



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.904857/2016-61
ACÓRDÃO	3101-005.048 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIGOR ALIMENTOS S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO. NOVO DESPACHO DECISÓRIO. Ao constatar que a compensação foi indevidamente homologada a autoridade administrativa tem o dever de realizar a revisão de ofício do ato administrativo eivado de erro e de emitir novo despacho decisório.

EFD-CONTRIBUIÇÕES APRESENTADAS PELA INCORPORADA APÓS A DATA DA INCORPORAÇÃO. INEFICÁCIA. Não produzem efeitos, formal ou material, a EFD-Contribuições apresentada por empresa incorporada, após a incorporação, relativa a fatos geradores ocorridos após a data da incorporação, de modo que elas não servem de base ou referência apuratória do crédito de ressarcimento pleiteado pela empresa incorporadora.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que davam provimento para determinar que a unidade de origem analisasse o direito creditório pleiteado, superando o óbice relativo à continuidade do exercício da atividade de forma segregada pela empresa incorporada mesmo após a data de incorporação formal.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão de Manifestação de Inconformidade que julgou improcedente a impugnação.

Na origem, a fiscalização não reconheceu o crédito de ressarcimento de PIS/Pasep Não-Cumulativo/Mercado Interno, no valor de R\$ 2.119.457,85, referente ao 1º trimestre de 2013, pleiteado no PER nº 09496.30594.110316.1.5.10-2121. Como consequência, não foram homologadas as compensações declaradas com o referido crédito.

Outrossim, o procedimento acima revisou auditoria anterior, na qual foram detectadas invalidades na Informação Fiscal que reconheceu créditos ressarcíveis em desacordo com a legislação pertinente, nos termos do art. 53 da Lei nº 9.784/99 e do Parecer Normativo Cosit nº 8/2014.

A revisão de ofício se deu em razão da Companhia “ser investigada pelo Ministério Público e pela Polícia Federal na operação “Baixa Augusta”, a qual levou à prisão do Auditor responsável por tais análises e à suspeição de todo o trabalho por ele realizado”.

Os trabalhos de revisão foram autorizados pelo Sr. Delegado da DERAT/SPO, por meio de comunicação interna, em 01.11.2018.

Com isso, a Fiscalização indeferiu o pedido de ressarcimento formulado, uma vez que fundado em EFDs-Contribuições apresentadas por PJ extinta (SA FÁBRICA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS VIGOR, CNPJ 61.116.331/0001-86), a qual foi incorporada pela requerente em 28.12.2012.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Ferreira Braga**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Aduz o Recorrente que o despacho decisório revisor extrapolou os limites da revisão de ofício, por inexistirem erro de fato e de direito. Isso porque a revisão por erro de fato refere-se a circunstâncias objetivas que não dependem de interpretação normativa, permitindo a revisão, desde que observado o prazo decadencial.

Já quanto ao erro de direito, entende que a alteração do lançamento encontra limite no disposto no art. 146 do CTN, conforme redação a seguir exposta:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.” (original sem destaques)

Alega ainda que teria havido mudança no critério jurídico adotado no lançamento anterior, a fim de desconstituir o direito creditório reconhecido anteriormente.

O cerne da questão encontra-se nos limites do poder revisional por parte da Administração Tributária.

Assim entendeu a DRJ:

É de se notar que o cancelamento de ofício do ato administrativo anteriormente emitido decorreu do controle de legalidade. Sob o pressuposto da legalidade estrita e objetiva, mostrou-se necessária a revisão do despacho eletrônico, eis que o ato teria atentado contra a legalidade tributária, tendo-se buscado permeá-lo da presunção de correção e certeza. Assim, a revisão efetuada procurou refletir a adequação do caso à legalidade e à factualidade material, entendendo-se pela sua correção.

A revisão de ofício esta fundada na premissa de que a auditoria anterior feriu o art. 227, caput e §3º da Lei 6.404/76 (Lei das S.A.), os arts. 1.116 e 1.118 da Lei 10.404/2002 (Código Civil), o §1º do art. 235 do Decreto 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), ao conferir legitimidade a notas fiscais e EFD-Contribuições emitidas de maneira irregular.

Com isso, observa-se que não houve qualquer afronta à segurança jurídica, uma vez que a Administração Pública agiu em conformidade com o direito, preservando o interesse público

através da restauração do fundamento legal do ato que praticara. A revisão de ofício, ainda que admitida extraordinariamente em respeito ao princípio de legalidade estrita a que se submetem os atos administrativos, é prerrogativa da autoridade administrativa que prolatou a decisão inicial.

Vale citar as súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal, in verbis:

Súmula 346:

A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula 473:

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Assim, não há irregularidade na revisão de ofício promovida pela autoridade competente, que se originou de procedimento administrativo regularmente amparado nas normas que regulam a matéria.

Pois bem.

No ato revisional não restou reconhecido o crédito de ressarcimento pleiteado e, por conseguinte, não foram homologadas as compensações declaradas. Isso porque entendeu a fiscalização que a EFD-Contribuições apresentada por empresa incorporada, após a incorporação, relativa a fatos geradores ocorridos após a data da incorporação, não produzem efeitos, formal ou material, de modo que elas não servem de base ou referência apuratória do crédito de ressarcimento pleiteado pela empresa incorporadora.

A Recorrente defende que o único fundamento que poderia embasar o despacho decisório de revisão seria a inexistência do crédito. Assim, o apego do acórdão recorrido a aspectos meramente formais, fará com que seja inutilizado o crédito da Recorrente, e consequentemente, que o fisco aufera uma riqueza (receita fiscal) em manifestação violação do direito ao crédito da Recorrente.

Requer, assim, a primazia da essência sobre a forma:

4.20 - Nesse ponto, o princípio da “prevalência da essência sobre a forma” impõe, em síntese, que sejam alcançados os fatos efetivamente praticados pelo contribuinte (ou seja, a “realidade fática” e/ou a “verdade material”), e não os que “aparentam” ter sido praticados.

E, no caso concreto, não há qualquer dúvida que, apesar de documentalmente estar registrada a incorporação em 12/2012, a S/A Fábrica de Produtos

Alimentícios Vigor foi efetivamente incorporada em 2014, momento em que parou de operar, pois todas as licenças e benefícios foram transferidos para a incorporadora (ora Recorrente). Inclusive, o CNPJ da empresa incorporada estava ativo perante a RFB até 2014, tendo sido possível transmitir a EDF-Contribuições em nome da incorporada (DOC. 09 da Manifestação de Inconformidade).

4.21 - Por estes motivos, o pedido de ressarcimento foi protocolado pela Recorrente em 2014 (frisa-se: ano em que a S/A Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor foi efetivamente extinta) e com amparo nas EFD-Contribuições transmitidas pela empresa incorporada, que continuou as atividades operacionais até 2014 (DOC. 09 da Manifestação de Inconformidade).

Entendo que assiste razão à DRJ, de forma que adoto suas razões de decidir nos seguintes termos:

Inicialmente, cumpre observar que os fatos acima relacionados revelam-se todos incontroversos. O mesmo não se verifica quanto à aplicação dos enunciados normativos, que foi mais estrita e formal, em detrimento da pretendida pela contribuinte, ao clamar pela primazia da essência dos atos e das operações.

A interessada, Vigor Alimentos S/A, incorporou a empresa S/A FÁBRICA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS VIGOR (Vigor Fábrica, doravante), CNPJ 61.116.331/0001-86, em 28.12.2012, conforme Assembleia Geral Extraordinária da Incorporação. Entretanto, até o final de 2014, ou seja, quanto já transcorridos dois anos da incorporação, a incorporada continuou emitindo notas fiscais, e os fornecedores de produtos e serviços continuaram emitindo conhecimentos de transporte e notas fiscais para a incorporada, como se a incorporação não tivesse ocorrido. Assim, em praticamente todo o período analisado (04/2013 a 12/2014), registra-se a coexistência de documentos fiscais da incorporada com documentos fiscais da incorporadora.

A autoridade fiscal observa também que o arquivamento do ato relativo à incorporação se deu em 16.01.2013, publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo em 19.01.2013. Por sua vez, a baixa da inscrição no CNPJ da incorporada foi realizada apenas em 22.07.2014, contrariando o art. 25 da Instrução Normativa RFB nº 1183, de 19 de agosto de 2011, que determina que a baixa se dê até o 5º(quinto) dia útil do segundo mês subsequente ao da ocorrência de extinção por incorporação.

Não tendo sido efetuada a baixa tempestiva da inscrição da incorporada no CNPJ, esta continuou com um certificado digital que possibilitou fossem emitidos, irregularmente, nos anos de 2013 e 2014, documentos fiscais em seu nome, como se a incorporada ainda existisse, quando, por imperativo legal, encontrava-se extinta desde 28.12.2012 (art. 227, §3º, da Lei nº 6.404/76; arts. 116 e 118 do Código Civil; art. 235, §1º, do RIR/99).

Diante desse quadro, a autoridade fiscal concluiu que a empresa incorporada deixara de existir em 28.12.2012, reputando, em seguida, sem validade fiscal (nulidade absoluta) as declarações feitas e os documentos fiscais por ela emitidos após a data da incorporação.

Por outro lado, a reclamante reconhece que, apesar de ter incorporado a Vigor Fábrica em 28.12.2012, esta continuou operando normalmente até 2014 (item 3.17 da Manifestação de Inconformidade), bem como cumprindo com as suas obrigações acessórias (fiscais e tributárias), até a integração definitiva de suas atividades à contribuinte, para o qual se fazia mister a solução de questões formais e burocráticas, a saber: regularização de CNPJ e de IE para as diversas filiais, obtenção de licenças ambientais e alvarás de funcionamento, alteração cadastral nas prefeituras, atualização de sistemas informatizados, transferência de benefícios fiscais e regimes especiais, atualização cadastral de clientes e fornecedores.

Como tais providências demandavam tempo, e a espera não poderia impedir o prosseguimento das atividades da incorporada pela reclamante, pois não faria sentido algum “fechar a fábrica ou deixá-la inativa” até a conclusão desse processo, o que traria prejuízos imensuráveis aos negócios, adotou-se a solução imediata de continuar operando com o CNPJ da empresa incorporada.

Nesse sentido, esta prosseguiu transmitindo DCTFs, ECFs, EFDs, DIRFs, GFIPs, referentes aos meses fiscalizados, tanto assim que os pedidos de ressarcimento tomaram por base as EFD-Contribuições transmitidas pela incorporada.

À vista destas circunstâncias, invoca o princípio da “prevalência da essência sobre a forma”, a impor que, na aplicação das leis tributárias, sejam alcançados os fatos efetivamente praticados pela contribuinte (ou seja, a “realidade fática” ou a “verdade material”), e não os que “aparentam” terem sido praticados. E, no caso concreto, não haveria qualquer dúvida de que, malgrado ocorrida a incorporação em dezembro de 2012, a Vigor Fábrica “somente foi efetivamente incorporada em 2014, momento em que parou finalmente de operar, quando todas as licenças e benefícios foram transferidos para a incorporadora”.

Nesse passo, conclui que os pedidos de ressarcimento foram corretamente transmitidos pela manifestante, sendo absolutamente irrelevante o fato de as EFDs terem sido transmitidas pela empresa incorporada, pois a legitimidade dos créditos decorre da documentação transmitida pela Vigor Fábrica.

Pois bem.

Por um lado, a autoridade qualifica a incorporada como inexistente, negando validade fiscal aos demonstrativos, declarações e documentos em que ela figure como interessada direta.

De outro, a reclamante sustenta que a incorporada continuou existindo após a incorporação, operando industrialmente e relacionando-se comercialmente, escriturando as suas operações, prestando aos mais diferentes órgãos declarações, inclusive a EFD-Contribuições, com

base na qual foram formulados os pedidos de ressarcimento da interessada na condição de sucessora da incorporada.

Eis a questão a ser solucionada.

No campo da fundamentação e argumentação jurídica, cada uma das partes promove a defesa de seus interesses, qualificando fatos e aplicando as leis com bases em interpretações e densificações normativas que melhores atendam a esse propósito.

Assim, na defesa da licitude do planejamento fiscal, vê-se o contribuinte bradar pela liberdade negocial, pela regularidade dos negócios, pela legalidade formal e tipicidade tributária, a fim de que se repute equivocado o procedimento da autoridade tributária de desconsideração dos negócios realizados pelo contribuinte, para alcançar pela tributação os negócios jurídicos dissimulados, artificiais, voltados mais para a forma jurídica do que para a realidade fática e econômica.

Essa linha de argumentação se patenteia, por exemplo, nos processos de exigência fiscal decorrente de glosa de despesas de amortização indevida de ágio, surgido no seio de reorganizações societárias acoimadas de simuladas ou artificiais, sem substrato na realidade econômica. A Vigor, já examinado por esta Turma de Julgamento.

Bem ao oposto, nos presentes processos de ressarcimento e de exigência fiscal relativa às contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, quando se verifica que a incorporação da Vigor Fábrica somente se consumou dois anos depois da aprovação do ato pela Assembléia Geral, a requerente giza pelo princípio da verdade material, pela consideração dos fatos e não de “sua aparência”, sustentando ser de somenos importância os aspectos formais e pessoais das operações comerciais retratadas em notas fiscais nas quais figura a incorporada apenas formalmente extinta.

Entre a invocação para atentar para as operações e formalidades adotadas, no exercício das liberdades negocial e econômica, cuja artificialidade pode caracterizar o planejamento abusivo ou mesmo a simulação, impondo-se a desqualificação dos negócios jurídicos e societários e o conseqüente lançamento tributário, com base nos negócios jurídicos dissimulados; e a invocação do princípio da verdade material para estabelecer a unidade econômica do fruto de incorporações concluídas serodiamente, que esbarraram na inércia natural dos fatos, impondo-se a glosa de compras realizadas pela incorporada ainda em operação – apoia-se aqui na objetividade normativa das leis.

A Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas – prescreve que, aprovados pela Assembléia-Geral a incorporação, considera-se extinta a incorporada, mas é preciso que a incorporadora (Vigor Alimentos S/A) promova o arquivamento e a publicação dos atos de incorporação (art. 227, §3º).

Na espécie, os atos de incorporação foram levados ao arquivamento na Junta Comercial em 16.01.2013.

A propósito, a Lei nº 8.934/94 – Registro Público das Empresas Mercantil – determina o arquivamento dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura dos atos de incorporação, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento. Se realizado depois desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder (art. 36).

Como o arquivamento dos atos de incorporação ocorreu dentro do trintídio, os efeitos da extinção se produziram a partir dos atos de incorporação, de modo que a empresa incorporada não poderia mais ser sujeito de direitos e obrigações ou celebrar atos e negócios jurídicos em nome e por conta própria.

Entretanto, a Vigor Fábrica prosseguiu operando normalmente até 2014, perante terceiros e entes/órgãos estatais, como reconhece a reclamante, não casando, portanto, a extinção formal com a realidade subjacente. Assim, constata-se a entrega de DCTF, ECF, DIRF, GFIPs pela incorporada no período pós-assembly, inclusive da EFD-Contribuição, com base nas quais créditos e débitos das contribuições nela registrados compuseram os “pedidos consolidados” de ressarcimento da Vigor Alimentos.

Em face da RFB, a incorporada somente teria sido extinta com a comunicação de baixa da inscrição do cadastro CNPJ, realizada mais de um ano meio depois do prescrito. Com efeito, enquanto o prazo regulamentar findara no 5º (quinto) dia útil do segundo mês subsequente ao da ocorrência da extinção por incorporação (art. 25 da Instrução Normativa RFB nº 1183, de 19 de agosto de 2011), a PROCESSO 10880.904858/2016-14 ACÓRDÃO 103-001.789 DRJ03 14 incorporadora apenas providenciou a baixa cadastral em 22.07.2014, após apresentar as declarações e escriturações pertinentes ao ano de 2013 e ao primeiro semestre de 2014.

É razoável o prazo estabelecido para baixa cadastral, pois se supõe que no procedimento de incorporação existam mudanças significativas nas empresas envolvidas, especialmente na incorporada, que poderá continuar operando com seus dados cadastrais durante um breve espaço de tempo, como período de transição, que poderá ser adotado para validar as notas fiscais emitidas nesse período, para efeito de direito creditório em favor de terceiros.

Entretanto, o prazo de um pouco mais de um mês não foi considerado suficiente pela reclamante para dar conta das “questões formais e burocráticas” do “processo de integração”. A esse respeito, a requerente não justifica por que a atualização do CNPJ e da IE nos órgãos fiscais federal e estadual, bem como a comunicação aos clientes e fornecedores, demandaria mais de um mês, para o fim de geração e emissão de notas fiscais em nome da incorporadora. No caso da RFB, mais de um ano e meio. Em relação a outras exigências, tais como obtenção de licenças ambientais e alvarás de funcionamento, alteração cadastral nas prefeituras, transferência de benefícios fiscais e regimes especiais, não se compreende como elas obstaculizariam a baixa do CNPJ da incorporada e a apresentação da EFD-Contribuições pela incorporadora.

A propósito da regularidade cadastral é de se registrar o entendimento deste julgador de que, nos casos de incorporação de pessoa jurídica, somente geram créditos revestidos de legitimidade os valores destacados em notas fiscais emitidas pela incorporada até o último dia do mês subsequente ao evento de incorporação, prazo que a empresa possui para solicitar formalmente a baixa do CNPJ na Receita Federal, nos termos do art. 25 da IN RFB nº 1183/2011, vigente à época dos fatos.

Muito menos a EFD-Contribuição apresentada pela incorporada extinta produz efeitos em relação à incorporadora (em operação desde sua constituição, em 03.11.2011), tanto os formais (suprir a omissão no cumprimento da obrigação acessória por parte da Vigor Alimentos), quanto, e por conseguinte, os materiais (servir de esteio apuratório do crédito de ressarcimento da incorporadora, empresa conglobante). De fato, a presunção inicial de veracidade, que legalmente recai sobre os dados do conteúdo de uma declaração ou demonstrativo prestados pelo sujeito passivo, depende da regularidade do cumprimento desta obrigação. Na espécie, além de não se vislumbrar obstáculo à apresentação da EFD-Contribuição por parte da incorporadora, a incorporada não poderia tê-lo feito em seu nome, pois sequer deveria contar com CNPJ ativo no vencimento da apresentação da EFD-Contribuição (p.ex., em 14 de março de 2013, para a declaração de janeiro de 2013).

Por essas razões, não se mostra aferível o crédito de ressarcimento da requerente com base numa EFD-Contribuição sem valor apuratório e probatório.

Ademais, como bem observou a Fiscalização, a requerente não figura no 1º trimestre de 2013 como destinatária de notas fiscais eletrônicas, que são as que poderiam ensejar-lhe crédito de ressarcimento decorrente da aquisição de insumo. Dessa forma, aplicando o prazo de validação das notas fiscais emitidas pela incorporada, não existiria crédito da incorporadora para os meses de fevereiro e março de 2013.

Em conclusão, não se reconhece o crédito de ressarcimento pleiteado e, por conseguinte, não se homologam as compensações declaradas.

Ante o exposto, voto pelo conhecimento e desprovimento do Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA