MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**13227.720316/2014-12**
ACÓRDÃO	3301-014.655 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PIARARA TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

O lançamento, como ato administrativo vinculado que é, deverá ser realizado com a estrita observância dos requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN. A utilização de notas fiscais de transferência para a determinação de base de cálculo que deveria refletir as operações de entrada de mercadorias (cf. art. 22 da Lei nº 11.945/2009 – Área de Livre Comércio - ALC) constitui inobservância aos requisitos essenciais para a realização do lançamento previstos no art. 142 do CTN, configurando vício de natureza material, o que implica nulidade do Auto de Infração.

SÚMULA CARF Nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o lançamento relativo à responsabilidade tributária referente à aquisição à alíquota zero, vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro que lhe negava provimento.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (substituto[a]integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos e descrever o andamento processual, adoto o relatório da DRJ, transcrito a seguir:

> Trata-se de impugnação contra Auto de Infração de PIS (fls. 518/524), correspondente a fatos geradores de janeiro a dezembro de 2010, lavrado pela Delegacia da Receita Federal em Jiparaná-RO, no valor total de R$ 208.889,85, já incluídos multas e juros.
>
> A infrações imputadas ao sujeito passivo estão detalhadas no Relatório Fiscal de fls. 507/517, resumidamente descritas a seguir.
>
> Transferência de mercadorias para filiais e matriz não localizadas na ALC.
>
> A filial localizada na Área de Livre Comércio – ALC de Guajará-Mirim – RO, transferiu para as outras unidades da mesma empresa domiciliadas fora da ALC, inclusive a matriz, sem o pagamento do PIS e Cofins, mercadorias adquiridas de terceiros, internadas na ALC com o incentivo fiscal de alíquota zero.
>
> Relata a fiscalização, que de acordo com o art. 2º da Lei nº 10.996/2004 c/c o art. 22 da Lei nº 11.945/2009, os bens destinados à comercialização na ALC estão sujeitos à alíquota zero do PIS e Cofins, sob condição de revenda, consumo ou industrialização dentro da própria ALC.
>
> Ao destinar as mercadorias adquiridas com alíquota zero a outras unidades localizadas fora da ALC, o contribuinte deixou de atender às condições do beneficio fiscal, passando à condição responsável pelas contribuições que deixaram de ser cobradas na aquisição incentivada.
>
> As saídas enquadradas nessa situação estão discriminadas no Anexo II do Relatório Fiscal (fls. 511/512), tendo ocorrido nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010, conforme valores abaixo discriminados: (...)
>
> Diferença entre contabilidade e DCTF.
>
> Relata também a fiscalização que os valores do PIS e Cofins apurados segundo as receitas de vendas de mercadorias e de prestação de serviço de transporte

DOCUMENTO VALIDADO

(fretes) registradas na contabilidade da empresa são totalmente divergentes dos declarados em DCTF.

A tabela abaixo discrimina os valores de PIS apurados pelo Auditor Fiscal, a partir das receitas de vendas e fretes registradas na contabilidade (fls. 515): (...)

A tabela a seguir discrimina as diferenças de PIS lançadas no Auto de Infração, correspondentes ao somatório das duas infrações detectadas. (...)

Ciente do Auto de Infração em 28/05/2014 (fls. 525), o contribuinte apresentou em 26/06/2014 a Impugnação de fls. 1096/1131, alegando, em síntese, que:

- a impugnante atua no ramo de transportes, comércio e distribuição de alimentos na região Norte, com quatro estabelecimentos, localizados nos municípios de Cacoal-RO, Manaus-AM, Guajará-mirim-RO e Porto Velho-RO;

- as operações logísticas da impugnante centralizam-se no município de Guajará-mirim, ocorrendo a aquisição dos produtos por meio deste estabelecimento, que posteriormente efetua a transferência de parte dos produtos para o estabelecimento de Cacoal;

- a fiscalização efetuou o lançamento das contribuições de PIS e Cofins sobre as remessas da filial de Guajará-mirim para as unidades de Cacoal, Porto Velho e Manaus;

- o auditor fiscal considerou como base de cálculo de sua autuação não apenas as receitas de transferências de mercadorias adquiridas pela unidade de Guajará-mirim com alíquota zero e destinada para fora da ALC, mas também todas as demais receitas da empresa, incluindo todas as suas unidades;

- com isso, tributou operações que relação alguma possuíam com a transferência de produtos entre filiais de mercadorias adquiridas com alíquota zero, mas que diziam respeito a vendas realizadas a terceiros, devidamente tributadas, sem qualquer recolhimento a menor;

- as transferências de mercadorias ocorreram unicamente nos meses de janeiro a março de 2010;

- assim sendo, equivocou-se completamente, pois considerou que todo e qualquer produto comercializado pela impugnante em 2010 teria passado pela filial de Guajará-mirim, o que é um completo absurdo, pois, conforme atestam os livros de registro de saída da unidade de Guajará-mirim, as transferências em 2010 delas originadas para outras unidades totalizaram R$ 1.824.486,76, valor bem inferior aos R$ 22.419.963,31 adotados como base de cálculo pelo auditor fiscal;

- o único fundamento pelo qual o auditor fiscal efetuou o lançamento foi a existência de operações de remessas para filiais fora da ALC de Guajará-mirim, de mercadorias adquiridas com alíquota zero, portanto não poderia tributar outras operações que não tivessem relação com esse fato;

DOCUMENTO VALIDADO

- o fato gerador do PIS e Cofins é o faturamento, quantificado a partir da receita bruta da pessoa jurídica, razão pela qual jamais poderia incidir sobre remessas de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa, até porque as mercadorias transferidas poderiam retornar à filial de Guajará-mirim, o que demonstra a impertinência da tributação dessas saídas;

- a tributação prevista no art. 22 da Lei nº 11.945/2009, a título de responsabilidade por desvio de finalidade, seria supostamente devida na entrada da mercadoria no estabelecimento, quando se verifica o benefício da alíquota zero, e não na sua saída a título de remessa;

- a remessa para filial embute outros custos não integrantes do valor da mercadoria na aquisição. Logo, a tributação com base no valor da saída adota base de cálculo necessariamente superior à que seria devida na entrada;

- a fiscalização foi além da tributação das remessas da filial de Guajarámirim para outras unidades da própria impugnante, alcançando também a comercialização junto a terceiros;

- o equívoco do auditor fiscal na eleição do fato gerador conduz ao cancelamento da exigência fiscal por ofensa ao artigo 142 do CTN, inclusive porque a base de cálculo está inflada pelo acréscimo de outros custos não presentes na aquisição;

- não poderia a fiscalização realizar a apuração com base exclusivamente nos registros contábeis, como o fez, mas com base no DACON, registro próprio para a apuração do PIS e da Cofins.

- o auditor fiscal fez incluir na base de cálculo do lançamento também as receitas de fretes por serviços de transporte, o que não faz o menor sentido, uma vez que não há qualquer incentivo fiscal em razão desses serviços;

- o auditor fiscal não efetuou corretamente a exclusão da base de cálculo das receitas obtidas com a venda de produtos sujeitos à alíquota zero, não em função da ALC, mas sim em função de que o próprio produto é tributado à alíquota zero;

- de acordo com os cálculos do auditor fiscal, as saídas sujeitas à alíquota zero foram somente as dos produtos dos códigos NCM 11010010 e 19012000, ocorridas em janeiro de 2010, no valor total de R$ 65.373,43;

- todavia, além das vendas sujeitas à alíquota zero excluídas da base de cálculo pela fiscalização, a impugnante realizou também diversas outras vendas sujeitas à alíquota zero, independentemente de destinação à ALC, as quais não foram excluídas da base de cálculo no lançamento, tais como na venda de arroz, feijão, flocos de milho, etc.;

- o óleo de soja, por exemplo, igualmente tributado à alíquota zero, cujas saídas em 2010 totalizaram R$ 1.413.017,84, não teve sequer um real descontado pelo auditor fiscal na formação da base de cálculo;

- tendo em vista que o fundamento da autuação foi a transferência de mercadorias adquiridas com alíquota zero para fora da ALC, na pior das hipóteses,

DOCUMENTO VALIDADO

e apenas por amor à argumentação, seriam tributáveis apenas tais transferências, que no livro de registro de saída totalizaram R$ 1.824.486,76, valor bem inferior aos R$ 22.419.963,31, adotados como base de cálculo no lançamento.

Após articular os argumentos acima sintetizados, a impugnante solicita a realização de perícia, formulando os seguintes quesitos:

- Qual foi a operação considerada pelo fiscal como sendo a que enseja o lançamento do tributo?

- Qual foi a operação tributada pelo auto de infração (aquisição pela filial de Guajará-mirim, transferência da filial de Guajará-mirim para outras filiais ou comercialização junto a terceiros)?

- O auditor fiscal considerou, na composição da base de cálculo da autuação, também as transferências entre filiais?

- Existem operações de aquisição de produtos tributados à alíquota zero, tanto pela filial de Guajará-mirim, quanto pelas demais filiais? Quais seriam esses produtos?

- Existem operações de vendas de produtos tributados à alíquota zero?

Quais seriam esses produtos?

- Qual o montante representa a comercialização desse produtos sujeitos à alíquota zero?

Finalmente, solicita a impugnante que seja igualmente cancelada a representação fiscal para fins penais autuada sob o nº 13227.720318/2014-10.

O processo foi apreciado por esta 5ª Turma em sessão realizada em 25/11/2015, quando foi proferida a Resolução nº 8.002.926, pela qual o julgamento foi convertido em diligência.

Segue-se a transcrição dos fundamentos da Resolução que determinou a realização da diligência:

Pretende o contribuinte a realização de perícia para esclarecer se as operações que deram ensejo à autuação foram somente as transferências de mercadorias originadas na filial de Guajará-mirim para outras unidades da empresa localizadas fora da ALC ou se abrangeu todas as saídas da empresa.

Esse questionamento prescinde de perícia, pois o Relatório Fiscal de fls. 507/517 é suficiente para permitir a conclusão de que a autuação abrange não só as transferências de mercadorias da filial de Guajará-mirim para outras unidades da empresa localizadas fora da ALC, mas também as vendas para terceiros, incluindo todas as unidades da empresa.

Com efeito, o Relatório Fiscal descreve dois fundamentos para a autuação, distintos e cumulativos, a saber: (i) transferência para outras unidades fora da ALC de Guajará-mirim, de mercadorias adquiridas de terceiros com alíquota zero e (ii) divergências entre o PIS e Cofins apurados com base na contabilidade do

DOCUMENTO VALIDADO

contribuinte e os declarados em DCTF. Esta última infração contempla as receitas de vendas de todas as unidades da impugnante.

Outro quesito formulado pela impugnante diz respeito à dedução, nas vendas a terceiros, das receitas de mercadorias tributadas à alíquota zero com base no art. 1º da Lei nº 10.925/2004, em que o beneficio é deferido à espécie do produto, independente de sua industrialização ou consumo na ALC, tais como: feijão, farinha de trigo, óleo de soja, etc.

Alega a impugnante que realizou diversas vendas de mercadorias sujeitas à alíquota zero com base no art. 1º da Lei nº 10.925/2004 e que o auditor fiscal não deduziu as respectivas receitas na determinação da base de cálculo.

O questionamento se justifica.

Pelo que se verifica do Relatório Fiscal (fl. 514), a dedução das receitas de saídas sujeitas à alíquota zero no Auto de Infração ocorreu somente no âmbito das saídas a título de remessa da filial de Guajará-mirim para as outras unidades da mesma empresa, localizadas fora da ALC, observada tão-somente no mês de janeiro de 2010, no valor total de R$ 65.373,43.

Ocorre que o outro item de autuação, no caso, a tributação das diferenças de PIS e Cofins decorrente das divergências entre os valores da contabilidade e da DCTF, abrange, como vimos, todas as vendas do contribuinte, incidindo inclusive e eventualmente sobre vendas sujeitas à alíquota zero de que trata o art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

Por outro lado, de acordo com as notas fiscais anexas às fls. 1836 a 2277, o contribuinte teria auferido em diversas operações receitas de vendas de mercadorias sujeitas à alíquota zero, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

Entretanto, na parte do lançamento atinente às diferenças entre os valores extraídos da contabilidade e os declarados em DCTF o auditor fiscal nada deduziu a título receitas sujeitas à alíquota zero.

Com efeito, tomando, por exemplo, o mês de janeiro, verifica-se que o auditor fiscal deduziu do valor da receita bruta extraída da contabilidade (R$ 2.811.108,41) tão-somente as devoluções de vendas (R$ 163.697,65), resultando uma base de cálculo no valor de R$ 2.647.410,76. Contudo, numa breve pesquisa amostral das notas ficais anexadas pela defesa é possível constatar a existência em janeiro de diversas vendas de mercadorias sujeitas à alíquota zero, com amparo no art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

Ante a verossimilhança do direito alegado pelo contribuinte, faz-se necessário confirmar se ele auferiu realmente receitas de vendas sujeitas à alíquota zero nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925/2004 em vendas a terceiros, não excluídas da base de cálculo pela fiscalização, e em caso afirmativo, quantificá-las, mês a mês.

DOCUMENTO VALIDADO

Isso posto, com fulcro no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, julgo pela conversão do presente julgamento em diligência, com a devolução do processo à unidade de origem para:

(i) verificar se o contribuinte obteve no ano calendário de 2010 receitas decorrentes de vendas de mercadorias sujeitas à alíquota zero previstas art. 1º da Lei nº 10.925/2004; (ii) em caso afirmativo, discriminar o montante dessas receitas, mês a mês.

(iii) adotar outras providencias que eventualmente entender oportunas para esclarecer os questionamentos da impugnante, no sentido de subsidiar a solução da presente lide.

Cumprida a diligência, nos termos Relatório Fiscal de fls. 2292/2295, a Unidade de origem respondeu:

a) Quanto ao quesito (i) formulado pela DRJ/FOR: foi verificado que o contribuinte obteve receitas decorrentes de vendas de mercadorias sujeitas à alíquota zero previstas no art. 1º da Lei nº 10.925/2004, no ano calendário de 2010;

b) Quanto ao quesito (ii), montante das receitas referenciadas no item anterior são assim distribuídas:

janeiro - R$ 77.542,80

Fevereiro - R$ 0,00

Março - R$ 100.897,50

Abril - R$ 40.561,50

Maio - R$ 142.395,70

Junho - R$ 18.300,00

Julho - R$ 26.501,50

Agosto - R$ 8.240,00

Outubro - R$ 38.100,00

c) Quanto ao quesito (iii), não vislumbramos quaisquer providências a serem adotadas para subsídio da solução da lide instaurada.

Instado a manifestar-se sobre o resultado da diligência, o contribuinte anexou a petição de fls. 2309/2311, na qual requer seja considerada a informação fiscal prestada no relatório de diligência, para fins de redução da base de cálculo utilizada no Auto de Infração e, por consequência, dos débitos das contribuições nele exigidas.

Em seguida, ratifica os argumentos trazidos na impugnação, especialmente acerca da:

- Da intributabilidade das operações de remessa para estabelecimentos filiais (item 3 da Impugnação);

DOCUMENTO VALIDADO

- Da ausência de influência dos documentos contábeis nas apurações de PIS e COFINS (item 3.1 da Impugnação);

- Da existência de receitas decorrentes de serviços de frete (item 4 da Impugnação);

- Da incorreta interpretação do artigo 22 da Lei 11.945/09 e o equívoco do fiscal quanto à base de cálculo utilizada para realização do lançamento (item 6 da Impugnação);

- Da inexistência de transferência nos meses de abril a dezembro de 2010 (item 7 da Impugnação);

Em sessão de 25/10/2017, a DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente, excluindo as saídas de mercadorias sujeitas à alíquota zero fundamentadas no art. 1º da Lei nº 10.925/2004 (após constatação em diligência), tendo adotado a seguinte ementa (Acórdão nº 08-040.953):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

MERCADORIA INGRESSADA EM ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO-ALC COM BENEFÍCIO FISCAL. DESVIO DE FINALIDADE.

Quando o benefício da alíquota zero do PIS e Cofins está condicionado à destinação da mercadoria à ALC e a esta é dado destino diverso, fica o responsável pelo desvio sujeito ao pagamento das contribuições e demais penalidades como se o benefício não existisse.

VENDAS PARA TERCEIROS SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Estão sujeitas à alíquota zero do PIS e Cofins as saídas das mercadorias de que trata o art. 1º da Lei nº 10.925/2004, devendo ser excluídas das bases de cálculos das referidas contribuições.

Impugnação Procedente em Parte

Em 26/12/2017, a Recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário, tendo aduzido as seguintes razões recursais:

(a) Erro na metodologia utilizada pela fiscalização: inclusão de operações estranhas na base de cálculo do tributo apurado;

DOCUMENTO VALIDADO

(b) Impossibilidade de tributação de operações de transferência entre filiais: não ocorrência de fato gerador das contribuições;

(c) Nulidade da decisão recorrida por alteração na fundamentação do auto de infração: cerceamento do direito de defesa;

(d) Constância de receitas relativas ao serviço de frete;

(e) Interpretação do art. 22 da Lei nº 11.945/09: equívoco quanto à base de cálculo utilizada para o lançamento;

(f) Inocorrência de transferências entre 04 e 12/2010;

(g) Ausência de influência dos documentos contábeis nas apurações de PIS/COFINS.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Bruno Minoru Takii, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

De início, não conheço do pedido de cancelamento de representação fiscal para fins penais, pois, conforme estabelecido pela Súmula CARF nº 28, o "*CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais*".

Em segundo lugar, a Recorrente não apresentou em momento oportuno qualquer questionamento no que diz respeito aos créditos tributários lançados em função de divergências entre os registros contábeis e o que foi informado em DCTF, razão pela qual se tem por preclusa a matéria, o que já teria ocorrido em sede de impugnação, conforme constou da fundamentação do Acórdão recorrido:

> Ou seja, a fiscalização tributou sim operações que nada tinham a ver com a transferência de produtos adquiridos com alíquota zero, mas o fundamento desta infração foi outro, qual seja, a divergência entre os valores de PIS e Cofins declarados pelo contribuinte em DCTF e os valores dessas mesmas contribuições, calculadas a partir dos registros contábeis do próprio contribuinte. **Esse fato, aliás, sequer foi contestado pela impugnante.**

DOCUMENTO VALIDADO

Desta forma, subsistem apenas as teses pertinentes às operações de transferência de mercadorias e seu impacto sobre o benefício fiscal de alíquota zero previsto no art. 2º da Lei nº 10.996/2004.

I – Mérito

I.1. – Nulidade do lançamento fiscal e decisão da DRJ por alteração na fundamentação do auto de infração

No caso em questão, a DRJ firmou entendimento de que a contribuinte, ao proceder com a transferência de mercadorias para estabelecimentos não localizados em ALC (de Guajará-Mirim para filiais), atraiu a incidência do art. 22 da Lei nº 11.945/2009, o qual determina a imposição de ineficácia do benefício fiscal concedido sob condição, como se nunca tivesse existido:

> Art. 22. Salvo disposição expressa em contrário, caso a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse.

Sendo o tributo exigido da Recorrente aquele que deveria ter sido cobrado de seu fornecedor na operação de compra e venda com o seu estabelecimento de Guajará-Mirim/RO, seria natural que a Fiscalização procedesse à determinação da base de cálculo amparada nas notas fiscais registradas na escrituração contábil para a entrada dessas mercadorias.

Contudo, conforme explicitado pela própria Fiscalização em seu Relatório Fiscal, a base de cálculo do tributo lançado foi determinada a partir das notas fiscais de transferência emitidas pelo estabelecimento de Guajará-Mirim/RO para as filiais não localizadas na ALC:

> Diante da constatação acima e tendo em vista os fundamentos legais previstos no art. 2° da Lei 10.996/2004 c.c. o art. 22 da Lei 11.945/09, segundo os quais os bens destinados a comercialização nas Áreas de Livre Comércio estão sujeitos a alíquotas zero de PIS/COFINS, sob condição de posterior revenda, consumo ou industrialização, consideramos irregulares as operações de transferências de mercadorias internadas e adquiridas através do estabelecimento de Guajará-Mirim/RO, restando evidente, dessa maneira, a responsabilidade do contribuinte ora fiscalizado pelo pagamento das contribuições que deixaram de ser pagas na

DOCUMENTO VALIDADO

origem, cujos valores mensais estão constantes na próxima tabela (**soma das notas fiscais de transferência constantes das páginas 5 e 6 deste relatório**):

Mês	Totais	Alíquota Zero	Base de Cálculo
01/2010	R$ 1.207.129,40	R$ 65.373,43	R$ 1.141.755,97
02/2010	R$ 287.191,08	R$ 0,00	R$ 287.191,08
03/2010	R$ 42.114,23	R$ 0,00	R$ 42.114,23

Para remediar a alegação da Recorrente de que, ao assim proceder, a Fiscalização tributou as operações de transferência de mercadorias, e não as entradas que tiveram o benefício anulado, a 1ª Instância Julgadora admite que "*a tributação deve se dar com base no valor da entrada da mercadoria autuada*", mas que a utilização de notas fiscais de transferência poderiam fazer às vezes das notas fiscais escrituradas na entrada, uma vez que a "*mera remessa não gera incremento ou perda patrimonial para a empresa*", sugerindo, assim, que os valores das notas de transferência seriam rigorosamente espelhados nas notas fiscais de entrada:

> (...) De fato, de acordo com o art. 22 da Lei nº 11.945/2009, a tributação em causa se dá sobre o responsável pelo desvio, como se benefício não existisse na aquisição. É dizer, restabelece-se na pessoa do adquirente a tributação que deixou de existir na entrada. **Logo, a tributação deve se dar com base no valor da entrada da mercadoria na autuada, como em tese, propugna a defesa.**
>
> Ocorre que no presente caso, a saída das mercadorias da autuada dá-se sob forma de transferências entre unidades da mesma pessoa jurídica, não havendo razão para se esperar que se de por valor diverso do da aquisição, já que, como regra dita operação de mera remessa não gera incremento ou perda patrimonial para a empresa.
>
> Portanto, há uma presunção comum de que os valores das notas fiscais de remessa devem corresponder aos valores de aquisição.
>
> Caso houve a agregação efetiva de algum valor, conforme alega a defesa, nada obstaria a que fizesse prova nesse sentido. Contudo, ficou ela na mera alegação.

Mesmo que a premissa utilizada pela 1ª Instância Julgadora estivesse correta, isto é, de que o valor da nota fiscal de transferência é sempre igual à nota fiscal de entrada, não é admissível que se lavre auto de infração com base em documentos sabidamente errados, isto porque, primeiro, a utilização de notas fiscais erradas não permite a verificação da correção do cálculo do montante do tributo devido, resultando em violação ao artigo 142 do CTN e, depois, porque, conforme exigência do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, o auto de infração deve ser instruído com os documentos indispensáveis à comprovação do ilícito, e não por outros que, por suposição, conteriam os mesmos valores daqueles que, de fato, deveriam ter sido empregados na determinação da base de cálculo do tributo:

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Além disso, nem mesmo a premissa utilizada pela DRJ para a utilização/aproveitamento das notas fiscais incorretas pode ser considerada como válida, isto porque, mesmo quando a transferência ocorre pelo custo de aquisição da mercadoria, o valor praticado é maior que o da entrada, pois a esse devem ser agregados, por exemplo, os custos com o pagamento de frete, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis ao produto, conforme previsto no item 11 do Pronunciamento CPC nº 16 (R1 – Estoques):

> 11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01)

Ademais, ao utilizar as notas de transferência, a Fiscalização partiu do princípio de que todas as mercadorias apontadas nesses documentos ingressaram com o benefício fiscal reservado à ALC, o que poderia não estar correto.

Mas fato é que, também, ao ter optado por esse critério, a Fiscalização dificultou o exercício do direito à ampla defesa pela contribuinte, exigindo-lhe a apresentação de argumentos pertinentes a fatos (transferência) que sequer são geradores da imposição legal, que é a entrada de mercadorias beneficiadas pela alíquota zero prevista no art. 2º da Lei nº 10.995/2004.

Para além disso, o artigo 142 do CTN é suficientemente claro ao estabelecer que o lançamento tributário depende não só da verificação da ocorrência do fato gerador, mas, também, da determinação da matéria tributável e do correto cálculo do montante devido, o que, evidentemente, não pode ser alcançado quando os documentos utilizados para essa atividade não correspondem aos fatos que se pretende provar e quantificar.

Visto sob outro ângulo, pode-se dizer que a aceitação como adequada da apresentação de documentos sabidamente incorretos para a determinação de base de cálculo corresponde a uma espécie de arbitramento (utilização dos valores de transferência em substituição aos valores de entrada) sem que, para isso, exista previsão legal para a realização de lançamento tributário nesse sentido.

DOCUMENTO VALIDADO

Diante da aderência à questão prejudicial pela aplicação do art. 142 do CTN, as questões de mérito relativas às transferências realizadas pelo estabelecimento de Guajará-Mirim não serão enfrentadas.

II - Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir o lançamento relativo à responsabilidade tributária referente à aquisição à alíquota zero.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

DOCUMENTO VALIDADO