



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720019/2015-81
ACÓRDÃO	3202-002.198 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LÍDER SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/11/2010 a 31/12/2010

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL

Por força do art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Apesar de a redação do art. 132 do CTN não ser expressa, não há analogia. Na analogia se extrapola o significado possível do termo em prol da finalidade subjacente à letra da lei. No caso, tão somente se amplia o significado habitual do termo “transformação” constante do caput do art. 132 do CTN, mas dentro do significado possível do termo. Isso porque, transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades. Logo, a palavra transformação no texto do caput do art. 132 do CTN pode ser tida como a se referir tanto à transformação do art. 220 da Lei nº 6.404, de 1976, como às cisões do art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, pois cisão é uma transformação de sociedade. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Além disso, há responsabilidade tributária por sucessão em decorrência da cisão parcial em face do art. 124, II, do CTN conjugado com o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas com locação de veículos. Vencidos os Conselheiros Rafael Luiz Bueno da Cunha e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a lavratura de Autos de Infração para exigência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativas ao período de apuração de 01 a 12/2010, no valor de R\$ 2.650.743,04 (dois milhões, seiscentos e cinquenta mil, setecentos e quarenta e três reais e quatro centavos), acrescido de multa de ofício de 75% (setenta e cinco) por cento.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal constatou-se omissão de receitas sujeitas à incidência das contribuições sociais, nos meses de novembro e dezembro de 2010, também se constatou tomada de créditos da não cumulatividade em desacordo com os preceitos legais.

Relata a autoridade fiscal que, ao analisar as planilhas de apuração dos créditos de PIS e Cofins apresentadas pela contribuinte, constatou que houve apropriação indevida de créditos sobre locação de veículos e sobre despesas com viagens, conforme demonstrativo à fl. 260.

No auto de infração, foi atribuída responsabilidade solidária à empresa Lider Telecom Com. e Serv. em Telecomunicações Ltda, CNPJ nº 07.265.939/0001-27, uma vez que os fatos geradores de janeiro a junho de 2010 foram anteriores ao evento de cisão parcial, realizado em 31/10/2010, quando a autuada teve seu patrimônio vertido parcialmente à empresa Leadersat Comércio e Serviços em Telecomunicações Ltda (atual Lider Telecom), CNPJ 07.265.939/0001-27.

Cientificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Salvador/BA, formalizado pelo acórdão 15-44.191, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2010 a 31/12/2010

NULIDADE.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los e não o fez.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2010 a 31/12/2010

OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam receitas omitidas os valores relativos a notas fiscais emitidas e não escrituradas nem declaradas.

CONTRATO PARTICULAR. SUJEIÇÃO PASSIVA. INALTERABILIDADE.

As partes particulares são livres para pactuar aquilo que melhor lhes aprouver, mas o acordo não pode alterar o sujeito passivo estabelecido pela legislação tributária, respeitando assim o princípio contábil da entidade.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE VIAGENS.

Os valores gastos com despesas de viagens não geram aproveitamento de crédito da Cofins no regime de apuração não cumulativa, uma vez que não se enquadram no conceito de insumos.

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, por falta de previsão legal, porquanto tais despesas não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas na legislação de regência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2010 a 31/12/2010

COFINS. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento da Cofins, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo ao PIS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/11/2010 a 31/12/2010

MULTA DE OFÍCIO

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/2010 a 31/12/2010

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA DE CONTROVÉRSIA.

Assegurado ao responsável solidário o direito ao contraditório e à ampla defesa, pela sua cientificação do auto de infração, quando o mesmo não contesta a responsabilidade solidária em sua impugnação, deve ser declarada a inexistência de controvérsia quanto a este aspecto do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário ao CARF, alega a inexistência de omissão de receitas, bem como, requer o abatimento referente aos insumos (despesas com locação de veículos e passagens) em relação ao crédito tributário lançado.

Em suma, é o Relatório.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência de preliminares, passo à análise do mérito.

I- DO MÉRITO

1- Da omissão de receitas

Conforme já relatado trata-se de Recurso Voluntário contra a lavratura de Autos de Infração para exigência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, de janeiro a dezembro/2010.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal constatou-se omissão de receitas sujeitas à incidência das contribuições sociais, nos meses de novembro e dezembro de 2010, também se constatou tomada de créditos da não cumulatividade em desacordo com os preceitos legais.

A fiscalização considerou que houve omissão de receitas nos períodos de 11 e 12/2010, quando, ao confrontar os valores de receita constantes do Livro de Registro de Prestação de Serviços com os valores declarados nos Dacon, constatou que as receitas operacionais não foram informadas nos Dacon.

A Recorrente juntou aos autos a relação de notas fiscais emitidas por ela e pelas outras empresas cindidas (GSA Soluções em Telecomunicações Ltda, CNPJ e RWCONNECT), bem como da receptora (Líder Telecom), apresentando também um quadro demonstrativo, com intuito de comprovar que a somatória dos serviços prestados por todas as empresas é exatamente os valores informados pela receptora através dos DACON e DIPJ.

Afirma a Recorrente que em decorrência da cisão, os contratos que originaram tais receitas, não mais lhe pertenciam e o respectivo faturamento foi contabilizado e tributado na Líder Telecom (sucessora).

Em que pese os tomadores de serviços (EMBRATEL E NET e etc.) terem recebido os documentos que comprovavam que os contratos assinados anteriormente com as empresas LÍDER SERVIÇOS, GSA e RWCONNECT foram incorporados ao patrimônio da LÍDER TELECOM, os mesmos não pagavam pelos serviços prestados se as notas fiscais não fossem emitidas pelas empresas cindidas tendo em, vista alegação de inexistência de aditivo contratual e cadastramento no sistema.

Em que pese a insistência da Impugnante para agilizar as assinaturas dos aditivos contratuais, os tomadores foram muito morosos nesta tarefa.

Nesse intervalo de tempo entre as assinaturas de aditivo contratual e cadastramento de novo fornecedor de serviços no sistema dos tomadores,

a contabilidade entendeu que, pelo fato de os contratos pertencerem ao patrimônio da LÍDER TELECOM, contabilizou todos os faturamentos das empresas cindidas (LÍDER SERVIÇOS, GSA e RWCONNECT) na contabilidade da receptora.

Entretanto, não restou demonstrado que as receitas em questão não foram auferidas pela Recorrente, muito menos, que eram de titularidade da empresa receptora no evento de cisão parcial da impugnante.

O acórdão recorrido contesta os argumentos apresentados pela Recorrente ao demonstrar que os sistemas da RFB demostram o contrário:

PERÍODO	UNIDADE	RECEITAS DECLARADAS			LÍDER TELECOM CNPJ: 07.265.939/0001-77		RWCONNECT SERV. TELECOM		GSA SOLUÇÕES TELECOM CNPJ: 08.899.675/0001- 26		TOTAL		
		LIVRO FISCAL	DACON	DIFERENÇA APURADA	LIVRO FISCAL	DACON	LIVRO FISCAL	DACON	LIVROFISCAL	DACON	LIVRO FISCAL	DACON	DIFERENÇA APURADA
nov/10	MATRIZ (0001-45)	5.276.962,23	-		5.104.203,35	15.126.211,12	1.741.613,31	-	201.780,00	-			
	FILIAL (0002-26)	74.241,78	-		146.595,55								
	FILIAL (0003-07)	300.612,57	-		1.626.643,68								
	SUBTOTAL (11/2010)	5.651.816,58	-	5.651.816,58	6.877.442,58	15.126.211,12	1.741.613,31	-	201.780,00	-	8.820.835,89	15.126.211,12	6.305.375,23
dez/10	MATRIZ (0001-45)	4.707.759,51	-		9.688.562,30	20.298.484,27	1.787.121,64	-	973.599,80	-			
	FILIAL (0002-26)	434.846,90	-		448.646,59								
	FILIAL (0003-07)	159.629,39	-		1.275.982,29								
	SUBTOTAL (12/2010)	5.302.235,80	-	5.302.235,80	11.413.191,18	20.298.484,27	1.787.121,64	-	973.599,80	-	14.173.912,62	20.298.484,27	6.124.571,65
4ºTRIM.		10.954.052,38	-	10.954.052,38	18.290.633,76	35.424.695,39	3.528.734,95	-	1.175.379,80	-	22.994.748,51	35.424.695,39	12.429.946,88

Ainda o acórdão recorrido traz relevantes considerações, as quais as transcrevo para melhor compreensão da lide (e-fls. 1.567):

43. A cisão parcial foi formalizada na data de 31/10/2010 e, segundo o instrumento de cisão, Anexo II à fl. 370, os contratos de prestação de serviços celebrados com a Empresa Brasileira de Comunicações S/A - Embratel, CNPJ nº 33.530.486/0001-29 e com a Primesys Soluções Empresariais, CNPJ nº 59.335.976/0001-68 seriam transferidos para Líder Telecom, que passaria a ser responsável pelas obrigações transferidas.

44. Além disso, seriam também transferidos diversos trabalhadores da autuada para a Líder Telecom, conforme relação às fls 371 a 390.

45. Porém, observa-se que, conforme informações do sistema DIRF, extrato anexo às fls. 1553 a 1555, a Embratel efetuou pagamentos à

impugnante durante os anos de 2011, 2012 e 2013. Ou seja, a alegada morosidade dos tomadores de serviços em alterar contrato e sistemas teria durado cerca de três anos.

46. Assim, constata-se que a atuada permaneceu recebendo pagamentos dos tomadores de serviços, não apenas nos meses de novembro e dezembro de 2010, objetos do presente processo, mas por muitos períodos subsequentes.

47. Além disso, segundo os sistemas da RFB, os cerca de 480 trabalhadores, que seriam transferidos para a Lider Telecom, continuaram a integrar as declarações GFIP da impugnante até maio de 2012.

48. Dessa forma, a atuada recebeu os pagamentos dos tomadores de serviço e manteve em sua folha de pagamento os trabalhadores, que são, em última análise, os executores dos serviços. **Esses dados, juntamente com a emissão de notas fiscais, indicam que a atuada continuou a prestar os serviços que originaram as receitas omitidas e, a despeito do acordado no instrumento de cisão parcial, essas evidências demonstram que os contratos de serviços não foram efetivamente transferidos.**

49. **Verifica-se, assim, que a impugnante foi a contribuinte que praticou o fato gerador de tributos e as notas fiscais emitidas são documentos comprobatórios de auferimento das receitas que foram por ela omitidas.**

50. Quanto à alegada tributação das receitas em questão pela Lider Telecom, destaque-se que a apropriação de receitas de determinada pessoa jurídica no patrimônio de outro contribuinte configura inobservância do Princípio da Entidade e, em consequência, fere as normas contábeis e fiscais.

51. Para esclarecimento do tema, impõe-se, de início, lembrar que tanto a Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (alterada pela Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007) que dispõe sobre as sociedades por ações, como a Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o novo Código Civil e, em seu Título II, trata especificamente da Sociedade, determinam a observância das normas contábeis.

Ratifico o entendimento do julgador de piso para afirmar que, independentemente, das tratativas, acordos, contratos que possam ter ocorrido entre as partes mencionadas, é vedado a qualquer das partes, deixar de reconhecer, na apuração do seu respectivo resultado, receitas decorrentes de suas próprias atividades, muito menos, há permissão legal para que tais receitas pudessem ser transferidas à outra pessoa jurídica.

É obrigatório o reconhecimento das receitas e do pagamento de tributos devidos à empresa que auferiu a receita neste caso, a autuada, independentemente, do disposto no instrumento particular de cisão parcial, e, de eventual acordo entre empresas em observância ao artigo 123 do Código Tributário Nacional.

Neste tópico, não há reforma a fazer no acórdão recorrido.

2- Da responsabilidade tributária em decorrência da cisão parcial

Neste tópico recursal, a lide trata a respeito da responsabilidade tributária em decorrência da cisão parcial por força do art. 124, II, do CTN conjugado com o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal constatou-se omissão de receitas sujeitas à incidência das contribuições sociais, nos meses de novembro e dezembro de 2010, também se constatou tomada de créditos da não cumulatividade em desacordo com os preceitos legais.

No auto de infração, foi atribuída responsabilidade solidária à empresa Lider Telecom Com. e Serv. em Telecomunicações Ltda, CNPJ nº 07.265.939/0001-27, uma vez que os fatos geradores de janeiro a junho de 2010 foram anteriores ao evento de cisão parcial, realizado em 31/10/2010, quando a autuada teve seu patrimônio vertido parcialmente à empresa Leadersat Comércio e Serviços em Telecomunicações Ltda (atual Lider Telecom), CNPJ 07.265.939/0001-27.

A impugnante defende que: a) transferência de titularidade das receitas, pois, segundo ela, houve transferência dos contratos de serviços para a empresa Lider Telecom e b) responsabilidade tributária deveria ser atribuída à Lider Telecom, na condição de empresa receptora do patrimônio decorrente da cisão parcial da autuada, ocorrida em 31/10/2010.

A acusação fiscal impõe-se pela responsabilidade tributária decorrente da cisão parcial com base no caput do art. 132 do CTN cumulado com o art. 220 da Lei nº 6.404, de 1976.

Pois bem.

Pelo contexto do voto recorrido a responsabilidade no caso tem 2 (dois) fundamentos distintos e não apenas um, (responsabilidade por sucessão e responsabilidade solidária) atribuída à sucessora- Lider Telecom Com. e Serviços em Telecomunicação Ltda, CNPJ nº 07.265.939/0001-27

Nota-se, que o auto de infração não excluiu a responsabilidade solidária da Líder Serviços de Instalação e Comércio para com as obrigações anteriores à cisão parcial.

De qualquer forma, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (CTN, art. 123).

No tocante à responsabilidade tributária por sucessão, por força do art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade

tributária por sucessão, eis que o termo “transformação” constante do caput desse artigo abarca a cisão parcial.

Note-se que não se trata de uma analogia. Na analogia se extrapola o significado possível do termo em prol da finalidade subjacente à letra da lei. Mas, no caso concreto, tão somente se amplia o significado habitual do termo “transformação” constante do caput do art. 132 do CTN, mas dentro do significado possível do termo. Isso porque, transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades (REsp 242.721).

Logo, a palavra transformação no texto do caput do art. 132 do CTN pode ser tida como a se referir tanto à transformação do art. 220 da Lei nº 6.404, de 1976, como às cisões do art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, pois cisão é uma transformação de sociedade.

O entendimento aqui esposado está respaldado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (destaco):

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CISÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. POSSIBILIDADE. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. EMBASADO EM PREMISSAS FÁTICA. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I – (...).

II - A cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Precedentes.

(...)

VI - Agravo Interno desprovido. (AgInt no REsp 1825862/PR, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2019, DJe 20/11/2019)

EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO EMPRESARIAL. CISÃO. RESPONSABILIDADE EM NOME PRÓPRIO PELA DÍVIDA DA EMPRESA SUCEDIDA. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 489, VI, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.

(...)

III - A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, à época do julgamento do EREsp 1.695.790/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, DJe

26/3/2019, pacificou o entendimento de que, na sucessão empresarial, a sucessora assume todo o passivo tributário da empresa extinta, respondendo em nome próprio pela dívida de terceiro (sucedida) (art. 132 do CTN), em razão de imposição automática de responsabilidade tributária pelo pagamento de débitos da sucedida determinada por lei, de sorte que a sucessora pode ser acionada independentemente de qualquer outra diligência por parte do credor.

Precedentes: AgInt no REsp 1.775.466/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 26/3/2019; AgRg no REsp 1.452.763/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/6/2014.

IV - Embora não conste expressamente da redação do art. 132 do CTN, a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Precedentes: AgInt no REsp 1.625.391/CE, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 17/12/2018 REsp n. 1.682.792/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9/10/2017.

V - Recurso especial improvido. (REsp 1795188/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2019, DJe 23/08/2019)

TRIBUTÁRIO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO. PRESUNÇÃO. EMPRÉSTIMO A VICE-PRESIDENTE DA EMPRESA.

1. A empresa resultante de cisão que incorpora parte do patrimônio da outra responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida. Irrelevância da vinculação direta do sucessor do fato gerador da obrigação.

(...)

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, na parte conhecida, não-provido. (REsp 970.585/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 07/04/2008)

Acrescente-se ainda o seguinte entendimento veiculado na Solução de Consulta Cosit nº 321, de 09 de agosto de 2017:

10.2. Em relação à responsabilidade tributária, o art. 132 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), considera a empresa cindida responsável tributária solidária com a cindida (sujeito passivo original), uma vez que o termo “transformação” ali utilizado alcança também a operação de cisão.

De igual modo dispõe o § 1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (abaixo transcrito), que respondem solidariamente por todos os tributos da pessoa jurídica as sociedades que absorveram patrimônio de outra por cisão (note-se que apenas a ementa do decreto-lei fala em imposto sobre a renda; mas a parte normativa reza que se aplica a todos os tributos da pessoa jurídica, o que inclui CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins etc.):

“Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

É mister destacar o disposto no artigo 132 do Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;

V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

§ 1º - **Respondem solidariamente** pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

c) os sócios com poderes de administração da pessoa extinta, no caso do item V.”

No que pese não constar, expressamente, da redação do art. 132 do CTN, a cisão parcial de sociedade, indubitavelmente, ela configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão, bem como, por manter a solidariedade nos termos imputados na autuação.

Ademais, a solidariedade se impõe pela previsão contida no parágrafo 1º do artigo 132 do Código Tributário Nacional.

Por isso, confirmo o acórdão recorrido neste tópico.

3- Dos Insumos

3.1- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do

PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens

cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização

da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

3.2.1 – ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS- locação de veículos e despesas com viagens

A atividade da Recorrente é “*instalação de equipamentos de rádio, satélite, instalação e manutenção de equipamentos eletrônicos (multiplex, estatístico, El, Modens, e etc), interligação e preparação de estações e ativação em pontos de presença em todo o Brasil*”.

De fato, quanto as despesas com viagens, entendo que, por ausência de previsão legal, tais dispêndios não configuram insumos para fins de tomada de créditos das contribuições.

Quanto às despesas com locação de veículos, entendo que tais dispêndios participam diretamente da atividade executada pela Recorrente, configurando-se sua locação como um serviço de apoio essencial e relevante à consecução do seu objeto social, merecendo serem afastadas tais glosas.

3.2.2- Da imputação da multa de ofício

Pugna a Recorrente pela anulação da multa de ofício imputada no patamar de 75%.

A multa de ofício foi imputada com base no Art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07.

Dada a base legal para imputação da sanção, não há a ilegalidade combatida.

3.2.3- Juros sobre a multa de ofício

Pleiteia a Recorrente pelo afastamento da incidência dos juros sobre a multa de ofício, entretanto, diante da edição da recente Súmula deste CARF - 108, a aplico.

-Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Por todo exposto, voto por dar parcial provimento ao presente Recurso para reverter as glosas com dispêndios com locação de veículos.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima