



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 11030.000504/2005-10  
**Recurso nº** 149.941  
**Resolução nº** 3401-00.006 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Data** 9 de julho de 2009  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** COOPERATIVA TRITÍCOLA DE ESPUMOSO LTDA.  
**Recorrida** DRJ-SANTA MARIA/RS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos em converter o julgamento em Diligência, nos termos do voto do Relator.

GILSON MACEBO ROSENBURG FILHO

Presidente

ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participaram ainda do julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente) e Ivana Maria Garrido Gualtieri (Suplente). Ausentes justificadamente os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Jean Cleuter Simões Mendonça e Fernando Marques Cleto Duarte.

## Relatório

Trata-se de **Pedido de Restituição** de pagamento indevido por **substituição tributária** da Cofins e do PIS/Pasep incidentes sobre as aquisições de combustível para revenda, sob o argumento de que, nos termos do artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70/91, e Lei Complementar nº 7/70, respectivamente, as cooperativas estão isentas destas contribuições pelos seus atos próprios. O pedido foi formulado em 24/03/2005 e se refere às aquisições de combustíveis havidas entre as datas de 6 de janeiro de 1998 a 23/06/2000, cujo montante atingiu a R\$ 239.470,10.

A DRF em Passo Fundo/RS, todavia, não reconheceu o direito ao crédito, primeiro, por entender que, em relação aos períodos de apuração anteriores a 30 de junho de 1999, a isenção da Cofins para as cooperativas fora revogada expressamente pelo inciso II do artigo 93 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001<sup>1</sup>, e, em relação ao PIS/Pasep, a isenção sobre as receitas nunca existira. Além disso, considerou atingidos pela decadência os períodos de apuração de 1998 e de 1999, nos termos do artigo 168, I, do Código Tributário Nacional.

Na Manifestação de Inconformidade a interessada argumenta que é cooperativa de produtores rurais e que, para cumprir os seus objetivos sociais previstos no estatuto interno, fornece bens de produção aos cooperados, entre eles o combustível, por meio de um estabelecimento varejista filial e que, por conta das regras da *substituição tributária* então vigentes, sofria a retenção do PIS/Pasep e da Cofins quando da aquisição de combustíveis junto à refinaria.

Todavia, segundo ela, até 27/09/1999, antes, portanto, da edição da Medida Provisória nº 1.858, de 1999 (posteriormente transformada na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001), num período em que as receitas decorrentes dos atos cooperativos estavam isentas ou sujeitas à alíquota zero para fins de apuração do PIS/Pasep e da Cofins, incorreu em dois erros básicos: o primeiro, de não excluir da base de cálculo das contribuições incidentes sobre as suas receitas com **não cooperados**, o valor das retenções de PIS/Pasep e da Cofins que já sofrera por conta do instituto da substituição tributária na aquisição dos combustíveis junto à refinaria. E, o segundo, por não diminuir do valor das contribuições devidas ao PIS/Pasep e à Cofins os valores que já lhe fora retido a esse título e relacionados às aquisições de combustíveis os quais foram vendidos aos seus **cooperados**, operação essa não sujeita à incidência de tais contribuições.

Assim, para a Impugnante, incorreu em duplicidade de "pagamento" do PIS/Pasep e da Cofins, visto que, em relação às receitas de venda de combustíveis a terceiros, não cooperados, sobre as quais havia a incidência das contribuições, deixou de considerar os valores que já havia "pago" mediante a substituição tributária, e, em relação às receitas de vendas de combustíveis aos seus cooperados, sobre as quais não havia a incidência das contribuições, deixou de diminuir do valor devido a título de PIS/Pasep e da Cofins, aqueles valores que lhe foram retidos na aquisição em função da substituição tributária.

Prossegue a Impugnante argumentando, por outro lado, que após a edição da Medida Provisória nº 1.858, de 27/09/1999, em que, não obstante tenha sido revogada a

<sup>1</sup> Art. 93. Ficam revogados:

I - (...)

II - a partir de 30 de junho de 1999:

a) os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991.

isenção da Cofins, restou permitida a exclusão da base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep dos valores relativos às receitas de bens e serviços aos associados, incorreu nos mesmos equívocos acima reportados.

Em relação à decadência, entende a Impugnante que deve ser aplicada a tese do "cinco mais cinco", na linha de julgamentos do STJ e do Conselho de Contribuintes que colacionou.

A 2ª Turma da DRJ em Santa Maria/RS, por meio do Acórdão nº 18-7.799, de 26/09/2007, considerou, inicialmente, que não há no presente processo nenhum elemento de prova de que a interessada tenha realizado pagamentos indevidos do PIS/Pasep e da Cofins, e indeferiu a solicitação, escorando-se nos mesmos argumentos de direito da Unidade de origem em relação à decadência parcial e, em relação aos demais valores não atingidos pela decadência, considerou que a Impugnante não se posicionou de forma expressa, clara e objetiva, descumprindo, portanto, ao que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972<sup>2</sup>, combinado com o disposto no § 2º do art. 48 da IN SRF nº 460, de 18/10/2004<sup>3</sup>, que disciplinava a restituição de tributos e contribuições.

No Recurso Voluntário a Recorrente repetiu os mesmos argumentos em relação ao tema "decadência", e, em relação à alegada ausência de documentos comprobatórios dos recolhimentos feitos indevidamente, argumentou que os mesmos sempre estiveram à disposição da fiscalização, tendo sido, inclusive, levada à repartição da Receita Federal, sem que, todavia, tivesse sido intimada a apresentar qualquer outro documento ou esclarecimento a respeito de seu pedido de restituição. Além disso, a seu ver, a instância de piso deveria ter observado ao disposto no artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972<sup>4</sup>.

Quanto à alegada falta de pré-questionamento da matéria relacionada à *substituição tributária*, repete o que já dissera na sua impugnação, ou seja, de que, realmente não está se insurgindo contra o instituto em si, mas quanto aos seus efeitos no seu caso específico, em que, pelo fato de ter cometido os equívocos que descreveu novamente, incorreu em pagamento em duplidade do PIS/Pasep e da Cofins.

É o Relatório.

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, científica da decisão da DRJ em 11/10/2007, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 12/11/2007, uma segunda-feira. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Inicialmente, registro que não obstante a interessada tivesse juntado ao pedido de restituição uma planilha relacionando as notas fiscais (número, data, tipo de combustível,

<sup>2</sup> Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e endereço de seu perito.

<sup>3</sup> Art. 48. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição ou de resarcimento ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento do direito creditório ou a não-homologação da compensação.

<sup>4</sup> Trata do pedido de perícia, determinado de ofício pela autoridade julgadora.

quantidade em litros, valor da compra, valor do PIS/Pasep e da Cofins retidos, data do pagamento da contribuição e o valor atualizado a ser restituído), bem como suas respectivas cópias, respectivamente, às fls. 2/25 e 83/874, não se esmerou em explicitar as razões pelas quais entendia ter o direito à restituição, ou seja, limitou-se a inserir no corpo de seu Pedido de Restituição, de fl. 1, *verbis*:

**"PAGAMENTO INDEVIDO, POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE COFINS SOBRE AS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEL PARA REVENDA, TENDO EM VISTA AS ISENÇÕES DESTA CONTRIBUIÇÃO PELAS COOPERATIVAS PELOS SEUS ATOS PRÓPRIOS (...)"**

Logo, o despacho decisório proferido pela DRF em Passo Fundo/RS se preocupou em defender a validade do regime da *substituição tributária* e a discorrer sobre a incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre as atividades das cooperativas, isso tudo levando em conta os efeitos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, e de suscitar a decadência para os anos de 1998 e 1999.

Somente por ocasião da Manifestação de Inconformidade é que a motivação do pedido de restituição da interessada foi aclarada, ou seja, nela a interessada afirma que não se insurge contra o regime da *substituição tributária* e tampouco contra a revogação da isenção, mas, que, justamente por conta do referido regime, incorreu em equívocos na apuração dos valores devidos a título de PIS/Pasep e de Cofins que resultaram em pagamento em duplicidade, ou a maior.

A DRJ, por sua vez, data vénia, não se apercebeu que a Impugnante não questionava o regime da *substituição tributária* e que seu pedido de restituição se dava inteiramente sob a luz do regramento trazido pelo artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, quer para as receitas com cooperados, quer para as receitas com não cooperados.

Ocorreu, e a manifestação de inconformidade é bastante clara quanto a isso, que as contribuições devidas ao PIS/Pasep e à Cofins foram calculadas sobre o montante das receitas de vendas de combustíveis a terceiros, **não cooperados**, sem que, entretanto, tivesse a interessada levado em conta os valores que já lhe haviam sido retidos pelo regime da substituição tributária quando da aquisição desses combustíveis. Aí, portanto, a origem do pagamento indevido, em relação às vendas aos não cooperados.

O mesmo se deu em relação às vendas de combustíveis aos seus **cooperados**, pois, em sendo permitida a exclusão da base de cálculo das contribuições das receitas de vendas de mercadorias aos associados (art. 15, II da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001), a interessada também deixou de considerar aqueles valores que já lhe haviam sido retidos pelo regime da substituição tributária quando da aquisição desses combustíveis. Aí, portanto, a origem do pagamento indevido, em relação às vendas aos cooperados.

Com isso quero dizer que não está correto o argumento da instância de piso de que a Impugnante não teria se manifestado de forma expressa, clara e objetiva na sua Manifestação de Inconformidade, o que ensejaria o descumprimento ao disposto no artigo 17 e seu parágrafo único do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, bem como ao artigo 48 da IN SRF nº 460, de 18/10/2004; ao contrário, pois o que houve foi o não enfrentamento ou o enfrentamento de forma equivocada por parte da instância de piso dos argumentos da interessada explicando a motivação de seu pedido.

Também não posso concordar com o singelo argumento de que, verbis "(...) não há no presente processo qualquer elemento de prova de que a contribuinte tenha realizado pagamentos indevidos de PIS e de COFINS no período que medeia janeiro de 1998 a junho de 2000 (fl. 01)."

Ora, para que servem, então, as cópias de cada uma das mais de oitocentas notas fiscais, nas quais está claramente identificada a parcela do PIS/Pasep e da Cofins retidos pela refinaria/distribuidora?

De se lembrar que não estamos tratando de um pedido "clássico" de restituição, em que o sujeito passivo, inadvertidamente, calcula e recolhe por meio da guia Darf um tributo além do devido, de sorte que os elementos de prova do indébito no presente caso não serão mesmo encontrados em guias de recolhimento e tampouco nos sistemas da Receita Federal do Brasil em nome deste contribuinte, mas, sim, nas guias DARF em nome da refinaria/distribuidora que efetuou a retenção em comento.

A meu ver, isso, por si só, ensejaria da parte da DRJ a providência reclamada pelo artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e que foi corretamente suscitada pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, no sentido de esmiuçar o pleito da interessada.

Observo ainda que, não obstante a imprecisão dos termos que fez constar de seu pedido de restituição, a Recorrente não se insurgira contra a legislação que revogou a isenção da Cofins e da que trata da incidência do PIS/Pasep sobre suas receitas a não cooperados; definitivamente, o que ela pretende é ver corrigido um equívoco que cometeu ao calcular e recolher o PIS/Pasep e a Cofins indevidamente por conta de não ter considerado o valor das retenções que sofrera dessas contribuições por conta da *substituição tributária*.

Além de tudo isso, é de se dar razão à Recorrente quando diz que nenhuma intimação lhe foi feita pela fiscalização acerca de seu pedido, não obstante, repito, tivesse feito anexar todas as notas fiscais nas quais lastreou o seu pedido, bem como tivesse disponibilizado a sua contabilidade para que fosse verificada a contabilização em separado de seus atos cooperados e não cooperados, de forma a permitir a perfeita apuração das contribuições devidas de acordo com a legislação vigente.

Não me parece que o procedimento adotado pela fiscalização neste caso tenha ido ao encontro do que a Receita Federal do Brasil adota como sendo a sua "Missão", qual seja, o de "Exercer a administração tributária e o controle aduaneiro, com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade" (grifos meus)<sup>5</sup>, já que, diante de um pedido mal formulado, ou formulado sem as explicações adicionais necessárias, quedou-se inerte na busca de seu saneamento, o que seria possível mediante uma simples intimação solicitando esclarecimentos acerca do que realmente se buscava.

Abstraindo-me de, por ora, tecer considerações sobre a decadência, considero que a documentação e argumentação apresentadas pela Recorrente estão a merecer nova análise por parte da Unidade de origem, pois, o seu direito, embora ainda ilíquido, me parece certo, já que, aparentemente, incorreu mesmo em "pagamento" a maior do PIS/Pasep e da Cofins.

<sup>5</sup> Informação colhida junto ao sítio da RFB na internet, no link "Instituição".

Documento de 192 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP23.0218.17198.A7L1. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Ressalto aqui que, ao optar por condicionar a formação de minha convicção ao retorno de informações mais claras da interessada, não estou a desprezar a regra contida no artigo 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, segundo a qual é na impugnação que o contribuinte deve apresentar os documentos nos quais fundamenta a sua defesa, em detrimento de outra, a do artigo 38 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, segundo a qual, ainda antes da tomada da decisão, poderá o contribuinte juntar documentos e pareceres e requerer diligências e perícias.

Não! Apenas considero que o julgador deve, sempre que possível, empreender esforços no sentido de buscar a verdade material, até em decorrência do princípio da legalidade. Neste ponto, estou de acordo com os Ilustres Conselheiros Marcus Vinicius Neder de Lima e Maria Tereza López Martinez, que, em sua obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*<sup>6</sup>, dizem que:

*"O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente do alegado e provado. O direito Medauar preceitua que 'o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos.'*

Segundo Alberto Xavier, a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelos contribuinte. Nesta perspectiva, é lícito ao órgão fiscal agir sponte sua com vistas a corrigir os fatos inveridicamente postos ou suprir lacunas na matéria de fato, podendo ser obtidas novas provas por meio de diligências e perícias.

A verdade material é o princípio específico do processo administrativo e se contrapõe ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil. O processo desenvolvido no Judiciário busca a verdade forma, que é obtida apenas do exame dos fatos e provas trazidas aos autos pelas partes (art. 128 do CPC). Como regra geral, o juiz se mantém neutro na pesquisa da verdade, devendo cingir-se ao alegado pelas partes no devido tempo já que elas têm o ônus da prova. Contudo, mesmo no processo administrativo fiscal, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgado as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção do grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo, há uma maior liberdade na busca das provas necessárias à formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade. O poder instrutório do julgador é definido pelos limites da lide

<sup>6</sup> Dialética, 2ª Edição, 2004, às páginas 74 e 75.

formada nos autos. Essa maior liberdade no processo administrativo decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade, eis que não havendo interesse subjetivo da Administração na solução do litígio, é possível o cancelamento do lançamento baseado em evidências trazidas aos atos após a inicial. Nesse sentido, é, por exemplo, a decisão no Acórdão nº 103-19.789 do Primeiro Conselho de Contribuintes, DOU de 29/1/99, a saber:

'Processo Administrativo Fiscal – Princípio da Verdade Material – Nulidade. A não apreciação de documentos juntados aos autos depois da impugnação tempestiva e antes da decisão fere o princípio da verdade material com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que ai se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. Preliminar acolhida. Recurso Provido.'

(...)"

Em face de todo o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência de modo que a Unidade de origem analise o pedido de restituição formulado pela interessada levando em conta os equívocos por esta apontados em seu Recurso Voluntário à fl. 933, ou seja, após a edição da Medida Provisória nº 1.858 de 1999, limitada a sua análise às notas fiscais de aquisição posteriores a 23 de março de 2000, por reputar prescrito o crédito originado em período anterior. Do resultado dessa nova análise a Recorrente deverá ser cientificada para que, no prazo de vinte dias, sobre ela se manifeste; após, o processo deverá retornar a este Colegiado para julgamento.

Sala das Sessões, em 9 de julho de 2009

  
ODASSI GUERZONI FILHO