



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

**Processo n°** 12963.000812/2009-01  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.171 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de maio de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL  
**Recorrente** DME DISTRIBUIÇÃO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/11/2004

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. MESMO FATO GERADOR, FUNDAMENTO LEGAL E COMPETÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento efetuado pelo contribuinte, desde que seja correspondente ao mesmo fato gerador, ao mesmo fundamento legal e à mesma competência da autuação, ainda que se refira a rubrica não incluída no auto de infração.

AUTARQUIA. PRESTAÇÃO SE SERVIÇO PÚBLICO. LICITAÇÃO, CONCESSÃO. COBRANÇA DE TARIFA. SUJEIÇÃO AO REGIME JURÍDICO PRÓPRIO DAS EMPRESAS PRIVADAS. RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. PREVIDÊNCIA SOCIAL. TERCEIROS.

Autarquia criada pelo poder público para realizar a prestação se serviço público, mediante concessão e com a cobrança de tarifa, sujeita-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, em especial quanto à tributação, devendo, pois, recolher as contribuições destinadas aos Terceiros.

COMPARAÇÃO DE PENALIDADES. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. MP 449/2008. PENALIDADES COM MESMA NATUREZA MATERIAL.

Na comparação de penalidades realizada em observância ao princípio da retroatividade benigna e em decorrência das mudanças promovidas pela Medida Provisória nº 449/08, independente da denominação legal, devem ser comparadas as penalidades que tenham a mesma natureza material, ou seja, aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Dessa forma, não cabe a comparação da multa de mora, prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, com multa aplicável no caso de lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em afastar a decadência, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior e, no mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao Recurso, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

## Relatório

A fiscalização lavrou o seguinte Auto de Infração (AI) em face do sujeito passivo:

(a) AI DEBCAD 37.086.237-6, para a constituição das contribuições devidas a outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SEBRAE, SESI e SENAI), apuradas no levantamento FER - FÉRIAS.

Os valores pagos pela empresa não constariam das GFIP, o que ensejou a lavratura de Auto de Infração com CFL 68, que compõe outro PAF.

Foi efetuado o comparativo da multa mais benéfica, considerando-se a entrada em vigência da Lei 11941/09.

Por fim, o agente fiscal relata que o sujeito passivo, muito embora fosse uma autarquia, estaria sujeito ao regime jurídico das empresas privadas para o cálculo das contribuições.

A alíquota aplicada foi de 5,8%.

O sujeito passivo apresentou impugnação tempestiva, na qual suscitou a decadência das contribuições lançadas, bem como a sua inexigibilidade por razões de mérito, questionando, ainda, o percentual da multa aplicada neste lançamento.

Em razão da conexão existente entre o presente processo e o processo nº 12963.000817/2009-25, AI 37.262.016-7, relativo ao mesmo levantamento e ao mesmo período, mas a contribuições previdenciárias dos segurados e patronais, o qual foi baixado em diligência, os autos foram também baixados em diligência para acompanhamento.

Em 25/06/2014, foi emitida Informação Fiscal e juntados documentos aos autos, referentes às contribuições incidentes sobre a remuneração de férias, apuradas nos processos nº 12963.000817/2009-25 e nº 12963.000815/2009-35, relativos à contribuição dos segurados e da empresa, dos períodos 04/2004 a 11/2004 e 12/2004 a 09/2008, respectivamente, e nos processos nº 12963.000812/2009-01 e nº 12963.000809/2009- 89, relativos à contribuição destinada a outras entidades e fundos, dos períodos 04/2004 a 11/2004 e 12/2004 a 09/2008, respectivamente.

Ao fim da Informação Fiscal, a autoridade lançadora sugere a manutenção do lançamento.

Em 05/08/2014, foi emitido o Termo de Apensação do presente processo ao processo nº 12963.000815/2009-36.

Em 06/08/2014, os autos foram devolvidos para ciência do contribuinte, a qual se deu em 18/08/2014, conforme AR.

O contribuinte não se manifestou novamente.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) julgou a impugnação improcedente, conforme decisão assim ementada:

*DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INOCORRÊNCIA.*

*Para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, conta-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*NATUREZA JURÍDICA. ATIVIDADE ECONÔMICA. CÓDIGO FPAS.*

*O enquadramento do contribuinte no código FPAS está relacionado à atividade econômica que exerce e não à sua natureza jurídica.*

*PRODUÇÃO DE PROVAS.*

*No processo administrativo fiscal, as provas devem ser apresentadas no momento da impugnação.*

Intimada da decisão em 02/12/2014, através de aviso de recebimento (fl. 1533), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 15/12/2014, no qual, reafirmando os fundamentos de sua impugnação, sustentou o seguinte:

**Decadência -**

- (a) o prazo de decadência é quinquenal e sua contagem se dá na forma do art. 150, § 4º, do CTN, e não na forma do art. 173, I, do Código;

**Mérito -**

**Da natureza jurídica do autuado**

- (b) o recorrente foi constituído como entidade autárquica para a prestação de serviço público - exploração do serviço essencial de energia elétrica em favor dos municípios de Poços de Caldas;
- (c) quem está fazendo a exploração é o próprio Ente Público através de sua administração indireta;
- (d) o recorrente tem caráter não lucrativo;

**Das contribuições**

- (e) por ser uma autarquia legalmente constituída, o recorrente enquadra-se no código FPAS 582, que não está sujeito ao pagamento das contribuições devidas a outras entidades e fundos;
- (f) cita decisões da justiça do trabalho em processos de que é parte e parecer da Procuradoria do INSS;

Processo nº 12963.000812/2009-01  
Acórdão n.º 2402-006.171

S2-C4T2  
Fl. 1.554

---

(g) cita decisão do TJMG, que lhe concedeu a imunidade tributária recíproca em processo relativo ao IPVA;

**Da multa aplicada**

(h) questiona a multa de 24%, sob o argumento de que a Lei 11941/09 teria revogado os incs. I a III do art. 35 da Lei 8212/91, de forma que a multa aplicável seria de no máximo 20%, conforme o art. 61 da Lei 9430/96.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

### 1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

### 2 Da decadência

No entender da DRJ, como não teria havido qualquer recolhimento relativo às contribuições devidas a outras entidades e fundos, a contagem do prazo decadencial se daria na forma do art. 173, inc. I, do CTN.

Em seu recurso, o sujeito passivo contrapõe-se à citada tese, afirmando que o prazo seria contado na forma do art. 150, § 4º.

O critério de determinação da regra decadencial (art. 150, § 4º ou art. 173, inc. I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização.

Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, inc. I.

Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem natureza decadencial.

Para situar a questão, pode ser citado o verbete sumular CARF 99:

*Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Nesse sentido, eis o entendimento do colendo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso representativo de controvérsia:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro*

*de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

*(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)*

Quanto às contribuições devidas a terceiros, que é o caso em discussão, o § 3º do art. 3º da Lei 11457/07 preleciona que elas se sujeitam aos mesmos prazos, condições e privilégios das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei 8212/91, e das contribuições instituídas a título de substituição.

*Art. 3o As atribuições de que trata o art. 2o desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.*

*§ 3o As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2o desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.*

Desta sorte, e por força de expressa disposição legal, se porventura tiver havido o recolhimento das contribuições devidas à seguridade social, ainda que parcialmente, a contagem do prazo decadencial se dará na forma do art. 150, § 4º.

Seria mesmo um contra-senso legal, num determinado caso concreto, fazer-se a contagem do prazo decadencial das contribuições previdenciárias na forma do art. 150, § 4º, e a contagem do prazo decadencial das contribuições de terceiros na forma do art. 173, inc. I, na medida em que há disposição legal expressa determinando a uniformidade no tratamento dos prazos, condições, sanções e privilégios.

Lembre-se, por outro lado, que as contribuições de terceiros têm o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias (o pagamento de remuneração e o seu valor, respectivamente).

Nesse sentido, contando-se o prazo decadencial das contribuições previdenciárias a partir do fato gerador, igualmente deve se contar o lustro decadencial das contribuições de terceiros desde o fato jurídico tributário, e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Por fim, deve ser lembrar que o recolhimento das contribuições previdenciárias propicia que o Fisco inicie a atividade de homologação do recolhimento ou a fiscalização para eventual lançamento de ofício, tanto das eventuais diferenças devidas, quanto das contribuições de terceiros integralmente não adimplidas.



Neste caso concreto, e examinando-se todos os lançamentos efetuados em face do sujeito passivo, é possível concluir que houve o recolhimento parcial das contribuições incidentes sobre a folha de salários.

Todos os Autos de Infração lavrados pela fiscalização são relativos a rubricas específicas (alimentação, férias e prêmio-produtividade), sendo incontestável a existência de recolhimentos sobre os demais valores pagos a título de salários.

Em sendo assim, deve ser acolhida a preliminar de decadência, pois, quando o lançamento foi efetuado (21/12/2009), já havia transcorrido prazo superior a cinco anos em todas as competências, inclusive desde a competência mais recente (11/2004).

Passa-se à análise das demais matérias suscitadas em grau recursal, para a eventualidade de este relator ser vencido na preliminar.

### **3 Da inexigibilidade das contribuições de terceiros**

Nesse ponto, o contribuinte basicamente alega que, por ser uma autarquia, enquadra-se no código FPAS 582, que não está sujeito ao pagamento das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

É que o relatório fiscal e a decisão recorrida partiram da premissa de que o sujeito passivo, por exercer atividade econômica, condição inerente ao fato de ser empresa do setor elétrico, estaria sujeito ao regime jurídico próprio das empresas privadas.

Num primeiro momento, portanto, deve ser analisado se a prestação do serviço de energia elétrica é uma atividade econômica (atividade econômica em seu sentido estrito) ou, como alega o recorrente, um serviço público.

Pois bem.

A Constituição Federal não define serviço público e nem atividade econômica.

Em seu art. 170, entretanto, a Lei Maior traz um traço característico da atividade econômica: a livre iniciativa, em que é expressamente livre o exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. Veja-se:

*Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

*I - soberania nacional;*

*II - propriedade privada;*

*III - função social da propriedade;*

*IV - livre concorrência;*

*V - defesa do consumidor;*

*VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

*VII - redução das desigualdades regionais e sociais;*

*VIII - busca do pleno emprego;*

*IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)*

*Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.*

*(destacou-se)*

Do texto constitucional, ainda se depreende que a atividade econômica está fundamentada em inúmeros princípios igualmente expressos, entre os quais o da propriedade privada e o da livre concorrência.

Assim, as pessoas têm ampla liberdade para explorar as atividades econômicas e nem mesmo necessitam de autorização dos órgãos públicos para fazê-lo, salvo nos casos previstos em lei.

Como regra, ademais, as atividades econômicas apenas podem ser exploradas pelos particulares, somente sendo permitidas ao Estado quando necessárias aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo. Veja-se:

*Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.*

Em contraponto, os serviços públicos são de prestação pelo Poder Público, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação.

*Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.*

*Parágrafo único. A lei disporá sobre:*

*I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;*

*II - os direitos dos usuários;*

*III - política tarifária;*

*IV - a obrigação de manter serviço adequado.*

Ao contrário das atividades econômicas, fundadas primordialmente na livre iniciativa, os serviços públicos têm como traços característicos a obrigatoriedade, a continuidade, a regularidade, a universalidade, a modicidade, a eficiência, o controle, *etc.*

O art. 175 retro transcrito determina, de forma clara, que a lei disporá sobre a obrigação de manutenção de um serviço adequado, o que se distingue totalmente da atividade econômica, a qual está alicerçada quase que apenas na livre iniciativa, dentro de uma economia de mercado livre, individualista e fortemente concorrencial.

O jurista e ex-ministro do Supremo, Eros Grau, faz interessante constatação que merece ser transcrita:

*A Carta Substancial de 1988 projeta um Estado desenvolvido e forte, sob as balizas dos seus fundamentos constantes no art. 1º e objetivos, no art. 3º, para que este venha a ser concretizado. Assim, todas as parcelas da atividade econômica que sejam indispensáveis à realização e ao desenvolvimento da coesão e da interdependência social devem ser prestadas como serviço público; e não como atividade econômica em sentido estrito, que privilegia a perspectiva individualista do mercado e confronta a Constituição<sup>1</sup>.*

É que a Constituição adotou um estado predominantemente social, a quem incumbiu a prestação dos serviços públicos como forma de garantir a cidadania, a dignidade, a construção de uma sociedade justa e solidária, *etc.*

A perspectiva não individualista dos serviços públicos é facilmente notada na conceituação do jurista Celso Antônio Bandeira de Mello:

*[...] toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo<sup>2</sup>.*

Nesse contexto, não há dúvidas de que os serviços de energia elétrica são serviços públicos.

A sua exploração é de competência estatal, como determina o art. 21, inc. XII, alínea *b*, da Constituição, e, diferentemente da atividade econômica em sentido estrito, os particulares necessitam de autorização, concessão ou permissão do ente competente para explorá-lo. Acrescente-se que se trata de comodidade material destinada à coletividade,

<sup>1</sup> Citado por Ricardo Duarte Jr, em [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6746](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6746), acesso em 09/01/2018.

<sup>2</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 25ª Ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2008.

conforme lição retro mencionada, e que a sua exploração não pode se dar dentro de uma perspectiva individualista, mas sim de acordo com os princípios do regime jurídico administrativo.

Se os serviços de energia elétrica não fossem de competência do estado, mas sim uma atividade econômica pautada pelo princípio da livre iniciativa, é evidente e inegável que os municípios menores e menos abastados ficariam privados da sua prestação, o que explica o fato de a Constituição Federal, de caráter notadamente social, tê-los colocado como serviços públicos obrigatórios e de competência da administração pública. Veja-se:

*Art. 21. Compete à União:*

*XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:*

*b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;*

Não é por outra razão que a geração, a transmissão, a distribuição e a comercialização de energia elétrica é regulada e fiscalizada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), autarquia em regime especial vinculada ao Ministério de Minas e Energia, conforme determina a Lei 9427/96 e o Decreto 2335/97.

A citada lei, de forma expressa e já em seu preâmbulo, determina que os serviços de energia elétrica são serviços públicos, o que se alinha com a Constituição Federal, conforme antes demonstrado. Veja-se:

*LEI Nº 9.427, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1996.*

*Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, disciplina o regime das concessões de **serviços públicos de energia elétrica** e dá outras providências.*

*(destacou-se)*

Por outro lado, e no caso em particular, a pessoa jurídica encarregada da prestação do serviço de energia elétrica para o Município de Poços de Caldas integra a administração pública indireta, na qualidade de órgão autárquico.

O sujeito passivo foi assim criado pela Lei Municipal 420/1954 (criou o Departamento Municipal de Eletricidade), com as alterações da Lei 2547/77, o que é confirmado pelo seu Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral - CNPJ. Veja-se o teor da art. 1º da Lei 2547:

*Art. 1º - O Departamento Municipal de Eletricidade é um órgão autárquico da Prefeitura Municipal de Poços de Caldas, com autonomia financeira, econômica e administrativa.*

E a legitimidade do recorrente para a execução dos serviços de energia elétrica naquele Município está comprovada no Contrato de Concessão 49/99 - ANEEL, no qual a União, enquanto poder concedente, e por intermédio da citada agência reguladora, concedeu-lhe o direito de exploração do serviço público de distribuição de energia elétrica.

Do citado contrato, ainda se depreende que o sujeito passivo, enquanto concessionário da exploração de serviço público dotado de utilidade pública, está obrigado a garantir a modicidade das tarifas, consoante previsão expressa de sua "CLÁUSULA PRIMEIRA", "Subcláusula Quinta", o que se coaduna com o regime jurídico administrativo próprio dos serviços públicos, diferentemente do regime privado das atividades econômicas em sentido estrito.

Nesse mesmo contrato, observam-se outras cláusulas próprias do regime jurídico administrativo, pois visam a garantir a obrigatoriedade, a continuidade, a regularidade, a universalidade, a eficiência e o controle dos serviços objeto da concessão.

Daí se conclui que o sujeito passivo, entidade autárquica sem fins lucrativos, e obviamente integrante da administração pública indireta, presta os serviços públicos de energia elétrica mediante concessão da União, fazendo-lhe às vezes, sob um regime jurídico administrativo, e não sob um regime privado.

Traçando um paralelo com a imunidade tributária recíproca de que trata o art. 150, inc. VI, alínea *a*, da Constituição Federal, lembre-se que ela é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Veja-se:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*VI - instituir impostos sobre:*

*a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*

*§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.*

Nessa toada, o recorrente não está sujeito ao recolhimento das contribuições devidas a outras entidades e fundos, cujo recolhimento é próprio das empresas privadas, devendo ser provido o seu recurso, para que seja cancelado o lançamento.

#### **4 Conclusão**

Diante do exposto, vota-se no sentido de CONHECER do recurso voluntário, para ACOLHER a PRELIMINAR de decadência e declarar a extinção dos créditos tributários objeto deste processo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

## Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Redator Designado.

Com a *maxima venia*, divirjo do Relator quanto à decadência e quanto à inexigibilidade das contribuições destinadas a Entidade e Fundos denominados Terceiros.

### Da decadência e da antecipação de pagamento

Antes de considerações outras, cabe destacar que o Recorrente não tratou da antecipação de pagamento em seu recurso voluntário, tendo se limitado a alegar que a decadência deve ser verificada diretamente com base no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional<sup>3</sup> (CTN), uma vez que as contribuições em análise estão sujeitas a lançamento por homologação. Vide o seguinte excerto extraído do recurso (fl. 1.538):

*Logo, por ser tratar a presente discussão de tributo sujeito a lançamento por homologação aplica-se a ele a regra do art. 150, § 4º do CTN, [...] (sic)*

Todavia, no caso do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, a necessidade de haver pagamento antecipado já está sedimentada não só no CARF, mas no próprio Judiciário, conforme se observa no REsp 973.733/SC, citado pelo Relator.

Pois bem, em nosso entendimento, para que um recolhimento possa ser considerado como antecipação de pagamento, é necessário não apenas que diga respeito ao mesmo fato gerador e base de cálculo da autuação, mas também ao mesmo fundamento legal. Esse posicionamento, inclusive, está em consonância com a decisão consignada no Acórdão nº 9202-005.227, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF, cuja ementa transcrevemos a seguir:

*CS. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. REGRA DECADÊNCIA. ART. 173, I DO CTN.*

*Inexistindo recolhimento antecipado sobre os **fatos geradores e fundamentação legal** lançada de ofício, a decadência deve ser aplicada a luz do art. 173, I do CTN. Os recolhimentos efetuados antecipadamente como entidade isenta não são aproveitados para recolhimentos antecipados de entidades sem esse benefício fiscal.*

(Grifo nosso)

No caso ora julgado, o qual diz respeito a lançamento de contribuições devidas a Entidade e Fundos denominados Terceiros (FNDE, INCRA, SEBRAE, SESI e SENAI), apuradas sobre o levantamento FER – FÉRIAS, para o período de 04/2004 a 11/2004, constata-se que não houve qualquer recolhimento de contribuições destinadas a Terceiros, uma vez que o Recorrente não se considerava sujeito ao recolhimento dessas contribuições. Logo,

<sup>3</sup> Lei 5.172, de 25/10/66.

não há antecipação de pagamento realizada com base no fundamento legal de tais contribuições.

Sendo assim, para a verificação do prazo decadencial, deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN.

Portanto, considerando que o lançamento se refere ao período de 04/2004 a 11/2004 e que a ciência ocorreu em 21/12/2009, não restou configurada a decadência.

### **Da natureza jurídica do Recorrente e das contribuições destinadas aos Terceiros**

Tendo em vista a natureza jurídica do Recorrente, ou seja, de entidade autárquica e prestadora de serviço público, o Relator acompanhou as razões recursais, invocando a imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal, e afastou a obrigatoriedade do recolhimento das contribuições destinadas aos Terceiros, afirmando, ainda, que tal obrigação seria própria das empresas privadas.

Primeiramente, gostaríamos de apontar que o Recorrente deixou de ser uma entidade autárquica, em 2010, para ser uma empresa pública, segundo dispõe a Lei Complementar nº 111, de 27/3/10, do Município de Poços de Caldas:

Art. 1º. Fica autorizada a transformação do Departamento Municipal de Eletricidade de Poços de Caldas – DME-PC, autarquia criada pela Lei nº 420, de 9 de dezembro de 1954, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 1.069, de 21 de junho de 1963, 1.256, de 18 de novembro de 1965, 1.401, de 24 de janeiro de 1967, 2.547, de 29 de junho de 1977, e 7.363, de 28 de dezembro de 2000, revogada pela Lei Complementar nº 79, de 31 de janeiro de 2007, e alterada pela Lei Complementar nº 81, de 21 de junho de 2007, em empresa pública, sob a forma de sociedade anônima, de capital fechado, que passará a ser denominada “DME Distribuição S.A. - DMED”.

De qualquer forma, o lançamento diz respeito ao período de 12/2004 a 09/2008, quanto o Recorrente ainda era uma entidade autárquica.

Todavia, em que pese o Recorrente ter sido uma autarquia no período abrangido pelo lançamento e a Carta Republicana abrigar as autarquias na imunidade constitucional recíproca, tal imunidade diz respeito apenas a impostos, senão, vejamos:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*VI - instituir impostos sobre:*

*a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*

*[...]*

*§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.*

§ 3º - *As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.*

(Grifo nosso)

Portanto, como as contribuições em análise não estão abarcadas pelo art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, não cabe serem afastadas com base na imunidade recíproca. Além do mais, o § 3º deixa claro que tal imunidade não se aplica em relação à exploração de atividade econômica regida pelas “normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”, que é o que ocorre no caso da DME DISTRIBUIÇÃO S.A.

Ademais, corroborando tal entendimento, trazemos à baila a ementa do Acórdão nº 107-08.768, de 18/10/2006, citada na decisão *a quo* e que trata exatamente da questão em foco, pois o Recorrente é concessionário<sup>4</sup> de serviço público de competência da União:

*IRPJ/CSLL/PIS E COFINS – PESSOA JURÍDICA CRIADA COMO AUTARQUIA MUNICIPAL PARA EXECUTAR, POR CONCESSÃO, SERVIÇO PÚBLICO DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO – NATUREZA JURÍDICA DE FATO – SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA - O exercício pelo município, mediante concessão, de serviço público de competência da União, com cobrança de tarifas e nas mesmas condições aplicáveis a empreendimentos privados não está abrigado pela imunidade constitucional.*

Dessa forma, superada a questão quanto à imunidade, vamos tratar da natureza jurídica do Recorrente.

Pois bem, independente da sua natureza jurídica, por ser uma concessionária de serviço público, o Recorrente deve e teve que se submeter à Lei 8.987, de 13/2/95, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos, previsto no art. 175 da Constituição Federal.

A Lei 8.987/95 estabelece que a concessão será objeto de licitação prévia e tratamento isonômico dos concorrentes, nos seguintes termos:

*Art. 14. Toda concessão de serviço público, precedida ou não da execução de obra pública, será objeto de prévia licitação, nos termos da legislação própria e com observância dos princípios da legalidade, moralidade, publicidade, igualdade, do julgamento por critérios objetivos e da vinculação ao instrumento convocatório.*

[...]

<sup>4</sup> Contrato de Concessão nº 49, de 1999 – fls. 76 a 92.



*Art. 17. Considerar-se-á desclassificada a proposta que, para sua viabilização, necessite de vantagens ou subsídios que não estejam previamente autorizados em lei e à disposição de todos os concorrentes.*

*§ 1º Considerar-se-á, também, desclassificada a proposta de entidade estatal alheia à esfera político-administrativa do poder concedente que, para sua viabilização, necessite de vantagens ou subsídios do poder público controlador da referida entidade. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 9.648, de 1998)*

*§ 2º Inclui-se nas vantagens ou subsídios de que trata este artigo, qualquer tipo de tratamento tributário diferenciado, ainda que em consequência da natureza jurídica do licitante, que comprometa a isonomia fiscal que deve prevalecer entre todos os concorrentes. (Incluído pela Lei nº 9.648, de 1998)*

Sendo assim, em que pese a natureza jurídica de autarquia, ao prestar serviço público de competência da União (distribuição de energia elétrica), por meio de concessão e com cobrança de tarifas, o Recorrente deve estar em par de igualdade com os demais concorrentes, o que o torna sujeito ao regime jurídico próprio das empresas privadas, em especial quanto à tributação, devendo, pois, recolher as contribuições destinadas aos Terceiros.

### **Da multa aplicada**

Segundo o Recorrente, como a multa aplicada de 24% estaria prevista nos incisos do art. 35 da Lei 8.212/91, e como tais incisos foram revogados pela Medida Provisória 449, de 3/12/08, a qual foi convertida na Lei 11.941, de 27/5/09, pela nova sistemática, deveria ser aplicada a multa 20%, prevista no art. 61 da Lei 9430/96.

Antes de considerações outras, devemos observar que a lei tributária é aplicável ao ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a lei vigente ao tempo do respectivo ato ou fato, nos termos art. 106 do CTN.

Dessa forma, devemos examinar o que dispõe a legislação de regência das multas aplicáveis ao caso, antes e depois da entrada em vigor da MP 449/08.

#### **Antes da MP 449/08**

##### Lei 8.212/91

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

### **Após a MP 449/08**

#### Lei 9.430/96

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) 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;*

[...]

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

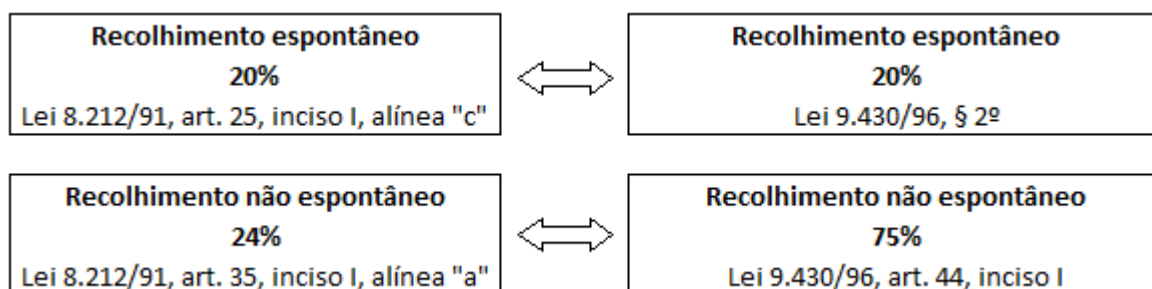
Conforme se observa nos dispositivos transcritos acima, independente do *nomen iuris* dado a cada multa (ofício ou mora), em essência, todas são multas de mora, sendo aplicadas em razão da mora do contribuinte. A diferença é que a multa do art. 35, inciso I, alínea “c”, da Lei 8.212/91, e a multa do art. 61, da Lei 9.430/91, são aplicadas quando o contribuinte recolhe em atraso as contribuições, porém, espontaneamente, ou seja, sem que a fiscalização seja acionada.

Por sua vez, a multa prevista no art. 35, inciso II, alínea “a”, da Lei 8.212/91, e a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, são aplicadas quando o contribuinte

recolhe em atraso, porém, de forma não espontânea, ou seja, após as contribuições serem lançadas de ofício pela fiscalização.

Tal situação explica o porquê da Lei 8.212/91 incluir em seu art. 35, que trata da multa de mora, a multa de ofício prevista no inciso II, alínea “a”.

Portanto, diante desse quadro, somente é possível compararmos recolhimento espontâneo com recolhimento espontâneo e recolhimento não espontâneo com recolhimento não espontâneo, da seguinte forma:



Nessa linha de raciocínio é o Acórdão 9202-005.667, da Câmara Superior de Recurso Fiscais do CARF, proferido em 26/7/17, o qual apresenta a seguinte ementa:

*APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009. Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.*

Sendo assim, como a multa aplicável (de ofício) na sistemática anterior à MP 449/08, era a multa de 24%, prevista no art. 35, inciso II, alínea “a”, da Lei 8.212/91, a multa correspondente, na nova sistemática, é a multa de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

Além do mais, para que não paire qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade menos severa, devemos lembrar que na sistemática anterior, para o caso em análise, seria aplicada a multa de 24% mais a multa do CFL<sup>5</sup> 68, prevista no art. 32, § 5º, da Lei 8.212/91, em razão do contribuinte ter apresentado GFIP<sup>6</sup> com omissão ou incorreção de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

<sup>5</sup> Código de Fundamentação Legal.

<sup>6</sup> Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Na nova sistemática, porém, para o caso em análise, seria aplicável apenas a multa de 75%, pois esta já engloba o não recolhimento e a pena por apresentação de GFIP como omissão ou incorreção.

Pois bem, compulsando a Planilha de fls. 16 a 18, constata-se que a fiscalização realizou a comparação das multas, concluindo pela aplicação, em todo o período, da multa do 24% (mais a multa do CFL 68), por ser menos severa ao contribuinte.

Portanto, improcedem as alegações recursais quanto à multa a ser aplicada.

De qualquer forma, lembramos que no momento do pagamento do presente crédito ou no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) será verificada a multa mais benéfica a ser mantida, nos termos da Portaria PGFN/RFB nº 14, de 4/12/09.

### **Conclusão**

Isso posto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira