



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720159/2017-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.444 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2020
Recorrente MARIA CLÁUDIA OLIVEIRA AMARO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

SUJEITO PASSIVO. INCORPORAÇÃO.

Se a pessoa jurídica é extinta por incorporação, o sujeito passivo de eventual obrigação tributária decorrente de lançamento de ofício deve ser a incorporadora, adotando-se no lançamento, em regra, a opção de tributação utilizada pela sucessora.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL. ERRO INSANÁVEL.

O erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN. Inteligência da Solução de Consulta Interna Cosit nº 08/2013.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância; e, (ii) por maioria de votos, acolher a preliminar de nulidade do lançamento, por vício material e insanável, e dar provimento aos recursos voluntários para cancelar integralmente a exigência, considerando prejudicados os demais itens. Vencidos o Conselheiro Ricardo Antonio Carvalho Barbosa e a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por rejeitar essa preliminar.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-004.444 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720159/2017-85

Relatório

MARIA CLAUDIA OLIVEIRA AMARO e outros recorrem a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 07-42.643 proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Florianópolis que julgou improcedentes as impugnações apresentadas.

Por oportuno, reproduzo o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Trata o presente processo de lançamentos fiscais efetuados em face da pessoa física acima qualificada e outras, por meio dos quais foram formalizadas exigências a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2012, nos montantes abaixo discriminados:

Tributo	Principal	Juros de Mora	Multa Proporcional	Total
IRPJ	978.402.491,20	557.591.579,73	1.467.603.736,80	3.003.597.807,73
CSLL	352.227.056,83	200.734.199,68	528.340.585,24	1.081.301.841,75

Transcrevo os seguintes trechos relevantes, extraídos do Termo de Verificação Fiscal, fls. 3219-3248:

6. Da Infração

6.1 - Da Qualificação da Operação

No presente caso, conforme já amplamente descrito, a operação empreendida consistiu em uma sequência de atos societários, realizados antes e durante a realização de Oferta Pública de Permuta de Ações, que culminaram na transferência do controle econômico da TAM para o grupo LAN, com a manutenção do controle político nas mãos da Família Amaro, em obediência ao disposto no Código Brasileiro de Aeronáutica.

*Tal transferência de controle econômico materializou-se por meio da incorporação, pela LAN, de duas holding criadas no Chile especificamente para servir aos propósitos da transação: a Holdco II, que serviu de veículo para carrear as **14,63%** das ações **ON** e **74,91% PN** da TAM S/A detidas pelo mercado "float" para a estrutura da LAN; e a Sister Holdco, que serviu de veículo para **25,09%** das ações **PN** da TAM S/A que eram de propriedade dos acionistas controladores, juntamente com **6,2%** das ações votantes e **99,99%** das ações não votantes da Holdco I, que por sua vez passou a ser detentora de **100%** das ações **ON** TAM.*

*Entretanto, a efetiva concretização do negócio deu-se no momento em que a TEP Chile (**em lugar da TEP-BR**) entregou 72.837.861 ações da Sister Holdco, e **recebeu, em troca**, 65.554.074 ações da LAN e, concomitantemente, Itaú Corretora de Valores S.A. e JPMorgan Chase Bank N.A., como custodiantes dos acionistas do mercado aberto, entregaram o total de 77.311.984 ações da Holdco II e **recebem em troca** 69.580.785 ações da LAN (em forma de BDRs e ADRs LAN), conforme descrito nos*

quadros dispostos no item 4.8 precedente, e consignado nos documentos denominados "Declaração de Materialização de Fusão por Incorporação" e "Hecho Esencial", ambos de 22/06/2012.

Convém observar que a presente autuação tem por objeto o ganho de capital auferido **pela TEP-BR** na troca realizada entre TEP Chile e LAN, por meio da entrega das ações da Sister Holdco. A outra parte da transação, em que foram trocadas ações da Holdco II detidas pelos acionistas do mercado, não integra os Autos de Infração ora lavrados.

[...]

[...] o art. 418 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), disposto a seguir, estabelece que serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados obtidos na alienação ou na liquidação de bens do ativo permanente:

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º),

§ 2º O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa. (grifos não originais)

Nos termos do transcrito "caput", do artigo 418, do RIR/1999, é lícito concluir que nas operações de alienação de bens do ativo permanente, **a regra geral é a incidência do Imposto de Renda sobre os ganhos de capital obtidos nestas operações**, entendendo-se como **alienação** "o termo jurídico, de caráter genérico, pelo qual se designa todo e qualquer ato que tem o efeito de transferir o domínio de uma coisa para outra pessoa, **seja por venda, por troca** ou por doação" (Vocabulário Jurídico "DePlácido e Silva", Ed. Forense).

Logo, os ganhos e as perdas obtidos em decorrência de permuta de bens compõem o lucro real e, conseqüentemente, submetem-se à incidência do imposto de renda, na forma como determina a legislação.

Na operação de permuta de ações em tela houve efetivo ganho de capital, fato gerador do IRPJ e da CSLL, referente à diferença entre o custo de aquisição das ações TAM e Holdco I entregues (por meio da Sister Holdco) e o valor das ações LAN/LATAM recebidas; futuramente, no caso de alienação dessas ações LATAM por preço superior ao do momento da permuta, ocorrerá outro fato gerador do imposto de renda, em razão da ocorrência de outro ganho de capital.

Como se verá com mais detalhes no item 7 (Da Apuração do Ganho de Capital), os valores dos bens permutados são extremamente desiguais e esta desigualdade gerou lucro para a TEP-BR (que essencialmente continua existindo "travestida" de TEP Chile) e seus acionistas, que passaram a ser proprietários de bens mais valiosos. Tal desigualdade é facilmente compreendida se lembrarmos que foram trocadas ações de uma empresa deficitária, que vinha amargando prejuízos

(TAM), por ações de uma empresa lucrativa (LAN), que passou a abranger uma fatia muito maior de mercado após efetivada a transação, com perspectiva de aumentar exponencialmente sua lucratividade (LATAM), tanto é que a LAN reconheceu a geração de goodwill superior a US\$ 1 bilhão, situação que será também comentada no item 7 subsequente.

Apenas para efeito ilustrativo, reproduzimos abaixo notícia veiculada no Jornal O Globo quando do anúncio do início da operação, em 22/08/2010, em que se nota o quão evidente era, para o mercado, a perspectiva de ganho na troca de ações da TAM por ações da LAN:

O GLOBO - ECONOMIA - Por Bruno Villas Bôas (22/08/2010)

Fusão da TAM com chilena LAN gera apreensão para acionistas minoritários

RIO - Uma operação confusa e mal explicada. Foi assim que pequenos investidores receberam a fusão da TAM com a chilena Lan Chile, que vai criar uma das maiores empresas aéreas mundiais: a Latam, gigante com 115 destinos em 23 países. Para muitos especialistas, a fusão foi, na verdade, uma aquisição da TAM pela chilena. Além disso, informações desconstruídas e o fechamento do capital na Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) levantaram dúvidas entre acionistas minoritários. O que fazer com os papéis da TAM? Na opinião de analistas, o melhor é manter as ações na carteira e aderir à oferta pública de aquisição de ações (OPA) da aérea brasileira, o que deve ocorrer dentro de seis a nove meses.

Especialistas explicam que o maior benefício será trocar ações de uma empresa que ainda deixa a desejar em qualidade de gestão (a TAM, que acumula prejuízo de R\$ 212 milhões neste ano e trocou quatro vezes de presidente) por uma nova empresa, com melhores indicadores. Somente em sinergias, espera-se um ganho de US\$ 3 bilhões nos próximos anos.

- A TAM não é um bom exemplo de gerenciamento. Tem custos altos por assento ofertado, bem maiores do que a Gol. A LAN, por outro lado, é uma referência. Assim, investidores ganham na troca - diz Rossano Oltramari, analista-chefe daXP Investimentos. (...)

*A TEP CHILE, como empresa "espelho" que ardilosamente substituiu a TEP-BR, tendo por objetivo a evasão fiscal do ganho de capital da operação que esta empresa nacional auferiria no Brasil, detinha 72.837.861 ações da Sister Holdco (que carregavam 25.185.155 ações preferenciais da TAM S/A - 25% ON, bem como 62 ações Série A e 47.652.705 ações Série B da Holdco I) e tornou-se, com a operação de permuta acima descrita, proprietária de 65.554.074 ações LATAM, as quais apresentavam **um valor muito superior.***

Convém mencionar que a matéria foi tratada especificamente no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação de nº 504, de 03 de agosto de 1971 (DOU de 27/08/1971), fls.3099, o qual determina que o valor a ser adotado, para fins de apuração de resultado, nas operações de alienação por permuta de ações envolvendo ações representativas do capital de empresas outras deve ser o valor de aquisição das ações cedidas em confronto com o valor atribuído às ações recebidas na permuta, e aponta textualmente a incidência tributação no ganho de capital proveniente de permuta de ações, como segue:

(...) 4. Todavia, se resultar lucro para a pessoa jurídica na alienação de ações, quer esta se faça sob a forma de venda, troca por bens de outra natureza ou

***permuta por outras ações**, será ele necessariamente computado no resultado do exercício para fins de tributação.*

5. Ressalte-se, ainda, quanto à incidência na pessoa jurídica, não ser o valor nominal das ações negociadas a base de apuração do resultado na transação, e sim o valor da aquisição das por ela cedidas, em confronto com o atribuído às que receba na permuta, observando-se em qualquer caso, as disposições das alíneas a e b do art. 251 e, na hipótese de prejuízo, as normas dos arts. 192 e 193 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58.400, de 10/05/66).

Como se vê, o dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas que na operação de permuta de ações, em havendo auferimento de lucro pela pessoa jurídica permutante, será este necessariamente computado no resultado do exercício para fins de tributação, situação que se aplica exatamente ao caso em estudo.

É relevante, ainda, mencionar que a legislação brasileira, por um breve período (2003 a 2005), expressamente permitia o diferimento sobre o ganho decorrente de integralização de participação societária realizada por valor superior ao valor contábil da participação registrada na escrituração do subscritor. Tal permissivo legal estava previsto no art. 36 da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que assim dispunha:

*Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica. **(Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)***

*§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: **(Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)***

*I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado; **(Revogado pela Lei***

nº 11.196, de 2005)

II- proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

(Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

O art. 36 (caput e seus parágrafos) da Lei nº 10.637/02 foi expressamente revogado pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005, de forma que a sua vigência restringiu-se ao período de 31/12/2002 a 21/11/2005. Com esta revogação, o ganho descrito no caput daquele artigo passou a ser imediatamente tributado no momento em que auferido (tal como já estabelecia o ordenamento antes da Lei 10.637/02). Dessa forma, o legislador revogou do nosso ordenamento jurídico a hipótese de diferimento da tributação do ganho auferido pela TEP-BR na operação em apreço. Revogada a norma de diferimento, voltou a incidir a norma aplicável ao ganho em tela, até hoje vigente.

Assim, se o ganho de capital da TEP-BR tivesse sido auferido na vigência do art. 36 da Lei 10.637/02, ele poderia ser diferido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Como à época dos fatos tal dispositivo já encontrava-se revogado, o ganho de capital auferido pela TEP-BR deveria ter sido imediatamente oferecido à tributação.

Nessa conformidade, há de se concluir que o ganho de capital auferido pela TEP-BR com a permuta realizada com a LAN sujeita-se ao pagamento do IRPJ e à CSLL, nos moldes em que especificado na legislação, ganho este auferido apenas formalmente (mediante simulação) pela TEP Chile.

Vale mencionar que, compulsando-se o "Memorando de Entendimentos", contrato inaugural assinado no fim de 2010, quando começaram as tratativas de negociação entre os dois grupos, é possível identificar claramente o real titular dos bens transacionados. Naquele momento, o complexo "jogo de xadrez" em que consistiram as diversas etapas de reorganização societária das empresas "Amaro" ainda não havia se iniciado, e as ações TAM S/A movimentadas na negociação ainda estavam nas mãos de sua real titular, a empresa **TEP-BR**.

É importante ressaltar, mais uma vez, que as ações entregues ao grupo LAN foram primeiramente transferidas da TEP-BR para a Família Amaro, em seguida, da Família Amaro para a TEP CHILE e finalmente da TEP CHILE para a LAN. Esse "passeio" constituiu-se em uma sequência de atos simulados que incluiu a constituição de empresa "espelho" no Chile sem qualquer propósito comercial, a utilização das pessoas físicas como "canal de trânsito" para as ações transacionadas e a incorporação da TEP-BR pela TAMAE vinte e dois dias antes da materialização da operação.

Analizando-se a DIPJ entregue pela TEP-BR em relação ao ano-calendário de 2011 (fls. 2307 a 2347)(Ficha 36A - Ativo - Balanço Patrimonial, pgs. 28/29), verifica-se que, de 2010 para 2011, o valor total do Ativo foi reduzido de R\$ 1.203.524.584,02 para R\$ 33.179.148,63 (redução de 97,24%) diante da baixa do investimento em "Participação Permanente em Coligadas e Controladas", que totalizava R\$ 1.109.030.665,73, valor que corresponde ao investimento nas ações TAM S/A, que por sua vez representava 92,15% do total do Ativo da TEP-BR em 2010. Assim, como já dito anteriormente, o capital da TEP-BR é essencialmente composto pelas ações da TAM S/A, as quais, ao serem transferidas para as mãos das pessoas físicas da Família Amaro, passaram a constituir-se em "sociedade fantasma", para posteriormente comporem o capital da TEP CHILE.

Assim, o que verdadeiramente foi incorporado pela TAMAE foram os ativos e passivos residuais da TEP-BR e não propriamente a TEP-BR, pois esta continuou existindo materialmente **(80,41% ações ON TAM + 24,67% ações PN TAM)** nas mãos da Família Amaro. Ademais, o patrimônio residual da TEP-BR foi arditosamente incorporado pela TAMAE dias antes da entrega das ações objeto do negócio ao grupo chileno, em 22/06/2012. Ou seja, a data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é posterior à extinção da TEP-BR por incorporação (ocorrida em 30/05/2012), o que impossibilita esta fiscalização de atribuir responsabilidade tributária por sucessão à TAMAE.

Portanto, atendo-se à essência dos fatos ocorridos e desconsiderando-se a forma, que claramente objetivou dar falsa aparência ao que de fato aconteceu, faz-se necessária a constituição do crédito tributário em nome das pessoas físicas da Família Amaro, as quais essencialmente incorporaram o patrimônio descapitalizado da TEP-BR e posteriormente o transferiram à empresa por eles constituída com o único fim de evadir-se da tributação do IRPJ e da CSLL no Brasil sobre o ganho de capital que seria devido na alienação por permuta realizada com a LAN, uma vez que este tipo de operação não sofre tributação no Chile.

Observe-se que a esta fiscalização não cabe questionar as decisões gerenciais e nem mesmo desconstituir os atos praticados pelos particulares. Entretanto, embora formalmente válidos, diversos atos societários empreendidos pela Família Amaro não apresentam propósito negocial e tiveram evidente objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária no Brasil, razão pela qual foram desconsiderados tributariamente.

A ausência de propósito negocial, no presente caso, está intimamente ligada à ocorrência da simulação engendrada. Na realidade, a TEP-BR fez uma verdadeira cisão para ela mesma no Chile ("travestida" de TEP CHILE), conferindo à sua "clone" as ações TAMS/A que viriam a ser entregues à LAN. A luz do novo Código Civil, tais atos não preenchem os requisitos de validade do negócio jurídico. Há "vício" na causa do negócio, que é nulo por ser simulado, como previsto no art. 167 do novo Código Civil, de 2002:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (grifo nosso)

Como expresso no caput do art. 167 do CC/2002, o negócio jurídico simulado é nulo, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido na substância e na forma. Aqui a operação dissimulada foi uma só, a alienação por permuta da parcela econômica da TAM S/A pela TEP-BR à LAN, sendo que a operação simulada consistiu em cinco fases distintas, as quais, isoladamente, não denotariam irregularidade, mas em conjunto, saltam aos olhos pela abusividade do planejamento tributário posto em prática, quais sejam:

- a) ATO SIMULADO 1: esvaziamento do capital da TEP-BR pela Família Amaro;
- b) ATO SIMULADO 2: criação da TEP CHILE como "espelho" da TEP-BR no Chile;
- c) ATO SIMULADO 3: "passeio" das ações TAM S/A (TEP-BR para Família Amaro / Família Amaro para TEP CHILE);
- d) ATO SIMULADO 4: extinção do "resíduo" da TEP-BR por incorporação pela TAMAE;
- e) ATO SIMULADO 5: alienação por permuta das ações objeto pela TEP CHILE à LAN.

Fica evidente que os acionistas controladores realizaram as quatro etapas preparatórias com o objetivo de tão somente transferir a titularidade dos bens negociados com a LAN, para só então realizar a quinta etapa (alienação pela substituta tributária). Se o negócio verdadeiro (sem a falsidade) tivesse sido implementado, a TEP-BR continuaria existindo até o presente momento, e teria ela mesma transferido as ações objeto do negócio diretamente para a LAN, conforme, inclusive, estava originalmente previsto na cláusula 1 ("Objeto") do Instrumento Particular de Ratificação de Entendimento, demonstrado graficamente no item 4.1 precedente.

Vale lembrar os ensinamentos de Orlando Gomes (Introdução do Direito Civil, 1974, p. 424): "A lei exige uma justificação para a criação, por um negócio jurídico, de um vínculo digno de proteção. Esta justificação se encontra na relevância social do interesse que se quer tutelar e no fim que se pretende alcançar. É a causa". Mas, "declarando o que realmente não querem", as partes "não pretendem o negócio que praticam". Não pode haver tutela legal sobre negócios simulados e sem causa.

Institui ainda o art. 884 Código Civil que:

Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.

Não cabe dúvida quanto ao enriquecimento sem causa dos membros da Família Amaro à custa de toda a sociedade brasileira, haja vista a omissão fraudulenta do reconhecimento e da apuração do ganho de capital auferido pela empresa por eles controlada (TEP-BR), deixando de recolher corresponde IRPJ e CSLL devidos.

A simulação (como definida pelo art. 167 do novo Código Civil) praticada no planejamento tributário da Família Amaro tem seus efeitos tributários estipulados pelo inciso VII do art. 149 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), que assim determina:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

A competência dada ao Fisco pelo art. 149-VII do CTN, "quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação", confere à autoridade administrativa a prerrogativa de efetuar o lançamento de ofício, lembrando que o Fisco está vinculado à realidade dos efeitos jurídicos dos negócios realizados pelas partes, mas não à qualificação dada por elas aos seus atos negociais. A verdade material está aqui sobejamente comprovada.

6.2 - Das Soluções de Consulta

Conforme já mencionado, a presente autuação não abarca o ganho de capital auferido pelos milhares de acionistas do mercado aberto, que trocaram suas ações (ou ADRs) TAMpor ações LAN, por intermédio da Holdco II, no contexto da Oferta Pública de Permuta de Ações. Esta outra parte da transação que não diz respeito às ações detidas pelos acionistas controladores da TAM já foi, inclusive, objeto de Solução de Consulta pela RFB, o que se revela determinante para análise da matéria objeto da presente autuação.

Foram realizadas duas consultas, em 26/06/2012 e 27/06/2012, pelo Itaú Unibanco S.A. e pelo Itaú Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A., na qualidade de custodiantes das ações TAM detidas pelos investidores estrangeiros Morgan Stanley & CO International PLC e Morgan Stanley Uruguay Ltda., as quais foram respondidas por meio das Soluções de Consulta SRRF08/Disit nº 211, de 07/08/2012 (fls. 3100 a 3110), e nº212, de 08/08/2012 (fls. 3111 a 3121), ambas com teor idêntico.

É importante mencionar que o objeto principal das consultas realizadas pelas instituições financeiras foi a dúvida sobre a classificação da Oferta Pública de Ações realizada pela TAM no conceito de "operação realizada em (dentro de) bolsa de valores", de forma a lhes garantir a aplicação da regra de não incidência do imposto de renda sobre ganhos de capital por

investidores não residentes, prevista no artigo 81, §§ 1º e 2º da Lei nº 8.981 de 1995.

Observe que, por um lado a discussão sobre a aplicabilidade ou não da hipótese de exclusão de incidência para não residentes não tem relação com o presente caso, que trata do ganho de capital auferido pelos controladores brasileiros, cujas ações foram trocadas diretamente na negociação com a LAN (e não por meio do leilão da OPA). Por outro lado, as Soluções de Consulta analisaram como um todo exatamente a mesma operação objeto desta autuação, e em nenhum momento é apontada qualquer dúvida sobre a incidência de tributação pelo fato da operação consistir em permuta de ações (e não venda efetiva), pelo contrário, tal incidência é tratada como óbvia, não pairando qualquer polêmica sobre este ponto.

Convém ressaltar que a conclusão de ambas as Soluções de Consulta foi pela incidência do Imposto de Renda no momento da realização da permuta, considerando-se como ganho de capital o excesso do montante atribuído na transação aos valores mobiliários recebidos em relação ao custo de aquisição das ações alienadas.

A seguir, transcrevemos trecho que se aplica ao caso em estudo, e que faz referência ao já citado e transcrito Parecer Normativo CST 504/71:

(...) 13. Assim é que, com base no acima disposto (...) concluindo-se, portanto, pela incidência do Imposto de Renda na operação (...) no momento da realização da permuta (data do leilão), (...) Naquele instante se encontra caracterizada a disponibilidade econômica e jurídica do excesso do montante atribuído na transação aos BDRs da LAN em relação ao custo de aquisição das ações da TAM cedidas pelo investidor estrangeiro, na forma dos itens 4 e 5 do Parecer Normativo CST 504/71 abaixo transcrito, cabendo assim a apuração e tributação do referido ganho pelo responsável tributário do mesmo investidor (consulente).

PN CST 504/71

"...4 - Todavia, se resultar lucro para a pessoa jurídica na alienação de ações, quer esta se faça sob a forma de venda, troca por bens de outra natureza ou permuta por outras ações, será ela necessariamente computado no resultado do exercício para fins de tributação.

5 - Ressalte-se, ainda, quanto à incidência na pessoa jurídica, não ser o valor nominal das ações negociadas a base de apuração do resultado na transação, e sim o valor da aquisição das por ela cedidas, em confronto com o atribuído às que receba na permuta, observando-se em qualquer caso, as disposições das alíneas a e b do art. 251 e, na hipótese de prejuízo, as normas dos arts. 192 e 193 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58.400, de 10/05/66)."

6.3 - Da Jurisprudência sobre a Matéria

A seguir, transcrevemos ementas de acórdãos que deixam claro o entendimento de que há incidência de IRPJ (e CSLL) sobre o ganho de

capital apurado em operações envolvendo permuta de ações, quando os bens permutados têm valores desiguais:

- Acórdão nº 15-13.886 - 1ª Turma da DRJ/SDR, de 28/09/2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO. PERMUTA DE AÇÕES. PREÇO. GANHO DE CAPITAL.

Na alienação de investimento ocorrida por permuta de ações o preço a ser adotado na apuração do ganho de capital é aquele previsto contratualmente. A ausência de oferecimento à tributação do ganho de capital auferido na operação de permuta sujeita o contribuinte ao lançamento de ofício para a cobrança do correspondente crédito tributário.

- Acórdão nº 9101-002.445 - 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, de 21/09/2016:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

PERMUTA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. RECEBIMENTO DE VALOR SUPERIOR AO ENTREGUE. APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL TRIBUTÁVEL. CABIMENTO.

Na hipótese de permuta de participações societárias, entre pessoas jurídicas, em que ocorre recebimento de valor superior ao entregue, é cabível a apuração de ganho de capital tributável, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei.

- Acórdão nº 9101-002.172 - 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos

Fiscais do CARF, de 19/01/2016:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

PERMUTA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. RECEBIMENTO DE VALOR SUPERIOR AO ENTREGUE. APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL TRIBUTÁVEL. CABIMENTO.

Na hipótese de permuta de participações societárias, entre pessoas jurídicas, em que ocorre recebimento de valor superior ao entregue, é cabível a apuração de ganho de capital tributável, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei.

- Acórdão nº 1302-001.080 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF,

de 07/05/2013:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO. PERMUTA DE AÇÕES.

A IN SRF 107/88 só versa sobre permuta de unidades imobiliárias (casas, apartamentos, terrenos etc.), sendo totalmente descabida a sua aplicação ao caso de permuta de ações.

Na permuta de ações, a diferença entre o valor contábil das ações recebidas e das ações transferidas constitui-se ganho tributável pelo IRPJ, por aplicação do disposto no art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/77. (...)

Em seguida, apresentamos acórdão que possui três pontos de convergência com o caso em apreço, sobre os quais, como se vê, conclui-se pelo total cabimento, quais sejam: (1) da desconsideração, para fins tributários, de atos de natureza meramente formal, realizados com o único propósito de evitar a incidência de tributos; (2) da irrelevância da ausência de fluxo financeiro para caracterização de ganho de capital, sujeitando-se à incidência tributária a diferença entre o valor das ações entregues e as ações recebidas na negociação; e (3) do cabimento da responsabilização passiva solidária quando caracterizada a relação direta de outras pessoas com as situações constitutivas do fato gerador da obrigação tributária.

- Acórdão nº 1301-002.010 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF,
de 04/05/2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ementa:

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. DESCONSIDERAÇÃO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. POSSIBILIDADE.

É lícito à autoridade fiscal desconsiderar, para fins estritamente tributários e a partir da constatação e comprovação dos fatos efetivamente ocorridos, ato de natureza meramente formal, praticado única e exclusivamente com a intenção de evitar a incidência das exações devidas por meio da alteração da sujeição passiva da obrigação tributária principal.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. PROCEDÊNCIA.

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a título de ganho de capital, a diferença entre o valor das ações incorporadas ao capital de outra sociedade e o montante representativo das novas ações recebidas em virtude de tal incorporação. Irrelevantes, no caso, a ausência de fluxo financeiro e de manifestação de vontade do titular das ações alienadas.

(...)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FUNDAMENTOS
LEGAIS. CONSTATAÇÃO FÁTICA. PROCEDÊNCIA.

Se a autoridade executora do procedimento de fiscalização logra êxito na demonstração da relação direta de determinada pessoa com as situações que constituem fatos geradores das obrigações tributárias, resta configurada a responsabilidade tributária pelo crédito tributário constituído, sendo autorizada, assim, a inclusão de referida pessoa no pólo passivo das obrigações formalizadas.

7. Da Apuração do Ganho de Capital

No ano-calendário de 2012, objeto da presente autuação, a TEP-BR apurou resultado tributável pela sistemática do lucro real anual, e apurou estimativas mensais com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução conforme consta na DIPJ entregue, sob ND nº 1498636 (fls. 2348 a 2381), com apuração de resultado até 31/05/2012. Por outro lado, o ganho de capital auferido na alienação (por permuta) da participação acionária detida na TAM S/A (parte dela indiretamente por meio da entrega das ações da Holdco I) não foi computado no lucro real e na base de cálculo da CSLL ali demonstrados, até mesmo porque a empresa foi extinta **propositadamente**, como etapa essencial do planejamento tributário, no mês anterior à ocorrência do fato gerador, conforme já fartamente demonstrado.

O ganho de capital a ser computado para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL deve ser obtido na forma do já transcrito art. 418 do RIR. Para assim calculá-lo, a princípio, o ganho deve ser apurado de acordo com o regime de competência, já que o lucro real nada mais é do que o lucro líquido, determinado com observância dos preceitos da lei comercial, ajustado por adições, exclusões ou compensações autorizadas pelo RIR (art. 247 c/c art. 248 do RIR).

Entretanto, considerando que a operação de alienação das ações da TAM S/A, por permuta, materializou-se em 22/06/2012 (item 4.8 precedente), sem que houvesse escrituração contábil e fiscal e apuração de resultado referente ao mês de **junho de 2012**, devido à sua extinção formal em 31/05/2012, e, ainda, considerando-se que os acionistas controladores recusaram-se a apresentar a contabilidade da TEP Chile, com base na qual poder-se-ia apurar o lucro real da TEP-BR referente ao 2º trimestre de 2012, o lançamento do IRPJ e da CSLL será feito com base na sistemática de apuração do **lucro arbitrado**, que tem apuração trimestral (artigo 530, I, do RIR/99), onde o ganho de capital é considerado uma adição à base de cálculo (artigo 536 do RIR/99). Vejamos o que dispõem os artigos 530 e 536 do RIR/99:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do **lucro arbitrado**, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; (...)

Art. 536. Serão acrescidos à base de cálculo os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 531, auferidos no período de apuração, observado o disposto nos arts. 239, 240, 533 e 534 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso II). (grifos nossos)

Para apuração do lucro arbitrado, aplicam-se, a princípio, os percentuais previstos no art. 16 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, sobre receita bruta conhecida do sujeito passivo. A base de cálculo da CSLL pelo lucro arbitrado tem previsão legal no art. 29 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, sendo também aplicado, sobre a receita bruta conhecida, o percentual previsto no artigo 20 da Lei nº 9.249/95.

Analisando-se os registros contábeis da TEP-BR relativos aos meses de abril e maio de 2012, foram localizadas apenas receitas de aplicações financeiras, que têm natureza não operacional, não tendo sido localizados quaisquer valores a que se pudesse atribuir natureza de receitas operacionais, oriundas do faturamento da empresa, situação também constatada na DIPJ do contribuinte, onde também não consta receita de exploração da atividade, do que se conclui que a receita bruta conhecida referente ao 2º trimestre de 2012 é "zero".

Sendo assim, mesmo que o contribuinte tivesse apresentado a contabilidade completa referente ao 2º trimestre de 2012, os tributos incidentes sobre a infração (ganho de capital) seriam os mesmos adotando-se a apuração do lucro real ou do lucro arbitrado, o que de plano já afasta qualquer possível alegação de que o arbitramento poderia prejudicar o contribuinte. Em verdade, o arbitramento consistiu, no presente caso, na única possibilidade de apuração do lucro do sujeito passivo, uma vez que a recusa reiterada em apresentação da contabilidade tornou impossível a apuração da base tributável de outra forma.

7.1 Do Custo de Aquisição

Em se tratando de lucro arbitrado, o ganho de capital corresponde à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil, sendo que, no caso de investimentos permanentes em participações societárias avaliadas pelo patrimônio líquido, o valor contábil deve ser apurado nos termos do artigo 426 do RIR/99, conforme a seguir transcrito:

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

*Conforme demonstrado anteriormente, especificamente na conclusão do item 5.3 precedente, o custo de aquisição a ser considerado no cálculo do ganho de capital é de **R\$ 1.126.030.066,64**, que corresponde ao valor das 69.652.509 ações TAMS/A (44.883.754 ações ordinárias [80,41% ON] + 24.768.755 ações preferenciais ou [24,67% PN]) que eram detidas pela TEP-BR e foram transferidas na negociação, além de ágios reconhecidos na*

aquisição do investimento, conforme determina o inciso II do art. 426 do RIR/99, acima transcrito.

Vale lembrar que estas ações foram transferidas primeiramente para a Família Amaro, e em seguida foram transferidas à TEP Chile juntamente com as ações que já eram destas pessoas físicas (2.768.951 ordinárias [4,96% ON] + 416.400 preferenciais [0,41% PN]), totalizando 72.837.860 ações TAM S/A (47.652.705 preferenciais [85,37% ON] e 25.185.155 ordinárias [25,09% ON]). Em seguida a TEP Chile transfere as ações TAM ON para a Holdco I e as ações TAM PN para a Sister Holdco, sendo que todas estas movimentações deram-se a preço de custo.

A materialização da operação, conforme já detalhado no item 4.8, deu-se com a entrega à LAN de 72.837.861 ações da Sister Holdco, que carregava consigo as 25.185.155 ações preferenciais (25,09% PN) bem como as 47.652.705 ações sem direito a voto da Holdco I (que correspondem às 47.652.705 ações ordinárias TAM [85,37% ON] recebidas), além de 62 ações com direito a voto da Holdco I.

*Assim, observa-se que uma parcela irrisória do total dos bens que foram entregues à LAN eram desde o início de propriedade da Família Amaro, e não devem entrar no cálculo do ganho de capital ora apurado, o que corresponde a 4,37% (3.185.351 ações TAM S/A dos Amaro divididas pelo número total de 72.837.860 ações TAM S/A transferidas) sendo possível concluir que a parcela oriunda da TEP-BR (que corresponde a 95,63% das ações transferidas) teve um custo de aquisição de **R\$ 1.126.030.066,64**, conforme lançado em sua contabilidade.*

7.2 Do Valor da Alienação (por Permuta)

Embora os acionistas controladores tenham se negado a apresentar a contabilidade da TEP Chile e das demais holdings criadas no Chile, o que permitiria a esta fiscalização apurar o valor exato recebido como pagamento sob a forma de 65.554.074 ações LATAM, esta fiscalização localizou no website da LAN (www.lan.com/files/about_us/lanchile/vi_pericial_portugues.pdf) (fls. 1629 a 1661) o laudo denominado "Laudo Pericial Sobre a Fusão Por Incorporação pela LAN Airlines S.A. de Sister Holdco S.A. e Holdco II S.A. " (tradução livre do original em espanhol), documento este lavrado em 1º de dezembro de 2011 em Santiago do Chile.

Este documento apresenta um estudo sobre a situação patrimonial das empresas que viriam a ser incorporadas pela LAN Airlines S.A., quais sejam Sister Holdco e Holdco I, conforme depreende-se do próprio título do

documento, e tem por base os balanços patrimoniais destas empresas em 30/09/2011. Convém transcrever o objeto descrito no próprio corpo do laudo pericial (pg. 1 do laudo, fls. 1629 do presente):

OBJETO DO LAUDO

De acordo com o solicitado pelas diretorias da Lan Airlines S.A., Sister Holdco S.A. e Holdco II S.A., foi emitido este laudo pericial em relação ao projeto de fusão por absorção pela LAN Airlines S.A. de Sister Holdco S.A. e Holdco II S.A., em conformidade com o disposto no artigo 99 da Lei Nº 18.046 sobre Sociedades Anônimas.

Este laudo pericial tem o objetivo de expor a situação financeira da sociedade resultante do processo de fusão de Sister Holdco S.A. e Holdco II S.A. em LAN Airlines S.A., de acordo com a Norma Internacional de Relatório Financeiro Nº 3 (versão revisada ano 2008), doravante IFRS 3, no caso de serem cumpridas as condições suspensivas às que se encontra sujeita a transação analisada.

Para este fim, este perito considerará a situação patrimonial que Holdco II S.A. e Sister Holdco S.A. apresentariam caso as condições suspensivas a que se encontra sujeita a validação da fusão fossem constatadas, de maneira que este laudo reflita adequadamente a situação patrimonial de LAN Airlines S.A., no caso de ocorrer a fusão.

Entretanto, o mais relevante para efeito de cálculo do preço do negócio é o tópico "Considerações Para a Elaboração do Balanço Proforma de Fusão" (págs. 13/14 do laudo, fls. 1641/1642 do presente), do qual transcrevemos a seguir os trechos mais importantes:

(...)

O valor da operação, equivalente ao aumento de capital e demais ajustes patrimoniais registrados da Lan Airlines S.A. mencionados no item 5 anterior, são determinados da seguinte maneira:

i. Ações de Holdco II S.A. envolvidas na operação em 30 de setembro de 2011: 83.368.923. Este número de ações corresponde a 100% das ações subscritas e pagas da TAM S.A. em 30 de setembro de 2011 que seriam adquiridas mediante oferta de aquisição, excluindo-se para tais efeitos as ações pendentes de subscrição e pagamento que participam do programa de stock options dessa entidade. Por último, consideram-se também as 2 ações já subscritas e pagas em 30 de setembro de 2011 de Holdco II S.A.

ii. Ações de Sister Holdco S.A. envolvidas na operação em 30 de setembro de 2011: 72.837.862. Este número de ações corresponde ao número

de
ações emitidas por Sister Holdco S.A. como consequência do aporte
de
47.652.705 ações sem direito a voto da sociedade anônima chilena
Holdco

1 S.A., o aporte de 62 ações com direito a voto de Holdco I S.A., e o
aporte de 25.185.155 ações sem direito a voto de TAM S.A. Por
último, considera também as 2 ações já subscritas e pagas em 30 de
setembro de 2011 de Sister Holdco S.A.

iii. Relação de troca: 0,9 ações da Lan Airlines S.A. por cada ação de Holdco II S.A. e Sister Holdco S.A.

iv. Número de ações da Lan Airlines S.A. a emitir: 140.586.107

v. Preço por ação: US\$ 21,07866

vi. Valor da operação: MUS\$ 2.963.366

De acordo com o informado a este perito, será proposto à Junta de Acionistas que LAN Airlines S.A. aumente seu capital no valor de MUS\$ 1.417.639, correspondente à somatória dos capitais estatutários de Sister Holdco S.A. e Holdco II S.A.

Por isso, o valor contábil da operação deverá ser distribuído da seguinte maneira:

i. Como um aumento de Capital pelo valor de MUS\$ 1.417.639;

ii. Como uma conta de reserva patrimonial denominada "Outras participações no patrimônio líquido" pelo valor de MUS\$ 1.545.727.

O goodwill gerado na operação mencionado no item 5 precedente, foi obtido da seguinte maneira:

Valor da operação: MUS\$ 2.963.366

(Menos) Valor justo de ativos e passivos incorporados: MUS\$
1.861.529

(Mais) Participação não controladora de TAM S.A.: MUS\$
38.428

Goodwill: MUS\$ 1.140.265

Um detalhamento da homologação das contas de ativos e passivos da TAM S.A. no balanço da Lan Airlines S.A. consta no Anexo 5.1. que acompanha este laudo.

Para a elaboração do balanço consolidado de fusão apresentado no quadro anterior, foi considerada, com 100% de êxito, a oferta de intercâmbio de ações realizada por Holdco II S.A. No quadro seguinte mostra-se, especificamente para fins ilustrativos, o patrimônio líquido, a participação não controladora e goodwill que surgiram ao

se obter um percentual de aceitação equivalente a 95%, condição mínima necessária para realizar a fusão.

Perceimisl de Aceitação

Efeito	100% MUS\$	95% MUSS
Goodwill gerado na operação	1.140.265	1.085.174
Valor da operação	2.963.366	2.815.193
Participação não controladora	38.428	131.504

Observe-se que nos trechos acima transcritos consta expressamente o cálculo do valor da operação, qual seja, US\$ 21,07866 multiplicados por 140.586.107 novas ações a serem emitidas pela LAN, totalizando **US\$ 2.963.366.750,17**. No cálculo do goodwill acima transcrito, é feita a adição do valor de US\$ 38.428.000,00, referente à participação não controladora da TAM S/A, ou seja, a parcela referente à permuta de ações realizada com os acionistas minoritários não controladores. Assim, é possível concluir que o valor apontado como "valor da operação" refere-se apenas à **participação controladora da TAM S/A**, ou seja, o preço do negócio operacionalizado com a Família Amaro e a TEP-BR (por intermédio da TEP Chile), o qual é objeto do presente cálculo.

Considerando-se que este valor foi previsto caso a aceitação à Oferta Pública de Ações fosse de 100% e tendo em vista que a efetiva aceitação foi de **95,9%** (conforme consignado no item 5 do documento intitulado "Hecho Esencial", transcrito no item 4.8 precedente), o valor final da operação corresponde a US\$ 2.963.366.750,17 multiplicados por 95,9%, o que corresponde a **US\$ 2.841.868.713,41**, os quais, multiplicados pela taxa de câmbio de 30/09/2011 (data de referência do laudo) de R\$ 1,8544 (câmbio BACEN), chega-se ao valor de **R\$ 5.269.961.342,15**.

Este valor corresponde ao total da operação que compete aos acionistas controladores, o que inclui os **4,37%** das ações que já eram da Família Amaro antes do início do planejamento tributário. Ou seja, do total de ações TAM S/A detidas pelos controladores, **95,63%** era detido pela **TEP-BR**, objeto da presente autuação, o que corresponde a US\$ 5.269.961.342,15 multiplicados por 95,63%, totalizando **R\$ 5.039.664.031,50**.

7.3 Do Valor do Ganho de Capital

Uma vez apurados os valores do custo de aquisição das ações entregues e dos bens recebidos na operação de permuta, basta subtrairmos um pelo outro para obtermos o ganho de capital auferido pela TEP-BR, objeto da presente autuação:

VALOR ECONÔMICO DOS BENS RECEBIDOS R\$ 5.039.664.031,50	CUSTO DE AQUISIÇÃO DOS BENS ENTREGUES R\$ 1.126.030.066,64	GANHO DE CAPITAL AUFERIDO R\$ 3.913.633.964,86
---	--	---

8. Da Qualificação da Multa

Em face do lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL acima caracterizada, cumpre o exame da multa de ofício aplicável ao caso em questão. A redação

do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 11.488/2007, assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Especial atenção deve ser dedicada ao que dispõe o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito. Nele citado, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 assim definem os conceitos de sonegação, fraude e conluio:

*Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

*Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (grifos não originais)*

*O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido nas hipóteses previstas na norma acima. Diversas evidências já apontadas no presente relatório demonstram a ação deliberada e consciente dos sujeitos passivos, acionistas controladores das empresas do grupo TAM, tendente a dificultar ou mesmo impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária (TEP-BR), incorrendo em **sonegação**, bem como a tentativa de transferir a materialização da operação para o Chile, onde, conforme demonstrado, não há tributação sobre ganho de capital em operações de permuta de ações, incorrendo em ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador (**fraude**) e, ainda, a operação foi engendrada pelos quatro membros da Família Amaro, com a conivência do grupo LAN que aprovou a inclusão da TEP Chile no lugar da TEP-BR no curso das negociações (**conluio**).*

Conforme relatado nos itens 4.1 - Das Etapas Preliminares da Associação entre LAN e TAM, 4.2 - Da Reorganização Societária e 4.3 - Do Passo a Passo, a reorganização societária originalmente planejada contava com a TEP-BR como detentora e titular das ações TAM S/A transacionadas com o grupo LAN no momento da efetivação da permuta, o que demonstra claramente que a operação poderia ter se materializado sem prejuízo à Arrecadação Tributária brasileira.

Num segundo momento, a Família Amaro optou por constituir a holding TEP Chile, localizada no Chile, inserindo-a estrategicamente como protagonista da negociação, em substituição à própria TEP-BR, que propositadamente deixou de figurar na estrutura societária do grupo e, consequentemente, dos organogramas da operação. A dita estratégia teve início em 26/01/2011, com a redução de capital empreendida pela Família Amaro na TEP-BR e teve continuidade com a transferência das ações TAM S/A que pertenciam à TEP-BR (juntamente com aquelas de que eram titulares) para a TEP Chile.

No item 4.6 - Da Entrada da TEP Chile como Parte Contratual, descreve-se, inclusive, o momento em que o grupo inseriu a holding chilena como signatária dos contratos celebrados com a LAN, utilizando, não por coincidência, a mesma abreviação ("TEP") que antes utilizava para fazer referência à TEP-BR, e alterou a estrutura final do grupo, que originalmente contava com a TEP-BR como titular do negócio (organograma constante do Instrumento Particular de Ratificação de Entendimento) e foi substituída pela TEP Chile nos contratos posteriores, conforme demonstrado no item 4.1 - Das Etapas Preliminares da Associação entre LAN e TAM.

Não se pode olvidar que a TEP-BR deixou de existir formalmente em 31/05/2012 (por meio de incorporação pela TAMA), no contexto da realização da Oferta Pública de Ações e às vésperas da materialização da transação com o grupo LAN que se deu no ato de concretização da OPA, em 22/06/2012, numa sequência de atos societários que deixa claro o objetivo de ampliar os ganhos do grupo TAM (e de seus controladores) pela indevida redução da carga tributária por meio do não reconhecimento do ganho de capital auferido na operação.

Convém mencionar que além da TEP Chile, as outras três holdings (Holdco I, Holdco II e Sister Holdco) foram constituídas no Chile exclusivamente para operacionalizar a transação com o grupo LAN e tiveram papéis específicos na separação dos tipos de ações que seriam transferidas para o grupo chileno e aquelas que seriam mantidas sob a titularidade do grupo brasileiro: a Holdco II foi responsável por acolher as ações do mercado em geral; a Sister Holdco, por receber aquelas detidas pelos acionistas controladores; e a Holdco I, por concentrar o controle político-decisório das empresas TAM (por meio da concentração das ações com direito a voto). A TEP Chile, por outro lado, não teve qualquer outro papel na transação além daquele anteriormente descrito, o de "blindar" o real sujeito passivo da obrigação tributária, fazendo-se passar por ele, por meio de uma sequência de atos simulados que tornaram possível pôr em prática o planejamento tributário abusivo maquinado.

Em relação à empresa Holdco I, é interessante observar que, após a materialização da operação, ao figurar como detentora do controle político do grupo TAM, uma vez que passou a ser titular direta de 100% das ações ordinárias da TAM S/A e, ao mesmo tempo, é controlada indiretamente pela

Família Amaro, foi atendida a exigência disposta no Código Brasileiro de Aeronáutica de 80% do capital votante pertencente a brasileiros.

Ressalte-se que, ao serem intimados a apresentar a contabilidade das quatro holdings por eles constituídas no Chile, onde consta todo o registro das movimentações das ações, sobretudo daquelas recebidas em pagamento na negociação com a LAN, os membros da Família Amaro recusaram-se a fazê-lo, sob a justificativa de que, por estarem sediadas no Chile, estão submetidas àquela jurisdição, o que os impediria de disponibilizá-la.

Tal recusa somente ratifica a conclusão de que as quatro holdings foram constituídas no Chile justamente com o objetivo de ocultar a verificação do auferimento do ganho de capital por parte das autoridades brasileiras, conforme já comentado no item 4.3 - Dos Questionamentos à Família Amaro.

Ademais, os Amaro foram questionados, em duas ocasiões, sobre a motivação da constituição das referidas empresas no Chile, ao que responderam simplesmente que tiveram de ser criadas de forma a acomodar as necessidades da operação e os requisitos regulatórios de cada país. Tais necessidades e requisitos não foram, em nenhum momento, especificados ou esclarecidos, do que se conclui que a única real "necessidade" existente foi a economia tributária a qualquer custo.

Veja-se, portanto, que não se trata de acaso. A ação teve intenção deliberada, com objetivo certo, não casual nem necessário, visando exclusivamente a obtenção de vantagens fiscais ilegais. Portanto, ação dolosa, visto que não se pode alegar que não tivessem consciência de que concorriam para a prática de ilícito. Se "Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece", conforme preceitua o artigo 3º do Decreto-Lei nº 4.657/42, não há qualquer razão para se conceder tal licença em se tratando de grupo econômico do porte do envolvido na operação em tela.

O total e abrangente conhecimento, por parte dos autuados, controladores pessoas físicas, e do grupo TAM como um todo, das implicações tributárias que a operação teria no Brasil e no Chile, resta patente a partir da leitura do item 4.4.1 - Do Conhecimento das Implicações Tributárias, onde constam transcritos trechos do Formulário F-4 encaminhado à "CVM americana" (SEC) que descrevem em detalhes o posicionamento dos Fiscos Brasileiro e Chileno sobre a matéria em estudo e, conseqüentemente, indicam o total conhecimento da vantagem indevida obtida na operação, a partir do deslocamento do sujeito passivo da obrigação tributária do Brasil para o Chile.

A operação engendrada pela fiscalizada é legal apenas no seu aspecto formal, mas fiscalmente ilícita na medida em que objetivou unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita. Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

9. Da Sujeição Passiva

O planejamento tributário abusivo engendrado, por meio de atos simulados, com a tentativa de deslocamento do sujeito passivo da obrigação tributária

*para pessoa jurídica domiciliada no Chile, constituída especificamente para este fim, teve todos os seus passos orquestrados e formalizados pelos quatro acionistas controladores da Família Amaro: **Noemy Almeida Amaro, Maria Cláudia Oliveira Amaro, Maurício Rolim Amaro e João Francisco Amaro.***

O conceito legal de acionista controlador consta do artigo 116 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76):

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender. (grifos não originais)

Da leitura do dispositivo legal acima, depreende-se que a legislação societária impõe ao controlador da companhia o dever de agir em interesse desta, para consecução do seu objeto social e de sua função social, além de respeitar e atender os direitos dos demais, inclusive a comunidade em que atua.

O autor Nelson Eizirik, na obra "Mercado de Capitais: Regime Jurídico", 2ª Edição, Ed. Renovar, pág. 385, discorreu sobre o tema:

O interesse social não pode ser reduzido ao interesse de cada um dos acionistas, mas sim ao seu interesse comum de realização do escopo social. A especificidade da comunhão de interesses na sociedade anônima consiste no fato de ser ela uma comunhão voluntária de interesses. Os sócios reúnem-se para realizar um escopo comum, cujo objetivo final é a produção de lucros e sua repartição entre eles. Ao acionista controlador compete, mais do que a qualquer outro sócio, o dever de atuar visando a alcançar tal finalidade, não só mediante o exercício de voto, mas também definindo a política empresarial e promovendo a sua aplicação pelos órgãos de administração.

A questão que ora se impõe é determinar se os acionistas controladores da TAM Empreendimentos e Participações S/A (TEP-BR), os quais são igualmente acionistas da empresa que incorporou seu patrimônio residual, TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S/A (TAMAE), e da empresa objeto da transação, TAM S/A, ao decidirem por operacionalizar a transação com o grupo LAN utilizando-se da reorganização societária já detalhadamente descrita, o fizeram no estrito interesse da companhia. Esta fiscalização entende que não.

De plano, conhecedores e co-autores de todas as condições avençadas no negócio celebrado com o grupo chileno, dos quais foram partícipes, inadmissível conceber que desconhecêssem o fato de que a redução de capital realizada na TEP-BR, a constituição das holdings no Chile, e a transferência das ações objeto da negociação para uma delas (TEP Chile) implicaria em deslocamento do polo passivo da obrigação tributária para o Chile, alijando a TEP-BR do ganho de capital decorrente da alienação de ações da TAM S/A por meio de permuta, operação que não sofre tributação naquele país. Em verdade, trata-se de atos anormais de gestão, que atentaram contra o próprio objeto social da companhia e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao Fisco.

Nos termos do artigo 121 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), é sujeito passivo da obrigação tributária:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei." (grifo nosso)

Na condição de únicos acionistas e controladores, os membros da Família Amaro eram diretamente interessados nos resultados da empresa, pois, além de administrá-la, possuíam juntos 100% de seu capital, não restando meios de negar que visaram não somente o lucro propriamente dito, que é o objetivo de qualquer empresário, mas principalmente, visaram ter um aumento deste lucro lançando mão de uma economia tributária resultante de um planejamento abusivo por eles engendrado e posto em prática.

É essencial lembrar que os administradores participaram ativamente da negociação, e os bens objeto da transação (ações da TAM S/A) chegaram a ser detidos diretamente por eles, transitando em suas declarações de pessoas físicas (DIRPFs), estando, portanto, plenamente cientes, desde o início, do resultado final que viria a ser alcançado, que incluiu vantagem financeira indevida que os beneficiou diretamente.

No que tange à responsabilidade solidária, resta evidente que os quatro membros da Família Amaro possuíam interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, uma vez que são beneficiários diretos da economia tributária ilegalmente obtido, enquadrando-se perfeitamente no artigo 124, I, do CTN ainda dispõe que:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

*Sendo assim e de acordo com a previsão legal contida nos artigos 121, inciso I, e 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66 (CTN), os lançamentos do IRPJ da CSLL serão efetuados em face dos acionistas controladores pessoas físicas **Maria Cláudia Oliveira Amaro, Maurício Rolim Amaro, Noemy Almeida Amaro e João Francisco Amaro**, pelos débitos fiscais devidos pela empresa **TAM***

***EMPREENHIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A**, a qual foi extinta intencionalmente para evadir-se da tributação sobre o ganho de capital.*

*Cumprе salientar que, nos termos do artigo 2º, § 2º, da Portaria RFB nº 2.284, de 29/11/2010, não é exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os demais responsáveis, razão pela qual a ação fiscal firmou-se apenas no TDPF-F nº **08.1.85.00-2017-00186-1**, que tem como interessada **MARIA CLÁUDIA OLIVEIRA AMARO**.*

A contribuinte Noemy Almeida Oliveira Amaro foi cientificada do lançamento em 15/12/2017 (v. fls. 3272) e em 16/01/2018 (v. fls. 3298) apresentou a impugnação de fls. 3300-3452, com base nos seguintes argumentos:

PRELIMINARES

I - DA LEGITIMIDADE PASSIVA PARA RESPONDER O AUTO DE INFRAÇÃO

Segundo a impugnante, o autuante, sem base legal, empreendeu a "reconstituição da personalidade jurídica" ou, então, desconsiderou os efeitos da redução de capital da TEP-BR e sua incorporação pela TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S.A., mantendo, pois, a personalidade jurídica da TEP-BR. Entende que o primeiro sujeito passivo do presente auto de infração deveria ser justamente a TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S.A.. A partir da construção jurídica empreendida no Termo de Verificação Fiscal, somente se pode concluir, com apoio no REsp 932.012, julgado sob o rito dos recursos repetitivo, que o crédito tributário deveria ter sido constituído contra a sucessora da TEP-BR, conforme os termos do art. 132 do CTN, o que não foi feito e, portanto, resulta em nulidade da autuação.

II - DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DAS PESSOAS INDICADAS COMO SUJEITOS PASSIVOS POR SOLIDARIEDADE

Segundo a impugnante, se os débitos tributários são da TEP-BR, o crédito tributário deveria ser constituído contra a TEP-BR ou, em decorrência da liquidação regular por incorporação, contra a sucessora TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S.A., o que não foi feito e, por tal argumento, já se faz necessário o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração. O interesse comum do art. 124, I, do CTN, é o interesse jurídico, e não simplesmente o interesse econômico, de modo que o sujeito deve integrar a relação jurídica que compõe o fato gerador. No entender da impugnante, a legitimidade das pessoas físicas somente seria possível no caso de desconstrução do chamado planejamento tributário abusivo e identificação de que este foi realizado em favor das mesmas pessoas físicas ou no caso de se demonstrar e fundamentar que as pessoas físicas se enquadrariam em uma das hipóteses previstas nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, o que jamais foi feito ou fundamentado pela I. Autoridade Fiscal no Auto de Infração.

III - DOS VÍCIOS DE MOTIVAÇÃO

- DO VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA PARA SUSTENTAR A SUJEIÇÃO PASSIVA E A SOLIDARIEDADE

Segundo a impugnante, o auto de infração padece de vício de fundamentação jurídica para sustentar a sujeição passiva e a solidariedade. A sujeição passiva foi fundamentada para a Sra. Maria Claudia Oliveira Amaro no art. 121, I, do CTN e, para os demais (como a impugnante), no art. 124, I, do CTN, o que acarreta diversas consequências jurídicas que não encontram suporte na motivação apresentada no Termo de Verificação Fiscal e deverá resultar na nulidade do Auto de Infração. Embora a permuta de ações possa ser praticada por pessoa jurídica e por pessoa física, se praticada por pessoa física e se for efetivamente tributada, deve resultar na incidência do IRPF e não do IRPJ e da CSLL.

1112 - DA INDEVIDA MITIGAÇÃO AO DIREITO À AMPLA DEFESA. DA FALTA DA APRESENTAÇÃO DE ELEMENTOS PROBATÓRIOS PELO FISCO CONSIDERADOS NA FISCALIZAÇÃO

Houve indevida mitigação ao direito à ampla defesa. Foram fiscalizados, analisados e considerados como provas os arquivos de Escrituração Contábil Digital das empresas TAM Empreendimento e Participações S.A., TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S.A. e TAM S.A. Todavia, os referidos documentos não foram acostados aos autos do processo administrativo, o que, de pronto, configura nulidade absoluta por violação do direito à ampla defesa dos sujeitos passivos autuados no Auto de Infração ora combatido. Isto porque, os sujeitos passivos, na qualidade de pessoas físicas, obviamente são pessoas distintas das empresas acima indicadas e, muito embora tenham sido acionistas da TEP-BR e sejam acionistas da TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S.A., o que poderia facilitar a obtenção dos documentos, não são acionistas da TAM S.A., o que, portanto, não lhes garante o acesso à documentação que pautou a autuação.

1113 - DA INADEQUADA TIPIFICAÇÃO DA OPERAÇÃO DE COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS

Houve inadequada tipificação da operação de combinação de negócios. O autuante ao tratar da operação para a determinação dos efeitos tributários a qualificou com uma permuta, disciplinada no art. 533 do Código Civil, ao invés da figura específica e regulada pelo direito de incorporação ou incorporação de ações, o que implica, pois, em consequências distintas. No entender da impugnante, a operação realizada não foi de permuta e sim de incorporação ou de incorporação de ações, no caso de se entender por uma troca direta de ações da TAM pela LAN. Tais operações no Brasil estariam disciplinadas nos artigos 227 e 252 da Lei nº 6.404/76. Assim, é de se reconhecer a nulidade do auto de infração, por vício de motivação.

1114 - DA NULIDADE NA QUANTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Também teria havido nulidade na quantificação da base de cálculo. Muito provavelmente em razão da não tipificação jurídica adequada da operação de incorporação realizada por empresas não residentes fora do território brasileiro, o autuante Fiscal não tenha identificado adequadamente a operação realizada e, por consequência, a expressão econômica ocorrida. Isto porque, diferentemente da permuta em que há uma relação direta de troca de um bem por outro, na incorporação há operação distinta da troca, eis que pressupõe a incorporação de uma pessoa jurídica por outra e do ponto de vista societário e do direito civil, após a incorporação há o subsequente aumento de capital da incorporadora e a entrega de ações da incorporadora aos acionistas da incorporada.

A Família Amaro, ora autuada por responsabilização de suposto fato gerador praticado pela TEP-BR, detinha menos de 50% dos direitos econômicos da TAM. Isto é, menos de 50% do Patrimônio Líquido da TAM pertencia à TEP-BR ou a Família Amaro. Mesmo que seguindo as premissas adotadas no Termo de Verificação Fiscal, o valor da operação em relação à parte da Família Amaro não seria de USD 2.963.366.750,17, correspondente a 140.586.107 novas ações da LAN, mas, pelas premissas adotados no Termo de Verificação Fiscal, seria apenas o de USD 1.381.792.076,62, correspondente a 65.554.076 ações da LAN permutadas com as ações da TAM controladas indiretamente pela Família Amaro. A falha da motivação é demasiadamente evidente! Isto porque se o autuante identificou ter a TEP Chile (TEP-BR na visão do I. Fiscal) recebido 65.554.074 ações, tendo ele apurado o valor de USD 21,0786 por ação da LAN, bastaria que o autuante multiplicasse o total de ações entregues à TEP-BR em sua visão pelo valor unitário da ação que teria encontrado o valor de USD 1.381.792.076,62 ao invés de USD 2.963.366.750,17, tal como apurado indevidamente nos Autos de Infração para se definir o montante do suposto ganho de capital. Demonstrado o vício do lançamento por erro na quantificação da base de cálculo e, portanto, do quanto devido, requereu o cancelamento do Auto de Infração ora impugnado em razão de patente e insanável nulidade.

111.5 - DA CONTRADIÇÃO INTERNA DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO.
NULIDADE ABSOLUTA DO VALOR APURADO

O auto de infração padece de contradição interna na apuração do montante do crédito tributário. Conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal, pp. 75/77 (fls. 3240/3242), a expressão econômica considerada pelo I. Auditor Fiscal foi relativa a 30.09.2011, no entanto, a data do fato gerador indicada no Auto de Infração é a de 22.06.2012. Com isso não se pode ter certeza se a I. Fiscalização pretende a tributação de um fato jurídico ocorrido em 30.09.2011 ou em 22.06.2012. A contradição interna do crédito tributário aqui apontada traz consequências insuperáveis à manutenção do auto de infração, pois afeta os elementos de defesa no que se refere aos prazos de decadência e viola os artigos 142 e 144 do Código Tributário Nacional, além dos princípios da capacidade contributiva e da ampla defesa.

111.6 - DO VÍCIO DE MOTIVAÇÃO AO FUNDAMENTAR A
ATUAÇÃO EM
SOLUÇÕES DE CONSULTA SUPERADAS POR DECISÃO
JUDICIAL

O lançamento também padece de vício de motivação ao fundamentar a autuação em Soluções de Consulta já superadas por decisão judicial. Afirma que a

tributação de ganho de capital em operação de permuta é controversa, e as referidas decisões administrativas em Solução de Consulta foram superadas por decisão judicial, notadamente pelo Acórdão proferido em sede de Recurso de Apelação pelo Tribunal Regional da 3ª Região nos autos do processo nº 0016102-91.2012.4.03.6100/SP, cuja ementa e excertos foram transcritos às fls. 3363-3368.

IV - DA INCOMPETÊNCIA TERRITORIAL PARA A EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Segundo a impugnante, as ações da TAM jamais circularam em razão de permuta ou foram objeto de incorporação. As participações societárias permutadas ou incorporadas foram de empresas chilenas e realizadas entre não residentes. Assim, a única etapa da reestruturação de negócios que poderia ser fiscalizada e eventualmente ter seus efeitos desconstituídos ou inoponíveis ao Fisco seria a redução de capital realizada da TEP-BR pela Família Amaro, a qual não constitui fato gerador de imposto. A União Federal carece de competência tributária para exigir imposto sobre a renda e CSLL em relação à operação realizada por não residente relativa a bens e direitos não situados no Brasil.

V - DA DECADÊNCIA

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a operação tributada foi a permuta de ações entre LAN e TEP Chile em razão da incorporação (operação juridicamente efetivada) da Sister Holdco pela LAN. Por tal operação, os controladores da LAN entregaram, à relação de 0,9, ações da LAN por ações da Sister Holdco, o que lhe permitiria a participação indireta na TAM por meio da empresa Holdco I.

Ainda conforme o Termo de Verificação Fiscal e de acordo com o Auto de Infração, infere-se que a data do suposto fato gerador identificado pela I. Fiscalização é 22.06.2012. Contudo, embora a data do fato gerador para fins de constituição do crédito tributário seja 22.06.2012, segundo o Termo de Verificação Fiscal, o suposto fato gerador signo de riqueza foi quantificado a partir de valores apurados em 30.09.2011.

Segundo a impugnante, por interpretação extensiva do art. 116 do CTN, poder-se-ia sustentar que a operação surtiu efeitos tributários no Brasil em 30.09.2011, sob condição resolutiva.

V.1 - DA DECADÊNCIA PELO ART. 173, I DO CTN

Se os sujeitos passivos do Auto de Infração ora combatido figuram como responsáveis em razão da ocorrência de simulação e considerando que a riqueza econômica quantificada e tipificada ocorreu em 30.09.2011, data a qual reporta os valores apurados pela I. Fiscalização, é necessário reconhecer que o direito de a Fazenda Nacional constituir qualquer crédito tributário extinguiu-se em 01.01.2017, ou seja, em cinco anos contados do primeiro dia do exercício (01.01.2012) àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (2011).

V.2 - DA DECADÊNCIA PELO ART. 150, §4º DO CTN

Por outro lado, caso se aceite que a legitimidade para figurar no polo passivo de qualquer relação jurídica tributária decorrente ou praticada pela TEP-BR é da

TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S.A., legítima e regular sucessora por incorporação, inexistindo, no caso, qualquer ato de simulação, então, também será necessário reconhecer a ocorrência de decadência nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

V.3 - DA DECADÊNCIA PELO ART. 173, I DO CTN
CONSIDERANDO O LUCRO ARBITRADO DE FORMA
TRIMESTRAL

Segundo a impugnante, há insanável vício no Auto de Infração em razão da constituição do crédito tributário por arbitramento e consideração do lucro trimestral e não do anual. Todavia, no caso de não reconhecimento de referida nulidade, tem-se que o exercício subsequente ao fato gerador e ao exercício em que o lançamento deveria ter ocorrido é o terceiro trimestre de 2012, tem-se que, mesmo aplicando a regra de decadência prevista no art. 173, I, do CTN, o crédito tributário ora impugnado já se encontrava extinto por decadência desde setembro de 2017.

VI - DOS VÍCIOS NO ARBITRAMENTO

VI.1 - DO VÍCIO DE MOTIVAÇÃO ESPECÍFICO NA
UTILIZAÇÃO DO ART. 530, I, DO RIR

Diante da motivação constante do Auto de Infração, é evidente que a primeira indagação a ser feita é em relação à existência ou não de escrituração contábil e fiscal mantida pela TEP-BR e por sua sucessora TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S.A. No entanto, as empresas fiscalizadas possuíam, sim, escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, conforme Doc. 13, anexo à impugnação. Considerando que o Auto de Infração foi motivado no art. 530, I do RIR, é de se reconhecer a completa nulidade do lançamento tributário.

VI.2 - DA NULIDADE PELA NÃO CONSIDERAÇÃO DAS
RECEITAS E DESPESAS DE TODO O TRIMESTRE E PELO
ARBITRAMENTO DE APENAS UM TRIMESTRE

Nos termos do art. 235 da IN RFB 1700/17, a apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro arbitrado e no resultado arbitrado abrangerá todos os trimestres do ano-calendário. O procedimento empreendido pela I. Fiscalização para arbitrar o lucro ou resultado da TEP-BR foi equivocado e contrário a lei, eis que desconsiderada a movimentação de todo o segundo trimestre de 2012, bem como não estende o arbitramento para todo o ano calendário.

VI.3 - DA NULIDADE DO ARBITRAMENTO PELA
IDENTIFICAÇÃO DOS VALORES PATRIMONIAIS
ENVOLVIDOS NA OPERAÇÃO

Se a autoridade autuante "recriou" a TEP-BR, é certo concluir que também recriou a contabilidade da TEP-BR e identificou os valores envolvidos na operação que pretende tributar, até porque envolve empresas públicas cujo patrimônio líquido é divulgado. Assim, a única conclusão que se pode chegar é a que a Fiscalização detinha documentação necessária para a quantificação do fato gerador e a suposta receita omitida, o que implica na nulidade do arbitramento, pois, quando as receitas omitidas podem ser

identificadas e quantificadas não servem como fundamento para o arbitramento de lucro (Ac. nº 10194.227/2003, DOU de 05.08.03).

VI.4 - DA NULIDADE POR ARBITRAMENTO DE OPERAÇÃO REALIZADA POR NÃO RESIDENTE

A operação que se pretende a tributação nos Autos de Infração, ora combatidos, foi realizada fora do território brasileiro e por não residentes, o que evidentemente excluiu ou impossibilita a aplicação das normas tributária sobre o dever e obrigações relativas à escrituração fiscal e contábil e exibição ao Fisco. Evidente, portanto, que não cabe a aplicação do arbitramento de eventual lucro ou resultado ocorrido no exterior por não residente a contribuinte brasileiro, o que, mais uma vez, implica em nulidade dos Autos de Infração. Além disso, a responsabilização das pessoas físicas somente foi feita ao final da fiscalização, eis que esta, por TDPF-F, foi desde o início realizada contra a TAM Aviação Executiva Táxi Aéreo, com TDPF-D vinculados contra as pessoas físicas. No entender da impugnante, seria razoável que fosse indicado às pessoas físicas que seria instaurado um TDPF-F contra elas para responsabilização e dado prazo para a reconstrução da escrita fiscal de uma empresa extinta, pela Fiscalização. Em não agindo desta forma, o que viola a transparência e moralidade do ato administrativo, também é de se reconhecer a nulidade do lançamento.

VI.5 - DA IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE MULTA QUALIFICADA EM RAZÃO DA NÃO APRESENTAÇÃO DOS LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS

Nos termos da Súmula CARF nº 96, a "falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros". Do quanto exposto, considera mandatório o reconhecimento da nulidade diante do vício decorrente do arbitramento do lucro para definição do crédito tributário.

NO MÉRITO

Caso superadas as preliminares acima apresentadas, o que a impugnante admite apenas por argumento, na sequência procurou demonstrar que a operação foi válida, legítima, de acordo com a legislação brasileira e que em nenhum momento houve abuso de forma ou que a substância não correspondeu aos fatos e, mais, que os atos societários realizados foram necessários em razão de questões regulatórias e comerciais/negociais.

VII - DAS RAZÕES ECONÔMICAS E EXTRATRIBUTÁRIAS

Segundo a impugnante, a estrutura societária contestada pela autoridade autuante teve razões extratributárias, tais como: segregar as operações e momentos lógico-jurídicos exigidos pela legislação, respeitando-se os direitos dos minoritários, a posição de controle do capital votante em poder de brasileiros natos e outros requisitos.

VIII - DOS REQUISITOS ESPECÍFICOS DA ANAC PARA A APROVAÇÃO DA OPERAÇÃO

A impugnante alegou que, dentre os requisitos da ANAC e da aviação civil brasileira, a regra mais importante ao presente caso é aquela estabelecida no art. 181 da Lei nº 7.565/86, a qual exige que 80% do capital com direito a voto deve pertencer a brasileiros. Assim, a permuta jamais poderia ter ocorrido de forma direta entre os controladores residentes (brasileiros: Família Amaro e/ou TEP-BR) da TAM e a LAN, razão pela qual a criação das empresas chilenas era de todo o necessário para a efetivação do negócio.

IX - DAS DIVULGAÇÕES AO MERCADO E AOS ÓRGÃOS PÚBLICOS DA OPERAÇÃO

A impugnante argumentou que a operação objeto da presente autuação foi amplamente divulgada ao mercado, bem como foi submetida à aprovação de órgãos governamentais, tais como ANAC e CADE, adicionando-se aqui, os órgãos de regulação do mercado mobiliário do Brasil, Chile e Estados Unidos. Assim sendo, considera absurda a alegação de simulação e/ou tentativa de omissão de fato tributável do Fisco brasileiro.

X - DA INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO

X.1 - DO CONCEITO DE SIMULAÇÃO

A impugnante argumentou que o conceito de simulação (divergência entre a vontade interna, efetivamente desejada, e aquela externada pelas partes nos instrumentos contratuais) é estrito, sendo assim circunscrito a eventos específicos. No caso concreto não teria havido simulação, pois as partes existem, não são vinculadas e efetivamente praticaram os negócios jurídicos necessário a combinação dos negócios de forma que a restrição imposta pela legislação brasileira em relação à limitação do controle de direito a voto de 20% em poder de não brasileiros fosse respeitada.

X.2 - DA DESCARACTERIZAÇÃO DA SONEGAÇÃO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

A impugnante argumentou que sonegação (ou evasão fiscal) e fraude são tipos fechados nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, sendo sonegação toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade sobre a ocorrência do fato gerador. Já a fraude decorre da ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do próprio fato gerador. Alegou que não há como coexistir a tipificação de sonegação e fraude, eis que se excluem mutuamente: ou o fato gerador ocorreu e foi omitido à autoridade fiscal ou a ocorrência do fato gerador foi dolosamente subtraída pelo contribuinte por atos fraudulentos.

Concluiu afirmando que a Impugnante não buscou em nenhum momento maliciosamente ocultar qualquer vontade ou situação. A Impugnante tinha por intenção tão somente viabilizar a combinação de negócios com a LAN, o que, em razão das restrições regulatórias da legislação brasileira, demandou a estruturação da operação via Chile, o que, aliás, poderia como de fato ocorreu, em respeito à legislação tributária brasileira a qual não tributa a redução de capital por valor contábil e não impede ou não tributa a redomiciliação de investimento ou de residência. Os negócios jurídicos demonstram isso e a Impugnante assumiu o ônus das formas jurídicas escolhidas, ficando,

inclusive, sujeita à incidência do imposto sobre a renda na pessoa física quando do retorno do investimento via dividendos ou por ganho de capital na venda da participação.

X.3 - DA EVENTUAL CARACTERIZAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO E DE SUA NÃO TRIBUTAÇÃO

A impugnante alegou que o negócio jurídico indireto é o negócio típico empregado para obter um fim distinto da sua causa. O negócio jurídico indireto, embora seja típico e realize a sua função, também alcança finalidades atípicas lícitas ou não -, que são predominantes para a formação da vontade das partes. Acrescentou que o negócio jurídico indireto não se confunde com a simulação, eis que no primeiro, a operação preenche a sua função típica, e no segundo, as partes afastam a função típica e a disciplina do negócio por meio de acordo simulatório.

Caso se entendesse que houve a ocorrência de negócio jurídico indireto, isto é, a constituição e execução de negócios jurídicos com objetivo de se atingir o fim procurado, formação da LATAM, mas sem a restrições impostas pelas Leis nº 6.704/76 e 7.565/86, é de se ressaltar que ainda assim não há que se falar em desconsideração dos efeitos para fins tributários.

Concluiu afirmando que, ainda que se entenda pela caracterização de negócio jurídico indireto (o que não foi fundamento no Auto de Infração e, assim, implicaria mudança de critério da autuação causando a nulidade do presente processo), há de se reconhecer que não há como se afastar os efeitos jurídicos dos atos praticados para fins de tributação e sustentação do Auto de Infração ora combatido.

X.4 - DA NÃO OCORRÊNCIA DE ABUSO DE DIREITO

Segundo a impugnante, o abuso de direito encontra tipificação nos artigos 50 e 187 do Código Civil, sendo caracterizado por desvio da finalidade da pessoa jurídica ou confusão patrimonial ou o exercício de um direito de forma a exceder os limites impostos pelos seus fins econômicos, boa-fé e pelos bons costumes. Considera que em relação ao ato de redução de capital, não houve qualquer desvio de finalidade. Igualmente, em relação às operações realizadas no Chile, também não se poderia falar em desvio de finalidade, eis que as operações efetivamente expressaram do ponto de vista econômico o que estava previsto contratualmente e não houve o prejuízo de qualquer acionista minoritário. Assim, não verificado abuso de direito, somente se pode concluir pelo cancelamento dos Autos de Infração.

X.5. - DA OPÇÃO FISCAL PREVISTA NOS ART. 22 E 23 DA LEI Nº 9.249/95

A impugnante frisou que a redução de capital se trata de efetiva opção legal, disciplinada nos artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249/95. a TEP-BR, ao reduzir o seu capital e entregar as participações societárias da TAM aos acionistas, Família Amaro, conforme a legislação em vigência, inclusive à época dos fatos, não atraiu a incidência do imposto de renda, eis que os entregou pelo valor contábil. Por outro lado, os acionistas (Família Amaro), ao não alienarem os bens por valor superior ou não os integralizarem em nova sociedade por valor de mercado, mas sim, pelo valor registrado em suas declarações, também não atraíram a incidência do imposto sobre a renda para si.

Concluiu afirmando que a opção fiscal exercida pela pessoa física diante da situação concreta, como conduta legítima e autorizada pelo ordenamento, não pode ser encarada como planejamento fiscal ilícito.

X.6. - DA POSSIBILIDADE DE OCORRÊNCIA DA OPERAÇÃO POR OUTRAS FORMAS SEM TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A impugnante afirmou que o negócio jurídico considerado pelo Fisco como planejamento tributário abusivo, poderia ter sido realizado por outras formas jurídicas igualmente válidas, legítimas e com a mesma substância e que, igualmente, não implicariam em tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Assim, ainda que se reconheça que a constituição da TEP Chile se tratou de um negócio jurídico indireto (o que se admite por argumento), é certo que o suposto negócio jurídico somente poderia se tratar de: (i) permuta de ações nas pessoas físicas; ou (ii) de redomiciliação da pessoa jurídica, i.e., de mudança do domicílio fiscal para outro país.

X.6.1 - DA PERMUTA SEM TORNA NAS PESSOAS FÍSICAS. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

No entender da impugnante, a alegação de que o imposto devido se refere à pessoa jurídica (no caso a extinta TEP-BR), o que justificaria a exigência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos antigos sócios da TEP-BR, é uma tentativa canhestra de salvar o Auto de Infração ora combatido. se houve um planejamento tributário abusivo engendrado pelos sujeitos passivos dos presentes Autos de Infração, tal como asseverado pela autoridade autuante, é de se concluir que o suposto planejamento foi realizado em favor das pessoas físicas e não da pessoa jurídica, eis que os únicos interessados seriam a própria Família Amaro.

Em sendo assim, seria de se reconhecer a impossibilidade de tributação na medida em que a permuta realizada por pessoa física sem torna não deve ser tributada, eis que não há disponibilidade econômica ou jurídica para a pessoa física se a troca foi realizada com base no custo declarado da participação societária pela pessoa física.

No entender da impugnante, a circunstância de que as novas ações têm valor superior ao valor contabilizado (ou valor de custo), não significa que ocorreu acréscimo patrimonial, pois não há disponibilidade efetiva de renda, que somente ocorrerá quando o contribuinte vender a participação societária, recebendo, em contrapartida, o preço.

As pessoas físicas, ora sujeitos passivos, na qualidade de controladores da TEP-BR, poderiam ter realizado a redução de capital como resgate das ações da TAM e, na sequência, terem realizado a permuta de ações com a LAN, caso isso fosse possível sem qualquer outra medida societária, o que, também, não implicaria na incidência de ganho de capital para fins de IRRF. Ou seja, a operação não seria tributada.

X.6.2 - DA REDOMICILIAÇÃO

A impugnante alegou que: (i) no Brasil não há imposto de saída (exit tax) cobrado quando da mudança de domicílio tributário do contribuinte para outro país; e (ii) não é vedada a mudança de domicílio tributário.

Desta forma, entende que não há como se cobrar da TEP-BR e, por consequência, de seus sócios pessoas físicas, imposto sobre a renda por eventual potencial ganho ou valorização dos ativos outrora detidos pela TEP-BR antes da redução de capital ou, como quer fazer crer o I. Auditor Fiscal, antes da mudança formal, mas não material, da TEP-BR para o Chile na forma travestida da TEP Chile.

X.7 - DA DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Inexistente a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, ainda que se entenda pela desconstituição dos efeitos civis, societários e regulatórios para fins tributários, o que se admite a título de argumento, é de se afastar a aplicação de multa qualificada. Conforme jurisprudência do CARF, para fins de qualificação da multa, a caracterização da conduta dolosa deve ser comprovada de modo irrefutável.

X.8 - DOS EFETIVOS VALORES DA INCORPORAÇÃO

Afirmou a impugnante que, segundo se infere do Auto de Infração, como custo de aquisição das ações da TAM em nome da TEP-BR, o Auditor Fiscal considerou o valor de patrimônio líquido identificado em razão da avaliação pelo método de equivalência patrimonial, o qual era desdobrado no valor do patrimônio líquido do investimento registrado e no ágio gerado na aquisição dos negócios abaixo da TAM e, de outro lado, tomou por receita o valor da ação da LAN correspondente ao ganho gerado na combinação de negócios, i.e., após a aquisição da participação na TAM e considerando o valor justo dos ativos incorporados e o ágio gerado pela combinação de negócios, o que não se pode admitir.

X.8.1. DOS VALORES A SEREM CONSIDERADOS SE ADOTADA A DATA BASE DE 30.09.11

Na data de 30.09.11, considerada pelo Auditor Fiscal para determinação da base de cálculo e do montante do crédito tributário, tem-se que o valor patrimonial da TAM correspondia a R\$ 13,00 por ação. Já o valor patrimonial da LAN, após a incorporação das ações, equivalia R\$ 11,39 por ação.

Desta forma, considerando que, segundo os Autos de Infração, foram entregues pela TEP-BR 69.652.509 ações da TAM (fl. 3240) em contrapartida ao recebimento de 62.687.258 ações da LAN; tem-se que a TEP-BR teria entregado o montante corresponde a R\$ 905.482.617,00 (69.652.509 x R\$ 13,00) do patrimônio líquido da TAM e, de outro lado, recebido o valor de R\$ 714.007.868,62 (62.687.258 * R\$ 11,39) de patrimônio líquido da LAN.

Companhia	Valor patrimonial "alienado" da TAM S.A.	Valor patrimonial adquirida da LAN	Ganho de capital / Perda de capital
TEP-BR/Fam. Amaro	RS 905.482.617,00	RS 714.007.868,62	(RS 191.474.748,38)

Não haveria, portanto, ganho de capital para a TEP-BR.

X.8.2 DOS VALORES A SEREM CONSIDERADOS SE ADOTADA A DATA BASE DO FATO GERADOR

Com base nas demonstrações financeiras divulgadas em momento imediatamente anterior ao fato gerador, o valor patrimonial da TAM correspondia a R\$ 13,91 por ação, enquanto o da LAN, após a incorporação das ações, equivalia a R\$ 11,39 por ação.

Assim, conforme motivação do Auto de Infração, considerando a entrega pela TEP-BR de 69.652.509 ações da TAM (fl. 3240) em contrapartida ao recebimento de 62.687.258 ações da LAN; tem-se que a TEP-BR teria entregado o montante corresponde a R\$ 968.866.400,19 (69.652.509 x R\$ 13,91) do patrimônio líquido da TAM e, de outro lado, recebido o valor de R\$ 714.007.868,62 (62.687.258 * R\$ 11,39) de patrimônio líquido da LAN.

Companhia	Valor patrimonial "alienado" da TAM S.A.	Valor patrimonial adquirida da LAN	Ganho de capital / Perda de capital
TEP-BR/Fam. Amaro	RS 968.866.400,19	RS 714.007.868,62	(RS 254.858.531,57)

Também nesse caso, não haveria ganho de capital para a TEP-BR.

X.8.3 DA IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAÇÃO DOS VALORES E DA METODOLOGIA CONSTANTE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Às fls. 5316-5324, a impugnante apresenta extenso arrazoado, procurando demonstrar que a metodologia adotada nos Autos de Infração, notadamente no item 7.2 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 3240/3243) não poderá prevalecer e deverá ser rechaçada por este Colegiado Julgador, na medida em que: (i) o laudo foi elaborado antes da ocorrência do fato gerador e com base em premissas passíveis de modificação; (ii) equivocou-se ao utilizar o valor econômico da operação como valor patrimonial da permuta; (iii) equivocou-se ao adotar a premissa de que o valor da operação de USD 2.963.366.750,17 é integralmente vinculado às ações da TAM controladas pela Família Amaro; e (iv) utiliza como base de apuração o laudo obtido no website da LAN apenas de forma parcial.

XI - DA NÃO TRIBUTAÇÃO DA INCORPORAÇÃO OU DA PERMUTA NA PESSOA JURÍDICA RESIDENTE

A impugnante sustentou que a operação realizada se trata de incorporação (ou incorporação de ações, ao se adotar as premissas do TVF) e não de permuta como incorretamente qualificada no Termo de Verificação Fiscal. Afirmou, porém, que quer se trate de permuta quer se trate de incorporação ou de incorporação de ações, não há que se falar em tributação pelo IRPJ e pela CSLL em razão da inexistência de disponibilidade econômica e jurídica de renda, bem como diante dos lançamentos contábeis e dos respectivos efeitos fiscais que devem prevalecer na operação. Nesse sentido, apresentou longa argumentação, fls. 52355341.

Nestes termos, formulou os seguintes pedidos:

a) cancelamento integral dos autos de infração, quer em razão da inúmeras nulidades e vícios de fundamentação apontados na sua impugnação ou, ainda, em razão da decadência;

b) caso não reconhecidas as nulidades ou decadência apontadas, requer-se, no mérito, o reconhecimento de que não houve simulação e muito menos situação a ser tributada no Brasil ou, ainda, a ocorrência de fato gerador relativo ao ganho de capital quer na pessoa da TEP-BR, quer na TAM Aviação Executiva Táxi Aéreo ou, ainda, na pessoa da impugnante;

c) por fim, caso sejam mantidos os autos de infração, requereu a exclusão da multa qualificada, diante da inexistência de sonegação, fraude ou conluio.

O contribuinte Maurício Rolim Amaro foi cientificado do lançamento em 19/12/2017 (v. fls. 3291) e em 16/01/2018 (v. fls. 4244) apresentou a impugnação de fls. 4246-4398, repetindo os argumentos apresentados pela contribuinte Noemy Almeida Oliveira Amaro, anteriormente relatados.

A contribuinte Maria Cláudia Oliveira Amaro foi cientificada do lançamento em 18/12/2017 (v. fls. 3268) e em 16/01/2018 (v. fls. 5190) apresentou a impugnação de fls. 5192-5344, também reproduzindo os argumentos apresentados por Noemy Almeida Oliveira Amaro e Mauricio Rolim Amaro.

Por seu turno, o contribuinte João Francisco Amaro foi cientificado do lançamento em 18/12/2017 (v. fls. 3278) e em 17/01/2018 apresentou a impugnação de fls. 6140-6314, com base nos seguintes argumentos:

1 - DA NECESSÁRIA EXCLUSÃO DO IMPUGNANTE DO POLO PASSIVO DESTA LIDE

O impugnante defendeu sua exclusão do polo passivo da lide, por possuir participação minoritária na TEP_BR e na TAM, além de não compor ou ocupar seu quadro de administradores, diretores ou responsáveis legais, como reconhecido pela própria autoridade autuante.

1.1 - NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O impugnante sustentou que a presente autuação deve ser anulada, pois está fundada em presunções. Também a responsabilização solidária do impugnante está fundada em presunções, pois no entender da autoridade autuante o simples fato de o impugnante ser acionista (minoritário) da TEP-BR seria suficiente para atrair a aplicação do art. 124, I do CTN. A atitude do autuante constitui ilegítima tentativa de inversão do ônus da prova. Tais nulidades ocasionam sério embargo ao exercício do contraditório e da ampla defesa por parte do impugnante, o que constitui causa de nulidade material do lançamento.

1.2 - IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO FUNDADA NA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ATRIBUÍDA AO IMPUGNANTE

Neste ponto, o impugnante reitera que é improcedente sua inclusão no polo passivo da autuação, posto que possui participação minoritária na TEP_BR e na TAM, além de não compor ou ocupar seu quadro de administradores, diretores ou responsáveis legais.

No seu entender, a ausência de um (pretenso) devedor principal na condição de contribuinte, por si só, afasta a legitimidade da sua inclusão como responsável solidário.

Considerou insubsistente a tentativa do Fisco de lançar tributos corporativos (IRPJ e CSLL) em face da pessoa física do impugnante.

Defendeu sua ilegitimidade passiva para figurar no polo passivo da presente autuação, em razão do não enquadramento no art. 124, I do CTN, por ausência de interesse comum.

Arguiu a violação de princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco. Alegou ilegitimidade da RFB para promover o redirecionamento da autuação da pessoa jurídica para a pessoa física, por se tratar de ato privativo da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em sede de execução fiscal.

Afirmou que a exclusão da impugnante do polo passivo independe do mérito da lide. Concluiu afirmando ser de natureza material que os diversos vícios que inquinam os presentes lançamentos.

II - VERDADE REAL ACERCA DA OPERAÇÃO QUE ORIGINOU A LATAM

Pelo princípio da eventualidade, caso não seja reconhecida a nulidade dos presentes lançamentos, o impugnante pleiteou o cancelamento do lançamento, pelos razões de fato e de direito descritas a seguir.

- INTRODUÇÃO LEGISLATIVA E REGULATÓRIA ACERCA DA OPERAÇÃO LATAM

A impugnante afirmou que as sociedades em geral, e as companhias de transporte aéreo em particular, devem observar as leis a elas impostas, que servem, de maneira geral, para garantir condições mínimas de manutenção da ordem e acesso às informações e, de maneira mais específica, permitir que determinados setores regulados se mantenham em estrita observância do sistema, garantindo a sua higidez.

112 - PREMISSAS E OBJETIVOS DA OPERAÇÃO LATAM

A operação LATAM foi reflexo da tendência global do mercado de aviação, no sentido de juntar forças e recuperar perdas financeiras registradas durante a crise econômica.

113 - MANUTENÇÃO DO CONTROLE ACIONÁRIO (DIREITOS POLÍTICOS) DA TAM NO BRASIL (FAMÍLIA AMARO), À LUZ DA LEI Nº 5.765/86

Para viabilizar a operação LATAM, era essencial a manutenção do controle acionário (direitos políticos) da TAM no Brasil (Família Amaro), por força do disposto no art. 180 do Código Brasileiro de Aeronáutica.

114 - DETALHAMENTO DAS ETAPAS DA OPERAÇÃO E
DEVIDA
OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO CIVIL, SOCIETÁRIA E
TRIBUTÁRIA
DA RITUALÍSTICA REGISTRAL - PUBLICIDADE,
AUTENTICIDADE,
SEGURANÇA E EFICÁCIA DOS ATOS JURÍDICOS

Ao longo das fls. 6207-6238, apresentou resumo de cada etapa da operação LATM, visando demonstrar a estrita observância da legislação civil, societária, tributária e registral.

III - IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO "IN
TOTUM"

A impugnante negou que a operação LATM tenha consistido em planejamento tributário abusivo, por meio do qual os acionistas da TEP-BR teriam realizado uma sequência de atos simulados, com o objetivo único de deslocar para o Chile a ocorrência do fato gerador, elidindo a tributação sobre o pretense ganho de capital relacionado à emissão de ações LAN à TEP-BR (proprietária das ações da TAM antes da supracitada reorganização societária).

- INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO, FRAUDE,
CONLUÍO OU SONEGAÇÃO NA OPERAÇÃO

O impugnante afirmou que todos os atos que compuseram a reorganização societária em apreço foram realizados em estrita consonância com a legislação societária e tributária brasileiras., tendo sido amplamente divulgados ao mercado e apreciados pela órgãos do Poder Executivo competentes. Consequentemente, entende que não pode prosperar a alegação de simulação pretendida pela autoridade autuante.

Defendeu a licitude da redução de capital da TEP-BR com entrega das ações TAM aos acionistas, bem como a licitude da constituição da TEP-Chile pelos citados acionistas e a posterior integralização do capital da TEP-Chile mediante conferência da ações TAM.

Às fls. 6246-6256, procurou demonstrar a efetiva existência de propósito comercial ou econômico em cada etapa da reorganização societária realizada.

Afirmou que se o fisco brasileiro entendesse ter havido ganho de capital oriundo da emissão de ações LAN à TEP-Chile em 22/06/2012, deveria ter constituído o crédito tributário correspondente em face da pessoa detentora da ações objeto de tal operação, naquele instante, com fundamento nos arts. 18 e 26 da Lei nº 10.833/2003.

Afirmou que o ganho de capital na alienação de participação societária corresponde o ganho efetivamente apurado pelo alienante na data de recebimento

do valor de venda, descontado o seu custo de aplicação, o que somente seria aplicável se a operação fosse expressa em moeda, o que não ocorreu no caso sob análise. Assim sendo, se a operação fosse tributável na pessoa física (o que não é o caso, por se tratar de permuta), deveria ser aplicada a alíquota de 15% de forma exclusiva e definitiva, revelando-se despropositada a tentativa de exigir de pessoas físicas tributos próprios de pessoas jurídicas.

Afirmou que o dolo é um elemento essencial à caracterização da simulação. No caso presente, sustentou que inexistente prova nos autos de que o impugnante tenha agido com dolo nos atos relacionados à operação LATAM.

Por derradeiro, fez referência à vedação ao comportamento contraditório da Administração Pública (Parecer PGFN 396/2013). Neste sentido, afirmou que a RFB não poderia desconsiderar operações já validadas pela ANAC e CADE.

1112 - DECADÊNCIA TOTAL OPERADA

No que tange à decadência, às fls. 6265-6271 o impugnante apresentou argumentos similares aos que foram apresentados pelos contribuintes co-responsáveis Maria Cláudia Oliveira Amaro, Noemy Almeida Oliveira Amaro e Mauricio Rolim Amaro.

1113 - INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DE IRPJ E CSLL: INEXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

O impugnante se insurgiu contra a interpretação do Fisco, de que teria havido permuta de ações TAM por ações LAN, sustentando que o se operou na realidade foi a incorporação das sociedades HOLDCO II e SISTER pela LAN, que resultaram na substituição das ações de referidas sociedades por ações LAN. Afirmou que o evento de incorporação de empresas ocorrido no Chile tem a mesma natureza de incorporação de empresas, prevista nos arts. 223 e seguintes da Lei das SA. Assim, ainda que a incorporação de empresas tivesse ocorrido no Brasil, eventual ganho de capital somente seria apurado (e consequentemente tributado) quando da alienação das ações da nova sociedade, recebidas por ocasião da incorporação de empresas.

Considerando que a incorporação de empresas ocorreu no Chile, Sustentou a impossibilidade de se tributar a operação no Brasil, em razão do princípio da territorialidade.

Ainda que se considerasse ocorrida uma permuta de ações, sustentou que não teria havido acréscimo patrimonial sujeito a incidência tributária, posto que a permuta de bens é expressamente regulamentada apenas no tocante à apuração de ganho de capital por pessoas físicas residentes no Brasil. A ausência de materialização do ganho em moeda corrente impede o reconhecimento de um "acréscimo patrimonial", para fins de incidência do imposto de renda, nos termos do art. 43 do CTN. Neste sentido, fez referência a precedentes judiciais e do CARRF, fls. 6280-6281.

Por outro lado, caso se tratasse de uma incorporação de ações, não teria ocorrido uma alienação, sequer se podendo cogitar a ocorrência de apuração de acréscimo patrimonial, ganho ou mesmo receita aptos a deflagrar a incidência do IRPJ e reflexos.

Afirmou que em 22/06/2012 encontrava-se em vigor a cláusula de LockUp, estabelecido pelo Acordo de Acionistas da LATAM, o que representava um impedimento à venda em 22/06/2012. Consequentemente, no entender do impugnante, mostra-se descabida a presunção fiscal e, portanto, a presente autuação.

Às fls. 6288-6296 defendeu a inaplicabilidade ao presente caso do entendimento expresso nas Soluções de Consulta SRRF08/DISIT nº 211 e 212, de 08/08/2012, bem como no Acórdão CARF nº 1301-002.010, de 04/05-2016.

1114 - DA INSUBSISTÊNCIA DA BASE DE CÁLCULO AUTUADA

O impugnante defendeu o não enquadramento na situação sob análise à hipótese de arbitramento do lucro, na forma do art. 530, I do RIR/99, tendo em vista a manutenção da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais e a devida elaboração das demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

Defendeu, outrossim, a necessidade de recomposição da base de cálculo autuada, conforme apuração de encerramento por incorporação, inclusive compensando-se o prejuízo fiscal acumulado disponível.

Às fls. 6299-6304, o impugnante apontou a ocorrência de erros na aferição do alegado ganho de capital autuado, particularmente quanto aos seguintes aspectos: a) adoção de parâmetros distintos entre o custo de aquisição das ações TAM e o valor recebido em ações LAN, quanto as posições adotadas (data e natureza dos valores); b) adoção de premissa equivocada quanto à quantidade de ações objeto da operação.

Na sequência, defendeu a necessidade de aplicação dos efeitos da postergação ou compensação internacional, mediante apropriação dos recolhimentos tributários ocorridos no Chile sobre o ganho de capital realizado nas vendas de ações LATAM em 01/2017, 02/2017 e eventuais novas vendas.

1115 - DESCABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA "IN CASU"

Defendeu a desqualificação da multa de ofício, tendo em vista a inocorrência de conduta dolosa ou ilícita atribuída ao impugnante. Neste sentido, fez referência ao teor da Súmula CARF nº 14, a qual estabelece que "a simples operação de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

1116 - DO NECESSÁRIO AFASTAMENTO DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por derradeiro, defendeu a exclusão da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Nestes termos, pugnou pelo exclusão do impugnante do polo passivo da presente autuação, pelo integral cancelamento dos lançamentos efetuados contra si e pela exoneração dos pretensos créditos tributários. Subsidiariamente, requereu a improcedência da autuação *in totum*, reconhecendo-se a inocorrência de simulação, a decadência total operada, a

inocorrência do alegado fato gerador e a insubsistência da pretensa base de cálculo utilizada pelo Fisco. Também subsidiariamente, clamou pela procedência da impugnação para determinar a integral revisão dos lançamentos, a fim de expurgar os erros contidos no lançamento, mediante seu refazimento, observando-se o prazo decadencial. Por fim, e também em caráter subsidiário, requereu a revisão da autuação para determinar a apropriação dos recolhimentos de impostos sobre o ganho de capital de fato apurado nas vendas das ações LATAM no Chile, o cancelamento da multa qualificada e a não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Analisando as impugnações apresentadas, a turma julgadora de primeira instância julgou-a improcedente.

Os interessados foram cientificados da decisão e apresentaram recursos voluntários tempestivamente, conforme indicado a seguir:

Interessado	Ciência		Recurso Voluntário	
	Data	Fl.	Data	Fls.
Maria Claudia Oliveira Amaro	15/10/2018	7219	29/10/2018	7225-7419
Noemy Almeida Oliveira Amaro	15/10/2018	7220	29/10/2018	7422-7616
João Francisco Amaro	15/10/2018	7221	12/11/2018	7826-8035
Maurício Rolim Amaro (por suas procuradoras)	15/10/2018	7222-7224	29/10/2018	7621-7815

Nos recursos apresentados, os interessados repisaram as alegações já ventiladas em suas impugnações, acrescentando arguições de nulidade da decisão de primeira instância em razão de supostas omissões, erro material e contradições, a saber:

a) a decisão de primeira instância seria nula em razão de a DRJ ter ignorado argumentos a respeito: da impossibilidade de atribuição de responsabilidade às pessoas físicas em casos como o presente; da falta de competência do Fisco brasileiro para tributar atos praticados por estrangeiros em território estrangeiro; da alegação de erro na quantificação do crédito tributário e da participação que a família Amaro detinha na TAM; da multa qualificada; da possibilidade de que a operação ocorresse de outra forma com os mesmos efeitos fiscais; inobservância das regras do lucro arbitrado;

b) ilegitimidade passiva das pessoas físicas para responder ao lançamento, pois a TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S.A. seria a sucessora da TEP-BR ou, ainda, o crédito tributário deveria ter sido constituído em face da pessoa jurídica detentora das ações objeto de tal operação, no momento do fato gerador, com fundamento no art. 26 da Lei nº 10.833/2003 e art. 18 da Lei nº 9.249/95;

c) não cabimento da solidariedade fundada no art. 124 do CTN;

d) cerceamento de defesa pela falta de juntada aos autos da totalidade das ECD das sociedades fiscalizadas, particularmente da TAM S/A;

e) vício de motivação, por ter-se tratado como permuta operação de incorporação de ações;

f) vício no critério quantitativo do lançamento;

- g) ambiguidade na indicação da data do fato gerador;
- h) falta de competência da União para tributar trocas de ações realizadas por empresas não-residentes;
- i) o fato gerador, segundo a tese fiscal, teria ocorrido em 30/09/2011 e não em 22/06/2012, tendo portanto operado a decadência em face do lançamento realizado em 18/12/2017;
- j) tendo em vista que o lançamento considerou a apuração trimestral do lucro, o primeiro exercício seguinte ao fato gerador seria o terceiro trimestre de 2012, operando-se a decadência em setembro de 2017;
- k) nulidade do arbitramento fundado no art. 530, I do RIR/99, tendo em vista que TEP-BR e sua sucessora (TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S.A) mantinham contabilidade em perfeito estado;
- l) nulidade do arbitramento porque, tendo em vista que as empresas envolvidas eram abertas e tinham seu patrimônio líquido divulgado, a Fiscalização tinha como obter a documentação necessária para a quantificação do fato gerador e da receita omitida, sendo possível a recomposição da base de cálculo autuada, conforme apuração de encerramento por incorporação, inclusive compensando-se prejuízo fiscal acumulado disponível;
- m) as operações societárias tiveram razões extratributárias, como segregar as operações e momentos lógico-jurídicos, assegurar direitos dos minoritários e a posição de controle do capital votante em poder de brasileiros natos;
- n) as operações foram submetidas ao CADE e à ANAC, não cabendo falar em simulação;
- o) a redução de capital e o aumento de capital a valor contábil são opções fiscais autorizadas pela legislação;
- p) se as operações tivessem de ser requalificadas, o sujeito passivo a ser considerado deveriam ser as pessoas físicas, sendo que permuta sem torna entre pessoas físicas não gera ganho de capital;
- q) a operação realizada equivaleria a uma redomiciliação, em que não há qualquer tributação;
- r) questiona o custo de aquisição considerado pela autoridade autuante;
- s) inexistência de ganho tributável na permuta ou na incorporação de ações;
- t) descabimento da qualificação da multa;
- u) não incidência de juros sobre a multa de ofício.

A PGFN apresentou contrarrazões de fls. 8249-8313, pugnando pela rejeição das preliminares de nulidade, e, no mérito, pela confirmação integral da decisão de primeira instância.

Por meio da petição de fl. 8318, Maria Claudia Oliveira Amaro anexou Termo de Constatação firmado pela KPMG (fls. 8319-8359 e Anexos A a H) restariam demonstrados que os efetivos valores atribuídos à estruturação societária das empresas LAN e TAM para formação da LATAM, ratificando, por consequência, a alegação dos Recorrentes de erro na determinação da base de cálculo dos tributos exigidos por Auto de Infração, tendo em vista a atribuição aos Interessados dos valores econômicos correspondentes aos acionistas minoritários que detinham mais de 53% do total das ações da TAM S.A. Os demais interessados também vieram aos autos juntar a mesma documentação.

A PGFN foi instada a se manifestar (fl. 11.651) sobre o referido Termo, informando que sobre ele se pronunciará em sede de sustentação oral (fl. 11.653).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Os recursos voluntários são tempestivos e assinados por procuradores devidamente habilitados. Preenchidos os pressupostos para suas admissibilidades, deles, portanto, tomo conhecimento.

2 PRELIMINARES

2.1 PRELIMINARES DE NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Segundo os Recorrentes, a decisão de primeira instância seria nula por diversas razões.

O primeiro ponto indicado pelos Recorrentes diz respeito à turma julgadora de primeira instância supostamente ter ignorado argumentos a respeito da impossibilidade de atribuição de responsabilidade às pessoas físicas em casos como o tratado nos presentes autos.

Não assiste razão aos Recorrentes. Veja-se excerto da decisão recorrida a respeito do tema:

[...]

No entender dos autuantes, o patrimônio residual da TEP-BR foi intencional e arditosamente incorporado pela TAMA E dias em 30/05/2012 ou seja, antes da entrega das ações objeto do negócio ao grupo chileno, ocorrida em 22/06/2012.

Em outras palavras, na data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (22/06/2012) a TEP-BR "residual" já se encontrava formalmente extinta por incorporação, ocorrida em 30/05/2012. Isso explica porque a autoridade fiscal optou por não atribuir a responsabilidade tributária por sucessão à TAMA E.

Por outro lado, a TEP-BR "real" (composta pelas ações da TAM S/A) ainda continuou a existir, sob a forma de uma "sociedade fantasma", nas mãos das pessoas físicas da Família Amaro. Foram exatamente estas pessoas físicas, que integram o polo passivo da presente autuação, que dias depois transferiram as ações TAM compor o capital da TEP CHILE e, finalmente, completar a operação planejada desde o Memorando de Entendimentos, firmado ao final de 2010.

Diante do exposto, privilegiando a essência dos fatos ocorridos e desconsiderando-se a forma (que claramente objetivou dar falsa aparência ao que de fato aconteceu), a autoridade autuante corretamente constituiu o crédito

tributário em nome das pessoas físicas da Família Amaro, as quais essencialmente incorporaram o patrimônio descapitalizado da TEP-BR e posteriormente o transferiram à empresa por eles constituída com o único fim de evadir-se da tributação do IRPJ e da CSLL no Brasil sobre o ganho de capital que seria devido na alienação por permuta realizada com a LAN (uma vez que este tipo de operação não sofre tributação no Chile).

Embora formalmente válidos, estes diversos atos societários empreendidos pela Família Amaro não apresentam propósito negocial e tiveram evidente objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária no Brasil, razão pela qual foram desconsiderados tributariamente.

A ausência de propósito negocial, no presente caso, está intimamente ligada à ocorrência da simulação engendrada. Na realidade, a TEP-BR fez uma verdadeira cisão para ela mesma no Chile ("travestida" de TEP CHILE), conferindo à sua "clone" as ações TAM S/A que viriam a ser entregues à LAN.

Importante frisar que os membros da Família Amaro, ora impugnantes, eram os únicos acionistas e controladores da TEP-BR. Consequentemente, eram diretamente interessados nos resultados da empresa, pois, além de administrá-la, possuíam juntos 100% de seu capital. Resulta claro que os membros da Família Amaro visaram não somente o lucro propriamente dito, que é o objetivo de qualquer empresário, mas principalmente, visaram ter uma majoração deste lucro, perseguindo uma economia tributária ilícita, resultante de um planejamento abusivo por eles engendrado e posto em prática.

Também é inegável o interesse comum da Família Amaro sob o ponto de vista jurídico, e não meramente econômico. É essencial lembrar que os administradores participaram ativamente da negociação, e os bens objeto da transação (ações da TAM S/A) chegaram a ser detidos diretamente por eles, transitando em suas declarações de pessoas físicas (DIRPFs), estando, portanto, plenamente cientes, desde o início, do resultado final que viria a ser alcançado, que incluiu vantagem financeira indevida que os beneficiou diretamente.

Não se trata de redirecionamento da autuação da pessoa jurídica para a pessoa física, conforme incorretamente alegado pelo impugnante João Francisco Amaro. Trata-se, na verdade, da correta e necessária inclusão direta dos integrantes da Família Amaro no polo passivo da presente autuação. Correta, igualmente a atribuição de responsabilidade solidária, posto que os quatro membros da Família Amaro claramente possuíam interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, uma vez que foram beneficiários diretos da economia tributária ilegalmente obtido, enquadrando-se perfeitamente no artigo 124, I, do CTN.

Importante destacar que todos os acionistas controladores da TAM Empreendimentos e Participações S/A (TEP-BR), eram igualmente acionistas da empresa que incorporou seu patrimônio residual, TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S/A (TAMAE), e da empresa objeto da transação, TAM S/A.

Todos decidiram e concordaram em operacionalizar a transação com o grupo LAN, utilizando-se da reorganização societária já detalhadamente descrita. Independentemente de serem, entre si, majoritários ou minoritários, administradores formais ou não da TEP-BR, todos eram conhecedores e foram co-autores das operações engendradas.

Na condição de protagonistas das diversas operações de reorganização societária, inadmissível conceber que desconhecêssem o fato de que a redução de capital realizada na TEP-BR, a constituição das holdings no Chile, e a transferência das ações objeto da negociação para uma delas (TEP Chile) implicaria em [sic] deslocamento do polo passivo da obrigação tributária para o Chile, com o objetivo de "blindar" a TEP-BR da tributação incidente sobre o ganho de capital decorrente da alienação de ações da TAM S/A por permuta (operação que não sofre tributação no Chile).

Em verdade, trata-se de atos anormais de gestão, que atentaram contra o próprio objeto social da companhia e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao Fisco.

Sendo assim e de acordo com a previsão legal contida nos artigos 121, inciso I, e 124, inciso I, do CTN, reputo correta a exigência do IRPJ e da CSLL em face dos acionistas controladores pessoas físicas Maria Cláudia Oliveira Amaro, Maurício Rolim Amaro, Noemy Almeida Amaro e João Francisco Amaro, pelos débitos fiscais devidos pela empresa TAM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, a qual foi previa e intencionalmente extinta para evadir-se da tributação sobre o ganho de capital.

Ressalto que toda o raciocínio aqui expandido também é válido para refutar a preliminar de nulidade fundada na atribuição de responsabilidade solidária aos diversos contribuintes.

Nestes termos, rejeito as arguições de ilegitimidade passiva.

[...]

Conforme se observa, a turma *a quo* abordou a matéria e concluiu ser possível o lançamento de IRPJ e CSLL nos sócios de TEP Brasil. Acertadamente, ou não, a turma pronunciou-se sobre o tema e o acórdão não pode ser tachado de nulo pois não houve omissão nesse ponto.

Se a decisão é correta, ou não, trata-se de exame de mérito que será analisado em ponto específico deste voto.

De igual forma, no que diz respeito à suposta falta de competência do Fisco brasileiro para tributar atos praticados por estrangeiro, em território estrangeiro, a turma julgadora de primeira instância entendeu ter ocorrido simulação e que a tributação incidiu sobre ganhos obtidos no Brasil por empresa brasileira - ainda que a exigência tenha se dado por intermédio de seus controladores pessoas físicas em razão de sua extinção. Destaco excerto da decisão sobre o tema:

[...]

Segundo os impugnantes, as ações da TAM jamais circularam em razão de permuta ou foram objeto de incorporação. As participações societárias permutadas ou incorporadas foram de empresas chilenas e realizadas entre não residentes. Assim, a única etapa da reestruturação de negócios que poderia ser fiscalizada e eventualmente ter seus efeitos desconstituídos ou inoponíveis ao Fisco seria a redução de capital realizada da TEP-BR pela Família Amaro, a qual não constitui fato gerador de imposto. A União Federal carece de

competência tributária para exigir imposto sobre a renda e CSLL em relação à operação realizada por não residente relativa a bens e direitos não situados no Brasil.

Claramente não assiste razão aos impugnantes.

A tentativa de deslocar a ocorrência do fato gerador do Brasil para o Chile foi, exatamente, o escopo da tentativa de planejamento tributário realizado pelos membros da Família Amaro, detentores da ampla maioria das ações da TAM. Conforme relatado,

No entanto, a autoridade autuante conseguiu demonstrar que a TEP CHILE funcionou como empresa "espelho" que ardilosamente substituiu a TEP-BR, tendo por objetivo a evasão fiscal do ganho de capital da operação que esta empresa nacional auferiria no Brasil. A citada empresa detinha 72.837.861 ações da Sister Holdco (que carregavam 25.185.155 ações preferenciais da TAM S/A - 25% ON, bem como 62 ações Série A e 47.652.705 ações Série B da Holdco I) e tornou-se, com a operação de permuta acima descrita, proprietária de 65.554.074 ações LATAM, as quais apresentavam um valor muito superior.

Registre-se que no início dos entendimentos entre TAM e LAN, conforme comunicado à ANAC, não estava prevista a criação da TEP Chile. Somente mais tarde houve a inclusão da empresa TEP CHILE na estrutura societária pretendida. A nova empresa chilena apareceu ocupando exatamente o mesmo lugar que a brasileira TEP-BR ocupava no gráfico original, qual seja, a posição de controladora da TAM S.A. por intermédio da Holdco I, além da posição de acionista da LATAM, com pouco mais de 13% de participação (este percentual representa a parcela recebida pelos controladores do grupo TAM como pagamento na negociação).

[...]

Desse modo, não procede a arguição de nulidade também em relação a esse tópico.

No que diz respeito à alegação de erro na quantificação do crédito tributário e da participação que a família Amaro detinha na TAM, outra sorte não lhes assiste.

Consta no voto condutor do aresto recorrido, acertadamente, diga-se de passagem, que a matéria seria tratada como mérito. A esse respeito, assim consta na decisão de primeira instância:

[...]

Analisando o Termo de Verificação Fiscal e os autos de infração, constato que foi corretamente apurado o custo de aquisição, que alcançou o montante de R\$ 1.126.030.066,64, correspondente ao valor das 69.652.509 ações TAM S/A (44.883.754 ações ordinárias [80,41% ON] + 24.768.755 ações preferenciais ou [24,67% PN]) que eram detidas Vale lembrar que estas ações foram transferidas primeiramente para a Família Amaro, e em seguida foram transferidas à TEP Chile juntamente com as ações que já eram destas pessoas físicas (2.768.951 ordinárias [4,96% ON] + 416.400 preferenciais [0,41% PN]), totalizando 72.837.860 ações TAM S/A (47.652.705 preferenciais [85,37% ON] e 25.185.155 ordinárias [25,09% ON]). Em seguida a TEP Chile transferiu essas

ações TAM ON para a Holdco I e as ações TAM PN para a Sister Holdco, sendo que todas estas movimentações se deram a preço de custo.

A materialização da operação, conforme amplamente analisado neste voto, se deu com a entrega à LAN de 72.837.861 ações da Sister Holdco, que carregava consigo as 25.185.155 ações preferenciais (25,09% PN) bem como as 47.652.705 ações sem direito a voto da Holdco I (que correspondem às 47.652.705 ações ordinárias TAM [85,37% ON] recebidas), além de 62 ações com direito a voto da Holdco I.

Assim, observa-se que uma parcela irrisória do total dos bens que foram entregues à LAN eram desde o início de propriedade da Família Amaro. Esta parcela foi devidamente excluída no cálculo do ganho de capital ora apurado, o que corresponde a 4,37% (3.185.351 ações TAM S/A dos Amaro divididas pelo número total de 72.837.860 ações TAM S/A transferidas) sendo possível concluir que a parcela oriunda da TEP-BR (que corresponde a 95,63% das ações transferidas) teve um custo de aquisição de R\$ 1.126.030.066,64, exatamente como lançado em sua contabilidade.

Também foi absolutamente correta a apuração do valor da alienação das citadas ações (por permuta).

Embora os acionistas controladores, ora impugnantes, tenham se negado a apresentar a contabilidade da TEP Chile e das demais holdings criadas no Chile, o que permitiria a esta fiscalização apurar o valor exato recebido como pagamento sob a forma de 65.554.074 ações LATAM, esta fiscalização conseguiu fazer a adequada identificação do valor da venda, com base no "Laudo Pericial Sobre a Fusão Por Incorporação pela LAN Airlines S.A. de Sister Holdco S.A. e Holdco II S.A.", emitido em 01/12/2011, em Santiago do Chile, o qual foi localizado no *website* da LAN (www.lan.com/files/about_us/lanchile/vi_pericial_portugues.pdf), fls. 1629 a 1661.

Consta do citado documento o seguinte quadro, considerando-se a hipótese de aceitação de 100% e do percentual de 95% da oferta de permuta de ações, que seria o percentual mínimo para concretização da operação:

<i>Efeito</i>	<i>100% MU\$</i>	<i>95% MUSÍ</i>
<i>Goodwill gerado na operação</i>	<i>1.140.265</i>	<i>1.085.174</i>
Valor da operação	2.963.366	2.815.198
<i>Participação não controladora</i>	<i>38.428</i>	<i>131.504</i>

O mesmo documento demonstra que para apurar o valor total da operação, foi considerado o valor de US\$ 21,07866 multiplicados por 140.586.107 novas ações a serem emitidas pela LAN, totalizando US\$ 2.963.366.750,17.

No cálculo do *goodwill* acima transcrito, foi feita a adição do valor de US\$ 38.428.000,00, referente à participação não controladora da TAM S/A, ou seja, a parcela referente à permuta de ações realizada com os acionistas minoritários não controladores.

Assim, não restam dúvidas de que o valor apontado como "valor da operação" (em negrito) refere-se apenas à participação controladora da TAM S/A, ou seja, o preço do negócio operacionalizado com a Família Amaro e a TEP-BR (por intermédio da TEP Chile), o qual é objeto do presente processo.

No caso concreto, a efetiva aceitação foi de 95,9% (conforme amplamente referido e demonstrado no corpo do presente voto), razão pela qual o valor final da operação pode ser obtido pela multiplicação do valor de US\$ 2.963.366.750,17 por 95,9%, o que corresponde a US\$ 2.841.868.713,41, os quais, multiplicados pela taxa de câmbio de 30/09/2011 (data de referência do laudo) de R\$ 1,8544 (câmbio BACEN), nos conduz ao valor de R\$ 5.269.961.342,15.

Este valor, no entanto, corresponde ao total da operação que competia aos acionistas controladores, o que incluía a parcela de propriedade da TEP-BR e também os 4,37% das ações que já eram da Família Amaro, antes do início do planejamento tributário.

Em outras palavras, do total de ações TAM S/A detidas pelos controladores, 95,63% eram detidos pela TEP-BR (objeto da presente autuação) e 4,37% eram detidos diretamente pelo membros da Família Amaro. Assim, para excluir a parcela correspondente às pessoas físicas, multiplica-se o valor de US\$ 5.269.961.342,15 por 95,63%, totalizando R\$ 5.039.664.031,50, que corresponde ao efetivo valor da alienação (por permuta) das ações TAM pertencentes à TEP-BR.

Determinado o custo de aquisição, bem como o valor dos bens recebidos na alienação por permuta, o ganho de capital auferido pela TEP-BR pode ser obtido por simples subtração, conforme quadro abaixo:

VALOR ECONÔMICO DOS BENS RECEBIDOS	CUSTO DE AQUISIÇÃO DOS BENS ENTREGUES	GANHO DE CAPITAL AUFERIDO
R\$ 5.039.664.031,50	R\$ 1.126.030.066,64	R\$ 3.913.633.964,86

[...]

Conforme visto, a matéria foi abordada pela turma julgadora e, se correta ou não essa abordagem, trata-se de argumento que deve ser analisado no exame de mérito dos recursos voluntários interpostos.

Quanto à multa qualificada, há tópico específico do voto analisando esse ponto:

[...]

Conforme relatado, os impugnantes defenderam a desqualificação da multa de ofício, tendo em vista a inocorrência de conduta dolosa ou ilícita atribuída ao impugnante. Neste sentido, fizeram referência ao teor da Súmula CARF nº 14, a qual estabelece que "a simples operação de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

Também em relação a este tema, não assiste razão aos impugnantes.

A qualificação da multa de ofício foi assim justificada pela autoridade autuante, fls. 3243-3245:

Especial atenção deve ser dedicada ao que dispõe o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito. Nele citado, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 assim definem os conceitos de sonegação, fraude e conluio:

*Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

*Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (grifos não originais)*

*O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido nas hipóteses previstas na norma acima. Diversas evidências já apontadas no presente relatório demonstram a ação deliberada e consciente dos sujeitos passivos, acionistas controladores das empresas do grupo TAM, tendente a dificultar ou mesmo impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária (TEP-BR), incorrendo em **sonegação**, bem como a tentativa de transferir a materialização da operação para o Chile, onde, conforme demonstrado, não há tributação sobre ganho de capital em operações de permuta de ações, incorrendo em ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador (**fraude**) e, ainda, a operação foi engendrada pelos quatro membros da Família Amaro, com a conivência do grupo LAN que aprovou a inclusão da TEP Chile no lugar da TEP-BR no curso das negociações (**conluio**).*

Convém lembrar que a reorganização societária, conforme originalmente planejada, previa a existência da TEP-BR no momento da efetivação da permuta, na condição de detentora e titular das ações TAM S/A que seriam transacionadas com o grupo LAN. Em outras palavras, se a operação tivesse transcorrido exatamente como planejado, não teria havido qualquer prejuízo ao Fisco. O ganho de capital teria sido regularmente apurado e apurado pela TEP-BR.

No entanto, em determinado momento os integrantes da família Amaro, ora impugnantes, optaram por constituir a holding TEP Chile, localizada no Chile, inserindo-a estrategicamente como protagonista da negociação, em substituição à própria TEP-BR, que propositadamente deixou de figurar na estrutura societária do grupo e, conseqüentemente, dos organogramas da operação.

Este planejamento tributário abusivo teve início em 26/01/2011, com a redução (esvaziamento) de capital empreendida pela Família Amaro na TEP-BR e prosseguiu com a transferência das ações TAM S/A que pertenciam à TEP-BR para a TEP Chile (juntamente com aquelas ações da TAM que já eram de titularidade dos membros da família Amaro).

Além disso, é muito elucidativo o fato de que a TEP-BR deixou de existir formalmente em 31/05/2012 (por meio de incorporação pela TAMAE), no contexto da realização da

Oferta Pública de Ações e às vésperas da materialização da transação com o grupo LAN, que se deu no ato de concretização da OPA, em 22/06/2012.

Essa sequência de atos societários, desprovidos de motivação negocial, evidencia o objetivo de ampliar os ganhos do grupo TAM (e de seus controladores) pela indevida redução da carga tributária, por meio do não reconhecimento do ganho de capital auferido na operação.

Vale dizer que as outras três holdings (Holdco I, Holdco II e Sister Holdco) foram constituídas no Chile exclusivamente para operacionalizar a transação com o grupo LAN e tiveram papéis específicos na separação dos tipos de ações que seriam transferidas para o grupo chileno e aquelas que seriam mantidas sob a titularidade do grupo brasileiro: a Holdco II foi responsável por acolher as ações do mercado em geral; a Sister Holdco, por receber aquelas detidas pelos acionistas controladores; e a Holdco I, por concentrar o controle político-decisório das empresas TAM (por meio da concentração das ações com direito a voto).

A empresa Holdco I, é a detentora do controle político do grupo TAM, uma vez que passou a ser titular direta de 100% das ações ordinárias da TAM S/A e, ao mesmo tempo, é controlada indiretamente pela Família Amaro. Em outras palavras, a existência da Holdco I, por si só, já se mostrava suficiente para atender ao disposto no Código Brasileiro de Aeronáutica de 80% do capital votante pertencente a brasileiros.

Como se vê, a TEP Chile não teve qualquer outro papel na transação além daquele de "blindar" o real sujeito passivo da obrigação tributária, fazendo-se passar por ele, por meio de uma sequência de atos simulados que tornaram possível pôr em prática o planejamento tributário abusivo orquestrado pelo membros da família Amaro, ora impugnantes.

Vale ressaltar que, ao serem intimados a apresentar a contabilidade das quatro holdings por eles constituídas no Chile, em especial da TEP Chile, onde consta todo o registro das movimentações das ações (sobretudo daquelas recebidas em pagamento na negociação com a LAN), os membros da Família Amaro recusaram-se a fazê-lo, sob a justificativa de que, por estarem sediadas no Chile, estão submetidas àquela jurisdição, o que os impediria de disponibilizá-la.

Tal recusa somente ratifica a conclusão de que a TEP Chile foi constituída no Chile justamente com o objetivo de ocultar a verificação do auferimento do ganho de capital por parte das autoridades brasileiras, conforme já amplamente demonstrado ao longo do presente voto.

Ademais, os Amaro foram questionados, em duas ocasiões, sobre a motivação da constituição da TEP Chile naquele país, ao que responderam simplesmente que ele teve que ser criada de forma a acomodar as necessidades da operação e os requisitos regulatórios de cada país. Tais necessidades e requisitos não foram, em nenhum momento, especificados ou esclarecidos, do que se conclui que a única real "necessidade" existente foi a economia tributária a qualquer custo.

Comprovado o evidente intuito de fraude, revela-se inaplicável ao presente caso a inteligência da Súmula CARF nº 14.

Pelas razões expostas, é de se concordar inteiramente com a conclusão da autoridade fiscal, exposta às fls. 3245:

A ação teve intenção deliberada, com objetivo certo, não casual nem necessário, visando exclusivamente a obtenção de vantagens fiscais ilegais. Portanto, ação dolosa, visto que não se pode alegar que não tivessem consciência de que concorriam para a prática de ilícito. Se "Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece", conforme preceitua o artigo 3º do Decreto-Lei n

4.657/42, não há qualquer razão para se conceder tal licença em se tratando de grupo econômico do porte do envolvido na operação em tela.

O total e abrangente conhecimento, por parte dos autuados, controladores pessoas físicas, e do grupo TAM como um todo, das implicações tributárias que a operação teria no Brasil e no Chile, resta patente a partir da leitura do item 4.4.1 - Do Conhecimento das Implicações Tributárias, onde constam transcritos trechos do Formulário F-4 encaminhado à "CVM americana" (SEC) que descrevem em detalhes o posicionamento dos Fiscos Brasileiro e Chileno sobre a matéria em estudo e, conseqüentemente, indicam o total conhecimento da vantagem indevida obtida na operação, a partir do deslocamento do sujeito passivo da obrigação tributária do Brasil para o Chile.

A operação engendrada pela fiscalizada é legal apenas no seu aspecto formal, mas fiscalmente ilícita na medida em que objetivou unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita. Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

[...]

No que atine a alegação de suposta ausência de análise do argumento da possibilidade de que a operação ocorresse de outra forma, embora não abordada diretamente pela decisão recorrida, entendo que a turma julgadora, ao bem fundamentar sua decisão não precisa abordar todas as teses de defesa dos Recorrentes, mormente quando essa tese refere-se a fatos abstratos incapazes de alterar a fundamentação da decisão recorrida, uma vez que as razões de decidir da turma, no caso, a respeito da correição do procedimento fiscal, estão muito bem delineadas no aresto em questão.

Aliás, como bem se depreende do art. 1.022 do Código de Processo Civil, somente quando o julgador não enfrenta todos os argumentos deduzidos pela parte, **capazes de infirmar sua conclusão**, é que se pode falar em vício na decisão. Mas isto não se dá quando o recorrente julga que o colegiado não enfrentou, a seu conteúdo, os seus argumentos de defesa.

Aliás, convém transcrever entendimento do STJ sobre tal dispositivo do Novo Código de Processo Civil, conforme notícia o informativo do próprio tribunal:

STJ - Informativo de Jurisprudência

Informativo n. 0585

Período: 11 a 30 de junho de 2016

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. HIPÓTESE DE NÃO CABIMENTO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra decisão que não se pronuncie tão somente sobre argumento incapaz de infirmar a conclusão adotada. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC/2015, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade ou eliminar contradição existente no julgado. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015 ["§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador"] veio confirmar a

jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão.

EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016. Primeira Seção.

Urge transcrever, também, a ementa da mencionada decisão:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente *mandamus* e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal *decisum*.

5. Embargos de declaração rejeitados.

Por fim, quanto à suposta falta de pronunciamento sobre a inobservância das regras do lucro arbitrado e correspondente omissão do julgado, mais uma vez não assiste razão aos Recorrentes, pois o colegiado *a quo* enfrentou a matéria. Veja-se:

[..]

Da correção da base de cálculo utilizada

Conforme relatado, os impugnantes defenderam o não enquadramento da situação sob análise à hipótese de arbitramento do lucro, na forma do art. 530, I do RIR/99, tendo em vista a manutenção da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais e a devida elaboração das demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

Defenderam, outrossim, a necessidade de recomposição da base de cálculo autuada, conforme apuração de encerramento por incorporação, inclusive compensando-se o prejuízo fiscal acumulado disponível.

Os impugnantes também apontaram supostos de erros na aferição do alegado ganho de capital autuado, particularmente quanto aos seguintes aspectos: a) adoção de parâmetros distintos entre o custo de aquisição das ações TAM e o valor recebido em ações LAN, quanto as posições adotadas (data e natureza dos valores); b) adoção de premissa equivocada quanto à quantidade de ações objeto da operação.

Na sequência, defenderam a necessidade de aplicação dos efeitos da postergação ou compensação internacional, mediante apropriação dos recolhimentos tributários ocorridos no Chile sobre o ganho de capital realizado nas vendas de ações LATAM em 01/2017, 02/2017 e eventuais novas vendas.

Nenhuma das alegações dos impugnantes merece prosperar.

De plano, registre-se que se no ano-calendário de 2012 (objeto do presente processo) a TEP-BR apurou resultado tributável pela sistemática do lucro real anual, e apurou estimativas mensais com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução conforme consta na sua DIPJ (fls. 2348 a 2381), com apuração de resultado apenas até 31/05/2012, data em que foi formalmente extinta.

O ganho de capital auferido na alienação (por permuta) da participação acionária detida na TAM S/A (parte dela indiretamente por meio da entrega das ações da Holdco I) não foi computado no lucro real e na base de cálculo da CSLL ali demonstrados, até mesmo porque a empresa foi extinta propositadamente, como etapa essencial do planejamento tributário, no mês anterior à ocorrência do fato gerador, conforme já fartamente mencionado.

Conforme bem apontado pela autoridade autuante, o ganho de capital a ser computado para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL deve ser obtido na forma do art. 418 do RIR. Para assim calculá-lo, a princípio, o ganho deve ser apurado de acordo com o regime de competência, já que o lucro real nada mais é do que o lucro líquido, determinado com observância dos preceitos da lei comercial, ajustado por adições, exclusões ou compensações autorizadas pelo RIR (art. 247 c/c art. 248 do RIR).

Neste ponto, devem ser considerados dois aspectos muito relevantes:

- a) a operação de alienação das ações da TAM S/A, por permuta, materializou-se em 22/06/2012, sem que houvesse escrituração contábil e fiscal e apuração de resultado referente ao mês de junho de 2012, devido à sua extinção formal em 31/05/2012;
- b) os acionistas controladores recusaram-se a apresentar a contabilidade da TEP Chile, com base na qual poder-se-ia apurar o lucro real da TEP-BR referente ao 2º trimestre de 2012.

Diante destes fatos, é forçoso reconhecer que o lançamento do IRPJ e da CSLL foi corretamente efetuado com base na sistemática de apuração do lucro arbitrado, o qual tem apuração trimestral (art. 530, I, do RIR/99) e no qual o ganho de capital é considerado uma adição à base de cálculo (art. 536 do RIR/99).

Para maior clareza, transcrevo os retrocitados arts. 530 e 536 do RIR/99:

*Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do **lucro arbitrado**, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art.*

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; (...)

Art. 536. Serão acrescidos à base de cálculo os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 531, auferidos no período de apuração, observado o disposto nos arts. 239, 240, 533 e 534 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso II). [grifos do original]

No caso sob análise, foram corretamente aplicados os percentuais previstos no art. 16 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, incidentes sobre a receita bruta conhecida do sujeito passivo. A base de cálculo da CSLL pelo lucro arbitrado, por sua vez, foi corretamente apurada com base no art. 29 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, sendo aplicado o percentual previsto no artigo 20 da Lei nº 9.249/95, também incidente sobre a receita bruta conhecida.

A autoridade autuante informou, outrossim, que foram devidamente analisados os registros contábeis da TEP-BR relativos aos meses de abril e maio de 2012, tendo sido localizadas apenas receitas de aplicações financeiras, que têm natureza não operacional. Em outras palavras, não foram localizados quaisquer valores a que se pudesse atribuir natureza de receitas operacionais, oriundas do faturamento da empresa, situação também constatada na DIPJ do contribuinte, onde também não consta receita de exploração da atividade, do que se conclui que a receita bruta conhecida referente ao 2º trimestre de 2012, antes do cômputo do ganho de capital, era "zero".

Conforme bem apontado pela autoridade autuante, mesmo que o contribuinte tivesse apresentado a contabilidade completa referente ao 2º trimestre de 2012, os tributos incidentes sobre a infração (ganho de capital) seriam os mesmos, adotando-se a apuração do lucro real ou do lucro arbitrado. Em outras palavras, o arbitramento do lucro não trouxe qualquer prejuízo para o contribuinte.

Na verdade, o arbitramento consistiu, no presente caso, na única possibilidade de apuração do lucro do sujeito passivo, uma vez que a recusa reiterada em apresentação da contabilidade tornou impossível a apuração da base tributável de outra forma.

Totalmente descabida a pretensão da contribuinte de proceder a recomposição da base de cálculo autuada, conforme apuração de encerramento por incorporação, inclusive compensando-se o prejuízo fiscal acumulado disponível.

Sobre o tema, convém destacar que não podem os contribuintes alegarem, em seu benefício, as suas próprias torpezas. Vale lembrar que os acionistas da TEP-BR extinguiram a citada pessoa jurídica, por incorporação, em maio de 2012, como etapa essencial do esquema de planejamento tributário, que acabou fracassando.

Não se revela razoável a tentativa dos impugnantes de, somente agora, pleitearem a "recomposição" do resultado da TEP-BR e a eventual compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL (cujas existências sequer restaram comprovadas nos presente autos), como se a TEP-BR nunca tivesse sido formalmente extinta.

Reitere-se, por oportuno, que a TEP-BR, nos meses de abril e maio de 2012, não apresentou nenhuma receita operacional (apenas receitas de aplicações financeiras). Assim sendo, mesmo que a contribuinte tivesse apresentado a contabilidade completa referente ao 2º trimestre de 2012, os tributos incidentes sobre a infração (ganho de capital) seriam exatamente os mesmos, seja sob a sistemática do lucro real, seja sob a sistemática do lucro arbitrado. Em outras palavras, o arbitramento do lucro não trouxe qualquer prejuízo para o contribuinte.

Também não devem prosperar as alegações dos impugnantes relativos a supostos de erros na aferição do alegado ganho de capital autuado, particularmente quanto aos seguintes aspectos: a) adoção de parâmetros distintos entre o custo de aquisição das ações TAM e o valor recebido em ações LAN, quanto as posições adotadas (data e natureza dos valores); b) adoção de premissa equivocada quanto à quantidade de ações objeto da operação.

Ora, em se tratando de lucro arbitrado, o ganho de capital corresponde à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo custo contábil. No caso de investimentos permanentes em participações societárias avaliadas pelo patrimônio líquido, o valor contábil deve ser apurado nos termos do artigo 426 do RIR/99, ou sejam

deve ser a soma algébrica dos seguintes itens: a) valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte; b) ágio ou deságio na aquisição do investimento (ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real); c) provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real.

Novamente se observa, que a decisão não é omissa quanto à apuração do resultado tributável com base no lucro arbitrado, muito pelo contrário, o que ocorre é o inconformismo dos Recorrentes com a fundamentação da decisão, o que deverá ser enfrentado no presente julgado.

Ante o exposto, rejeito as preliminares de nulidade da decisão recorrida.

2.2 NULIDADES DO LANÇAMENTO

A primeira arguição de nulidade dos Recorrentes diz respeito a suposta ilegitimidade passiva das pessoas físicas para responder sobre o lançamento de IRPJ e de CSLL, pois a TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S.A. (TAMAE, segundo adotado pela autoridade fiscal autuante) seria a sucessora da TEP-BR. Aduzem ainda que o crédito tributário deveria ter sido constituído em face da pessoa jurídica detentora das ações objeto de tal operação, no momento do fato gerador, com fundamento no art. 26 da Lei nº 10.833/2003 e art. 18 da Lei nº 9.249/95.

A PGFN, por sua vez, alega que as razões expostas pela decisão de primeira instância seriam suficientes a justificar a exação na forma que efetuada pelo Fisco, citando precedentes do CARF que permitiriam o lançamento de tributos devidos pela pessoa jurídica extinta diretamente nos sócios que detinham a participação societária ou que atuaram como administradores daquela sociedade.

Pois bem, conforme já relatado, a acusação é de que TEP-BR teria sido extinta somente formalmente, pois em realidade, seria a detentora das ações de TAM envolvidas na operação de permuta (incorporação de ações) entre os acionistas de TEP-BR e de LAN (situada no Chile).

Contudo, em razão da extinção formal de TEP-BR, a autoridade lançadora entendeu por bem imputar diretamente aos sócios e administradores de TEP-BR os tributos incidentes sobre o suposto ganho de capital obtido nessa operação de permuta.

Sobre o tema, assim conta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 3246 e seguintes):

A questão que ora se impõe é determinar se os acionistas controladores da TAM Empreendimentos e Participações S/A (TEP-BR), os quais são igualmente acionistas da empresa que incorporou seu patrimônio residual, TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S/A (TAMAE), e da empresa objeto da transação, TAM S/A, ao decidirem por operacionalizar a transação com o grupo LAN utilizando-se da reorganização societária já detalhadamente descrita, o fizeram no estrito interesse da companhia. Esta fiscalização entende que não.

De plano, conhecedores e co-autores de todas as condições avençadas no negócio celebrado com o grupo chileno, dos quais foram partícipes,

inadmissível conceber que desconhecêssem o fato de que a redução de capital realizada na TEP-BR, a constituição das holdings no Chile, e a transferência das ações objeto da negociação para uma delas (TEP Chile) implicaria em deslocamento do polo passivo da obrigação tributária para o Chile, alijando a TEP-BR do ganho de capital decorrente da alienação de ações da TAM S/A por meio de permuta, operação que não sofre tributação naquele país. Em verdade, trata-se de atos anormais de gestão, que atentaram contra o próprio objeto social da companhia e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao Fisco.

Nos termos do artigo 121 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), é sujeito passivo da obrigação tributária:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei." (grifo nosso)

Na condição de únicos acionistas e controladores, os membros da Família Amaro eram diretamente interessados nos resultados da empresa, pois, além de administrá-la, possuíam juntos 100% de seu capital, não restando meios de negar que visaram não somente o lucro propriamente dito, que é o objetivo de qualquer empresário, mas principalmente, visaram ter um aumento deste lucro lançando mão de uma economia tributária resultante de um planejamento abusivo por eles engendrado e posto em prática.

É essencial lembrar que os administradores participaram ativamente da negociação, e os bens objeto da transação (ações da TAM S/A) chegaram a ser detidos diretamente por eles, transitando em suas declarações de pessoas físicas (DIRPFs), estando, portanto, plenamente cientes, desde o início, do resultado final que viria a ser alcançado, que incluiu vantagem financeira indevida que os beneficiou diretamente.

No que tange à responsabilidade solidária, resta evidente que os quatro membros da Família Amaro possuíam interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, uma vez que são beneficiários diretos da economia tributária ilegalmente obtido [sic], enquadrando-se perfeitamente no artigo 124, I, do CTN ainda dispõe que:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II- as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

*Sendo assim e de acordo com a previsão legal contida nos artigos 121, inciso I, e 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66 (CTN), os lançamentos do IRPJ da CSLL serão efetuados em face dos acionistas controladores pessoas físicas **Maria Cláudia Oliveira Amaro, Maurício Rolim Amaro, Noemy Almeida Amaro e João Francisco Amaro**, pelos débitos fiscais devidos pela empresa **TAM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A**, a qual foi extinta intencionalmente para evadir-se da tributação sobre o ganho de capital.*

*Cumprido salientar que, nos termos do artigo 2º, § 2º, da Portaria RFB nº 2.284, de 29/11/2010, não é exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os demais responsáveis, razão pela qual a ação fiscal firmou-se apenas no TDPF-F nº **08.1.85.00-2017-00186-1**, que tem como interessada **MARIA CLÁUDIA OLIVEIRA AMARO**. [grifos do original]*

Já a turma julgadora *a quo* assim decidiu:

Não se trata de redirecionamento da autuação da pessoa jurídica para a pessoa física, conforme incorretamente alegado pelo impugnante João Francisco Amaro. Trata-se, na verdade, da correta e necessária inclusão direta dos integrantes da Família Amaro no polo passivo da presente autuação. Correta, igualmente a atribuição de responsabilidade solidária, posto que os quatro membros da Família Amaro claramente possuíam interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, uma vez que foram beneficiários diretos da economia tributária ilegalmente obtido [sic], enquadrando-se perfeitamente no artigo 124, I, do CTN.

Importante destacar que todos os acionistas controladores da TAM Empreendimentos e Participações S/A (TEP-BR), eram igualmente acionistas da empresa que incorporou seu patrimônio residual, TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S/A (TAMAE), e da empresa objeto da transação, TAM S/A.

Todos decidiram e concordaram em operacionalizar a transação com o grupo LAN, utilizando-se da reorganização societária já detalhadamente descrita. Independentemente de serem, entre si, majoritários ou minoritários, administradores formais ou não da TEP-BR, todos eram conhecedores e foram co-autores das operações engendradas.

Na condição de protagonistas das diversas operações de reorganização societária, inadmissível conceber que desconhecêssem o fato de que a redução de capital realizada na TEP-BR, a constituição das holdings no Chile, e a transferência das ações objeto da negociação para uma delas (TEP Chile) implicaria em deslocamento do polo passivo da obrigação tributária para o Chile, com o objetivo de "blindar" a TEP-BR da tributação incidente sobre o ganho de capital decorrente da alienação de ações da TAM S/A por permuta (operação que não sofre tributação no Chile).

Em verdade, trata-se de atos anormais de gestão, que atentaram contra o próprio objeto social da companhia e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao Fisco.

Sendo assim e de acordo com a previsão legal contida nos artigos 121, inciso I, e 124, inciso I, do CTN, reputo correta a exigência do IRPJ e da CSLL em face dos acionistas controladores pessoas físicas Maria Cláudia Oliveira Amaro, Maurício Rolim Amaro, Noemy Almeida Amaro e João Francisco Amaro, pelos débitos fiscais devidos pela empresa TAM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, a qual foi extinta intencionalmente para evadir-se da tributação sobre o ganho de capital.

Ressalto que toda o raciocínio aqui expendido também é válido para refutar a preliminar de nulidade fundada na atribuição de responsabilidade solidária aos diversos contribuintes.

Nestes termos, rejeito as arguições de ilegitimidade passiva.

Passo a analisar o tema.

Em primeiro lugar, há de se ressaltar que a fundamentação utilizada pela autoridade fiscal, para todos os autuados, e não somente a senhora Maria Claudia Oliveira Amaro, foi a combinação do art. 121, I, com o 124, I, ambos do CTN, respectivamente enquadrando os Recorrentes como contribuintes e com responsabilidade solidária.

Destaco ainda o seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal (fls. 3233):

É importante ressaltar, mais uma vez, que as ações entregues ao grupo LAN foram primeiramente transferidas da TEP-BR para a Família Amaro, em seguida, da Família Amaro para a TEP CHILE e finalmente da TEP CHILE para a LAN. Esse “passeio” constituiu-se em uma sequência de atos simulados que incluiu a constituição de empresa “espelho” no Chile sem qualquer propósito comercial, a utilização das pessoas físicas como “canal de trânsito” para as ações transacionadas e a incorporação da TEP-BR pela TAMA E vinte e dois dias antes da materialização da operação.

Analisando-se a DIPJ entregue pela TEP-BR em relação ao ano-calendário de 2011 (fls. 2307 a 2347)(Ficha 36A - Ativo - Balanço Patrimonial, pgs. 28/29), verifica-se que, de 2010 para 2011, o valor total do Ativo foi reduzido de R\$ 1.203.524.584,02 para R\$ 33.179.148,63 (redução de 97,24%) diante da baixa do investimento em “Participação Permanente em Coligadas e Controladas”, que totalizava R\$ 1.109.030.665,73, valor que corresponde ao investimento nas ações TAM S/A, que por sua vez representava 92,15% do total do Ativo da TEP-BR em 2010. Assim, como já dito anteriormente, o capital da TEP-BR é essencialmente composto pelas ações da TAM S/A, as quais, ao serem transferidas para as mãos das pessoas físicas da Família Amaro, passaram a constituir-se em “sociedade fantasma”, para posteriormente comporem o capital da TEP CHILE.

Assim, o que verdadeiramente foi incorporado pela TAMA E foram os ativos e passivos residuais da TEP-BR e não propriamente a **TEP-BR**, pois esta continuou existindo materialmente **(80,41% ações ON TAM + 24,67% ações PN TAM)** nas mãos da Família Amaro. Ademais, o patrimônio residual da TEP-BR foi ardilosamente incorporado pela TAMA E dias antes da entrega das ações objeto do negócio ao grupo chileno, em 22/06/2012. Ou seja, a data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é posterior à extinção da TEP-BR por incorporação (ocorrida em 30/05/2012), o que impossibilita esta fiscalização de atribuir responsabilidade tributária por sucessão à TAMA E.

Analisando o caso, entendo que assiste razão aos Recorrentes: não porque não seria possível, em qualquer hipótese, desde o momento da lavratura dos autos de infração, a responsabilização de sócios e administradores pelos tributos devidos por uma pessoa jurídica extinta, mas sim pelo fato de que **não houve dissolução de TEP-BR**.

Pela própria linha de argumentação da autoridade fiscal autuante, o ganho de capital, efetivamente, foi obtido por TEP-BR.

Ocorre que, de um modo ou de outro, TEP-BR não foi dissolvida após sua redução de capital, mas sim incorporada por TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S.A. (TAMAE), também controlada pela família Amaro, sendo tal fato inconteste.

Nesse cenário, mesmo no raciocínio levado a efeito pela autoridade fiscal, impunha-se o lançamento de IRPJ e CSLL devidos por TEP-BR em face de sua sucessora, TAMAE, e jamais diretamente na pessoa física dos controladores dessas empresas.

Isso porque há de se levar em conta a data da ocorrência do fato gerador que, segundo a própria tese da Fiscalização, se deu quando TEP-BR já havia sido incorporada por TAMAE.

Embora seja louvável o trabalho da Fiscalização, não coaduno com a tese de que TEP-BR continuou a existir materialmente apesar de sua extinção formal. Ora, **mesmo após a sua redução de capital, TEP-BR manteve ativos, passivos e, conseqüentemente, sua existência, até a data de sua incorporação por TAMAE**, sendo que a permuta de ações (data da ocorrência do fato gerador) foi realizada após essa incorporação.

Ainda que se considere a tese em que se baseia a autuação no sentido de que as ações de TAM seriam de propriedade de TEP-BR, como essa pessoa jurídica não mais existia à época da permuta, subsistindo em seu lugar TAMAE em razão da incorporação, o sujeito passivo da exigência, na condição de contribuinte, deveria ser essa última, podendo ser seus sócios e administradores, nessa hipótese, incluídos no polo passivo na condição de responsáveis tributários com base no art. 135, III, do CTN.

Verifica-se, assim, que há uma falha no raciocínio levada a efeito pela autoridade lançadora: quando TEP-BR reduziu seu capital (transferindo as ações de TAM S/A para seus acionistas controladores) a Fiscalização afirmou que essa redução teria sido fictícia, contudo, quando TEP-BR foi incorporada por TAMAE, a autoridade fiscal concluiu que TAMAE incorporou somente uma “casca”, pois o seu “único” ativo teria sido transferido aos seus controladores pessoas físicas. Do mesmo modo, para imputar o ganho de capital diretamente à TEP-BR, a Fiscalização contesta a existência da “empresa espelho” TEP-Chile, mas quando TEP-BR (que nos entender do Fisco continuou a ser detentora das ações de TAM S/A) foi incorporada por TAMAE, a autoridade fiscal preferiu ignorar essa operação por considerar que TEP-BR era uma empresa “oca”, já sem seu principal ativo. Ora, ou TEP-BR não teria efetivamente reduzido seu capital e sua incorporação por TAMAE seria válida para todos os fins, ou seja, na data da operação de permuta o ganho de capital teria sido auferido por TAMAE, ou, se TEP-BR não mais detinha as ações de TAM S/A no momento de sua incorporação por TAMAE, o ganho deveria ter sido tributado nas pessoas físicas da Família Amaro, com incidência de imposto de renda pessoa física.

Esclareça-se que, por si só, a exigência não se tornaria nula pela mera menção do art. 121, I, do CTN para inclusão dos sócios e controladores de TEP-BR no polo passivo da obrigação tributária na condição de contribuintes (caso a descrição dos fatos deixasse claro tratar-se de terceiros responsáveis, com base no art. 135, III, do CTN).

Contudo, o fato da ocorrência erro na identificação do sujeito passivo – considerando o raciocínio levado a efeito pela autoridade fiscal lançadora conjugada à existência de pessoa jurídica (TAMAE), a quem deveria ser imputada a exigência, na condição de

contribuinte – macula de forma irremediável o lançamento, uma vez que se ignorou a existência de TAMAЕ, como se TEP-BR simplesmente tivesse sido dissolvida, e não incorporada por aquela.

Talvez pudesse se questionar qual o prejuízo à ampla defesa dos Interessados, já que tanto TEP-BR, quanto TAMAЕ, eram controladas pela família Amaro, sendo que todos esses controladores puderam manejar, sem quaisquer limitações, todos os recursos possíveis sem nenhuma espécie de restrição ao contraditório.

Entretanto, o lançamento foi realizado com base no lucro arbitrado. Embora os argumentos dos Recorrentes quanto ao erro na apuração do resultado tributável não se sustentassem se realmente o lançamento tivesse sido realizado em face de TEP-BR, o fato de TEP-BR ter sido extinta mediante incorporação, e sucedida por TAMAЕ no mesmo trimestre em que ocorrida a permuta de ações entre a família Amaro e LAN, impunha o lançamento na forma de apuração adotada por TAMAЕ, qual seja, lucro real anual, inclusive com direito à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores.

Nesse contexto, até mesmo o raciocínio matemático realizado pela turma julgadora de primeira instância no sentido de que não haveria diferença quantitativa na tributação de TEP-BR quer pelo lucro real, quer pelo lucro arbitrado (uma vez que o ganho de capital é tributado integralmente nessa forma de apuração), cai por terra, pois não se aplicaria à TAMAЕ, em especial em decorrência do direito à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL por ela apurados.

Importante ressaltar que não há que se cogitar de alteração dos fundamentos do lançamento ora em análise no curso do litígio administrativo, não só em razão, no caso concreto, do erro no próprio sujeito passivo do lançamento, mas também pela pretensa necessidade de mudança na forma de apuração em que foi realizada o lançamento, sob pena infringência aos arts. 146 e 149, IV do CTN, aliás, conforme decidido pela 1ª Turma da CSRF, de forma unânime, no Acórdão nº 9101-003.157 julgado na sessão de 05 de outubro de 2017, cuja ementa pede-se vênua para ora se reproduzir:

NULIDADE. DECISÃO ADMINISTRATIVA QUE MODIFICA CRITÉRIO DO LANÇAMENTO DE IRPJ. CTN, ART. 146. ERRO DE DIREITO. CTN, ART. 149, IV. DECRETO 70.235/1972, ART. 59, II, §3º.

A decisão da DRJ que altera o regime de apuração do IRPJ, de lucro real para lucro presumido, é nula, por ofensa ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

O erro de direito não é passível de correção por julgadores administrativos, em observância ao artigo 149, IV, do Código Tributário Nacional.

O artigo 59, §2º, do Decreto nº 70.235/1972, autoriza seja superada a nulidade do lançamento tributário quando a autoridade julgadora “*puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo*”. Não há previsão legal para superação da nulidade para prolação de decisão desfavorável ao sujeito passivo.

Importante ainda ressaltar que o vício contido no presente caso é de ordem material, e, portanto, a ele não se aplica o disposto no art. 173, II, do CTN no que diz respeito à interrupção do prazo decadencial.

A respeito da distinção entre vício formal e vício material, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2013 muito bem os diferencia. Veja-se sua ementa:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº 5.172, de 1966 Código Tributário Nacional (CTN).

A fim de espantar qualquer dúvida sobre a ocorrência de vício material no caso concreto, peço vênha para transcrever excerto dos fundamentos da citada Solução de Consulta:

[...]

9. O importante para a análise é que sempre há a possibilidade de convalidação (pelo menos em abstrato) quando o erro da identificação do sujeito passivo é um vício formal, decorrente de erro de fato. Contudo, se houver impugnação, é necessária a anulação do lançamento e a feitura de um novo, consoante disposto no item 8.5.2, tendo-se o prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

10. Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um vício material. Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito. No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, *internormativa*.

(...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, crescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o **erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.** [grifos nossos]

Conforme se observa, a própria Receita Federal entende que o erro na interpretação da regra-matriz de incidência quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária é um vício de caráter material e insuscetível de atrair a aplicação do art. 173, II, do CTN para fins da contagem do prazo decadencial.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância e por acolher a preliminar de nulidade do lançamento, por vício material e insanável, e dar provimento aos recursos voluntários para cancelar integralmente a exigência, considerando prejudicados os demais itens..

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto