



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

**Processo n°** 19515.000944/2002-85  
**Recurso n°** 127.025 Voluntário  
**Matéria** COFINS  
**Acórdão n°** 204-01.840  
**Sessão de** 18 de outubro de 2006  
**Recorrente** SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A  
**Recorrida** DRJ - São Paulo - SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 19 / 08 / 08  
Rubrica

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 27 / 06 / 08  
  
Maria Luzimar Novais  
Mat. Siap: 91641

Assunto: Contribuição para o Financiamento da  
Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 30/01/2000 a 15/06/2001

Ementa: COFINS – COMPENSAÇÃO COM CSLL

A teor do que à época determinava o artigo 12 da IN SRF 21/97, a compensação entre tributos de naturezas distintas tinha como pré-requisito, à época dos fatos, o requerimento administrativo. Não atendido esse pressuposto assentado na legislação tributária, o débito a que se refere a suposta compensação resta em aberto, devendo ser exigido de ofício com os encargos assessórios pertinentes.

Matéria não contestada em sede de impugnação considera-se não impugnada.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

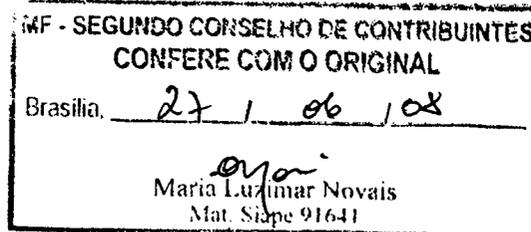
ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz (Relator), Leonardo Siade Manzan e Mauro Wasilewski (Suplente) que davam provimento parcial ao recurso para afastar a necessidade do pedido. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor. Fez sustentação pela Recorrente o Dr. Marcos Jorge Caldas Pereira.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

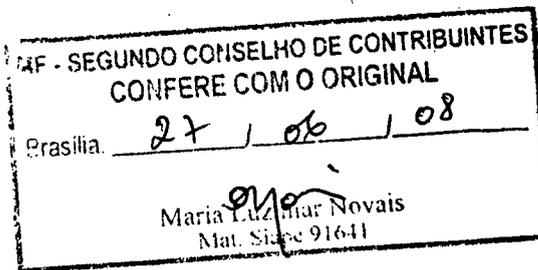
Presidente

  
JORGE FREIRE

Relator-Designado



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta e Júlio César Alves Ramos.



## Relatório

A controvérsia gira em torno da necessidade de formulação de pedido para o procedimento de compensação levado a efeito pela Recorrente que, tendo apurado créditos decorrentes de pagamentos a maior de Contribuição Social sobre o Lucro- CSLL, no encerramento do período-base de apuração de 1995, em virtude de apuração de saldo negativo para a referida exação, procedeu à compensação com débitos de Contribuição destinada ao Financiamento da Seguridade Social- Cofins devidas nos períodos de apuração de 31/01/2000 à 15/6/2000.

As compensações procedidas pela Recorrente foram devidamente declaradas em DCTF e contabilizadas, de acordo com os documentos que instruem o presente processo.

A autoridade fiscal, em substanciado Termo de Constatação elaborado no âmbito de "MPF - Verificações Obrigatórias", assim se manifestou sobre os procedimentos da Recorrente: "*CONSTATAMOS, em decorrência dos exames relatados nos itens anteriores, que o contribuinte; a) Efetuou a compensação indevida dos débitos de COFINS relacionados no item 7, letra "a", posto que, os créditos utilizados, decorrentes de pagamentos a maior ou indevidos de CSLL, por serem de natureza diferente, deveriam ter sido formalizados através de "Pedidos de Compensação" à Secretaria da Receita Federal, de acordo com o estabelecido no artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 21/97, alterada pela IN SRF nº 73/97; b) Efetuou a declaração em DCTF e o recolhimento a menor, em R\$ 1.113,90, no período de maio de 2001, conforme item 7, letra "b".*"

Foi lavrado contra a Recorrente Auto de Infração para formalizar a exigência de débitos de Cofins, cuja compensação fora considerada indevida (períodos de apuração de 30/01/2000 à 15/6/2000 e de diferença entre o valor declarado e o pago relativamente ao período de apuração de 15/6/2001.

Contra a referida exigência a Recorrente apresentou impugnação, ocasião na qual sustentou serem legítimas as compensações e desnecessária a formulação de pedido, tendo em vista o disposto no artigo 14 da IN SRF nº 21/97, sob a consideração de que as compensações foram procedidas entre contribuições de mesma espécie e destinação constitucional, o que dispensaria o pedido à administração. Citou em sua defesa doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto.

A d. Delegacia da Receita de Julgamento de São Paulo - SP manteve o lançamento, tendo em vista o entendimento de que as contribuições CSLL e Cofins não são de mesma espécie, o que torna indispensável o pedido. Fundamentou sua decisão no disposto pelo Ato Declaratório Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação- ADN COSIT nº 15, de 30 de março de 1994, editado com base no artigo 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 e na Instrução Normativa RF nº 67, de 26 de maio de 1992.

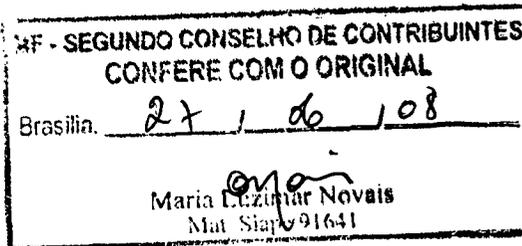
Não foi instaurada lide quanto à diferença apurada em 15/6/2001, decorrente de diferença entre o declarado e o pago.

Contra a referida decisão, a Recorrente manejou Recurso Voluntário, com a reiteração e o reforço de seus argumentos pela improcedência da ação fiscal, recurso que foi acompanhado de arrolamento de bens, após a prolação de decisão do e. Tribunal Regional

Federal da 3ª Região que atribuiu efeito suspensivo ativo contra medida liminar anteriormente concedida em autos de mandado de segurança impetrado pela Recorrente perante a 15ª Vara Federal da Seção Judiciária de São Paulo - SP, contra a obrigatoriedade do referido arrolamento.

É o Relatório. //

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 24 / de / 08  
Maria Luzi de Novais  
Mat. SIAPE 91641



## Voto

Conselheiro VENCIDO FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade; dele tomo conhecimento.

A matéria a ser enfrentada diz respeito à necessidade ou dispensa de formulação de pedido para a compensação de crédito de Contribuição social sobre o Lucro- CSLL com débitos de Cofins, sendo necessário, para tanto, elucidar se tais podem ser classificadas contribuições de mesma espécie e destinação constitucional.

Importante inicialmente salientar que o direito à compensação não é matéria controvertida nestes autos. Primeiro porque o crédito de Contribuição Social sobre o Lucro foi apurado em decorrência de apuração de saldo negativo em período-base no qual haviam sido antecipados pagamentos desta exação, sendo certo que estes são passíveis de compensação de acordo com o que dispõe o ADN SRF n.º 03, de 7 de janeiro de 2000 e, segundo porque as compensações foram procedidas durante o ano de 2000, de janeiro à junho, ocasião que já vigorava as disposições do artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 30 de dezembro de 1996, de acordo com o qual passou a ser autorizada a compensação com débitos relativos a quaisquer tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Adotada a referida premissa, resta apenas a discussão acerca da necessidade de formulação de pedido para o caso dos autos.

A Instrução Normativa n.º 21, editada em 10 de março de 1997, para regulamentar as disposições da Lei n.º 9.430/96, instituiu, dentre outros, "Pedido de Compensação", conforme § 3º, do artigo 12 da IN SRF 21/97, na forma disposta no Anexo III.

Para as compensações de tributos e contribuições de "mesma espécie e destinação constitucional", a citada IN 21 manteve a desnecessidade de formulação de requerimento, conforme disposto no artigo 14.

A par das dificuldades de classificação das espécies tributárias e, para efeito de compensação, também das espécies de contribuições, porquanto, para essa finalidade, classificadas, ao lado dos tributos, como gênero, o ponto de partida para esta tarefa devem ser as disposições constitucionais que outorgam competências para a instituição dessas exações.

De acordo com estas, três são as espécies de contribuições:

(i) as contribuições de intervenção no domínio econômico (artigo 149 da CF, primeira parte);

(ii) as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (artigo 149, da CF, segunda parte); e

(iii) as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social (art. 195, da CF).

Nesse sentido, registre-se abalizada a doutrina de Ives Gandra da Silva Martins:

*“Só há, pois, um único tipo de contribuição social regulado pelos arts. 149, 154, I e 195.*

*As outras duas espécies (intervenção no domínio econômico e interesse das categorias sociais ou econômicas) só se justificam na medida em que o capítulo da ordem econômica ou social o permita. (grifamos) (in “Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, Tomo I, Ed. Saraiva, 1990, pgs. 133 e 134)*

No mesmo sentido, reconhecendo nas contribuições uma terceira espécie do gênero tributos, é a lição de Luciano da Silva Amaro, que analisou com profundidade a questão em artigo intitulado “Conceito e Classificação de Tributos” (RDT nº 55, pg. 289):

*“A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exações está na destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecido pelo estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Aqui se incluem as exações previstas no art. 149 da Constituição, ou seja as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, que são três subespécies de contribuições”*

O entendimento da doutrina acima exposto está em linha com os conceitos de gênero e de espécie definidos pelos léxicos jurídicos e filosóficos:

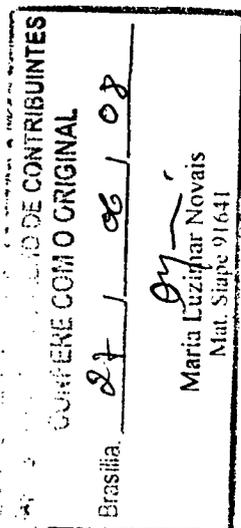
*“GÊNERO (em Lógica) – Quando duas classes estão numa relação tal que a extensão de uma é uma das partes dentre as quais se pode dividir a extensão da outra, a primeira é chamada uma espécie da segunda, e a segunda é chamada um gênero ao qual pertence a primeira.*

*ESPÉCIE ( em Lógica) – Uma classe A, enquanto considerada como formando uma parte da extensão de uma outra classe, B. – B é então o gênero do qual A é a espécie.” ( tradução dos verbetes GENRE e ESPECE do Vocabulaire Technique et Critique de La Philosophie, revisto pela Societé Française de Philosophie e autoria de seu Presidente, Prof. Da Sorbone, André Lalande, 8ª edição, Presses Universitaire, Paris, 1960.)*

*“GÊNERO – Do latim genus ( família, raça), oriundo do grego genos, exprime a série de coisas ou espécie de coisas, que se assemelham, sendo por essa razão agrupadas sob uma indicação ou designação geral.*

*O gênero é o que é comum a várias espécies. Representa, pois, o grupo de coisas não individualizadas de per si, mas encaradas pela classe a que pertencem. A individualização, dentro da classe ou da generalidade, é que identifica a espécie.”*

*“ESPÉCIE – Derivado do latim species, de specere ( ver, olhar, contemplar), possui na significação jurídica o sentido de*



*individualidade, particularidade, quantidade ou natureza, que fazem distinguir as coisas, fatos, pessoas entre si, mesmo que pertençam ou se integrem ao mesmo gênero.*

*A espécie, pois, é a parte do gênero, por seu caráter ou por sua natureza, diferente de outras partes do mesmo gênero." ("in" Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, pags. 736 e 620)*

Pelo exposto, forçoso reconhecer que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social são espécies do gênero contribuições, assim como as contribuições de intervenção no domínio econômico e as de interesses de categorias profissionais também constituem espécies distintas de contribuições, pertencentes que são, cada uma delas, a uma classe distinta.

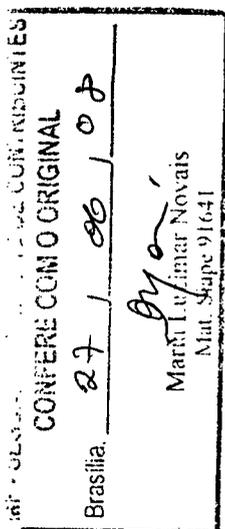
Quanto à destinação constitucional, as espécies previstas no artigo 195, por seu turno, subdividem-se em pelo menos três categorias distintas, a saber:

- (1) as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social (artigo 195, inciso I);
- (2) as contribuições instituídas para a manutenção ou a expansão da seguridade social (art. 195, § 4º); e
- (3) a contribuição ao PIS, destinada ao financiamento do seguro-desemprego e o abono (cf. artigo 239 e § 3º).

Ainda que se considere que o acima exposto não oferece subsídio suficiente à conclusão sobre a desnecessidade de formulação de pedido de compensação para o caso debatido, digno de nota o fato de que a decisão recorrida estribou-se nas disposições do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 15, de 30 de março de 1994, assim redigido:

*O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das suas atribuições que lhe confere o art. 147. , III, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 606, de 3 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 66. da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e na Instrução Normativa RF nº 67, de 26 de maio de 1992,*

*Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados, que a compensação de tributos e contribuições federais, nos casos de pagamento indevido ou a maior, só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie (§ 1º do art. 66. da Lei nº 8.383/91), isto é, que tenham o mesmo fato gerador, não podendo o contribuinte compensar créditos relativos a um imposto com débitos de outro imposto; créditos de uma contribuição com débitos de um imposto; créditos relativos a uma contribuição com débitos de outra contribuição; nem mesmo créditos de contribuição extinta, como é o caso do FINSOCIAL, com débitos de contribuição vigente - COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. (grifado na decisão).*



Observa-se que o referido ato normativo foi expedido à luz das disposições da Instrução Normativa RF n.º 67, de 26 de maio de 1992, vigente à época, que, no particular, trazia a seguinte redação:

*IN RF n.º 67/92*

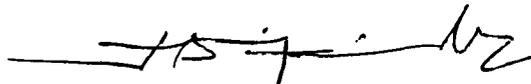
*Art.4º - A compensação será realizada pelo valor expresso em quantidade de UFIR, e entre códigos de receita relativos a um mesmo tributo ou contribuição" (grifamos)*

A Instrução Normativa SRF n.º 21, de 10 de março de 1997 foi redigida com redação distinta, vale dizer, a redação da IN RF n.º 67 "entre códigos de receita relativos a um mesmo tributo ou contribuição" deu lugar, no que interessa, à expressão "de tributos e contribuições de mesma espécie e destinação constitucional". Não menos importante ao deslinde da questão, o fato de a IN SRF n.º 21, de 1997, através de seu art. 27, ter revogado, expressamente, as disposições mais restritivas da anterior IN RF n.º 67, de 1992, esta última interpretada pelo citado ADN COSIT n.º 15, de 1994.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir o crédito tributário constituído em razão das compensações consideradas indevidas, relativamente aos períodos de apuração de 30/01/2000 à 15/6/2000, ressalvado o direito da Fazenda de conferir a procedência e a exatidão dos cálculos em relação ao crédito de CSLL e de manter a exigência em relação ao período de apuração de 15/6/2001, apurado em razão de diferença verificada entre o valor declarado e o pago.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006

  
FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

2ª - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 27, 06	PP
	
Maria Luzimar Novais Mat. S/ape 91641	

VOTO RELATOR-DESIGNADO  
JORGE FREIRE

Os fatos são incontroversos: a empresa entendia ter crédito com a Fazenda referente à CSLL e, *sponte própria*, no ano-calendário de 2.000, o que se constata pela sua escrituração (fls. 56/58), se compensou com débitos da Cofins, porém sem submeter seu procedimento a análise da administração tributária, como deveria ter sido feito pois tributos de espécies diferentes, conforme convicção do Fisco.

Não se controverte nos autos o direito à compensação, mas sim, antes e sem sequer adentrar-se na liquidez e certeza dos eventuais créditos a que essa se refere, a forma como ela deveria ser levada a cabo.



Preliminarmente deixo assentado meu entendimento que Cofins e CSLL, não têm a mesma espécie, pois pactuo do asseverado na r. decisão que o que indentifica a natureza dos tributos é sua hipótese de incidência, mormente seu núcleo material, e não a destinação de suas receitas, matéria estranha ao direito tributário.

Portanto, quanto à necessidade de requerimento à administração para compensação de tributos de natureza distinta em processo administrativo específico, não tenho dúvida, pois assim determinava à época o artigo 12 da IN SRF 21/97. E a lógica é bastante simples, visando possibilitar à administração a certificação da certeza e liquidez do suposto crédito, eis que pressuposto da compensação.

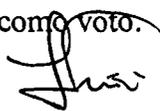
Se não atendido esse procedimento, indevida a compensação. Dessa forma os valores dos débitos restaram em aberto, sujeitando a contribuinte à cobrança de ofício, com os assessorios pertinentes, como a incidência da taxa Selic e a multa de ofício.

No que pertine às alegações de direito em relação à multa de ofício, elas estão preclusas, pois não submetidas ao contraditório em sede impugnatória, consoante se infere do artigo 16, III, c/c artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72. Precluída não estivesse, razão não teria o contribuinte, uma vez que o artigo 136 do CTN consigna que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, desta forma afastando a incidência da norma penal que, efetivamente, exige o dolo para sua tipificação.

### CONCLUSÃO

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

É como voto.

  
JORGE FREIRE

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 27 / 06 / 08
 Marta Luísa de Almeida Novais Mat. Supl. 21611