



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720014/2021-09
ACÓRDÃO	1202-001.511 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL STV COMUNICAÇÕES S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE.

É considerado válido o planejamento tributário - conjunto de medidas e atos adotados pelo contribuinte na organização de sua vida econômico-fiscal – apenas quando se pautar pela legalidade, com o afastamento de abuso de direito em relação aos atos e negócios praticados.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA.

Nas operações estruturadas em sequência, deve a Fiscalização apurar se, em cada uma das etapas realizadas, não houve abuso de poder ou fraude. Caso haja, deve-se considerar, para fins tributários, o conjunto das operações como um todo e não as etapas isoladas.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. SIMULAÇÃO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. DESLOCAMENTO DO GANHO PARA OS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

O fato de cada uma das transações dentro do grupo societário, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando restar comprovado o abuso de direito.

Por trás da verdade declarada, numa aparente reorganização societária existia uma única intenção, qual seja, a obtenção de benefícios fiscais, que, de outra forma, não poderiam ser alcançados.

Há simulação quando os atos negociais são realizados com finalidade não correspondente exatamente a sua causa legítima. Confirmada a simulação dos atos negociais que possibilitaram o deslocamento da tributação do ganho de capital da contribuinte para seus sócios, é cabível a autuação.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA.

O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negociais, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Não há como afastar a imputação fiscal de sonegação e simulação e a consequente aplicação da multa qualificada se descritas e comprovadas pela Fiscalização circunstâncias que demonstram a ocorrência de reestruturação societária para deslocar o ganho de capital da contribuinte para seus sócios, o que justifica, além da tributação do ganho, a multa qualificada no percentual de 150%.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL.

A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais, têm hipóteses de incidência distintas, podendo ser exigidas cumulativamente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. CONDUTA DOLOSA. INFRAÇÃO DE LEI.

São solidariamente responsáveis os sócios administradores que participaram de atos com infração de lei em planejamento tributário abusivo, cuja conduta dolosa ficou comprovada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a sujeição passiva de Marcelo Pavão Lacerda. Vencido o Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa que votou por negar provimento integralmente a esse recurso. Por unanimidade de votos rejeitar as preliminares de nulidade e a arguição de decadência e dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada quanto ao mérito da exigência para excluir da base de cálculo o valor de R\$ 40.000.000,00 referente ao depósito de garantia e R\$ 3.866.248,38 referente ao prejuízo apurado no próprio ano-calendário. Por maioria de votos, manter a imputação da multa qualificada reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento) por aplicação da lei penal posterior mais benéfica. Vencido o Conselheiro

Leonardo de Andrade Couto que votou pela desqualificação da penalidade, reduzindo-a ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Por voto de qualidade manter a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros André Ulrich Pinto e Fellipe Honório Rodrigues da Costa. Por maioria de votos, manter os coobrigados Leandro Salatti dos Santos e Jorge Eduardo Heck como responsáveis solidários frente ao crédito tributário. Vencido o Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa que votou por excluir esses coobrigados da relação jurídico tributária.

Sala de Sessões, em 11 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente o conselheiro Roney Sandro Freire Correa.

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos pela pessoa jurídica STV COMUNICAÇÕES S/A e pelos devedores solidários abaixo nominados visando reformar o acórdão nº 103-009.166, prolatado em 24/08/2022 pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 03, que considerou parcialmente procedente as impugnações julgadas. O julgado restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2016

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE.

É considerado válido o planejamento tributário - conjunto de medidas e atos adotados pelo contribuinte na organização de sua vida econômico-fiscal – apenas quando se pautar pela legalidade, com o afastamento de abuso de direito em relação aos atos e negócios praticados.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA.

Nas operações estruturadas em sequência, deve a Fiscalização apurar se, em cada uma das etapas realizadas, não houve abuso de poder ou fraude. Caso haja, deve-se considerar, para fins tributários, o conjunto das operações como um todo e não as etapas isoladas.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. SIMULAÇÃO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. DESLOCAMENTO DO GANHO PARA OS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

O fato de cada uma das transações dentro do grupo societário, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando restar comprovado o abuso de direito.

Por trás da verdade declarada, numa aparente reorganização societária existia uma única intenção, qual seja, a obtenção de benefícios fiscais, que, de outra forma, não poderiam ser alcançados.

Há simulação quando os atos negociais são realizados com finalidade não correspondente exatamente a sua causa legítima. Confirmada a simulação dos atos negociais que possibilitaram o deslocamento da tributação do ganho de capital da contribuinte para seus sócios, é cabível a autuação.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA.

O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negociais, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Não há como afastar a imputação fiscal de sonegação e simulação e a consequente aplicação da multa qualificada se descritas e comprovadas pela Fiscalização circunstâncias que demonstram a ocorrência de reestruturação societária para deslocar o ganho de capital da contribuinte para seus sócios, o que justifica, além da tributação do ganho, a multa qualificada no percentual de 150%.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL.

A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais, têm hipóteses de incidência distintas, podendo ser exigidas cumulativamente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. CONDUTA DOLOSA. INFRAÇÃO DE LEI.

São solidariamente responsáveis os sócios administradores que participaram de atos com infração de lei em planejamento tributário abusivo, cuja conduta dolosa ficou comprovada.

VALORES PAGOS DE GANHO DE CAPITAL PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL PESSOA JURÍDICA. SÚMULA VINCULANTE CARF Nº 176.

Valores pagos a título de imposto de renda pessoa física referente ao ganho de capital apurado pelos sócios da empresa devem ser considerados na apuração do ganho de capital do imposto de renda pessoa jurídica lançado de ofício.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

NULIDADE INEXISTENTE. INCORREÇÕES SANÁVEIS.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, não havendo que se falar em nulidade quando observados nos lançamentos formalizados os requisitos contidos no art. 142 do CTN, bem como no disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Imprecisões na apuração da exigência, passíveis de saneamento no contencioso administrativo, desde que devidamente comprovadas pela Impugnante, não resultam em nulidade do lançamento, quando não comprometida a defesa da atuada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONEXÃO. PEDIDO DE REUNIÃO DE PROCESSOS PARA JULGAMENTO CONJUNTO. INEXISTÊNCIA DE NORMA OBRIGANDO TAL PROCEDIMENTO.

Inexiste no âmbito do processo administrativo fiscal federal norma que torne obrigatório o julgamento em conjunto de processos relativos ao mesmo contribuinte, ainda que guardem relação de conexão, ou que imponha o apensamento de processos na situação em apreço.

Vigora para a Administração Pública o princípio da oficialidade ou impulso oficial, sendo que a reunião de processos para julgamento conjunto é uma prerrogativa da Administração Tributária, mediante aplicação de critérios técnicos, normatizados e impessoais de organização interna dos fluxos e processos de trabalho.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de impugnação tempestiva. As matérias que não tenham sido contestadas consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. DILIGÊNCIA E PERÍCIA. MOMENTO. INDEFERIMENTO.

A prova documental deve ser apresentada no momento da apresentação da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de algum dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016

LANÇAMENTO REFLEXOS. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração da CSLL, uma vez que ambos os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido

A DRJ considerou parcialmente procedente as impugnações para que fosse deduzido do valor lançado o imposto de renda sobre ganho de capital pago pelos sócios pessoas físicas da autuada no valor total de R\$ 3.784.550,80, bem como para afastar a responsabilidade tributária das seguintes pessoas:

CARLOS EDUARDO BOLCATO CUSTÓDIO, GELSON BECKER, GISELLE RAFFIN PADOIN, INNOVA CAPITAL S/A, JEFFERSON CALEFFI, MARCOS AUGUSTO CAETANO DA SILVA FILHO, PAULO ROBERTO PORTO CASTRO, SÉRGIO CRISTÓVÃO PRETTO, SILVIA NORA BERNO, JACQUES DANIEL KAISER, LÚCIA FERNANDEZ HAUPTMANN, MARCELO PAVÃO LACERDA, MÁRCIO KAISER, PEDRO PULLEN PARENTE, RICHARD DAVID ALDEN, LINA BRAGA e VERÔNICA ALLENDE SERRA.

O processo trata de autos de infração para exigir Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), do ano-calendário 2016, decorrentes da falta de contabilização de ganho de capital apurado na alienação de investimento, além da multa isolada por não recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada. Foi aplicada também multa qualificada de 150%, além da inclusão no polo passivo da responsabilidade tributária, além das pessoas acima relacionadas, dos Srs. LEANDRO SALATTI DOS SANTOS e JORGE EDUARDO HECK, cujas impugnações foram julgadas improcedentes pela DRJ.

As operações que levaram à fiscalização entender que houve ganho de capital por parte da autuada, a responsabilização dos sujeitos passivos arrolados e a qualificação da multa, estão descritas no Relatório do Acórdão recorrido, nos seguintes termos:

A explanação de toda a auditoria fiscal encontra-se evidenciada no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 2.370/2.426, a seguir apresentado em suas partes com maior relevância.

A BLUE INTERACTIVE GROUP (BLUEINT, 10.423.889/0001-73), que era a *Holding* que detinha o controle das empresas do Grupo Blue, foi cindida totalmente em 30/01/2019 (doc. 03), com a seguinte destinação do capital social: **68,13%** em favor da VCB Comunicações (VCB, 00.859.826/0001-00), sediada em São José dos Campos (SP), e **31,87%** em favor da STV Comunicações S.A. (STV, 94.175.114/0001-16), de Porto Alegre (RS). Assim, **a VCB e STV tornaram-se sucessoras da BLUEINT**, sendo que o presente processo foi formalizado em nome da STV COMUNICAÇÕES S/A, ao passo que o processo nº 17459.720009/2021-98 foi exarado em nome de VCB COMUNICAÇÕES S/A.

O TVF acima referido trata da alienação da participação na Brasil Telecomunicações (BRTEL, CNPJ 01.236.881/0001-07) pela BLUE INTERACTIVE GROUP (BLUEINT, CNPJ 10.423.889/0001-73), tendo por compradora a pessoa jurídica CLARO S/A, CNPJ 40.432.544/0001-47, ocorrida em 28 de janeiro de 2016 (doc. 05).

Verificou-se que a alienante do investimento, a **BLUE INTERACTIVE GROUP S/A (BLUEINT)**, **não apurou o Ganho de Capital sobre a venda.**

Como etapa anterior e preparatória à alienação da BRTEL, foi engendrada uma **reorganização societária**, a qual se encontra descrita no Parecer do CADE ao Ato de Concentração nº 08700.009426/2015-38 (doc. 06), em seu item 6, nos seguintes termos: *“para viabilizar a operação será promovida uma reorganização societária das empresas controladas pelo Blue Interactive Group (BLUEINT), atual grupo detentor da BRTEL. As empresas envolvidas nessa reorganização são a VCB, STV e Minas Cabo Telecomunicações S/A. Também está envolvida na reorganização a empresa Cabotec Ltda, que não faz parte do Grupo Blue, mas que transferirá todos os seus ativos físicos a BRTEL como forma de quitar aportes financeiros realizados pelo Grupo nessa empresa”.*

Há diagramas ilustrativos das operações fornecidos pela VCB (doc. 07), onde se vê a BLUEINT, situada no Brasil, como empresa detentora da quase totalidade (99,997%) das ações da BRTEL antes da operação.

A condição da BLUEINT como dona da BRTEL até o final de 2015 e da CLARO como detentora de 100% de suas ações a partir de 28/01/2016 é confirmada nas ECFs da empresa vendida e da empresa adquirente. Já a alienante BLUEINT declara a BRTEL como sua coligada ou controlada somente até a DIPJ do AC 2013; a partir do AC 2014 nas ECFs da BLUEINT não consta a Ficha Y620 (Participações Avaliadas pelo MEP), mas no Ativo Permanente a BRTEL figura no detalhamento da conta de Investimentos 1.02.02.01.06 (Participações Permanentes em Outras Sociedades do Mesmo Grupo ou Controle Comum - Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP) - no País) até 2015. No AC 2016 com valor zero.

A aparência, portanto, é de uma venda direta da BRTEL, que era da BLUEINT, para a CLARO.

Consta das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras da CLARO a seguinte informação:

Em 2016, a CLARO adquiriu 100% do controle acionário da BRTEL sociedade que opera no mercado de televisão por assinatura e Internet banda larga em algumas cidades dos estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. A aquisição da BRTEL foi efetivada após autorizações concedidas pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE e pela Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), em 11 de dezembro de 2015 e 15 de janeiro de 2016, respectivamente. A Administração finalizou o processo de elaboração dos valores Individualizados dos ativos Identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos referentes ao investimento com os respectivos valores contábeis a valores justos da adquirida, de acordo com a CPC15 e a Lei nº 12.973/14. O total da transação, foi de R\$ 254.780.000,00 superando seu respectivo valor patrimonial em R\$ 237.435.000,00 o qual se divide em diferença entre o valor contábil e o de mercado de bens no ativo imobilizado e intangível, no montante de R\$ 4.767.000,00 e R\$ 10.621.000,00 respectivamente, líquido de IR/CSLL diferidos e ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros, no montante de R\$ 221.847.000,00. O ágio apurado na transação será dedutível para fins fiscais respeitadas as condições previstas na legislação fiscal vigente. A Administração acredita que os benefícios, da transação incluem a possibilidade de crescimento das receitas de TV por assinatura, por meio da oferta de um conteúdo mais atrativo aos clientes, lançamento da plataforma de TV digital e fortalecimento da plataforma da Internet de banda larga no mercado coberto pela BRTEL. A Administração também acredita que se beneficiará em médio prazo por meio de redução de custos e em decorrência de sinergias operacionais e financeiras, bem como em relação a sua posição competitiva junto a seus concorrentes atuais e futuros. [...]

Com base na Nota Explicativa supra, o agente fiscal concluiu que o valor de transação teria sido de R\$ 254,780 milhões (diferente do valor divulgado de "R\$ 400 milhões"), e que o Ganho de Capital foi de R\$ 237,435 milhões, confirmando o PL à data de venda pela diferença de R\$ 17,345 mi.

Relatou o Auditor-Fiscal que, no mesmo trecho das Notas Explicativas da CLARO colado acima, a adquirente declara ter sido o **Ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros**, no valor de **R\$ 221,847 milhões**. Esse Ágio é encontrado no detalhamento da Conta de "goodwill" no Ativo da CLARO da sua ECF do AC 2016 (conta 1.02.02.01.10) e no Intangível na ECF do AC 2017 (1.02.05.01.21). A CLARO incorporou a BRTEL em 24/02/2017, mas não iniciou a amortização nesse ano-calendário.

Nas palavras do representante do Fisco, "A alienante BLUEINT não ofereceu à tributação esse Ganho de Capital".

Na sequência, passou-se a descrever no TVF os fatos que desencadearam o surgimento do Ganho de Capital não declarado pela BLUEINT (que foi sucedida pela VCB e STV).

Relatou-se que, por meio do Termo de Intimação de 16/07/2020 (doc. 10), a Fiscalizada foi instada a detalhar as transformações societárias que deram origem ao Ganho de Capital. Em resposta datada de 20/08/2020 (doc. 11), a STV confirmou que seu surgimento se deu a partir da reorganização societária em que **os Ativos e Passivos Operacionais da VCB, STV, MINAS CABO e BLUEINT foram cindidos e incorporados na BRTEL, a qual foi posteriormente vendida à CLARO.**

Apresentou-se, ainda, a cronologia dos principais eventos que se iniciaram com a celebração do Memorando de Entendimentos de Compra elaborado pela CLARO, datado de 29/02/2014, por meio do qual esta manifestou o seu interesse na aquisição da totalidade das ações representativas do Capital Social da empresa resultante da reorganização societária, a NOVA BLUE, transação esta assim especificada:

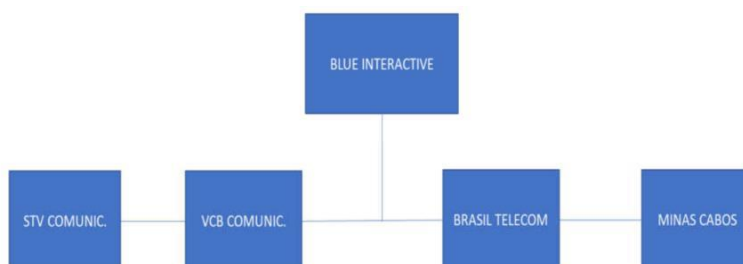
(i) **Objeto.** As Partes desejam estabelecer os termos e condições gerais para a aquisição, pela NET ou por outra(s) pessoa(s) indicada(s) pela NET, das Ações Alvo (a "Transação"). Até a data do fechamento da Transação, o Grupo Blue, conforme definido abaixo, **realizará uma reorganização societária, por meio da qual os ativos (e os passivos, estritamente necessários à exploração da prestação de serviços de TV por assinatura, acesso em banda larga e voz) que compõem as operações da VCB Comunicações S.A. ("VCB"), da STV Comunicações S.A. ("STV"), da VCB Provedor Ltda. ("VCBP"), da Brasil Telecomunicações S.A. ("Brasil Telecom") e da Minas Cabo Telecomunicações Ltda. ("Minas Cabo", em conjunto com VCB, STV, VCBP e Brasil Telecom, "Grupo Blue") serão vertidos para uma nova sociedade, constituída especialmente para esse fim ("Nova Blue"), que se tornará titular de todos os ativos tangíveis e intangíveis e eventuais passivos relativos e necessários à exploração da prestação de serviços de TV por assinatura, acesso em banda larga e voz em Cachoeiro de Itapemirim e Serra, ambas no Estado do Espírito Santo; Teófilo Otoni, Varginha, Sete Lagoas, Conselheiro Lafaiete, Contagem, Ituiutaba, Ipatinga e Uberaba, todas no Estado de Minas Gerais; Dourados, Estado do Mato Grosso do Sul; Rondonópolis, Estado do Mato Grosso; Campos dos Goytacazes, Macaé e Rio das Ostras, no Estado do Rio de Janeiro; Porto Velho, Estado de Rondônia; Pelotas e Rio Grande, no Estado do Rio Grande do Sul; Brusque, Itajaí, Navegantes e Itapema, no Estado de Santa Catarina, e São José dos Pinhais, Estado do Paraná (a "Reorganização").**

(ii) **O capital social da Nova Blue será detido pelos acionistas listados no Anexo I à presente ("Vendedores", em conjunto com "NET", doravante designados "Partes" ou isoladamente "Parte").**

(...)

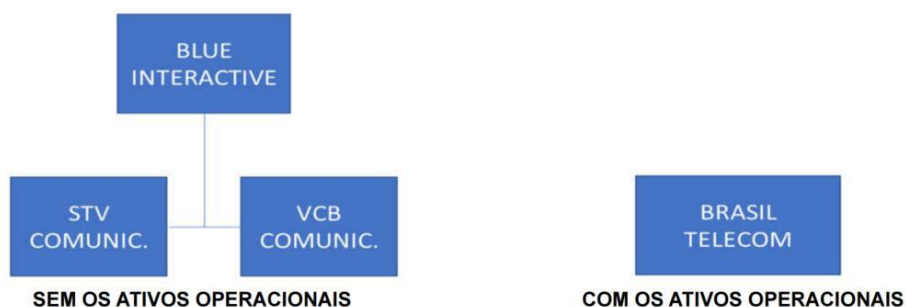
Conforme consta da Ata da Reunião do Conselho de Administração da CLARO, na data de 27/03/2015 foi aprovada a aquisição da BRTEL.

No dia 13/04/2015, deu-se a celebração do Contrato de Compra e Venda de Ações entre a BLUEINT, os Acionistas Vendedores, a BRTEL e a CLARO, tendo a autoridade fiscal afiançado que “Até então e até o final das reorganizações societárias finalizadas em 20/05/2015, a BLUEINT era a Controladora das empresas e seus Ativos já estavam sendo negociados por seus sócios”, situação que se revelou ilustrada pelo organograma abaixo:



Também foi afirmado que “O **Contrato de Compra e Venda de Ações**” (Doc. 15) foi celebrado colocando a **BLUEINT como Vendedora**.

Em 20/05/2015, deu-se a concretização da reorganização societária acima referida, por meio da qual “houve as cisões parciais da **VCB**, **STV**, **BLUE INTERACTIVE** e a incorporação das partes cindidas pela **BRASIL TELECOM (BRTEL)**, que também incorporou toda a **MINAS CABO**. Ao se fazer a cisão da **BLUEINT**, houve a troca das ações que esta tinha na **BRTEL** por outras emitidas em favor dos sócios da **BLUEINT**. Isso foi possível pois composição acionária da **BRTEL** e da **BLUEINT** eram as mesmas (tal qual o quadro de sócios mostrado no item 3.1.7 desse TVF)”, procedimento a partir do qual o organograma do grupo empresarial passou a ser o seguinte:



Após o cumprimento das obrigações contratuais assumidas pelos Sócios Vendedores e pela BLUEINT, que envolveu a reorganização societária das empresas do grupo objetivando a viabilização da aquisição das atividades operacionais das empresas do Grupo Blue pela CLARO, em 28/01/2016 foi assinado o Termo de Encerramento do Negócio (doc. 16), que formalizou a transferência da BRTEL para a CLARO.

Em vista disso, a nova situação foi assim retratada no TVF:



Com poucos Ativos e muitos Passivos. Com os Ativos Operacionais do Grupo BLUE

Pontuou-se que, na mesma data do Termo de Encerramento do Negócio, foi aberta uma Conta com o Depósito em Garantia no ITAÚ, no valor de R\$ 40 milhões, em nome do sócio majoritário MARCELO PAVÃO LACERDA (doc. 18).

Em 24/02/2017 ocorreu a incorporação da BRTEL pela CLARO, conforme cópia da ata da AGE realizada naquela data. Nas palavras do agente fazendário,

Assim, a **BLUEINT** que era proprietária de todos os **Ativos e Passivos Operacionais** negociados, sofreu uma cisão parcial em **20/05/2015** (doc. 22), transferindo seu Domínio sobre eles para seus sócios PF e, assim, renunciando a seu papel de Controladora. No entanto, conforme já demonstrado anteriormente, a negociação já havia sido iniciada em **24/02/2014**, ou seja, **15 meses antes** da **BLUEINT** sofrer essa cisão.

A **BLUEINT**, que era uma Holding não financeira, foi criada em **04/02/2011** e administrou todas as empresas do **Grupo Blue** até sua Cisão parcial em **20/05/2015**, ou seja, por cerca de 4 anos e 3 meses. No entanto, após o envio do **Memorando de Entendimentos** pela **CLARO** em **29/02/2014**, a **BLUEINT** deixou de ser interessante para a realização da venda dos **Ativos e Passivos Operacionais** do grupo e a operação foi formalizada diretamente pelos **Sócios Vendedores**, que após a Cisão parcial da **BLUEINT**, foram proprietários desses **Ativos e Passivos Operacionais** por cerca de **8 meses (de 20/05/2015 a 28/01/2016)** antes de transferi-los à **CLARO**.

Do outro lado, a **CLARO** após cerca de **13 (treze) meses (ou seja, em 24/02/2017)** incorporou totalmente a **BRTEL**, e assim atingiu seu objetivo inicial que sempre foi a propriedade dos **Ativos e Passivos Operacionais** do Grupo Blue.

Deste ponto em diante o autor do procedimento passou a tecer mais considerações acerca da auditoria fiscal em questão, a seguir parcialmente reproduzidas:

3.1.2 Justificativa para a Cisão da VCB, BLUEINT, STV e Incorporação total da MINAS CABO

Conforme pode-se verificar a partir dos Balanços Patrimoniais dessas empresas, muitas delas tinham PL negativo por conta de Prejuízos

Acumulados, e, portanto, sem muitas condições de realizarem investimentos para aquisição de conteúdo para o *negócio de TV a Cabo, bem como de ampliação e manutenção da infraestrutura desse negócio e de Internet Banda Larga*. Tal fato está presente na **ATA da AGO de 20/05/2015** (docs. 16 e 30). Do outro lado, havia o do Comprador (a **CLARO**), cujo objetivo nunca foi o da aquisição da empresa **BRTTEL** e da marca **BLUE**, mas sim a aquisição dos **Ativos Operacionais** desses negócios. Tal fato pode-se depreender do **Memorando de Entendimentos** (doc. 13) e do **Fato Relevante divulgado de março/2015** cujo conteúdo reproduzimos abaixo:

"Aquisição Blue (...)

Objetivo: Aquisição pela CLARO S.A. das ações representativas do capital da Sociedade - **Nova Blue S.A.** - **que deterá todos os ativos tangíveis e intangíveis, assim como passivos relativos e necessários à exploração dos serviços de TV por assinatura e acesso em banda larga** nas seguintes localidades:

(i) Cachoeiro de Itapemirim e Serra, no Estado do Espírito Santo; (ii) Teófilo Otoni e Varginha, no Estado do Minas Gerais; (iii) Dourados, no Estado do Mato Grosso do Sul; (iv) Rondonópolis, no Estado do Mato Grosso; (v) Campos dos Goytacazes, Macaé e Rio das Ostras, no Estado do Rio de Janeiro; (vi) Porto Velho, no Estado de Rondônia; (vii) Pelotas e Rio Grande, no Estado do Rio Grande do Sul; (viii) Brusque, Itajaí, Navegantes e Itapema, no Estado de Santa Catarina; (ix) São José dos Pinhais, no Estado do Paraná; e (x) Sete Lagoas, Conselheiro Lafaiete, Contagem, Ituiutaba, Ipatinga e Uberaba, todas no Estado do Minas Gerais.

Número de Domicílios conectados - **153.200**.

Preço de Aquisição: **R\$ 290MM** - sujeito a ajustes (balanço de fechamento e quantidade de domicílios conectados) . Receita Líquida (2014) : R\$ 211MM

Principais disposições contratuais:

Condições precedentes: Anuência prévia da ANATEL e do CADE e realização de reorganização societária a fim de consolidar a VCB Comunicações, STV Comunicações, Minas Cabo e Brasil Telecomunicações em uma única sociedade - **Nova Blue S.A.** Garantias contratuais: Depósito em garantia no valor de R\$ 40MM (escrow). CAP de indenização: 85% do valor efetivamente pago aos Vendedores. Limitação temporal à obrigação de indenizar: Prazo prescricional e decadencial. Rescisão: Irrevogável e irretroatável, exceto se após 18 meses de sua assinatura não forem obtidas as aprovações da ANATEL e do CADE, bem como se houver violação material de algum dos compromissos assumidos."

Para a realização da Venda desses **Ativos e Passivos Operacionais**, os **Sócios Vendedores** das ações da **BRTTEL** cumpriram todas as obrigações contratuais e as exigências legais que estão retratados no Contrato de Compra e Venda de Ações (doc. 06) e nos documentos anexados à **Ata da AGO de 20/05/2015** (docs. 16 e 30) das empresas envolvidas.

Sendo assim, foi feito parecer que se tratava de compra de Ações, mas o que ocorreu foi a compra dos **Ativos e Passivos Operacionais da BRTTEL** pela **CLARO**, tanto é assim que cerca de **13 meses** após a assinatura do Termo de Fechamento (em 28/01/2016, doc. 05), a **BRTTEL não existia mais (24/02/2017**, ocorreu sua incorporação pela CLARO).

[...]

Conforme relatado pela própria Fiscalizada, a Cisão parcial das empresas foi feita para segregar **Ativos e Passivos relacionados à exploração dos Negócios de TV a Cabo e Internet**. Não se tratou da Venda de uma **participação societária**. A princípio, conforme mencionado pela **CLARO** no

Memorando de Entendimento (doc. 13), pretendia-se criar a “**Nova Blue**”, mas optou-se por levar todos os **Ativos e Passivos Operacionais** a serem vendidos à **CLARO** para a **BRETEL**, e então comprar as ações de seus **Sócios Vendedores**, que após a cisão parcial de sua Controladora (a **BLUEINT**) já tinham a propriedade desses **Ativos e Passivos Operacionais**.

Ou seja, quando foi interessante ter-se uma Controladora para a **BRETEL** (a **BLUEINT**), ela se encarregou da administração dos **Ativos e Passivos Operacionais**, mas quando quis se vender os mesmos, optou-se por fazê-lo diretamente pela venda das ações dos **Sócios Vendedores da BRETEL**, com o propósito de se evitar assim a apuração do Ganho de Capital na Controladora (**BLUEINT**).

Conforme se pode verificar, foram realizadas operações estruturadas num curto prazo de duração (de **29/02/2014 a 20/05/2015**), com o propósito negocial de transferir os Ativos e Passivos Operacionais do **Grupo BLUE** para a **BRETEL**, que após cerca de 8 meses (de **20/05/2015 a 28/01/2016**) foram vendidos à **CLARO**.

3.1.3 – Da diligência na CLARO e da Apuração do Ganho de Capital

Visando obter maiores informações do outro lado dessa Negociação sobre o **Custo de Aquisição**, o **Goodwill** e outras informações importantes; a **CLARO** foi diligenciada através da Ação Fiscal (TDPF-D nº 08.1.69.00-2021-00005-6).

Nesse trabalho, obteve-se vários documentos, entre eles: o Memorando de Entendimentos (doc. 14), os Contratos assinados (docs. 04 e 20), Ata de reunião do Conselho de Administração que aprovou o negócio (docs. 39), Termo de Fechamento (doc. 16), Conta Garantia (doc. 17), Comprovantes de Pagamentos aos sócios pessoas físicas (doc. 40), os Fatos Relevantes (docs. xx) e Comunicado de Aprovação da Anatel (doc. 18) e do CADE (doc. 07).

Um dos demonstrativos obtidos é o do Custo de Aquisição dos **Ativos e Passivos Operacionais do Grupo Blue**:

CUSTO MÉDIO PONDERADO DOS ATIVOS	
Ativos contributórios (R\$ mil)	Valor justo
Ativos Tangíveis	
Capital de Giro	-11.944
Ativo Fixo	130.015
Terreno	3.280
Ativos Intangíveis	
Marca	416
Carteria de Clientes/Contrato	28.215
Carteria de Clientes/Contrato	13.396
Software	2.534
Goodwill	
Força de Trabalho	120
Goodwill Residual (ex.força de trabalho)	221.727
TOTAL	387.759
Valor Pago	254.780
Endividamento Líquido	-132.979
Outros Ativos e Passivos	
VALOR PAGO AJUSTADO	387.759
EXCESSO DO VALOR PAGO	221.847

Em resposta da **CLARO** protocolada em **31/05/2021** (doc. 43), a Compradora informou via demonstrativos (doc. 46) todos os pagamentos, beneficiários, totais e datas de pagamento. Além disso, preparou um demonstrativo geral reproduzido abaixo, e que confirma o valor do Custo de Aquisição dos Ativos adquiridos:

Descrição	R\$
1ª parcela paga em 29/01/2016 (vide anexo I)	190.000.000,00
2ª parcela paga em 22/04/2016 (vide anexo II)	69.669.610,17
Total dos valores pagos	259.669.610,17
(-) Custo de aquisição do investimento	- 254.780.000,00
(-) Quitação de pendências no ECAD	- 4.889.610,17

A **STV** quando intimada (doc. 33) a fornecer o Demonstrativo do Custo de Aquisição dos Ativos transferidos à **BRTel** e que posteriormente foram vendidos à **CLARO**, nos informou que os Laudos estavam acostados na **AGO da VCB de 20/05/2015** (doc. 28).

Portanto, ao analisar-se os números constantes desses documentos juntados à **Ata da AGE da VCB de 20/05/2015** (docs. 16 e 30), percebeu-se que os valores acima apresentados estão coerentes com os mostrados no **Protocolo de Justificação** das Operações e anexado àquela Ata.

Sendo assim, utilizaremos o valor apresentado acima pela **CLARO** como sendo o Ganho de Capital que deveria ter sido apurado e declarado na

BLUEINT: R\$ 221.847.000,00 (duzentos e vinte e um milhões, oitocentos e quarenta e sete mil reais).

A **CLARO** foi intimada em **26/04/2021** (doc. 47) a explicar e comprovar o **propósito negocial** para fazer a negociação dessa forma.

“Além de outras razões negociais e jurídicas que nortearam o negócio à época, a compra das ações da Brasil Telecomunicações S/A pela Claro S.A. foi efetivada **tendo como contraparte os “Sócios Individuais”, e não a Blue Interactive**, em decorrência de uma estruturação necessária para aquisição apenas das ações da Brasil Telecomunicações S/A **(que unificou as operações de TV por assinatura e acesso à internet em banda larga** exercidas anteriormente pela VCB Comunicações S.A., STV Comunicações S.A., Minas Cabo Telecomunicações Ltda e pela própria Brasil Telecomunicações S/A) **com objetivo de simplificar a transação**, evitando-se a aquisição de múltiplas sociedades e da complexidade operacional decorrente disso.”

Conforme pode-se ver da supracitada resposta da **CLARO**, **não se tratou da compra de participação** societária, mas de um negócio composto de **Ativos e Passivos Operacionais dos Negócios de TV a Cabo e Internet Banda Larga**, que poderia ter sido formalizado de forma direta, por meio da Aquisição da **BRTTEL** junto à sua Controladora, a **BLUEINT**.

3.1.4 – O Ganho de Capital total informado pelos sócios em suas DIRPF

De acordo com o levantamento realizado por esta Delegacia, os sócios informaram em suas DIRPFs (docs. xx) os valores apurados por eles individualmente, que mesmo que tenham sido feitos corretamente, já implicará uma redução de alíquota de **34% na PJ** (15% mais adicional de 10% de IRPJ e 9% de CSLL) para **15% na PF**.

Além disso, foram feitos **4 (quatro) pagamentos vultosos a Pessoas Físicas e Jurídicas no exterior** (vide item 3.1.7 deste TVF e docs. xxxx).

Sendo assim, não estamos abatendo esses valores.

3.1.5 – Princípio Contábil da Entidade

A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC. Sua aplicação a situações concretas e a essência das transações devem prevalecer sobre seus aspectos formais.

Além disso, os princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência de Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Portanto, a Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, tem como objeto o Patrimônio das Entidades.

São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- a) **Princípio da Entidade;**
- b) Princípio da Continuidade;
- c) Princípio da Oportunidade;
- d) Princípio do Registro pelo Valor Original;
- e) Princípio da Atualização Monetária;
- f) Princípio da Competência; e,
- g) Princípio da Prudência.

Sendo assim, o **Princípio da Entidade** reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aquele dos seus sócios ou proprietários no caso de sociedade ou instituição.

O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

O princípio da entidade está disposto no Art 4º da Resolução CFC nº 750-93 – revogada em 2016. Apesar de não ser mais obrigatório e regido por lei, tem grande valor, principalmente para o âmbito contábil.

[...]

Em outras palavras, tal princípio determina que o patrimônio de uma empresa deve ser separado do patrimônio pessoal dos sócios ou do dono dela. Ele deve ser considerado como objeto da contabilidade, ou seja, mesmo que o patrimônio pertença a uma pessoa jurídica ou várias pessoas físicas, não poderá ser utilizado para benefício próprio.

No caso, em discussão nesse Termo, as empresas do **Grupo BLUE** realizaram cisões e incorporaram o patrimônio à **BRTTEL**. Ato contínuo, seus Sócios negociaram suas *ações com a CLARO, transferido o patrimônio que não pertencia a eles, mas sim à BLUEINT, para a CLARO.*

Um detalhe importante é o de que essas negociações se iniciaram em **29/02/2014** (doc. 13) e as referidas cisões e incorporações ocorreram por imposição contratual (doc. 06) bem depois, em **20/05/2015** (doc. xx). **Como poderiam estar negociando um Patrimônio que não lhe pertenciam contabilmente? Resposta: Feriram o Princípio da Entidade.** Somente a BLUEINT, proprietária do acervo, poderia aliená-los, pois somente ela possuía o título de propriedade desses ativos e passivos. Ratifica-se que ela aparece na condição de “vendedora” no contrato firmado, consoante item

(A) do “**INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS.**”, o que revela textualmente sua real condição de alienante.

[...]

3.1.7 – Da não venda de uma participação societária

Vendo as operações realizadas como um filme, é possível visualizar o resultado obtido pelos Sócios Vendedores da BRTEL em conluio com a CLARO. Uma vez acordada a aquisição dos Ativos e Passivos Operacionais referentes aos Negócios de TV a Cabo e Internet Banda Larga, fora orquestrada uma sequência de operações artificiais que permitiriam a concentração dos Ativos e Passivos Operacionais na BRTEL, que seriam vendidos e gerariam um Ganho de Capital para os Sócios Vendedores e não para a BLUEINT, a real vendedora consoante consta no item (A) do “**INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS.**”, que o recolheriam a uma alíquota menor. E justamente essa era a intenção dos supostos Sócios Vendedores da BRTEL, a de simular a venda de suas ações para propiciar uma menor tributação do Ganho de Capital na realização dos Ativos e Passivos Operacionais em detrimento da Controladora (BLUEINT), a real alienante nessa operação.

Conforme já transcrito acima no item 2 deste TVF, no Contrato de Compra e Venda (doc. 15) consta como Vendedora a BLUEINT, enquanto em outros documentos constam os Sócios Vendedores, o que demonstra haver uma certa confusão entre o declarado e o real.

Dessa forma, a artificialidade do caso fica caracterizada em decorrência da seguinte divergência entre a vontade declarada e a vontade real aferida dos fatos:

(i) Vontade declarada – venda de 100% das Ações da BRTEL.

(ii) Vontade real aferida – venda do Conjunto de Ativos e Passivos Operacionais dos “Negócios de TV a Cabo e Internet Banda Larga da BRTEL”, não se tratando da compra de uma participação societária.

Portanto, o evidente intuito doloso dos supostos Sócios Vendedores resta claro quando se vê que todos os atos e negócios que envolveram a participação das empresas STV, VCB, BLUEINT, MINAS CABO e BRTEL se traduzem em documentos sem substrato material. Vejamos a Justificação informada no Protocolo de Justificação juntada à Ata da AGE da VCB de 25/05/2015 (docs. 16 e 30):

[...]

Ou seja, todos eles sabiam antes dessa Reorganização Societária que elas precisariam ser feitas para se cumprir uma obrigação contratual, pois caso

contrário, o preço não seria pago pela CLARO. No entanto, no documento fala-se numa justificativa administrativa e operacional.

Além do que, o que é objeto desse Termo de Verificação Fiscal, os supostos Sócios Vendedores realizaram esses Ativos e recolheram um IRPJ sobre o Ganho de Capital a menor, sendo que 4 sócios receberam seus pagamentos vultosos no exterior, doc. 45.

Vendo de forma isolada, as operações de aquisição das ações dos supostos **Sócios Vendedores** na BRTEL e de sua incorporação pela CLARO são válidas. Contudo, quando se nota a negociação que fora inicialmente estabelecida entre a CLARO e o sr. MARCELO PAIVA LACERDA em 29/02/2014 (doc. 13) representando os **Sócios Vendedores**, e o resultado obtido por meio das operações realizadas, vê-se a ilicitude conseguida, assim como o **dolo de fraude** nessa intenção.

[...]

3.2.1 – Do Ganho de Capital

Sabe-se que o **Ágio**, e seu irmão “gêmeo”: o Ganho de Capital, surgem na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial e corresponde à diferença a maior entre o preço de aquisição e o valor do patrimônio líquido contábil da participação societária adquirida. Essa parcela faz parte do custo de aquisição da participação societária e tem grande relevância na determinação do valor do eventual ganho de capital.

Além disso, a diminuição na base de cálculo do Ganho de Capital fez com que ele deixasse de ser tributado no seu real valor que é o determinado pelos artigos do RIR abaixo transcritos:

[...]

E qual é a lógica embutida nas normas veiculadas pelos dispositivos transcritos?

É a de que a tributação da mais valia do investimento, obtida pela investidora, fica postergada para o momento da realização efetiva do investimento. Logo, na alienação do investimento, a investidora efetivamente realizou a mais valia, ou seja, apurou Ganho de Capital que deve ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL.

Por todo o exposto, se a CLARO em sua Resposta de 07/05/2021 (doc. 49) informou ter apurado e contabilizado um **Ágio de R\$ 221.727.000,00**. A real Vendedora (a BLUEINT) deveria, segundo os artigos citados acima, ter apurado o **Ganho de Capital dos Ativos Operacionais** vendidos à CLARO conforme já discutido no item 3.1.3 desse Termo.

No entanto, **não foi isso o que ocorreu**, pois foram os seus **Sócios Vendedores** que apuraram individualmente e lançaram em suas DIRPF(s)

pagando valores muito inferiores do que teria sido apurado na **BLUEINT**. **Além disso, 4 (quatro) dos Sócios receberam seu pagamento no exterior (docs. xx).**

[...]

3.2.4 - CONCLUSÃO

De todo o exposto resta claro que a **BLUEINT** não apurou o valor do Ganho de Capital da venda de seus Ativos Operacionais à **CLARO**.

Não há amparo legal para isso, conforme pode-se depreender da legislação transcrita nesse Termo de Verificação Fiscal.

Conclui-se, portanto, que a **BLUEINT (cujas sucessoras são a VCB e a STV)**, que era a Controladora de **todas as empresas do Grupo BLUE**, é a real alienante nessa operação. Ademais realizou uma Reorganização Societária tal que agrupasse na **BRETEL** todos os Ativos e Passivos Operacionais do grupo e a partir de uma cisão parcial nela própria em favor da **BRETEL**, transferisse para os seus sócios o “**Dominium**” sobre esses Ativos, resultando numa diminuição irregular e indevida da tributação incidente sobre o Ganho de Capital.

Na sequência, a autoridade lançadora discorreu sobre a qualificação da multa de ofício cominada com substrato no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Segundo entendido pelo agente fiscal, os procedimentos adotados pela **BLUEINT**, cujas sucessoras são a **VCB** e a **STV**, estão compreendidas nas hipóteses previstas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, dispositivos a tratar das figuras da fraude e do conluio.

Na forma citada no TVF,

As operações dolosamente (pois tinham a intenção de praticar os atos a fim de evitar a tributação na **BLUEINT**) engendradas pelos supostos **Sócios Vendedores** da **BRETEL** e que eram os mesmos da **BLUEINT**, visaram reduzir o montante do IRPJ e da CSLL devidos (o que caracteriza a **fraude**).

A participação da **CLARO** é evidente pois **desde o início do processo de negociação**, no **Memorando de Entendimentos** (doc. 13), ela mostra quais reorganizações societárias que precisariam ser feitas. Tal orientação também está presente no **Contrato de Compra e Venda de Ações** (doc. 15) e é citado no **Fato Relevante** (doc. 20). Resta, portanto, evidente o **conluio** (“combinação maliciosa ajustada entre duas ou mais pessoas, com o objetivo de enganarem uma terceira pessoa, ou de se furtarem ao cumprimento da lei”, conforme Vocabulário Jurídico, 18ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2001, pág. 204).

Nesses termos, o que qualifica o agir do sujeito passivo como sonegação, fraude ou conluio é o **dolo**. Significa, portanto, que basta evidenciar o dolo para que se justifique a qualificação da multa de ofício.

[...]

Considerando que os valores não informados pela **BLUEINT** e dolosamente apurados por seus sócios em suas declarações de IRPF, visaram reduzir o montante dos tributos devidos (o que caracteriza a **sonegação**), correta a aplicação da multa qualificada.

Passo subsequente, o autor do procedimento abordou a temática 5 – DO VALOR TOTAL APURADO NAS OPERAÇÕES, fazendo-o na forma a seguir reproduzida:

Comprovada a falta de respaldo legal para a não apuração do Ganho de Capital da **BLUEINT**, será adicionado ao Lucro Real de sua sucessora, a **STV**, o valor de 31,87% do Ganho de Capital não apurado na **BLUEINT** no AC de 2016 que foi de R\$ 221.847.000,00, o que resultará num valor a ser adicionado na **STV** de R\$ 70.702.638,90.

Vale ressaltar que a **BLUEINT** em sua última ECF AC 2015 optou pela apuração do Lucro Real Anual. Sendo assim, as bases de cálculo de sua Sucessora (**STV**), na proporção de **31,87%**, passarão a ser:

- a) Novo resultado fiscal do AC 2016 (lucro real): R\$ 70.702.638,90;
- b) Prej. Fiscal de Períodos Anteriores a Compensar até o limite de 30%: R\$ Zero;
- c) Nova base de cálculo da CSLL no AC 2016: R\$ 70.702.638,90;
- c) Base de Cálculo Negativa da CSLL a ser utilizada no AC 2016: R\$ Zero.

Dessa forma, será lavrado Auto de Infração de IRPJ e CSLL com crédito tributário, a fim de que o Contribuinte possa impugnar a autuação fiscal, caso desejar.

Na seqüência, tem-se o item 6 – DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS:

Os negócios de **TV A CABO e INTERNET BANDA LARGA** foi desenvolvido e explorado pelo **Grupo Blue**, que através de sua Controladora, a **BLUEINT**, prestava esses serviços em vários municípios do Brasil.

Como visto anteriormente, a sociedade **BRTTEL** operacional que foi utilizada no contexto da reestruturação societária realizada pelos próprios **Sócios Vendedores**, tal que nela fossem juntados todos os **Ativos e Passivos Operacionais dos negócios supracitados**, e assim que suas participações societárias pudessem ser vendidas para a **CLARO**, trazendo esses Ativos para dentro dela.

Desde o **Memorando de Entendimentos de Compra (29/02/2014)** e no **Contrato de Compra e Venda de Ações (13/04/2015)**, estavam previstas as Reorganizações Societárias a serem feitas antes dos pagamentos pelas ações dos supostos **Sócios Vendedores**.

Vendo as operações realizadas como um filme, é possível visualizar o resultado obtido pelos **Sócios Vendedores** da **BRTTEL** em **conluio** com a

CLARO. Uma vez acordada a aquisição dos **Ativos e Passivos Operacionais**, fora orquestrada uma sequência de operações artificiais que permitiriam a redução da tributação do Ganho de Capital. E justamente essa era essa a intenção da **BLUEINT** que beneficiou os **Sócios Vendedores** da **BRETEL**.

Sendo assim, 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:

[...]

Na condição de acionistas da **BRETEL**, **os nomes listados no item 3.1.7 deste Termo de Verificação Fiscal**, eram diretamente interessados no resultado da venda dos **Ativos e Passivos Operacionais**, pois no momento da venda, possuíam juntos 100% do capital da **BRETEL**, 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, às custas do erário federal.*

No que tange à responsabilidade solidária, os artigos 134 e 135 do CTN dispõe que:

[...]

Além de se beneficiarem diretamente da economia tributária conseguida pela passagem do controle da **BRETEL** para a **CLARO** pela venda de suas ações a ela (**transferência da tributação do Ganho de Capital na BLUEINT para o realizado em suas Pessoas Físicas**), há que se ressaltar que os citados acionistas deliberaram em Assembleia nas empresas participantes, a realização das reorganizações societárias. Tal fato fica comprovado por meio dos documentos juntados neste Termo.

Sendo assim e de acordo com a previsão legal contida no artigo 135 da Lei nº 5.172/66 (CTN), constata-se a **SUJEIÇÃO PASSIVA POR RESPONSABILIDADE PESSOAL** dos referidos acionistas no **item 3.1.7** deste Termo, pelos débitos fiscais constituídos em nome da empresa **STV**, relativos ao período fiscalizado de **28/01/2016 a 31/12/2016**, que são os seguintes:

(...)

Haja vista a responsabilidade tributária solidária que lhes é imputada, os responsáveis solidários – além do próprio atuado – serão cientificados por via postal e com prova de recebimento (AR) em seu domicílio tributário, nos termos do artigo 23, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, de todos os principais documentos produzidos pela autoridade fiscal no curso do

procedimento, notadamente deste Termo de Verificação Fiscal e do correspondente e inseparável Auto de Infração de IRPJ e CSLL.

Além da tributação do ganho de capital efetivada em nome da pessoa jurídica controladora BLUEINT que foi transferido para as sucessoras VCB e STV, a fiscalização cominou, ainda, a **multa isolada por insuficiência do pagamento da estimativa de IRPJ e CSLL**, prevista no art. 44, inc. II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996:

7.6. DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA

Feitas as pertinentes considerações, no tocante às multas isoladas, para o presente caso, portanto, aplicou-se o disposto no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, anteriormente reproduzido.

Para os cálculos foi utilizada, a ECF AC 2016 da STV. Além disso, para o cálculo do lucro realizado após a assinatura do Contrato de Compra e Venda das Participações Societárias, e que está presente na planilha de Cálculo e que após os cálculos, geraram os valores abaixo citados.

Desta forma, os valores das multas isoladas, calculadas em função da inclusão do Ganho de capital que, por sua vez, geraram falta de recolhimento da estimativa, encontram-se demonstradas, mensalmente, nos quadros anexados (docs. xxx) e consolidadas abaixo:

Ano	IRPJ Mensal não declarado	Multa Isolada	Multa Valor
2016	17.671.659,74	50%	8.835.829,87
Demonstrativo consolidado Multa Isolada-CSLL			
Ano	CSLL Mensal não declarada	Multa Isolada	Multa Valor
2016	6.363.238,00	50%	3.181.619,00

A autoridade preparadora atestou a tempestividade dos recursos voluntários e das contrarrazões, apresentadas antes da ciência formal do acórdão recorrido:

Historico de Notas	Data de Registro	Autor	
PRIMEIRA SEÇÃO	03/10/2023	ELAINE ALICE ANDRADE LIMA	<input type="button" value="Excluir"/>
Os Recursos Voluntários e as Contrarrazões foram considerados tempestivos, posto que apresentadas prematuramente, antes da ciência formal do Acórdão de Impugnação.	30/09/2023	ANA REGINA DANI BENVENUTTI	<input type="button" value="Excluir"/>

A autuada em seu recurso voluntário apresenta sumariamente os seguintes argumentos:

O contrato utilizado pelo fisco e pela DRJ como representativo da operação de compra e venda de ações celebrado entre os acionistas da BRTEL e a CLARO (fls. 2.854 a 2.871) não é o instrumento formalizado para a celebração do negócio jurídico, mas sim um contrato posterior, destinado à transferência para a CLARO de 0,00228029% do capital social da BRTEL pertencentes a acionistas minoritários.

O contrato de fls. 542 a 616 demonstra que os acionistas vendedores são os efetivos vendedores e a BLUEINT é mera interveniente no negócio.

Sustenta que a reorganização societária foi empreendida em função dos interesses comerciais da CLARO, compradora. Se a CLARO quisesse adquirir a totalidade das operações do Grupo Blue como estava estruturado em 2014, seus acionistas teriam vendidos à CLARO suas ações da BLUEINT e o ganho de capital auferido seria tributado por eles.

Alega que não há nos autos qualquer prova que indique que a BLUEINT foi a entidade que negociou a alienação de ativos e passivos com a CLARO.

A CLARO adquiriu diretamente as ações da NOVA BLUE dos acionistas vendedores porque exigiu que estes prestassem garantias pessoais à compradora.

Defende a nulidade da decisão recorrida sob o argumento que ela estaria maculada por “falta de lógica jurídica e contradição dos fatos narrados, a completa incompreensão da operação, o julgamento em frontal arrepio às provas do processo e a manutenção do ônus da prova negativa”.

Argui a nulidade da autuação fiscal, que estaria eivada de vícios, além de equivocada na determinação do fato gerador e da matéria tributável.

Aponta que não há indicação objetiva e individualizada de quais teriam sido os atos simulados e não há prova da alegada simulação.

Acrescenta que o TVF e o acórdão recorrido:

- a. não fazem menção a artigo de lei, decreto, instrução normativa ou qualquer norma tributária que teria sido violada ou infringida pela BLUEINT, por seus acionistas, pela MINAS CABO, pela BRTEL, pela Recorrente, pela VCB ou pela CLARO, referindo-se genericamente à suposta violação do Princípio Contábil da Entidade e à ocorrência de simulação subjetiva, fraude e conluio, sem nenhuma prova para tanto;
- b. não apresentam, objetivamente, qual teria sido o real negócio jurídico pactuado entre a BLUEINT e a CLARO, ora mencionando ter havido suposta “venda do Conjunto de Ativos e Passivos Operacionais dos ‘Negócios de TV a Cabo e Internet Banda Larga da BRTEL’”, ora afirmando que teria ocorrido a alienação de participação societária pela BLUEINT;
- c. não demonstram qual teria sido o ganho de capital apurado pela BLUEINT, na medida em que não indicam nem especificam quais teriam sido os “Ativos e Passivos Operacionais” supostamente alienados à CLARO, qual o custo de aquisição de cada um desses direitos e obrigações vendidos e tampouco apresenta o preço pago pela CLARO por esses ativos e passivos, presumindo que o valor do ágio pago é o ganho de capital da operação!

Ademais, segundo a Recorrente o lançamento estaria viciado por erro na determinação do montante exigido, bem como que não teria sido demonstrada como ocorreu a recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Prossegue afirmando que na autuação as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL aparecem como sendo “zero” ao passo que a ECF do período indica que a BLUEINT apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa em 2016.

Acusam que a autoridade fiscal presumiu o ganho de capital e não o aferiu corretamente, além de desprezar o custo de aquisição.

Consideram que a autuação fiscal englobou indevidamente a parcela de R\$ 40 milhões destinada à conta garantia, condicionada a evento futuro e incerto.

Informam que a autoridade administrativa não demonstrou a forma como foram apurados os valores das multas isoladas por insuficiência de recolhimentos das estimativas mensais.

Sustenta a Recorrente que não possui legitimidade passiva, eleita como sucessora da BLUEINT, já que seria impossível responsabilizar somente a BLUEINT pela operação. Indica que a BRTEL seria a responsável solidária e tributária nos termos do art. 132 do CTN, posteriormente sucedida pela CLARO.

Alega que a autuação fiscal foi baseada em presunções e ilações, afrontando o princípio da verdade material, posto não estar suportada pelo devido lastro probatório.

Argumenta a Recorrente que teria havido decadência em relação aos tributos exigidos de ofício, já que os atos e negócios jurídicos que resultaram no ganho de capital teriam ocorrido mais de 5 anos antes da formalização do lançamento.

Ressalta que não foi comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, de modo que a contagem do prazo decadencial deve seguir o rito previsto no art. 150, § 4º do CTN. Como os fatos teriam ocorrido entre 2014 e 2015, a ciência formalizada em 08/2021 teria ocorrido após o transcurso do prazo legal de 5 anos.

Quanto ao mérito, defende a existência de propósito comercial nas operações societárias levadas a cabo e que resultaram na constituição da BRTEL e sua alienação para a CLARO.

Argui que o lançamento fiscal está equivocado em razão de não ter apurado a base de cálculo nos termos da legislação de regência, que foram incluídos no ganho de capital os valores destinados a conta garantia e que o alegado ganho de capital foi adicionado diretamente no resultado da Recorrente do ano-calendário 2016, ao passo que esta responde pelo crédito tributário na condição de sucessora da BLUEINT e, portanto, a apuração deveria ter ocorrido com base nos registros fiscais desta última.

Pugna pela consideração dos valores recolhidos por todos os envolvidos na operação, sejam pessoas físicas, jurídicas, residentes ou não no Brasil.

Sustenta a inexigibilidade da multa qualificada por não restar comprovada a prática de dolo, fraude, simulação ou conluio.

Aduz que a exigência concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais com a multa de ofício é vedada juridicamente.

Finaliza sua petição com os seguintes pedidos:

a. a NULIDADE material dos lançamentos em razão da violação dos artigos 112, 142 e 149 do CTN e dos artigos 9º a 11 do Decreto n. 70.235/72, diante das inúmeras e insanáveis irregularidades contidas nos lançamentos, dos erros na identificação, na quantificação no fato gerador, e na formação da base de cálculo, nos termos dos fatos e fundamentos acima expostos; e/ou

b. a NULIDADE material dos lançamentos em razão da ilegitimidade passiva da Recorrente; e/ou c. a DECADÊNCIA do lançamento dos créditos tributários;

299. Caso não seja esse o entendimento desse C. CARF, requer, no mérito, a reforma da decisão recorrida para que seja reconhecida a total improcedência dos autos de infração e das exigências de IRPJ e de CSLL, em razão da absoluta ausência de fraude, dolo, simulação ou conluio, e da legalidade dos atos e negócios jurídicos praticados que culminaram na venda das ações da BRTEL para a CLARO, que foram realizados com robustos fundamentos econômicos e propósito negocial, conforme abundantes provas contidas nos autos.

300. Na remota hipótese de serem mantidos os lançamentos tributários, o que se diz apenas para argumentar, requer-se:

a. a retificação dos valores lançados a título de IRPJ e de CSLL, diante das incorreções cometidas na recomposição das bases de cálculos desses tributos;

b. sejam considerados e deduzidos do IRPJ e CSLL lançados os valores já recolhidos a título de imposto de renda e CSLL por todos os Acionistas Vendedores, de forma indiscriminada, na venda das ações da BRTEL para a CLARO, consoante as provas de pagamento contidas nos autos.

301. Quando menos, se não forem canceladas as autuações, integral ou parcialmente, o que não se espera, seja cancelada a multa qualificada de 150% em razão da inexistência de conduta dolosa ou fraudulenta, assim como a cobrança em duplicidade da multa de ofício e da multa isolada de 50%, que são aplicadas de forma concomitante e sobre as mesmas bases de cálculo.

Os responsáveis solidários Jorge Eduardo Heck e Leandro Salatti dos Santos, apresentaram recurso voluntário trazendo as mesmas argumentações, resumidamente apresentadas abaixo:

- Nulidade dos autos de infração por ausência de motivação e de indicação clara da fundamentação legal.
- Nulidade da decisão recorrida em razão da mudança de critério jurídico.
- Ilegitimidade passiva.
- Não há atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto.
- Irrazoabilidade na atribuição de responsabilidade solidária do recorrente pelo crédito tributário integral e inobservância do princípio da capacidade contributiva e do não-confisco.

Registre-se que após a interposição dos recursos voluntários e das contrarrazões, a unidade de origem da RFB procedeu a diligência a fim de quantificar o valor do crédito tributário constituído após a decisão de primeiro piso pela consideração dos valores recolhidos por pessoas físicas ligadas ao feito. A diligência concluiu que os valores devidos são os seguintes:

Após computar o valor de crédito determinado pela **DRJ-03** no valor de **R\$ 3.784.550,80** no **AI**, os novos valores do Crédito tributário a serem cobrados do Contribuinte passaram a ser os seguintes:

STV		
IRPJ	Antes Diligência	Após Diligência
Tributo	17.651.659,72	13.867.108,92
Multa (150%)	26.477.489,58	20.800.663,38
Juros	4.439.392,41	6.609.064,11
Total	48.568.541,71	41.276.836,41
CSLL	Antes Diligência	Após Diligência
Tributo	6.363.237,50	6.363.237,50
Multa (150%)	9.544.856,25	9.544.856,25
Juros	1.600.354,23	3.032.718,99
Total	17.508.447,98	18.940.812,74

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou as contrarrazões de fls. 8.559 a 8.608.

Argumenta a PGFN que não se operou a decadência do direito ao lançamento, bem como que não há razões para considerar nula a constituição do crédito tributário, tampouco a decisão recorrida.

Argui que a legitimidade passiva da ora Recorrente, que foi autuada na condição de sucessora da alienante BLUEINT.

Quanto à operação que resultou no ganho de capital objeto do procedimento fiscal, sustenta a PGFN que restou caracterizada sua artificialidade, bem como o intuito doloso dos sócios envolvidos.

Defende a higidez da autuação fiscal e sua procedência, bem como a correta aplicação da multa qualificada.

Pugna pela manutenção da responsabilidade tributária dos sócios cujas impugnações foram improvidas, bem como provimento do recurso de ofício a fim de restabelecer as responsabilidades afastadas pela DRJ em relação aos demais sócios.

Ao final, pede pelo provimento do recurso de ofício e pelo não provimento dos recursos voluntários.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me sua relatoria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira – Relator

1 – ADMISSIBILIDADE

Os recursos voluntários tiveram sua tempestividade atestada pela unidade preparadora, conforme nota de processo abaixo:

Historico de Notas	Data de Registro	Autor	
PRIMEIRA SEÇÃO	03/10/2023	ELAINE ALICE ANDRADE LIMA	Excluir
Os Recursos Voluntários e as Contrarrazões foram considerados tempestivos, posto que apresentadas prematuramente, antes da ciência formal do Acórdão de Impugnação.	30/09/2023	ANA REGINA DANI BENVENUTTI	Excluir

Os demais requisitos de admissibilidade foram atendidos, razão pela qual devem ser conhecidos os apelos.

Apenas para registro, considero que este processo e o de número 17459.720009/2021-98, por envolverem exatamente os mesmos fatos, poderiam e, ao sentir deste julgador, deveriam ter sido distribuídos por conexão, à luz do previsto no art. 46, § 1º do RICARF. Como assim não se procedeu, há de se admitir, ao menos em tese, que fatos idênticos,

julgados por diferentes Colegiados, alcancem resultados diversos nas turmas ordinárias deste CARF.

2 – PREÂMBULO

Conforme informado no relatório, trata-se de autos de infração para exigir IRPJ e CSLL do ano-calendário 2016 em função da constatação, pela autoridade fiscal, de alegado ganho de capital auferido por pessoa jurídica e não oferecido à tributação.

Na visão da Recorrente, a indigitada operação nada mais foi do que a alienação à CLARO, pelas pessoas físicas e jurídicas acionistas da BRTEL, das respectivas ações que lhes pertenciam.

Para o fisco, o objetivo da empreitada, desde o Memorando de Entendimentos formalizado em 09/2014, seria a alienação à CLARO dos ativos e passivos pertencentes a diferentes empresas do Grupo BLUEINT e escolhidos pela compradora e posteriormente concentrados na BRTEL, originariamente controlada da BLUEINT.

A concretização da operação, ainda segundo a autoridade fiscal, teria se dado da maneira simulada, já que as ações da BRTEL alienadas à CLARO não pertenceriam aos sócios da BLUEINT, mas sim seriam de propriedade desta holding. Ou, por outras palavras, deveria ter figurado na condição de vendedora a BLUEINT, não seus acionistas, e a pessoa jurídica deveria ter apurado o ganho de capital decorrente da alienação das suas ações da BRTEL para a CLARO.

Importantes estes esclarecimentos prévios porque a Recorrente, em diversas passagens do seu apelo, trata a autuação fiscal como se fosse decorrente de venda dos ativos e passivos da BRTEL para a CLARO.

Com fundamento nessa premissa, equivocada, aos olhos deste julgador, afirma que o fisco e a decisão recorrida não teriam conseguido compreender como teria ocorrido a operação levada a cabo e que culminou com a aquisição da BRTEL pela CLARO.

Aduz ainda que em razão desse restrito entendimento dos fatos, a autoridade lançadora procedeu a um lançamento eivado de vícios, posteriormente convalidado pela DRJ. Afirma textualmente:

Ironicamente, os únicos aspectos não violados pelas autuações fiscais foram as alíquotas do IRPJ/CSLL, o sujeito ativo (União) e o aspecto espacial, dado que os alegados fatos teriam ocorrido em território nacional.

[...]

Em que pese a contundência das afirmações, e o risco deste julgador ser igualmente maculado ao fim do dia com a pecha de não ser capaz de compreender o caso concreto trazido a julgamento, há de se registrar que a Recorrente, deliberadamente, distorce os fatos e a autuação fiscal.

De fato, há várias passagens do TVF que afirmam que não se tratou de “compra de participação societária, mas de um negócio composto de Ativos e Passivos operacionais dos negócios de TV a cabo e internet banda larga...”(fl. 2.402). Não há como contornar o fato de que este era, efetivamente, o objeto de interesse do negócio celebrado.

Inquestionável, contudo, que afirmações deste jaez estão diretamente relacionadas ao interesse da CLARO manifestado desde o memorando de entendimentos de 09/2014, por sinal assinado pela BLUEINT.

Ciente deste interesse, a BLUEINT engendrou as operações societárias levadas a efeito a fim de concentrar todos os ativos e passivos de interesse da CLARO numa única pessoa jurídica, no caso a BRTEL, que foi em seguida alienada à compradora.

Daí decorre que todos os ativos e passivos de interesse da CLARO foram a ela alienados quando adquiriu as ações da BRTEL, ou seja, a operação que resultou no ganho de capital auditado foi a alienação de ações da BRTEL que, aos olhos do fisco, deveria ter ocorrido diretamente da BLUEINT, e não dos seus sócios.

A reorganização societária foi levada a cabo exatamente para permitir a concentração dos ativos e passivos de interesse da CLARO numa pessoa jurídica que não possuísse nenhum outro ativo ou passivo, de modo a permitir que a operação final ocorresse pela compra e venda de ações.

Veja-se, a propósito, que a autuação fiscal utilizou como fundamento legal, dentre outros dispositivos, a previsão contida no art. 426 do RIR/99:

GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE
INFRAÇÃO: ALIENAÇÃO OU BAIXA DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Falta de contabilização de ganho de capital apurado na alienação de investimento(s) avaliado(s) pelo valor do Patrimônio Líquido, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2016	70.702.638,90	150,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016:
 art. 3º da Lei nº 9.249/95.
 Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 418 e 426 do RIR/99

O texto do referido artigo apresenta a seguinte redação:

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.

Como se vê, é uma disposição especificamente dirigida à determinação do ganho de capital decorrente da alienação de investimento em coligada ou controlada. Não haveria qualquer razão para que a autoridade fiscal utilizasse este fundamento jurídico se a autuação tivesse se dado em função da alienação de ativos e passivos outros que não os investimentos em controladas.

Os fundamentos deste voto, portanto, foram erigidos tendo como premissa o fato de que a operação que resultou no ganho de capital foi a alienação da BRTEL para a CLARO, restando apurar se a tributação dos resultados da operação deveria ter sido realizada pela BLUEINT, como defende o fisco, ou por seus acionistas, também acionistas da BRTEL, como defende a Recorrente.

3 – PRELIMINARES

A Recorrente principal (STV Comunicações) reapresenta as preliminares de nulidade do auto de infração originalmente oferecidas com a impugnação.

Entendo, como concluiu a DRJ, que não há razão para a decretação da nulidade da autuação fiscal. Autorizado pelo previsto no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, adoto, como razão de decidir, por concordar com eles, os fundamentos expostos no voto condutor do julgado recorrido quando abordou as nulidades arguidas assim apresentados:

IV. Da preliminar de nulidade dos Autos de Infração por violação do princípio do devido processo legal.

Preliminarmente, arguíram os Impugnantes a nulidade dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, por entenderem que lhes falta lógica jurídica e que houve contradição por parte do Auditor Fiscal sobre qual teria sido o negócio jurídico pactuado, apresentando fundamentação legal completamente desvinculada dos argumentos presentes no TVF.

Acrescentaram que as conclusões quanto ao Contrato de Compra e Venda da BRTEL estão fundadas em premissa equivocada e ignoram todo o acervo documental apresentado pela devedora principal no curso do procedimento de fiscalização, uma vez que a BLUEINT jamais figurou como vendedora na negociação relativa à venda da BRTEL à CLARO.

Tratando-se de constituição do crédito tributário de ofício, importa registrar que o art. 142 do CTN estipula, como etapas do procedimento de lançamento, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e a aplicação da penalidade, quando cabível.

Sendo o lançamento formalizado mediante lavratura de auto de infração, sua constituição submete-se às prescrições do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual contém duas hipóteses de nulidade para o aludido ato, conforme o artigo 59, adiante reproduzido:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Logo, não há que se falar, no caso em litígio, de nulidade do lançamento, uma vez que o ato foi realizado por servidor investido do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja competência para fiscalização de tributos federais e lavratura de autos de infração é atribuída por lei. Além disso, foi oportunizada à atuada a apresentação de sua defesa, plenamente exercida mediante a correspondente impugnação, viabilizando a instauração da fase litigiosa do processo e dando causa à presente análise no contencioso administrativo.

Ademais, nota-se do TVF que, ao contrário do alegado, a autoridade fiscal indicou com precisão qual o negócio jurídico pactuado entre a BLUEINT e a CLARO, qual foi a fraude praticada, quem a praticou, bem como qual foi o montante do ganho de capital que deixou de ser submetido à tributação (item 3.1.3 do TVF) e a recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da BLUEINT, tendo utilizado vasta argumentação, devidamente amparada pelo conjunto probatório da simulação subjetiva praticada.

Assim sendo, não há que se falar em qualquer violação ao princípio da verdade material.

Também ao contrário do alegado, consoante consta nos Autos de Infração, foram devidamente apontados os dispositivos legais infringidos, vide o trecho abaixo extraído:

GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE		
INFRAÇÃO: ALIENAÇÃO OU BAIXA DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Falta de contabilização de ganho de capital apurado na alienação de investimento(s) avaliado(s) pelo valor do Patrimônio Líquido, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2016	70.702.638,90	150,00
ENQUADRAMENTO LEGAL Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 418 e 426 do RIR/99		
MULTA OU JUROS ISOLADOS		
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA		
Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.		
Fato Gerador	Multa	
31/12/2016	8.836.829,87	
ENQUADRAMENTO LEGAL Fatos geradores ocorridos entre 31/12/2016 e 31/12/2016: Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07		

Acrescente-se que o disciplinamento do PAF é claro no sentido de que imprecisões que não cerceiam o direito de defesa podem ser depuradas no contencioso administrativo, conforme disposto no art. 60 de Decreto nº 70.235, de 1972, a saber:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Eventuais erros quanto aos valores que comporiam a base de cálculo dos tributos lançados podem e devem ser sanados em sede de recurso. Da mesma forma, ainda que se identifique, na apuração de valores constantes dos autos, eventuais imprecisões passíveis de saneamento, não resultariam em nulidade do lançamento, visto que a impugnação demonstra o perfeito entendimento da irregularidade atribuída à contribuinte.

Tem-se, por fim, que a atuação detalhou com clareza as infrações cometidas, apurou adequadamente os fatos enquadrados no conceito de simulação subjetiva e, por via de consequência, capitulou corretamente as constatações contidas no TVF.

Como se pode deair da narrativa das argumentações da defesa, a discussão quanto à hipótese de nulidade aventada neste tópico, necessariamente, passa pela verificação da ocorrência, ou não, da prática de simulação subjetiva pela atuada.

Sendo assim, o julgamento da preliminar de nulidade por ausência de fundamento jurídico suscitada neste tópico deve ser procedido em conjunto com a análise do mérito da presente demanda.

O mesmo raciocínio se aplica à hipótese de decadência, tendo em vista que o regime jurídico utilizado para a definição do termo inicial para contagem do prazo decadencial passa pela análise da ocorrência de simulação.

Em conclusão, em virtude da identificação clara, precisa e objetiva da imputação tributária, não há que se falar em prejuízos ao exercício do contraditório e da ampla defesa pelos sujeitos passivos nem em afronta ao art. 149 do CTN.

Não se tendo verificado a ocorrência de qualquer hipótese de nulidade dos Autos de Infração combatidos, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada.

De fato, a Recorrente arguiu um sem número de supostas causas de nulidade da autuação fiscal, sem entretanto demonstrar que suas alegações se enquadrariam em alguma das hipóteses normativas que autorizam a decretação da nulidade do ato de lançamento.

Na mesma linha, reputou equivocado o cálculo da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, mas sequer se preocupou em demonstrar qual seria o valor correto da exação.

Ademais, são argumentos que, ainda que procedentes, não autorizam a anulação da autuação fiscal, visto que sanáveis conforme autorização do art. 60 do Decreto 70.235/1972.

Pelo exposto, não há razão para acolher as preliminares suscitadas pela defesa.

3.1 – ILEGITIMIDADE PASSIVA DA RECORRENTE

A Recorrente sustenta que não poderia figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária. Para ela, a autuação fiscal deveria recair sobre a BRTEL, na qualidade de sucessora dos acervos cindidos e alienados à CLARO; ou às próprias detentoras originais dos acervos cindidos (VCB, STV, BRTEL, MINAS CABO, CABOTEC e BLUEINT).

Sustenta que a BRTEL deveria ter sido responsabilizada pelo ganho de capital e, dada sua incorporação pela CLARO em 2017, esta deveria figurar no polo passivo, na condição de sucessora.

Afirma ainda que a BLUEINT jamais foi a titular da totalidade dos ativos e passivos operacionais, nem de forma direta, nem por sucessão.

Não há como acolher qualquer alegação quanto à nulidade da sujeição passiva como preliminar porque a solução da controvérsia passa, necessariamente, pela decisão quanto ao mérito da autuação fiscal.

Se prevalecer a tese levantada pelo fisco, qual seja, a BLUEINT é a real alienante das ações da BRTEL, correta está a imputação da responsabilidade, por sucessão, atribuída à Recorrente.

Caso se entenda de maneira diversa, ou seja, que a operação de compra e venda teria sido realizada nos termos defendidos pela Recorrente, o lançamento seria improcedente quanto ao mérito, e conseqüentemente a sujeição passiva tributária não poderia ser atribuída à Recorrente principal.

Pelo exposto, não há como acolher a preliminar de nulidade de sujeição passiva, posto seu julgamento estar diretamente ligado ao mérito da contenda.

3.2 – DECADÊNCIA

Sustenta a Recorrente que teria se operado a decadência do direito de constituição do crédito tributário porque os fatos apurados teriam ocorrido em 2014 e 2015 e a autoridade fiscal não teria comprovado existência de dolo, fraude ou simulação, o que atrairia a aplicação do previsto no art. 150, § 4º do CTN. Neste diapasão, como a ciência da autuação fiscal ocorreu em junho de 2021, o ato administrativo teria ocorrido após o transcurso do lustrro legal.

Sem razão a Recorrente. Ainda que se abstenha, apenas para fins de raciocínio, da análise quanto à comprovação ou não de ato que atraia a contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I do CTN, o fato gerador do ganho de capital ocorreu em 2016. Como a BLUEINT era, à época, optante pelo lucro real anual, o fato gerador do tributo consumou-se em 31/12/2016, o que permitiria a consumação da autuação fiscal até 31/12/2021, ainda que o prazo fosse contado nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Pelo exposto, manifestamente improcedente a alegação de decadência da autuação fiscal.

4 – MÉRITO

Conforme anteriormente afirmado, a solução do mérito da contenda passa pela definição de quem deveria ter assumido a responsabilidade pela tributação do ganho de capital auferido, a BLUEINT, como defende o fisco, ou seus sócios, como quer a Recorrente.

Para o deslinde da questão, importante que se revise, ainda que resumidamente, a cronologia dos acontecimentos e os fatos que levaram à alienação da BRTEL à CLARO.

Em 09/2014, a CLARO, por intermédio da NET Serviços de Comunicações S.A., encaminhou à BLUEINT o “Memorando de Entendimentos” (fls. 432 a 435) informando seu interesse na aquisição do seguinte objeto:

- (i) **Objeto.** As Partes desejam estabelecer os termos e condições gerais para a aquisição, pela NET ou por outra(s) pessoa(s) indicada(s) pela NET, das Ações Alvo (a "Transação"). Até a data do fechamento da Transação, o Grupo Blue, conforme definido abaixo, realizará uma reorganização societária, por meio da qual os ativos (e os passivos, estritamente necessários à exploração da prestação de serviços de TV por assinatura, acesso em banda larga e voz) que compõem as operações da VCB Comunicações S.A. ("VCB"), da STV Comunicações S.A. ("STV"), da VCB Provedor Ltda. ("VCBP"), da Brasil Telecomunicações S.A. ("Brasil Telecom") e da Minas Cabo Telecomunicações Ltda. ("Minas Cabo", em conjunto com VCB, STV, VCBP e Brasil Telecom, "Grupo Blue") serão vertidos para uma nova sociedade, constituída especialmente para esse fim ("Nova Blue"), que se tornará titular de todos os ativos tangíveis e intangíveis e eventuais passivos relativos e necessários à exploração da prestação de serviços de TV por assinatura, acesso em banda larga e voz em Cachoeiro de Itapemirim e Serra, ambas no Estado do Espírito Santo; Teófilo Otoni, Varginha, Sete Lagoas, Conselheiro Lafaiete, Contagem, Ituiutaba, Ipatinga e Uberaba, todas no Estado de Minas Gerais; Dourados, Estado do Mato Grosso do Sul; Rondonópolis, Estado do Mato Grosso; Campos dos Goytacazes, Macaé e Rio das Ostras, no Estado do Rio de Janeiro; Porto Velho, Estado de Rondônia; Pelotas e Rio Grande, no Estado do Rio Grande do Sul; Brusque, Itajaí, Navegantes e Itapema, no Estado de Santa Catarina, e São José dos Pinhais, Estado do Paraná (a "Reorganização").

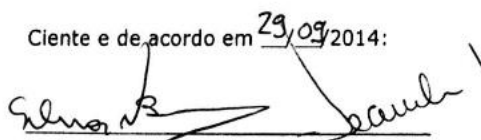
O documento, como pode se constatar, relaciona os ativos e passivos operacionais de interesse da CLARO e pertencentes a pessoas jurídicas controladas pela BLUEINT e estabelece que todos eles devem ser vertidos para uma nova pessoa jurídica constituída especialmente para este fim e que viria a ser denominada NOVA BLUE, que por sua vez teria seu capital social detido pelos acionistas da BLUEINT:

- (ii) O capital social da Nova Blue será detido pelos acionistas listados no Anexo I a presente ("Vendedores", em conjunto com "NET", doravante designados "Partes" ou isoladamente "Parte").

O documento foi cientificado à BLUEINT no dia 29/09/2014:

Atenciosamente,

 Net Serviços de Comunicação S.A.

Ciente e de acordo em 29/09/2014:

 Blue Interactive e Grupo Blue

O passo seguinte da negociação foi a assinatura do contrato de compra e venda de ações, firmado pelas partes em 13/04/2015. De acordo com o instrumento, a reorganização societária prevista no "memorando de entendimentos" deveria ser realizada com a concentração dos ativos e passivos relacionados para a BRTEL, então controlada da BLUEINT.

Em 20/05/2015 foram aprovadas as diversas operações societárias das pessoas jurídicas envolvidas na operação, todas vertendo total ou parcialmente seu patrimônio para a BRTEL.

Em 28/01/2016, após a aprovação das operações pelos órgãos governamentais responsáveis, as partes celebraram o “termo de fechamento” (fls. 2.320 a 2.340) por meio do qual certificou-se o cumprimento das condições precedentes, dentre elas a reorganização societária, e pagou-se a parte do preço avençada.

Em 31/03/2016, a BLUEINT celebra com a CLARO contrato de compra e venda de ações da BRTEL a fim de transferir para a compradora ações que antes eram pertencentes a sócios minoritários da VCB Telecomunicações, uma das empresas que havia sido incorporada pela BRTEL.

Em linhas gerais, estes os acontecimentos de interesse para o julgamento da lide.

A Recorrente, evidentemente, defende a legalidade de todas as operações praticadas, afirma que a reorganização societária foi exigência da CLARO, que se assim não fizesse o negócio não se concretizaria e que os vendedores foram os acionistas da BRTEL, que figuram no contrato de compra e venda de ações e no termo de fechamento como vendedores.

Afirma ainda que houve propósito negocial nas operações societárias praticadas e que o negócio jurídico celebrado entre os vendedores e a CLARO é legítimo, não havendo simulação, fraude ou conluio.

O fisco, como afirmado, reputa que o objetivo da operação seria a aquisição, pela CLARO, de ativos e passivos operacionais do GRUPO BLUE que foram todos transferidos para a BRTEL, que era controlada da BLUEINT, razão pela qual atribui a esta, e não aos seus acionistas (que passaram a acionistas da BRTEL), o ganho de capital auferido na operação.

Pois bem, estes são os principais, e resumidos, aspectos que revolvem a solução do litígio.

De plano, reconheça-se, como reiteradamente afirmado pela Recorrente, que no contrato de compra e venda de ações figuram como vendedores os acionistas da BLUEINT, que seriam, segundo o instrumento, também acionistas da BRTEL, na mesma proporção detida por cada um no capital da BLUEINT. Deste modo, há evidente equívoco da autoridade fiscal e das autoridades julgadoras ao registrarem que no referido contrato figuraria como vendedora a BLUEINT.

Por outro lado, há de se destacar que o “memorando de entendimentos” foi formalizado pela CLARO e dirigido à BLUEINT, e não aos seus acionistas. Mais, o mesmo documento evidenciou, de forma patente, que o interesse da compradora (objeto) estava perfeitamente identificado e consistia na aquisição dos “...ativos (e os passivos, estritamente necessários à exploração da prestação de serviços de TV por assinatura, acesso em banda larga e voz) que compõem as operações da VCB Comunicações S.A. (VCB), da STV Comunicações S.A. (STV), da VCB Provedor Ltda (VCBP), da Brasil Telecomunicações (Brasil Telecom) e da Minas Cabos Telecomunicações Ltda (Minas Cabo, em conjunto com VCB, STV, VCBP e Brasil Telecom, Grupo BLUE) serão vertidos para uma nova sociedade, especialmente constituída para este fim...” (fl. 432).

Constata-se, também, que o referido documento não estabeleceu como requisito para a concretização do negócio eventual cisão parcial da BLUEINT.

Sobreveio a formalização do contrato de compra e venda de ações. Constatam como vendedores os acionistas da BLUEINT, que passariam a ser, após a reorganização societária, acionistas da BRTEL, que foi escolhida como a sociedade que concentraria todos os ativos e passivos de interesse da CLARO e pertencentes às demais pessoas jurídicas do Grupo BLUE.

Neste instrumento, consta previsão de cisão da BLUEINT seguida de versão do patrimônio desta companhia à BRTEL, de modo que os “vendedores” passariam a ser titulares diretos das ações de emissão desta última.

Sobressaem algumas informações do referido ajuste, destacando-se a reafirmação do interesse da compradora na aquisição “...do capital da Sociedade, a qual será, na data de fechamento, a detentora das licenças e de todos os ativos tangíveis e intangíveis, direitos e contratos necessários para a exploração do negócio...”.

Ainda, há de se constatar que alguns dos vendedores pessoas físicas sequer eram, à época da avença, detentores diretos de ações da BLUEINT. Tal fato foi devidamente registrado no contrato, acrescido da clara advertência que se até a data de fechamento a situação não estivesse regularizada, constariam como vendedores as pessoas jurídicas então acionistas da BLUEINT. Veja-se a cláusula 2.5 (fl. 556):

2.5. Paralelamente à Reorganização Societária acima descrita, a Madureira, a Quinto, e a Pacific, atuais acionistas da Blue Interactive, deverão completar o processo de transferência das suas ações da Blue Interactive para seus respectivos Controladores, a saber, Marcos Augusto Caetano da Silva Filho, Lina Braga e Veronica Allende Serra(as “Reduções de Capital”). Caso as Reduções de Capital não sejam concluídas de forma satisfatória até a Data do Fechamento, a Madureira, a Quinto e a Pacific deverão atuar como VENDEDORES no lugar de seus respectivos Controladores.

Tendo em vista este dispositivo contratual, seria de se indagar qual razão, além da economia tributária, levaria à necessidade de substituição dos acionistas pessoas jurídicas pelos respectivos controladores para a celebração do fechamento do negócio. Fica claro que, para a compradora, isso seria indiferente, tanto que o negócio seria encerrado com ou sem a modificação.

O recurso voluntário apresenta um demonstrativo de como ficou a distribuição dos acionistas após as operações societárias, restando patente que as 3 pessoas jurídicas mencionadas no item 2.5 foram substituídas por seus controladores, de modo que a operação foi tributada pelas pessoas físicas, e não pelas jurídicas existentes na data de formalização do contrato. Eis o demonstrativo apresentado pela Recorrente:

Tabela Comparativa de Participações Acionárias		
Acionista	% da BLUEINT em 30/06/2014	% da BRTEL em 28/01/2016
Marcelo Pavão Lacerda	20,70%	20,70%
Bryan Douglas Sorge	2,10%	2,10%
Sérgio Cristóvão Pretto	3,27%	3,27%
Silvia Nora Berno	9,00%	9,00%
Jefferson Caleffi	1,38%	1,38%
Carlos Eduardo Boicato Custódio	1,29%	1,29%
Jorge Eduardo Heck	1,18%	1,18%
Gelson Becker	0,33%	0,33%
Leandro Salatti dos Santos	0,79%	0,79%
Madureira Participações Ltda.	1,31%	-
Marcos Augusto Caetano da Silva Filho	-	1,31%
Paulo Roberto Porto Castro	0,79%	0,79%
Pedro Pullen Parente	1,10%	1,10%
Innova Capital S.A.	3,99%	1,99%
Veronica Allende Serra	-	1,99%
Márcio Kaiser	0,22%	0,22%
Quinto RS Investimentos Ltda.	2,40%	-
Rosana Maria da Silva	-	2,40%
Lúcia Fernandez Hauptmann	0,47%	0,47%
Jacques Kaiser	0,34%	0,34%
Giselle Padoin Custodio	0,50%	0,50%
3i Group Plc.	43,95%	43,95%
Richard David Alden	0,59%	0,59%
SG Bric III (Big) Holdings, LLC.	4,30%	4,30%
Romeu Egidio Natal Meirelles	-	0,00%
Dimaria Silva	-	0,00%
TOTAL	100,00%	100,00%

São fatos que denotam, sem margem para dúvida, que a busca pela economia tributária norteou toda a operação. Diversos atos foram praticados unicamente com o escopo de reduzir a incidência tributária sobre o ganho de capital auferido.

E mais, há ainda que se questionar a legitimidade jurídica da negociação formalizada pelos sócios listados na cláusula 2.5 acima transcrita. Na época da avença, os sócios da BLUEINT eram as pessoas jurídicas MADUREIRA PARTICIPAÇÕES LTDA; QUINTO RS INVESTIMENTOS LTDA e PACIFIC PARTICIPAÇÕES LTDA.

Entretanto, no contrato de compra e venda de ações figuram como “vendedores” sócios pessoas físicas dessas empresas, todas sociedades limitadas nas quais se pressupõe a existência de, no mínimo, dois sócios.

Pois bem. O sócio da QUINTO INVESTIMENTOS, por exemplo, que não detinha diretamente ações da BLUEINT, negociou a compra e venda de ações da BRTEL, da qual ele tampouco era sócio, operação de compra e venda essa que dependia da reorganização societária de terceiras empresas que eram detidas diretamente pela BLUEINT e indiretamente pela QUINTO INVESTIMENTOS, sociedade limitada que foi solenemente desconsiderada para que um dos seus sócios atuasse no contrato como vendedor de algo que não possuía diretamente e como

autorizador do cumprimento de condições (reorganizações societárias das PJ envolvidas) que não poderia garantir.

Penso que a conclusão da autoridade fiscal quanto aos acontecimentos foi correta. De fato, o que aconteceu no caso foi uma completa “desconsideração da personalidade jurídica” da BLUEINT por seus acionistas.

Ainda que a empresa fosse à época dos fatos ativa e regular, seus sócios simplesmente agiram como se ela não existisse, decidiram pela prática de atos que deveriam ser praticados por pessoas jurídicas das quais não eram acionistas diretos e prometeram vender ações que não possuíam de uma outra empresa.

O contrato de compra e venda de ações foi celebrado por 22 vendedores, com um único ponto em comum entre eles, a BLUEINT. Imagine-se se de repente a CLARO se interessa por empresas do Grupo BLUE e começa a negociar, individualmente, com cada acionista, inclusive os estrangeiros, para a aquisição dos ativos de seu interesse.

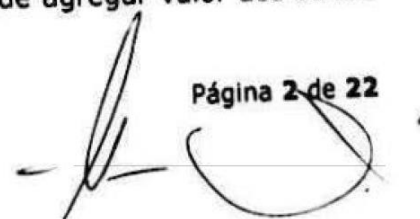
É inverossímil a afirmação que toda a operação foi negociada e realizada pelos acionistas da BLUEINT. A hipótese realista para o caso é que toda a negociação foi entabulada pela BLUEINT e formalmente assumida pelos seus acionistas com o único propósito de reduzir a incidência tributária sobre o ganho auferido na operação.

Pois bem. Após a formalização do contrato de compra e venda, procedeu-se à reorganização societária, de modo que os ativos e passivos operacionais de interesse da CLARO foram todos transferidos à BRTEL.

A Recorrente reiteradas vezes afirma que a reorganização societária empreendida foi exigência da compradora, mas o documento que formalizou os atos praticados (PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE CISÃO PARCIAL E INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES DO GRUPO BLUE PELA BRASIL TELECOMUNICAÇÕES S.A) traz justificativa diferente (fl. 1.119):

2. JUSTIFICAÇÃO

2.1 As Operações fazem parte da estratégia para a reorganização e fortalecimento do Grupo Blue, possibilitando a otimização da estrutura societária atual, visando a garantir maior agilidade e competitividade às atividades exploradas pela Minas Cabo, VCB, STV e BrTel, de modo que sinergias operacionais sejam aproveitadas, reduzindo os custos administrativos e operacionais, com o fim último de agregar valor aos ativos

 **Página 2 de 22**

Chega a parecer espantoso que este ato tenha sido levado a registro após o contrato de compra e venda de ações, e assim foi.

Como acima demonstrado, o contrato de compra e venda de ações foi celebrado em 13/04/2015:

CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES

Este Contrato de Compra e Venda de Ações (“Contrato”), datado de 13 de abril de 2015, é celebrado por e entre as seguintes partes (“Partes”):

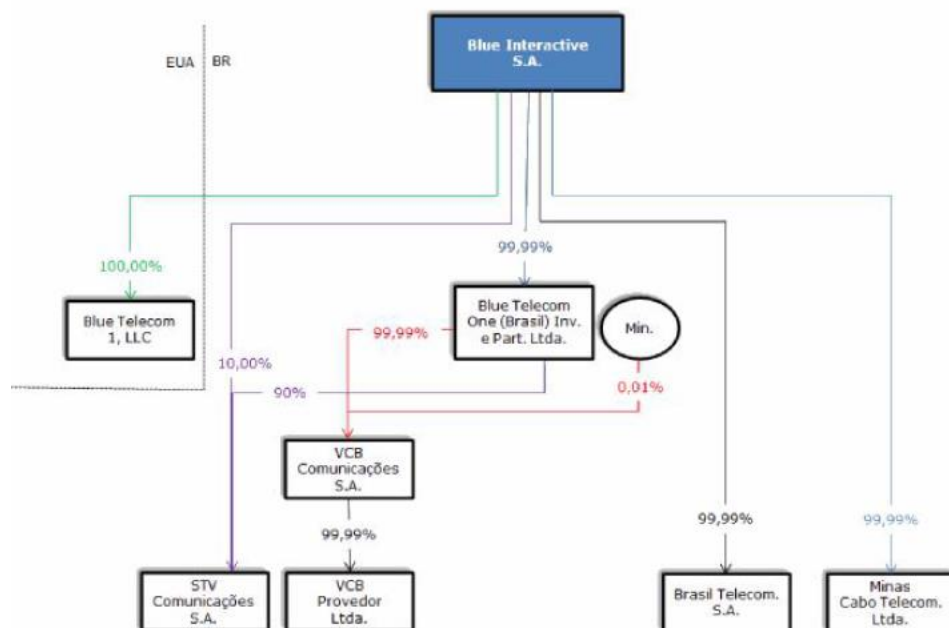
Já o Protocolo de Justificação de Cisão Parcial e Incorporação de Sociedades do Grupo BLUE foi firmado em 19/05/2015, após a venda da BRTEL, sob a justificativa de “...fortalecimento do Grupo BLUE...visando garantir maior agilidade e competitividade...reduzindo custos administrativos e operacionais, com o fim último de agregar valor aos ativos do Grupo BLUE...”.

Mais não é preciso para evidenciar que a justificativa formal das operações é absolutamente fantasiosa. Como demonstrado acima, todo o ativo operacional de interesse da CLARO foi vertido para a BRTEL e vendido à CLARO antes das operações de reorganização societária.

Constar no documento a afirmação que a justificativa para as operações seria o fortalecimento do grupo com o fim de agregar valor aos seus ativos quando estes já estavam previamente vendidos demonstra o quão fantasiosa é a defesa da operação.

Ou a inverdade está no documento levado a registro público, ou no recurso ora em análise, posto serem inconciliáveis as duas hipóteses. Se a reorganização ocorreu por exigência da CLARO, não objetivou o fortalecimento e a valorização dos ativos do Grupo, mesmo porque estes já haviam sido previamente avaliados e vendidos.

O fato é que após a reorganização societária, os ativos de interesse da CLARO ficaram todos concentrados na BRTEL, cujas ações eram, até então, de propriedade exclusiva da BLUEINT (recurso voluntário, fl. 8.090):



Evidentemente, a operação de compra e venda das ações da BRTEL poderia ter se realizado diretamente entre e BLUEINT, detentora de 100% de suas ações e a CLARO.

Aliás, note-se que a cisão da BLUEINT com versão do patrimônio à BRTEL envolveu, basicamente, os investimentos feitos na própria BRTEL:

- (a) Investimento da Blue na BrTel (já refletidos os efeitos das Operações descritas nos itens 3 a 5 deste Protocolo) ("**Investimento BrTel**"). No Laudo de Avaliação Blue, o Investimento BrTel está demonstrado em "Saldo Cindidos", sendo composto por: (a) Investimentos em Controladas

no valor de R\$ 18.541.027,19 (debito, milhões, quinhentos e quarenta e um mil, vinte e sete reais e dezenove centavos); e (b) Provisão para Investimentos (conta do passivo) no valor de R\$ 108.106.631,53 (cento e oito milhões, cento e seis mil, seiscentos e trinta e um reais e cinquenta e três centavos);

- (b) Contas a Receber conforme indicadas no Laudo de Avaliação Blue ("Saldo Cindidos"); e
- (c) Contas a Pagar com Partes Relacionadas conforme indicadas no Laudo de Avaliação Blue ("Saldo Cindidos" - "Partes Relacionadas Passiva").

Além dos investimentos na própria incorporadora, que obviamente seriam alienados no caso de contratação direta com a CLARO, as contas a receber e a pagar eram preponderantemente relacionadas às pessoas jurídicas envolvidas na operação e poderiam ter sido objeto de ajustes societários independentemente da cisão da BLUEINT.

Isto demonstra que a cisão parcial da BLUEINT, não prevista no memorando de intenções e absolutamente dispensável para concentrar os ativos de interesse da compradora numa única empresa, teve por objetivo primordial o cancelamento das ações da BRTEL detidas pela BLUEINT e a consequente emissão de novas ações da BRTEL para os acionistas da BLUEINT, que passaram a ser detentores diretos das ações da BRTEL, o que permitiu que atuassem como vendedores no contrato firmado e apurassem o ganho de capital como pessoas físicas.

Outros argumentos da defesa, como o que sustenta que a CLARO exigia que os acionistas pessoas físicas fossem os vendedores porque eles seriam os garantidores da operação nem merecem maior contestação, já que eles poderiam ser garantidores do contrato independentemente de figurarem como vendedores.

Quanto à dúvida relacionada à inexistência de fundamento que justificasse interesse da CLARO em modelar a operação com a concentração dos ativos e passivos numa única empresa e adquirir as ações desta, ao invés de comprar diretamente os bens, direitos e obrigações envolvidos, a própria Recorrente fornece na peça recursal a razão primordial para o arranjo.

Do modo como foi conduzida a operação, a CLARO registrou ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura pela aquisição da BRTEL. Se tivesse adquirido os ativos e passivos diretamente, esta hipótese não existiria, como afirma a Recorrente (fl. 8.074):

89. Além disso, se ocorreu venda de ativos e passivos operacionais, a CLARO jamais poderia ter registrado em suas demonstrações contábeis o ágio pago em relação à expectativa de rentabilidade futura.

A operação engendrada, portanto, propiciou o registro de ágio para a compradora (sem qualquer juízo acerca da sua correção e dedutibilidade, matéria estranha aos presentes autos) e, simultaneamente, a redução do encargo tributário decorrente do ganho de capital auferido na operação. Negócio caracteristicamente bom para as partes, que alcançaram economia tributária com o arranjo engendrado, e danoso ao poder público, ao menos no que concerne à tributação do ganho de capital.

Quanto à aplicação ao caso do previsto no art. 22 da Lei nº 9.249/1995, também não vejo como o dispositivo possa socorrer a Recorrente. O texto da Lei foi vazado nos seguintes termos:

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

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de

capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

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

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Não há como escapar à constatação que, no presente caso, não houve devolução de participação no capital social aos acionistas da BLUEINT. O que houve concretamente foi a redução do capital social desta última em função da versão de parte do seu acervo para a BRTEL, com o conseqüente cancelamento das ações de sua titularidade:

6.7 Cancelamento de Ações de emissão da BrTel detidas pela Blue. Tendo em vista que o Investimento BrTel será vertido para a própria BrTel, serão canceladas as 29.851.302.213 (vinte e nove bilhões, oitocentos e cinquenta e um milhões, trezentas e duas mil, duzentas e treze) de ações do capital da BrTel de titularidade da Blue, sendo 25.698.136.889 (vinte e cinco bilhões, seiscentos e noventa e oito milhões, cento e trinta e seis mil, oitocentas e oitenta e nove) ações ordinárias, e 4.153.165.324 (quatro bilhões, cento e cinquenta e três milhões, cento e sessenta e cinco mil, trezentas e vinte e quatro) ações preferenciais, todas nominativas e sem valor nominal.

As ações da BRTEL recebidas pelos sócios da BLUEINT foram ações originárias, emitidas após o aumento do seu capital social

6.8 Emissão de Ações da BrTel em substituição às ações de titularidade da Blue. A BrTel emitirá, em favor dos atuais acionistas da Blue, na proporção de suas participações no capital social da Blue, a mesma quantidade de ações detidas pela Blue e que serão canceladas na forma do Subitem 6.8 acima. Dessa forma, serão emitidas 29.851.302.213 (vinte e nove bilhões, oitocentos e cinquenta e um milhões, trezentas e duas mil, duzentas e treze) ações do capital da BrTel, sendo 25.698.136.889 (vinte e cinco bilhões, seiscentos e noventa e oito milhões, cento e trinta e seis mil, oitocentas e oitenta e nove) ações ordinárias, e 4.153.165.324 (quatro bilhões, cento e cinquenta e três milhões, cento e sessenta e cinco mil, trezentas e vinte e quatro) ações preferenciais, todas nominativas e sem valor nominal, as quais serão atribuídas aos atuais acionistas da Blue na proporção de suas participações no capital social da Blue.

[...]

6.10 Aumento do Capital Social da BrTel. O capital social da BrTel, no valor de R\$ 105.301.442,47 (cento e cinco milhões, trezentos e um mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e quarenta e sete centavos), dividido em 25.698.858.683 (vinte e cinco bilhões, seiscentos e noventa e oito milhões, oitocentas e cinquenta e oito mil, seiscentas e oitenta e três) ações ordinárias e 4.153.165.476 (quatro bilhões, cento e cinquenta e três milhões, cento e sessenta e cinco mil, quatrocentas e setenta e seis), todas nominativas e sem valor nominal, será aumentado para R\$ 118.878.005,14 (cento e dezoito milhões, oitocentos e setenta e oito mil e cinco reais e quatorze centavos), sendo esse aumento de R\$ 13.576.562,67 (treze milhões, quinhentos e setenta e seis mil, quinhentos e sessenta e dois reais e sessenta e sete centavos), na forma do subitem 6.7 (ii) acima, mediante a emissão de 1.808.218.195 (um bilhão, oitocentas e oito milhões, duzentas e dezoito mil, cento e noventa e cinco) novas ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, a serem integralizadas com o Acervo Cindido Blue, as quais serão atribuídas aos atuais acionistas da Blue em substituição às ações que possuíam na Blue, conforme especificado no subitem 6.12 abaixo. A quantidade de ações da BrTel atribuídas aos acionistas da Blue nos termos do presente Protocolo, foi estabelecida com base na avaliação econômico-financeira das sociedades BrTel (já consideradas as incorporações da Minas Cabo, do Acervo Cindido VCB e do Acervo Cindido STV) e da Blue na Data Base, a qual foi realizada pela Empresa Especializada. Nestas condições, a cisão atende plenamente ao disposto no artigo 229, parágrafo 5º, da Lei n. 6.404/76.

O que houve concretamente foi a substituição de ações da BLUEINT por ações da BRTEL. A redução do capital social da primeira resultou em aumento do capital social da segunda, de modo que não se aplica ao caso a proteção conferida pelo precitado dispositivo legal.

Penso que o racional do acórdão nº 9101-004.506, de 6/11/2019, de lavra do então Conselheiro André Mendes Moura, aplica-se perfeitamente ao caso em julgamento, motivo pelo qual adoto-o como fundamento adicional para decidir:

Observe-se que, caso tenha sido repassado a valor contábil, opera-se um diferimento da tributação do ganho de capital, que somente será apurado se e quando o sócio que recebeu o investimento promover sua realização.

E a transferência de bens ao sócio não se pode dar por mera liberalidade. Pelo contrário, apenas na condição de devolução de participação no capital societário. Transcrevo novamente o caput do art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995:

[...]

A condição, a título de devolução de sua participação no capital social, não foi posta por acaso.

A devolução de participação no capital societário opera-se em situações específicas, no contexto da redução do capital social prevista nos arts. 1082 e 1084 do Código Civil:

Art. 1.082. Pode a sociedade reduzir o capital, mediante a correspondente modificação do contrato:

I - depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis; II - se excessivo em relação ao objeto da sociedade.

Art. 1.083. No caso do inciso I do artigo antecedente, a redução do capital será realizada com a diminuição proporcional do valor nominal das quotas, tornando-se efetiva a partir da averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata da assembleia que a tenha aprovado.

Art. 1.084. No caso do inciso II do art. 1.082, a redução do capital será feita restituindo-se parte do valor das quotas aos sócios, ou dispensando-se as prestações ainda devidas, com diminuição proporcional, em ambos os casos, do valor nominal das quotas.

§ 1º No prazo de noventa dias, contado da data da publicação da ata da assembleia que aprovar a redução, o credor quirografário, por título líquido anterior a essa data, poderá opor-se ao deliberado.

§ 2º A redução somente se tornará eficaz se, no prazo estabelecido no parágrafo antecedente, não for impugnada, ou se provado o pagamento da dívida ou o depósito judicial do respectivo valor.

§ 3º Satisfeitas as condições estabelecidas no parágrafo antecedente, proceder-se-á à averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata que tenha aprovado a redução.

Ou seja, a redução do capital somente pode ocorrer caso, depois de integralizado, (1) se houver perdas irreparáveis, ou (2) se demonstrar que se encontra excessivo em relação ao objeto da sociedade.

Isso porque o capital social deve refletir a universalidade, em termos financeiros, que os sócios julgam necessário para a consecução dos objetivos da sociedade empresária. Não pode ser objeto de alteração sem qualquer critério; não por acaso, dispõe a legislação sobre condições de ordem material e formal para motivar a modificação. Não se trata de um valor qualquer, de uma mera formalidade, mas sim de uma materialidade em consonância com os projetos que a sociedade empresária pretende concretizar, visando sua sobrevivência, desenvolvimento, eventual expansão e retorno do investimento aos sócios.

[...]

Vale dizer que os critérios postos no Código Civil, ao dispor sobre a redução do capital, restringindo-se às situações em que, uma vez integralizado, só poderia ocorrer quando (1) houver perdas irreparáveis, ou que se (2) encontra excessivo em relação ao objeto da sociedade, não foram postas ao acaso, emanando da fonte posta no art. 173 da Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 173. A assembléia-geral poderá deliberar a redução do capital social se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo.

§ 1º A proposta de redução do capital social, quando de iniciativa dos administradores, não poderá ser submetida à deliberação da assembléia-geral sem o parecer do conselho fiscal, se em funcionamento.

§ 2º A partir da deliberação de redução ficarão suspensos os direitos correspondentes às ações cujos certificados tenham sido emitidos, até que sejam apresentados à companhia para substituição. (Grifei)

[...]

Contudo, não há que se desvirtuar o diferimento da tributação do ganho de capital como se fosse um incentivo para deslocar a sujeição passiva para uma outra pessoa (física ou jurídica) que teria um menor ônus no pagamento do tributo.

Buscou o legislador tutelar pela sobrevivência da pessoa jurídica, retirando-se o encargo de um eventual recolhimento de tributo em uma situação em que se faz efetivamente necessária uma redução do capital social. Contudo, inferir-se que, a partir de tal permissivo, haveria um fomento para qualquer espécie de liberalidade, no sentido de incentivar operações societárias para viabilizar a transferência da sujeição passiva de ganho de capital a ser auferido mediante a realização do ativo que foi transferido para recolher um valor menor ou se esquivar da obrigação tributária, é interpretação que não encontra sustentação no ordenamento jurídico.

O artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, não proporcionou um “caminho” para buscar uma menor incidência tributária na consecução de um negócio de alienação de um investimento. Permite-se a incidência da norma apenas se atendida condição específica relativa a redução do capital social, que deve estar devidamente motivada e demonstrada.

[...]

No caso em tela, a operação pode ser qualificada como o “separa-sem-separar”. Isso porque o ativo objeto de alienação da pessoa jurídica é transferido para o sócio retirante (ou seja, há uma separação entre o ativo e a pessoa jurídica). Na sequência, precisamente esse ativo, objeto de separação da pessoa jurídica, é alienado para o adquirente pelo sócio retirante, que tem uma tributação mais favorável do que a pessoa jurídica antes detentora do ativo. Como se pode

perceber, na realidade, o ativo nunca se “separou” da pessoa jurídica. Foi transferido artificialmente para que pudesse ser alienado por um sujeito passivo com tributação mais favorável. Ou seja, na verdade, nunca se separou da pessoa jurídica de fato. Separou-se da pessoa jurídica sem ter efetivamente se separado, porque a transação se deu, efetivamente, entre a pessoa jurídica que originariamente detinha o ativo e o adquirente, e não entre o sócio retirante e o adquirente. É o “separa-sem-separar”.

O caso dos autos segue o mesmo racional. As ações da BRTEL alienadas à CLARO pelos sócios da BLUEINT integravam, na verdade, o patrimônio desta e foram “devolvidos” aos sócios, alguns dos quais sequer eram diretamente sócios, apenas para reduzir a tributação incidente sobre a operação de compra e venda realizada.

A real alienante, BLUEINT, remanesceu encoberta pelos sócios da BRTEL na operação de modo a aparentar que a operação de compra e venda não fora realizada por aquela, mas por estes.

A autoridade fiscal, contudo, produziu elementos suficientes que permitem concluir que a venda foi realizada pela BLUEINT, a quem deve ser atribuída a sujeição passiva frente aos tributos decorrentes do ganho de capital auferido.

Em suma, conclui-se que restaram comprovados os seguintes fatos:

- O “Memorando de Entendimentos” (fls. 432 a 435) foi dirigido em 2014 à BLUEINT;
- O “Memorando de Entendimentos” discriminou quais bens e direitos de pessoas jurídicas do Grupo Blue seriam de interesse da CLARO;
- O “Memorando de Entendimentos” não previu que seria necessária a cisão parcial da BLUEINT;
- O “contrato de compra e venda” celebrado em 04/2015 foi celebrado entre a CLARO, compradora, e os futuros acionistas da BRTEL, já que os vendedores designados na avença somente viriam a ser sócios da BRTEL após os procedimentos da reorganização societária, ocorridos depois da operação de compra e venda;
- figuram como vendedores no contrato de compra e venda pessoas físicas que sequer eram sócias diretas da BLUEINT à época da avença;
- o contrato de compra e venda contém cláusula que dispõe que se os sócios pessoas jurídicas não forem tempestivamente substituídos por pessoas físicas, aqueles figurarão como vendedores na operação, disposição com nítido caráter de redução dos custos tributários da compra e venda;
- O protocolo de cisão e incorporação das empresas envolvidas contém a justificativa de fortalecimento do grupo empresarial que já havia sido previamente alienado à CLARO;

- Não houve devolução do capital social da BLUEINT aos acionistas, mas substituição de ações que já estavam previamente negociadas com a CLARO.

A partir dos fatos acima descritos, não há como evitar a conclusão que a operação de compra e venda foi efetivamente praticada pela BLUEINT, com aparência de negócio celebrado por seus acionistas apenas para redução do impacto tributário sobre o ganho de capital auferido.

Por estes fundamentos, não há como acolher as razões da Recorrente, impondo-se a manutenção da autuação fiscal.

5 – DAS ALEGADAS ILEGALIDADES NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL E NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Alega a Recorrente que o ganho de capital apurado pela autoridade fiscal foi definido a partir de informações prestadas pela CLARO, adquirente da BRTEL.

Sustenta que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL violou a Constituição Federal e a Lei, especialmente o disposto no art. 31, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que determinava que o valor do ganho de capital seria a diferença entre o valor contábil do bem e o valor da venda.

Afirma que a autoridade fiscal não identificou, tampouco informou qual o custo de aquisição dos ativos e passivos alienados para a CLARO.

Defende que a parcela do preço de venda depositada como garantia (escrow, equivalente a R\$ 40 milhões) não poderia ter sido objeto de tributação, já que sua liberação para os vendedores estava dependente do implemento de hipóteses previstas no contrato.

Informa que na data da autuação fiscal o valor depositado como garantia ainda não estava disponível para os vendedores, conseqüentemente não haveria disponibilidade econômica ou jurídica da renda que pudesse justificar sua tributação.

Combate a recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois a autoridade fiscal teria adicionado o ganho de capital auferido pela BLUEINT diretamente nas apurações da Recorrente.

Argumenta que o ganho de capital teria de ser adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas pela BLUEINT no ano-calendário 2016 e somente depois disso os tributos apurados deveriam ser exigidos das suas sucessoras, na proporção da incorporação de cada uma.

Argui que a BLUEINT apurou prejuízo fiscal no ano-calendário 2016 e que o referido prejuízo deveria ter sido considerado pelo fisco.

Estes os principais argumentos da Recorrente. Passo à sua análise.

O ganho de capital foi devidamente demonstrado pela autoridade lançadora. A Recorrente se insurge contra a adoção do ágio apurado pela compradora CLARO como sendo também o ganho de capital auferido pela vendedora BLUEINT.

O ágio nada mais é do que a diferença entre o valor patrimonial das ações adquiridas e o preço pago pela aquisição. Sob a ótica da vendedora, o reflexo direto é o ganho de capital. Relembre-se o art. 426 do RIR/1999:

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.

Se o valor contábil do investimento deduzido do preço da aquisição corresponde ao ágio pago pelo comprador, esta mesma diferença equivale ao ganho de capital auferido pelo vendedor.

Deste modo, ainda que com informações fornecidas pela adquirente CLARO, a autoridade fiscal apurou corretamente o ganho de capital auferido na operação.

Quanto à inclusão na base de cálculo do ganho de capital dos valores depositados em conta de garantia, assiste razão à Recorrente.

De fato, a tributação não deve incidir sobre os valores do preço depositados como garantia antes da sua disponibilidade jurídica ou econômica para os vendedores, o que não restou comprovado nos presentes autos.

Este Colegiado, em situação análoga, já decidiu que os valores da conta “Escrow” devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme acórdão 1202-001.342, de 09/09/2024, de lavra do ilustre relator André Luís Ulrich Pinto, ainda pendente de publicação, que restou assim decidido, na parte de interesse ao tema:

[...]

Dar provimento parcial ao recurso: i) por unanimidade de votos para deduzir do imposto apurado o valor do ganho de capital pago pela pessoa física e excluir da base de cálculo o valor de R\$ 3.965.250,00 correspondente à parcela dos depósitos em garantia;

[...]

A alegação de que o ganho de capital auferido em 2016 deveria ter sido adicionado aos resultados da BLUEINT naquele ano, e não diretamente aos resultados apurados por suas sucessoras, é coerente com a legislação de regência.

Evidentemente, o IRPJ e a CSLL devem ter como base de cálculo os fatos geradores tributários praticados pelo sujeito passivo das operações, não por eventuais responsáveis por sucessão.

A Recorrente logrou comprovar que a sucedida apurou prejuízo fiscal no ano-calendário de 2016 e comprovou o valor do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa por meio da juntada aos autos dos documentos de fls. 2.781 a 2.828.

A título ilustrativo, a imagem abaixo demonstra a “base de cálculo do IRPJ sobre o lucro real, após a compensação de prejuízos”:

Nome Empresarial:	BLUE INTERACTIVE GROUP(BRASIL)INV PAR SA		
Período da Escrituração:	01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ:	10.423.889/0001-73
		SCP:	
Registro N030 - Identificação do período e forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tributadas pelo lucro real			
Data Saldo Inicial	Data Saldo Final	Período de apuração	
01/01/2016	31/12/2016	A00 - Anual	
Registro N500 - Base de cálculo do IRPJ sobre o Lucro Real - Após as Compensações de Prejuízos			
Código	Descrição	Valor	
1	Valor da base de cálculo do IRPJ	-3.866.248,38	
2	Valor da base de cálculo do IRPJ - Estimativa com base na receita bruta		

Pelo exposto, há que se acolher sua pretensão de deduzir o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da sucedida para fins de apuração dos valores devidos. O valor dos prejuízos apurados no ano-calendário 2016 é de R\$ - 3.866.248,38, conforme documentos acostados aos autos.

Portanto, em função destas constatações, o ganho de capital a ser tributado no ano-calendário de 2016 deve ser reduzido para R\$ 181.847.000,00 pela exclusão do valor relativo ao depósito de garantia devendo-se excluir também o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário de 2016.

6 – DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS SOBRE O GANHO DE CAPITAL POR ALGUNS DOS SÓCIOS DA BLUEINT E NÃO CONSIDERADOS PELA DRJ

A Recorrente se insurge contra a decisão proferida pela DRJ que não considerou parte dos tributos recolhidos por sócios da BLUEINT sobre o ganho de capital.

Sustenta que os valores recolhidos pela INNOVA CAPITAL SA e as retenções sofridas pelos sócios domiciliados no exterior deveriam ter sido reconhecidos para fins de redução do valor ora exigido.

Este relator admite a possibilidade de se utilizar pagamentos realizados por pessoas jurídicas para fins de redução do valor exigido. Contudo, no caso dos autos, os documentos acostados (fls. 3.466 a 3.529) não são suficientes para comprovar o valor recolhido em razão do

ganho de capital auferido pela Innova Capital SA, motivo pelo qual não há como prover o recurso nesta matéria.

Em relação às retenções relacionadas à operação, os documentos de fls. 3.526 a 3.529 demonstram que coube à compradora CLARO efetivar as retenções. Deste modo, não há como prover o apelo em razão da indisponibilidade, para a Recorrente, de valores retidos por pessoa jurídica diversa.

Deste modo, há que se manter a decisão recorrida nesta matéria.

7 – DA MULTA QUALIFICADA

Sustenta a Recorrente que não restou comprovada a ocorrência de fraude, dolo, simulação subjetiva ou conluio, de modo que a multa de 150% não poderia prevalecer.

Reputa que a sanção é confiscatória e que o CARF tem o entendimento que a fraude não pode ser presumida, como teria ocorrido no presente caso.

Arremata seus argumentos sobre o tema com as seguintes afirmações (fls. 8.131):

275. A decisão recorrida merece ser reformada para o fim de ser cancelada a imposição da multa agravada, em razão da inexistência de ato ilícito por parte da Recorrente, da VCB, da BLUEINT, da BRTEL e dos Corresponsáveis, pois está comprovado que (i) as negociações foram conduzidas desde o início das tratativas com a CLARO pelos Acionistas Vendedores; (ii) o interesse da CLARO sempre foi o de adquirir a “Nova Blue” por meio da compra das ações dos Acionistas Vendedores; (iii) os negócios jurídicos que apoiaram a reorganização societária ocorrida em 20/05/2015 foram notórios, efetivos e integram contexto muito mais amplo do que aquele que consta na decisão recorrida; (iv) o imposto de renda sobre o ganho de capital apurado na venda das ações da BRTEL foi tempestivamente pago pelos Acionistas Vendedores, que efetivamente receberam os valores decorrentes do preço da operação.

Ressalve-se que o caso em tela não diz respeito à multa agravada como referida no recurso voluntário (art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/1996), mas sim à qualificada (art. 44, § 1º, inciso I da mesma Lei).

Este relator, nos casos de planejamento tributário abusivo, tem se conduzido por desqualificar a penalidade, salvo se houver comprovação da prática de atos fraudulentos ou interposição de pessoas, por exemplo.

E no caso em tela, além de restar sobejamente demonstrado o planejamento tributário abusivo, restou comprovado, aos olhos deste julgador, a prática de ato fraudulento. Rememore-se o texto do art. 72 da Lei nº 4.502/1964:

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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Seria até admissível, como afirmado antes, que o claro planejamento tributário visando transferir a tributação da pessoa jurídica para as físicas, com evidentes ganhos com economia tributária, pudesse se inserir no campo das liberdades de escolhas dos sujeitos passivos. Afinal, ninguém é obrigado a pagar mais impostos se disponível uma alternativa legal e menos onerosa.

Entretanto, quando se analisa o caso dos presentes autos, há duas circunstâncias que, aos olhos deste julgador, evidenciam o ânimo doloso de lesar o fisco pela alteração artificial da sujeição passiva do fato jurídico tributário.

A primeira demonstração mais evidente que o intuito da operação era obter economia tributária está contida no contrato de compra e venda de ações. Veja-se o que dispõe a cláusula 2.5, novamente transcrita (fl. 556):

2.5. Paralelamente à Reorganização Societária acima descrita, a Madureira, a Quinto, e a Pacific, atuais acionistas da Blue Interactive, deverão completar o processo de transferência das suas ações da Blue Interactive para seus respectivos Controladores, a saber, Marcos Augusto Caetano da Silva Filho, Lina Braga e Veronica Allende Serra(as “Reduções de Capital”). Caso as Reduções de Capital não sejam concluídas de forma satisfatória até a Data do Fechamento, a Madureira, a Quinto e a Pacific deverão atuar como VENDEDORES no lugar de seus respectivos Controladores.

Evidentemente, da leitura do acima reproduzido pode-se chegar a mais de uma conclusão. Entretanto, a mais plausível parece ser um recado da compradora: se até a data de fechamento, as pessoas jurídicas então sócias da BLUEINT não forem extintas, os vendedores arcarão com o ônus da demora. E o único ônus, no caso, é o aumento da tributação sobre os valores recebidos.

Não é demais, também, considerar que a compradora atuou de maneira conivente com o objetivo almejado pelos vendedores, o que permite imputar à conduta o tipo previsto no art. 73 da Lei nº 4.502/1964:

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.

Além do contrato de compra e venda de ações, os instrumentos levados a registro público que culminaram com a reorganização societária pretendida possuem declaração manifestamente simulada, nos termos do previsto no art. 167, inciso II do Código Civil:

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.

Conforme antes demonstrado, os Protocolos e Justificação das Operações de Cisão Parcial e Incorporação de Sociedades do Grupo BLUE pela Brasil Telecomunicações SA contém, todos eles, a mesma justificativa para as operações. Relembre-se:

2. **JUSTIFICACÃO**

2.1 **As Operações fazem parte da estratégia para a reorganização e fortalecimento do Grupo Blue, possibilitando a otimização da estrutura societária atual, visando a garantir maior agilidade e competitividade às atividades exploradas pela Minas Cabo, VCB, STV e BrTel, de modo que sinergias operacionais sejam aproveitadas, reduzindo os custos administrativos e operacionais, com o fim último de agregar valor aos ativos**

Página 2 de 22

do Grupo Blue, sempre no interesse de seus acionistas.

Ocorre que tais documentos foram assinados em 19/05/2015, data em que já estava formalizado o contrato de compra e venda de ações da BRTEL assinado pelas partes, inclusive pelas empresas cindidas e incorporadas.

O trecho acima demonstra, sem margem para qualquer dúvida, que as justificativas para as operações continham declaração não verdadeira, nos termos da Lei Civil, já que não há como se imaginar o “fortalecimento do Grupo Blue”, com o fim último de “agregar valor aos ativos do Grupo Blue” se a BRTEL, e os ativos a ela transferidos, estavam previamente vendidos, com preço definido.

Aliás, a própria Recorrente, ao longo de todo o recurso voluntário, sempre defendeu as operações como decorrentes de imposição da compradora CLARO, que se as empresas não tivessem aceitado, o negócio entabulado não se concretizaria, o que indica que sequer a Recorrente sabe claramente qual foi a justificativa para a realização das operações.

Por estes motivos, há de se manter a qualificação da multa de ofício.

Entretanto, com o advento da Lei nº 14.689/2023, o percentual máximo da multa qualificada, exceção feita à hipótese do art. 44, § 1º, inciso VII da Lei nº 9.430/1996, será de 100%.

Deste modo, com base no previsto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, há de se reduzir a multa de ofício para 100% dos valores constituídos de ofício.

8 – DA MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DAS ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E DE CSLL

A Recorrente contesta a imposição da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

Primeiramente, afirma que não houve fato gerador para o recolhimento das estimativas mensais, já que o ganho de capital não teria sido auferido pela BLUEINT. Diante dos fundamentos apresentados nos itens anteriores deste voto, não há como acolher a argumentação da Recorrente, já que restou demonstrado que o ganho de capital foi auferido pela BLUEINT, havendo, por conseguinte, razão para a exigência das multas isoladas por insuficiência de recolhimento das estimativas mensais.

Combate ainda a exigência alegando a impossibilidade de se cobrar cumulativamente a multa de ofício com a multa isolada, pede pela aplicação do princípio da consunção e reputa que a exigência, junto com a multa qualificada, tem natureza confiscatória.

Sobre a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício, adoto, como razão de decidir, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão nº 9101-005.695, de 13/08/2021:

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (*antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor,

impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem!*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da multa isolada aplicada pela autoridade fiscal.

Quanto à multa isolada do mês de dezembro, adoto, com lastro no previsto no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, por concordar com eles, os fundamentos da decisão recorrida sobre o tema:

MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS DE DEZEMBRO

8. Como explicitado anteriormente, o julgador da DRJ é vinculado, não somente às leis vigentes, mas também ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Sabemos que o artigo 1º da Lei nº 9.430/1996 determina que o IRPJ seja apurado em período trimestral, permitindo o art. 2º da mesma Lei, que o contribuinte faça a apuração do IRPJ apenas no final do ano.

O pagamento do tributo apurado no final do ano e o pagamento das estimativas mensais estão determinados pelo artigo 6º da mesma Lei nº 9.430/1996, sendo certo que o §3º do artigo 6º, dispõe sobre a diferença o imposto apurado no final do ano e a estimativa de dezembro, não existindo confusão.

Já, se o disposto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995 é adotado pelo contribuinte, prevalece uma coincidência numérica entre a estimativa de dezembro e o imposto anual, contudo esta coincidência não autoriza o entendimento de que existiria uma identidade entre essas duas obrigações tributárias, a ponto de elidir o pagamento da estimativa de dezembro, quando quitado o tributo anual.

Portanto, não merecem prosperar as alegações do impugnante.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

9 – DOS DEVEDORES SOLIDÁRIOS

A autoridade fiscal atribuiu a responsabilidade solidária prevista no art. 135, III do CTN a todos os antigos sócios da BLUEINT, conforme seguinte demonstrativo constante do acórdão recorrido:

Sendo assim, foi atribuída, com amparo no art. 135, inciso III, do CTN, a responsabilidade solidária das seguintes pessoas:

Sócio	CPF
MARCELO PAVÃO LACERDA	333.979.450-20
MARCELO PAVÃO LACERDA - conta vinculada	333.979.450-20
SÉRGIO CRISTÓVÃO PRETTO	250.408.980-53
SILVIA NORA BERNO	164.176.400-78
JEFFERSON CALEFFI	371.069.100-15
CARLOS EDUARDO BOLCATO CUSTÓDIO	256.809.000-68
JORGE EDUARDO HECK	352.572.610-49
GELSON BECKER	585.689.300-00
LEANDRO SALATTI DOS SANTOS	420.682.660-91
MARCOS AUGUSTO CAETANO DA SILVA FILHO	810.633.777-49
PAULO ROBERTO PORTO CASTRO	457.599.280-15
PEDRO PULLEN PARENTE	059.326.371-53
INNOVA CAPITAL S.A.	10.995.138/0001-21
VERÔNICA ALLENDE SERRA	173.338.218-62
MÁRCIO KAISER	091.004.157-15
LINA BRAGA	052.696.468-54
LÚCIA FERNANDEZ HAUPTMAN	292.367.458-81
JACQUES DANIEL KAISER	076.201.357-58
GISELLE PADOIN CUSTÓDIO	461.403.100-59
RICHARD DAVID ALDEN	235.307.348-45

A decisão recorrida, contudo, afastou a responsabilidade de grande parte dos arrolados pelo fisco sob o argumento que apenas LEANDRO SALATTI DOS SANTOS e JORGE EDUARDO HECK eram sócios e administradores da STV à época dos fatos que ensejaram a operação em questão.

A responsabilidade dos demais sócios, portanto, foi excluída, remanescendo apenas as relacionadas aos dois acima indicados.

Os dois Recorrentes solidários reiteram as nulidades apontadas pela Recorrente pessoa jurídica, aplicando-se as razões e fundamentos acima apresentados para afastar os vícios indicados.

Afirmam ainda que a decisão recorrida inovou os critérios jurídicos para manutenção das suas responsabilidades. Afirmam que a DRJ os manteve como corresponsáveis porque seriam os únicos administradores da STV à época dos fatos e que este argumento não havia sido utilizado pelo fisco.

Não assiste razão aos Recorrentes. A fundamentação jurídica atribuída pela autoridade fiscal para lhes imputar a responsabilidade tributária foi o art. 135, III do CTN, vazado nos seguintes termos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Evidente, portanto, que a responsabilidade tributária foi a eles atribuída por exercerem, à época dos fatos, funções de direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas envolvidas na reestruturação societária.

O fato de terem assinado as atas das assembleias gerais que aprovaram os referidos atos apenas e tão somente evidencia o papel por eles desempenhado, que se amolda perfeitamente à hipótese legal acima reproduzida.

Por estas razões, não há fundamento para anular a decisão proferida pela DRJ.

Quanto ao mérito, em suma reproduzem os argumentos apresentados com a impugnação, razão pela qual, com lastro no previsto no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, adoto, como razão de decidir, os fundamentos do acórdão proferido pela DRJ:

Há que se ponderar, todavia, que, segundo a Fiscalização, apenas os responsáveis solidários LEANDRO SALATTI DOS SANTOS e JORGE EDUARDO HECK eram sócios e administradores da STV à época dos fatos que ensejaram a operação em questão, conforme a Ficha da JUCESP:

Conforme **Atas de AGO da STV (docs.xx)**, os administradores na época dos fatos que transcorreram do **AC 2014 a 2019**, foram os seguintes:

AC 2014=>LEANDRO SALATTI DOS SANTOS, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF, CPF: 420.682.660-91, RG/RNE: 4020689834 - RS, RESIDENTE À RUA SENADOR PINHEIRO MACHADO, 272, SAO JOSE, CANOAS - RS, COMO PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO E DIRETOR PRESIDENTE, ASSINANDO PELA EMPRESA.

VALERIO MACHADO DALLOJO, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF, CPF: 989.528.707-00, RG/RNE: 07.051.570-5, RESIDENTE À RUA AFONSO FREITAS, 739, AP 62, SAO PAULO - SP, CEP 04006-052, COMO VICE-PRESIDENTE.

JORGE EDUARDO HECK, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF, CPF: 352.572.610-49, RG/RNE: 600388897, RESIDENTE À AV. COTOVIA, 233, APTO 54, MOEMA, SAO PAULO - SP, CEP 04517-901, COMO DIRETOR DE ESTRATEGIA SOCIETARIA.

AC 2015=>LEANDRO SALATTI DOS SANTOS, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF, CPF: 420.682.660-91, RG/RNE: 4020689834 - RS, RESIDENTE À RUA PINHEIRO MACHADO, 272, SAO JOSE, CANOAS - RS, CEP 92420-320, COMO PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO, DIRETOR PRESIDENTE.

JORGE EDUARDO HECK, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF, CPF: 352.572.610-49, RG/RNE: 600388897 - RS, RESIDENTE À AVENIDA COTOVIA, 233, APARTAMENTO 54, MOEMA, SAO PAULO - SP, CEP 04517-901, COMO DIRETOR DE ESTRATEGIA SOCIETARIA.

AC 2017=>LEANDRO SALATTI DOS SANTOS, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF, CPF: 420.682.660-91, RG/RNE: 4020689834 - RS, RESIDENTE À RUA PINHEIRO MACHADO, 272, SAO JOSE, CANOAS - RS, CEP 92420-320, COMO DIRETOR.

JORGE EDUARDO HECK, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF, CPF: 352.572.610-49, RG/RNE: 600388897 - RS, RESIDENTE À AVENIDA COTOVIA, 233, APTO. 54, VILA ANTONIETA, SAO PAULO - SP, CEP 04517-901, COMO DIRETOR.

A partir de 06/11/2017: RICARDO VAZ EICHLER, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF, CPF: 064.317.388-96, RG/RNE: 10.683.651-1, RESIDENTE À RUA MAJOR MANOEL VILLELA LOPES, 57, URBANOVA, SAO JOSE DOS CAMPOS - SP, CEP 12244-457, COMO DIRETOR.

AC 2018=>SERGIO WASHINGTON VIEIRA BUANI FILHO, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF, CPF: 276.703.028-36, RG/RNE: 29.704.549-0, RESIDENTE À RUA JOAO CARLOS DE OLIVEIRA, 61, URBANOVA, SAO JOSE DOS CAMPOS - SP, CEP 12244-370, COMO DIRETOR.

AC 2019=>RICARDO VAZ EICHLER, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF, CPF: 064.317.388-96, RG/RNE: 10683651-1 - SP, RESIDENTE À RUA MAJOR MANOEL VILLELA LOPES, 57, URBANOVA, SAO JOSE DOS CAMPOS - SP, CEP 12244-457, COMO DIRETOR.

SERGIO WASHINGTON VIEIRA BUANI FILHO, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CUTIS: NÃO INF, CPF: 276.703.028-36, RG/RNE: 29704549-0 - SP, RESIDENTE À RUA JOAO CARLOS DE OLIVEIRA, 61, URBANOVA, SAO JOSE DOS CAMPOS - SP, CEP 12244-370, COMO DIRETOR.

Da documentação retrocitada, extrai-se que ambos atuaram de forma direta e incisiva para que se levasse a cabo a indevida redução do IRPJ e CSLL devidos sobre o Ganho de Capital que deveria ter sido apurado pela pessoa jurídica, razão pela qual deve ser mantida sua responsabilidade solidária, com fundamento no referido art. 135, inciso III, do CTN.

Em suma, cabe a manutenção da responsabilidade solidária apenas dos dois sócios administradores acima apontados, tomadores das decisões que conduziram à autuação fiscal, tendo em vista a identificação de simulação, dolo e sonegação, não havendo como se manter a responsabilização sob o fundamento do art. 135, III, do CTN para os demais sócios, por não terem exercido poderes de gestão nas empresas envolvidas, a despeito de sua atuação direta nas operações eivadas de fraude e dolo que culminaram na presente autuação.

Mantém-se no polo passivo da obrigação tributária, todavia, a pessoa jurídica autuada, STV COMUNICAÇÕES S/A, nos termos da Súmula CARF nº 130 (vinculante), abaixo reproduzida:

[...]

Em conclusão, mantém-se a responsabilidade solidária dos sócios administradores LEANDRO SALATTI DOS SANTOS e JORGE EDUARDO HECK, à luz dos art. 135, inciso III, do CTN, exonerando-a das demais pessoas (listadas abaixo), uma vez que, embora tenham atuado diretamente nas operações eivadas de fraude e dolo acima descritas, não se enquadram nos dispositivos legais apontados pela Fiscalização:

[...]

Por estes fundamentos, a DRJ negou provimento às impugnações de LEANDRO SALATTI DOS SANTOS e JORGE EDUARDO HECK e os manteve como corresponsáveis nos termos do art. 135, III do CTN.

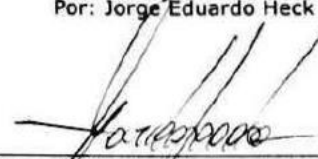
Acrescento que além da condição de sócios com poderes de administração da STV, os corresponsáveis ora Recorrentes foram os representantes de quase todas as pessoas jurídicas (exceção feita à BLUEINT) nos atos de reorganização societária. Abundam nos autos documentos indicando que atuaram ativamente durante todo o processo levado a cabo, com destaque para o Protocolo e Justificação das Operações do Grupo BLUE:

As Partes assinam o presente Protocolo em 3 (três) vias de igual teor e forma, na presença das 2 (duas) testemunhas abaixo identificadas.

São Paulo, 19 de maio de 2015.

 <hr/> Brasil Telecomunicações S.A. Por: Leandro Salatti dos Santos	 <hr/> Brasil Telecomunicações S.A. Por: Jorge Eduardo Heck
 <hr/> Minas Cabo Telecomunicações Ltda. Por: Leandro Salatti dos Santos	 <hr/> Minas Cabo Telecomunicações Ltda. Por: Jorge Eduardo Heck

JUL 2021

 <hr/> STV Comunicações S.A. Por: Leandro Salatti dos Santos	 <hr/> STV Comunicações S.A. Por: Jorge Eduardo Heck
 <hr/> VCB Comunicações S.A. Por: Leandro Salatti dos Santos	 <hr/> VCB Comunicações S.A. Por: Jorge Eduardo Heck
 <hr/> Blue Interactive Group (Brasil) Investimentos e Participações S.A. Por: Leandro Salatti dos Santos	 <hr/> Blue Interactive Group (Brasil) Investimentos e Participações S.A. Por: Marcelo Pavão Lacerda

Por estes fundamentos, há de se manter a responsabilidade solidária dos sócios LEANDRO SALATTI DOS SANTOS e JORGE EDUARDO HECK.

10 – DO RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ recorreu de ofício da decisão que exonerou as responsabilidades tributárias dos seguintes sócios da BLUEINT: CARLOS EDUARDO BOLCATO CUSTÓDIO, GELSON BECKER, GISELLE RAFFIN PADOIN, INNOVA CAPITAL S/A, JEFFERSON CALEFFI, MARCOS AUGUSTO CAETANO DA SILVA FILHO, PAULO ROBERTO PORTO CASTRO, SÉRGIO CRISTÓVÃO PRETTO, SILVIA NORA BERNO, JACQUES DANIEL KAISER, LÚCIA FERNANDEZ HAUPTMANN, MARCELO PAVÃO LACERDA, MÁRCIO KAISER, PEDRO PULLEN PARENTE, RICHARD DAVID ALDEN, LINA BRAGA e VERÔNICA ALLENDE SERRA.

Todos os responsáveis, conforme antes afirmado, foram responsabilizados nos termos do art. 135, inciso III do CTN, antes transcrito.

De fato, não há comprovação nos autos que os corresponsáveis CARLOS EDUARDO BOLCATO CUSTÓDIO, GELSON BECKER, GISELLE RAFFIN PADOIN, INNOVA CAPITAL S/A, JEFFERSON CALEFFI, MARCOS AUGUSTO CAETANO DA SILVA FILHO, PAULO ROBERTO PORTO CASTRO, SÉRGIO CRISTÓVÃO PRETTO, SILVIA NORA BERNO, JACQUES DANIEL KAISER, LÚCIA FERNANDEZ HAUPTMANN, MÁRCIO KAISER, PEDRO PULLEN PARENTE, RICHARD DAVID ALDEN, LINA BRAGA e VERÔNICA ALLENDE SERRA tenham atuado na forma vedada pelo dispositivo legal apontado pela autoridade fiscal, motivo suficiente para que se mantenha a decisão recorrida, ratificando-se a exoneração das suas responsabilidades tributárias.

O mesmo, contudo, não se pode afirmar quanto ao sócio MARCELO PAVÃO LACERDA.

Compulsando-se os autos, constata-se que o referido devedor solidário era o maior acionista pessoa física da BLUEINT e “representante” dos demais vendedores na operação, como afirma a própria peça de defesa da pessoa jurídica:

18. A provar o alegado, segue abaixo a comprovação da negociação mantida entre o Sr. Marcelo Lacerda (representando os Acionistas Vendedores) e o Sr. Rodrigo Marques, então Diretor Executivo de Estratégia e Operações da NET (atual CLARO), objetivando a definição da forma de aquisição das ações de titularidade dos acionistas minoritários, que ocorreu após a celebração do Termo de Fechamento de 28/01/2016:

De: **Rodrigo Marques de Oliveira** <Rodrigo.Marques@net.com.br>
 Date: qui., 10 de mar. de 2016 às 11:48
 Subject: Re: Compra do Minoritário
 To: Marcelo Lacerda <mp164.lacerda@gmail.com>

Marcelo,

Já pedi para eles resolverem hoje e dar uma posição para vcs. Se não te falarem nada hoje, por favor me avise.

Obrigado,
 Abs,

Rodrigo

From: Marcelo Lacerda <mp164.lacerda@gmail.com>
 Date: quarta-feira, 9 de março de 2016 20:06
 To: Rodrigo Marques <rodrigo.marques@net.com.br>
 Subject: Compra do Minoritário

Prezado Rodrigo,

Tudo bem? Precisamos implementar a questão da compra da participação do Minoritário na BRT com alguma urgência. Como mencionei, fechei a compra das ações dele por R\$150.000. Para finalizar a operação podemos ter a CLARO comprando diretamente, a Blue comprando e imediatamente vendendo para a CLARO ou, em último caso, eu comprando e revendendo também imediatamente para a CLARO. Acredito que o Dr. André já falou com o Victor do Veirano sobre o assunto. Por favor instrua o Veirano como quer fazer e vamos tentar resolver este assunto com brevidade.

Forte abraço, m.

...
 Marcelo Lacerda
 Blue Interactive

Tabela Comparativa de Participações Acionárias

Acionista	% da BLUEINT em 30/06/2014	% da BRTEL em 28/01/2016
Marcelo Pavão Lacerda	20,70%	20,70%
Bryan Douglas Sorge	2,10%	2,10%
Sérgio Cristóvão Pretto	3,27%	3,27%

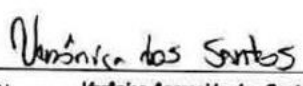
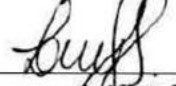
Tais fatos, contudo, ainda não seriam suficientes para manter a responsabilidade tributária a ele atribuída com base no art. 135, III do CTN.

Entretanto, o corresponsável MARCELO PAVÃO LACERDA atuou, como representante da BLUEINT, a empresa de fato fiscalizada, autuada por ter auferido o ganho de capital indevidamente atribuído aos sócios, durante toda a operação de reorganização societária, conforme se demonstra com a assinatura do Protocolo e Justificação de Operações do Grupo Blue:

PROTÓCOLO

 <hr/> STV Comunicações S.A. Por: Leandro Salatti dos Santos	 <hr/> STV Comunicações S.A. Por: Jorge Eduardo Heck
 <hr/> VCB Comunicações S.A. Por: Leandro Salatti dos Santos	 <hr/> VCB Comunicações S.A. Por: Jorge Eduardo Heck
 <hr/> Blue Interactive Group (Brasil) Investimentos e Participações S.A. Por: Leandro Salatti dos Santos	 <hr/> Blue Interactive Group (Brasil) Investimentos e Participações S.A. Por: Marcelo Pavão Lacerda

Testemunhas:

1.  <hr/> Nome: Verônica Aparecida dos Santos RG: 46.607.192-4 SSP/SP CPF: 377.917.088-41 R. Ovídio José Antônio de Santana, 220 CEP: 02881-060 - SP	2.  <hr/> Nome: Luciane Galvão de Sousa RG: 34.158.873-8 SSP/SP CPF: 227.247.188-98 Rua Penápolis, 676 CEP: 06333-350 - São Paulo-SP.
--	---

(continuação da página de assinaturas do Protocolo e Justificação das Operações de Cisão Parcial e Incorporação de Sociedades do Grupo Blue pela Brasil Telecomunicações S.A., celebrado entre Brasil Telecomunicações S.A., Minas Cabo Telecomunicações Ltda., VCB Comunicações S.A., STV Comunicações S.A. e Blue Interactive Group (Brasil) Investimentos e Participações S.A., em 19 de maio de 2015)

O documento, como antes demonstrado, contém declaração inverídica relacionada às justificativas para as operações engendradas, de modo que resta demonstrado que o Sr. MARCELO PAVÃO LACERDA, na condição de administrador da BLUEINT, praticou ato com infração à lei, justificando-se assim sua manutenção como devedor solidário do crédito tributário constituído.

Por estes fundamentos, há de se prover parcialmente o recurso de ofício para restabelecer a responsabilidade tributária de MARCELO PAVÃO LACERDA.

11 – CONCLUSÕES

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer dos recursos voluntários e o de ofício, rejeitar as nulidades suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a sujeição passiva de Marcelo Pavão Lacerda. Quanto ao recurso voluntário, voto por afastar a arguição de decadência e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir da base de cálculo o valor de R\$ 40.000.000,00 referente ao depósito de garantia e R\$ 3.866.248,38 referente ao prejuízo apurado no próprio ano-calendário. Voto ainda por manter a imputação da multa qualificada reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento) por aplicação da lei penal posterior mais benéfica e por manter a exigência da multa

isolada. Quanto aos recursos voluntários dos devedores solidários, voto por NEGAR PROVIMENTO aos apresentados por Leandro Salatti dos Santos e Jorge Eduardo Heck, mantendo-os como responsáveis solidários frente ao crédito tributário.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira