador Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO:10042
Nº de Série do Certificado: 682B208592178EB4
Data e Hora: 23/04/2018 14:24:24

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 0026379-64.2015.4.03.6100/SP

2015.61.00.026379-9/SP

RELATOR : Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO
EMBARGANTE : LUCAS GIANNELLA e outros(as)
ADVOGADO : SP110862 RUBENS JOSE NOVAKOSKI F VELLOZA e outro(a)
: SP220925 LEONARDO AUGUSTO ANDRADE
EMBARGADO : ACÓRDÃO DE FLS.
INTERESSADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
PROCURADOR : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO
: MARANHAO PFEIFFER
No. ORIG. : 00263796420154036100 12 Vr SAO PAULO/SP

RELATÓRIO

O Excelentíssimo Senhor Desembargador Federal Johonsom di Salvo, Relator:

Trata-se de embargos de declaração opostos por LUCAS GIANELLA e OUTROS perante acórdão que deu parcial provimento ao reexame necessário e a seu apelo, nos seguintes termos:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS DE COTAS DE FUNDO DE INVESTIMENTO (LAVRATURA DE ESCRITURA PÚBLICA DE PARTILHA ENTRE OS SUCESSORES DA DE CUJUS). INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O GANHO DE CAPITAL POR FORÇA DO ART. 23 DA LEI 9.532/97, INDEPENDENTEMENTE DO MOMENTO DO RESGATE DO FUNDO. REGRAMENTO DISPOSTO NA IN SRF 84/01, AFASTANDO-SE A OBRIGATORIEDADE DE RETENÇÃO DISPOSTA NO ART. 5º DA LEI 9.779/99 E DA DISCIPLINA DA IN RFB 1.585/15. APELAÇÃO E REEXAME PARCIALMENTE PROVIDOS.

1. Após a revogação dos incisos XVI, art. 6º, e III, art. 22, da Lei 7.713/81 pelo art. 23 da Lei 9.532/97, afastou-se norma de isenção quanto ao ganho de capital eventualmente auferido a partir da transferência causa mortis ou por doação. A incidência do IR não importa em bitributação, já que diverso é o fato gerador do imposto de renda pessoa física, do fato gerador do ITCMD. Na espécie, enquanto o primeiro tributa o ganho de capital eventualmente alcançado por aquele bem ou direito agora titularizado pelos herdeiros, o segundo tem por origem a própria transmissão causa mortis, obedecendo-se assim às competências constitucionais previstas nos arts. 153, III, e 155, I, da CF.

2. Com a novel legislação, a tributação do IR passou a incidir a alíquota de 15% sobre a diferença entre o valor avaliado quando da transferência do direito de propriedade e o valor declarado de bens e direitos do de cujus (atualizado monetariamente até 31.12.95), identificando-se o espólio como sujeito passivo da obrigação. Admite-se que a avaliação dos bens em inventário leve em consideração o valor declarado para fins de partilha, inexistindo ganho de capital na transferência.

3. No caso, CAMILA MAUGER GIANELLA possuía cotas de fundo de investimento MULTIMERCADO CSHG 696 junto ao BANCO CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO, no valor de **R\$ 59.139.946,29**, conforme identificado na Declaração Final de Espólio (art. 17 da Lei 9.249/95 e IN SRF 84/01). Esse valor corresponde ao custo de aquisição daquele bem, informação confirmada pela instituição gestora do fundo. Após o falecimento da titular da aplicação financeira procedeu-se ao inventário e partilha de seu patrimônio mediante escritura pública. Nesse ato notarial os sucessores acordaram a divisão das referidas cotas entre CLAUDIO DINUCCI GIANELLA (33,52%), LUCAS GIANELLA (22,16%), MARIA CAMILA GIANELLA BRANT DE CARVALHO (22,16%) E GABRIELA GIANELLA HORTA (22,16%), apurado o valor das cotas em **R\$ 64.579.102,20**.

4. É patente a contrariedade da conduta dos impetrantes perante a legislação regente da matéria, ao declararem como valor partilhado aquele que vinha sendo declarado pelo de cujus em sua DIRPF, quando na verdade as cotas foram avaliadas em **montante maior para fins de partilha**. O art. 23 aponta apenas a possibilidade de se utilizar o valor declarado como valor de avaliação para a partilha. Acordando os herdeiros que aquele bem ou direito apresenta **valor superior**, este deverá valor superior é que deve ser adotado para fins fiscais, sob pena de se omitir o ganho de capital então auferido e prestigiar-se a fraude contra o Fisco.

5. A obediência à norma legal ganha relevo se observada a volatilidade dos bens em tela. Enquanto fundos de investimento de renda variável, o valor do resgate ou o valor de mercado alcançado por suas cotas pode vir a ser menor do que o obtido no momento da partilha, camuflando o ganho de capital alcançado na sua transferência aos herdeiros.

6. Observada a ocorrência do fato gerador - e nos termos da Lei 9.532/97 c/c IN SRF 81/01 e 84/01 - cumpria ao espólio efetuar o recolhimento do imposto de renda referente a **15%** do ganho de capital alcançado entre a diferença do valor de transferência do bem (**R\$ 64.579.102,20**) e o valor então declarado (**R\$ 59.139.946,29**), até findo o prazo da entrega da Declaração Final de Espólio.

7. O momento do resgate das cotas é irrelevante para precisar a incidência tributária. O imposto de renda tem por fato gerador tanto a disponibilidade econômica do rendimento (seu efetivo creditamento) quanto sua disponibilidade jurídica (a titularidade do direito ao crédito, consumado o negócio jurídico). Nos termos do art. 1.784 do CC/02, a transmissão da propriedade dos bens envolvidos em herança decorre da abertura da sucessão hereditária, ou seja, no momento do falecimento do de cujus.

8. Em atenção à especialidade da tributação por força da transferência causa mortis, não se aplica ao caso a tributação retida na fonte disposta no art. 05º da Lei 9.779/99 quanto a rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável. Mais precisamente, a transferência das quotas dos fundos de investimento a partir da partilha segue o recolhimento instituído pela IN

SRF 84/01, afastando-se as regras impostas pela IN RFB 1.585/15 e assim compartimentalizando as diferentes sistemáticas adotadas pela legislação tributária.

9. Ainda que se entenda pela possibilidade da tributação retida na fonte - ao arrepio da Lei 9.532/97, pois não há previsão expressa nesse sentido -, o art. 16 da IN RFB 1.585/15 dispõe que os rendimentos auferidos pela alienação de cotas de fundos de investimento de regime fechado e que não admitem o resgate no período do contrato, quando auferidos por pessoa física fora do ambiente da bolsa de valores, são tributados segundo as regras aplicáveis aos ganhos de capital de bens e direitos de qualquer natureza - ou seja, aquelas regras dispostas na IN SRF 84/01.

10. Dá-se parcial provimento ao reexame necessário para reconhecer a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente da transmissão hereditária das quotas de investimento, nos termos do art. 23 da Lei 9.532/97 e da IN SRF 84/01, a partir da diferença entre o valor da transferência disposto na partilha (R\$ 64.579.102,20) e o valor então declarado (R\$ 59.139.946,29), com vencimento até findo o prazo da entrega da Declaração Final de Espólio. Dá-se parcial provimento ao apelo dos impetrantes para afastar a retenção na fonte do aludido imposto quando da transferência das cotas do fundo de investimento por sua administradora.

A parte embargante arguiu omissão do acórdão quanto ao conteúdo normativo previsto na IN SRF 84/01, ao dispor que o valor de transferência a ser verificado para fins de incidência ou não do IR sobre ganho de capital independe da avaliação adotada quando da incidência do ITCM. Segundo a parte embargante, a ausência de conexão deriva do fato de o contribuinte poder optar pela avaliação do bem transferido a partir do valor de mercado ou do custo de aquisição - o valor indicado pela Declaração de Ajuste Anual do de cujus, nos termos do art. 23 da Lei 9.532/97.

Contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Os embargos devem ser acolhidos, para melhores esclarecimentos.

Restou devidamente consignada no julgado a interpretação adotada para o art. 23 da Lei 9.532/97, indicando a possibilidade de a valoração dos bens objeto da transmissão *causa mortis* ser aferida a partir do custo de aquisição/valor declarado em DIRPF ou do valor de mercado. Adotando-se valor de avaliação superior ao valor declarado/custo de aquisição na transferência, fica configurado o ganho de capital e o fato gerador do imposto de renda, nos termos de seu § 1º. *In verbis*:

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

Ou seja, a tributação do imposto de renda no caso leva em consideração o valor efetivado na transmissão *causa mortis* - respeitados os parâmetros do valor de mercado ou do valor declarado/custo de aquisição -, admitindo somente que seja observado o valor declarado/ custo de aquisição para a divisão do bem, inexistindo então ganho de capital. A opção deve ser feita na partilha, e não a posteriori, preservando-se o signo econômico efetivamente apresentado para verificação da existência ou não do ganho de capital.

O entendimento contrário traria ao contribuinte a possibilidade de, não obstante a transmissão dos bens ter se dado em valor superior ao custo de aquisição/valor declarado, declarar em sua DIRPF este como valor da transferência, deturpando-se a realidade em que se deu a partilha - elemento caro à incidência tributária, sobretudo diante do caráter econômico das normas tributárias. Não parece ser este o teor do art. 23 da Lei 9.532/97.

A conclusão alcançada não quer dizer que o valor do bem aferido na partilha - e, conseqüentemente, do ITCM - é definitivo como base para verificar eventual ganho de capital, já que os parâmetros elencados para a configuração do custo de aquisição ou do valor de mercado do bem podem não ter sido atendidos na partilha, permitindo o controle superveniente da Fazenda Federal.

Contudo, também não quer dizer que o valor praticado na partilha deve ser ignorado, pois, o § 1º do art. 23 expressamente determina que se o valor praticado na partilha for superior àquele declarado/ao custo de aquisição, identifica-se a existência do ganho de capital a ensejar a tributação do IR. Assim deve ser interpretado o art. 20, § 2º, da IN SRF 84/01, diante do disposto em seu § 3º e, principalmente, a partir do aludido § 1º. *In verbis*:

*Art. 20. Na **transferência de propriedade de bens e direitos**, por sucessão causa mortis, a herdeiros e legatários; por doação, inclusive em adiantamento da legítima, ao donatário; bem assim na atribuição de bens e direitos a cada ex-cônjuge ou ex-convivente, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou união estável, os bens e direitos são avaliados a **valor de mercado** ou considerados pelo valor constante na **Declaração de Ajuste Anual do de cujus**, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.*

*§ 2º O valor relativo à opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere este artigo, **que independe da avaliação adotada para efeito da partilha ou do pagamento do imposto de transmissão**, deve ser informado na declaração:*

I - final de espólio e na declaração do herdeiro ou legatário, correspondente ao ano-calendário da transmissão;

II - do doador e donatário, correspondente ao ano-calendário do recebimento da doação;

III - do ex-cônjuge ou ex-convivente a quem foi atribuído o bem, correspondente ao ano-calendário da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.

§ 3º Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual referida no caput, ou do custo de aquisição referido no § 1º, a diferença a maior constitui ganho de capital tributável.

A identificação do valor venal para fins de incidência do ITCMD constante no art. 38 do CTN (e na legislação estadual) não prejudica o entendimento aqui desenvolvido, vez que há possibilidade de o valor de venda manter-se nas mesmas bases daquele encontrado quando da sua aquisição ou em sua declaração fiscal, ou ainda estar depreciado, afastando-se em ambas as situações a tributação do imposto de renda por ausência de ganho de capital, na forma estipulada pelo art. 23 da Lei 9.532/97.

Pelo exposto, dou provimento aos embargos de declaração para prestar os devidos esclarecimentos, complementando o teor do julgado embargado e mantendo sua parte dispositiva.

É como voto.

Johonsom di Salvo
Desembargador Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO:10042
Nº de Série do Certificado: 682B208592178EB4
Data e Hora: 23/04/2018 14:24:21
