



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10907.002081/2002-01
Recurso nº. : 135.442
Matéria : IRPJ - Ex: 1998
Recorrente : ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA
Recorrida : 1ª TURMA DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 28 de janeiro de 2004
Acórdão nº. : 101-94.474

IRPJ – AUTARQUIA ESTADUAL – CONCESSÃO FEDERAL – EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADES PORTUÁRIAS – SERVIÇO PÚBLICO ESSENCIAL – IMUNIDADE – CF. ART. 150, § 3º - A exploração, por autarquia estadual, de atividades portuárias realizadas em face de concessão outorgada pela União Federal, constitui serviço público de caráter essencial vinculado a atividades próprias do Estado, não relacionáveis, conseqüentemente, a exercício de atividades econômicas. Imunidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SANDRA MARIA FARONI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, CLÁUDIA ALVES L. BERNARDINO (Suplente convocada), VALMIR SANDRI e AUSBERTO PALHA MENEZES (Suplente Convocado). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA e RAUL PIMENTEL.

RECURSO Nº. : 135.442
RECORRENTE: ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA

RELATÓRIO

ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 806/856, do Acórdão nº 2.931, de 24/01/2003, prolatado pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba – PR, fls. 766/802, que julgou procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 132 e CSLL, fls. 155.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 177/179, que o lançamento é decorrente da constatação da seguinte irregularidade fiscal:

“Em 14/07/1998, a contribuinte protocolizou uma consulta à Receita Federal acerca da retenção do imposto de renda na fonte sobre importâncias pagas a seus empregados a título de incentivo à adesão a plano de demissão voluntário. Em tal consulta, solicitando a isenção do imposto de renda, prevista no art. 14 da Lei nº 9.468/97, o contribuinte invocou sua condição de autarquia estadual, pessoa jurídica de direito público. Esta mesma condição é invocada pelo contribuinte para não cumprir as obrigações principais e acessórias relativas aos tributos e contribuições federais, conforme defesa apresentada para justificar o não cumprimento das referidas obrigações.

(...).

A resposta à consulta não aceitou a isenção prevista no art. 14 da Lei nº 9.468/97, haja vista a personalidade jurídica material de direito privado de que se reveste a consulente, desatendendo requisito essencial do dispositivo isencional.

Com base na doutrina e jurisprudência, corroborando o fato de o contribuinte ser uma autarquia atípica, possuindo personalidade jurídica de direito privado, é evidente que o mesmo se encontra obrigado às obrigações federais.

É interessante ressaltar também que, apesar de o contribuinte alegar imunidade referente aos tributos e contribuições federais, tal imunidade já foi afastada em relação ao ISS, tributo municipal.

Estando então o contribuinte obrigado à contribuição com base no lucro real, por sua receita anual total dos anos-



calendário imediatamente anteriores aos fiscalizados ser superior a R\$ 24.000.000,00, conforme o inciso I do art. 14 da Lei nº 9.718/98, e não possuindo escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, constitui-se a base necessária e suficiente para o arbitramento de seu lucro, com base no art. 47, inciso I, da Lei nº 8.981/95 e art. 530, inciso I, do RIR/99."

A base de cálculo do lançamento foi apurada com a inclusão das seguintes contas: 1) Receitas Operacionais – Prestação de Serviços Gerais, tendo como base o valor fornecido pela contribuinte, em planilha extraída no sistema de contabilidade SIAFI do Estado do Paraná; 2) Rendimentos de Aplicação Financeira de Renda Fixa, conforme planilha fornecida pela contribuinte; 03) Outras Receitas, conforme valores fornecidos pela fiscalizada.

Contra o lançamento constituído na ação fiscal, a contribuinte insurgiu-se tempestivamente em 17/10/2002, nos termos das impugnações de fls. 182/231 e 708/760.

A 1ª Turma da DRJ/CTA, decidiu pela manutenção do lançamento, cujo acórdão encontra-se assim ementado:

"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997

IRPJ. DECADÊNCIA – TERMO INICIAL

Tratando-se de imposto de renda de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral, e não tendo havido o pagamento do imposto, o termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos tem início na forma do art. 173 do CTN.

IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

AUTARQUIA. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Pessoa jurídica que, embora constituída formalmente como autarquia, explora atividade econômica sujeita-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas quanto às suas obrigações tributárias.



**ARBITRAMENTO DO LUCRO AUSÊNCIA DE
ESCRITURAÇÃO. CABIMENTO.**

Comprovada a ausência da escrituração regular dos livros comerciais e fiscais que amparariam a tributação com base no lucro real, cabível é o arbitramento do lucro.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Aplicam-se juros de mora por percentuais equivalentes à taxa Selic por expressa previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

O percentual de multa de lançamento de ofício é previsto legalmente, não cabendo sua graduação subjetiva em âmbito administrativo.

JULGAMENTO COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia que se constata ser prescindível.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Ciente da decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 22/05/03 (protocolo às fls. 806), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que toda a atividade estatal desempenhada na sociedade, que caracteriza uma intervenção do Estado no domínio econômico societal, há de ser caracterizado como atividade econômica, independente de se tratar de serviço público ou atividade puramente econômica, orientada pelo interesse de lucro;
- b) que o interesse público se faz presente quando há a atuação do agente administrativo no atendimento de uma finalidade pública. A administração dos serviços portuários, sua fiscalização e a prestação de toda a infra-estrutura para sua consecução são claros serviços nos quais repousa finalidade pública, consubstanciada no interesse nacional pela exportação e importação de mercadorias;

- c) que, quando está presente esse elemento, e não uma mera organização racional dos fatores produtivos para, pela fruição especulativa da propriedade privada haver a apropriação de excedentes materiais (ou lucro), há serviço público, e não atividade econômica em sentido estrito. É o caso em análise, porque há serviço público na atividade de administração dos portos de forma inequívoca. A correta prestação e administração de um terminal de exportações e importações e de transportes de cargas, é uma atividade de relevante interesse social;
- d) que a própria prestação dos serviços de carga e descarga e movimentação de mercadorias, realizada anteriormente à assinatura da renovação do convênio entre a União e o Estado do Paraná é serviço público. O Convênio 097/2001, ao estabelecer que a delegatária, no caso a APPA, deixaria de prestar tais atividades diretamente, estava imbuída da lógica dos governos federal e estadual anterior, qual seja, a da retirada do Estado na esfera de atuação na sociedade;
- e) que a passagem dessas atividades para os particulares, a partir da desconcentração e da terceirização do serviço, tem em vista garantir a sua competitividade, característica que a APPA não tem em suas atuações. A APPA exerce o monopólio estatal do controle da atividade portuária e da prestação de serviços públicos ligados a esta atividade;
- f) que, prestada por particulares devidamente licitados, através da concessão ou da permissão de atuação na região portuária, a atividade de movimentação, carga e descarga de mercadorias seria concorrencial, garantindo maior atendimento às finalidades do erário público e à orientação do administrador de então;
- g) que a atividade de serviço público, mesmo quando prestado por particulares, não se desnatura enquanto tal. Veja-se como exemplo o transporte coletivo: tanto prestado diretamente, quanto através de concessões ao particular, continua sendo serviço público;
- h) que a caracterização dessa movimentação de cargas como serviço público é admitida mesmo pelo governo federal, que através da Resolução nº 55 da ANTAQ – Agência Nacional de Transportes Aquaviários – estabelece a tarifação incidente sobre estas e outras modalidades;
- i) que, se superavitário o serviço público, não se pode penalizar a correta administração que atinge as finalidades de eficiência como princípio a ser observado pelo administrador em sua atuação, consagrou o agir superavitário na administração pública;
- j) que, no que tange à confusão que se faz a recorrente entre faturamento e receita há que se mencionar o seguinte: a noção de faturamento é aquela embutida na lógica do lucro privado. O faturamento é percebido pelo auferimento de um preço por uma prestação, de qualquer natureza. Assim, falar-se em faturamento



na esfera pública torna-se uma impropriedade. A APPA está incluída no orçamento anual do Estado do Paraná, recebendo dotação orçamentária vinculada à Secretaria do Estado de Transportes. A cobrança de taxas ou tarifas como contraprestação ao oferecimento de serviços públicos por parte do ente estatal é pacífico e aceita em nossa doutrina e na jurisprudência. A natureza contraprestacional das tarifas não desnatura o serviço público, e assim, também não desnatura a natureza jurídica pública da APPA;

- k) que as tarifas instituídas não o foram pela APPA, mas sim pelo Ministério dos Transportes, quando a este cabia a regulação das tarifas. Não tem qualquer pertinência o argumento de que a APPA desempenha atividade econômica com o fim de lucro e nem de que possua faturamento, na forma pretendida pelo fisco;
- l) que a concessão da exploração do serviço público é uma modalidade de transferência da execução do mesmo por parte do Estado para um terceiro. Ao lado da figura do convênio entre as pessoas políticas, há a descentralização do Estado do Paraná, que criou pessoa jurídica a ele subordinada – a APPA – para prestar, em observância a critérios de eficiência e eficácia – que, por sinal, estão sendo atingidos, eis que a prefeitura, ora exequente, aponta que a executada auferiu lucro, ou melhor, gestão superavitária – o serviço público de administração e exploração portuária;
- m) que, caracterizado o serviço público e a forma de sua prestação, impossível considerar-se a APPA como pessoa jurídica sujeita ao regime público de direito privado. A APPA é entidade autárquica instituída mediante a Lei Estadual nº 6.249/71. É autarquia expressamente declarada pelo diploma normativo, com as especificidades e garantias que cercam a Administração Pública indireta sobre a forma autárquica, que possui as seguintes características: é entidade vinculada à Secretaria de Estado dos Transportes, com a nomeação de sua autoridade competente, o Superintendente, por aprovação direta do Governador do Estado do Paraná; está incluída no orçamento do Estado do Paraná, com suas despesas reguladas pelo diploma normativo da Lei nº 4.320/64; explora serviço público de interesse geral mediante convênio entre a pessoa política que lhe instituiu, o Estado do Paraná, e a União Federal, não exercendo atividade econômica com o intuito de obter lucro;
- n) que se trata de uma instituição imune, desobrigada a recolher o IRPJ e a CSLL. Também objeto da impugnação foi a isenção específica de que goza a APPA, por ser cláusula constante do contrato de delegação originalmente firmado entre as partes. A concessão-convênio especificou, em seu instrumento de consolidação, firmado em 03/12/1932, a isenção à delegatária de todos os impostos federais, estaduais e municipais que possam incidir sobre as obras e operações do porto;



- o) que a renúncia de receita que a União estabeleceu se deu em virtude do atingimento de finalidade pública. Quando estabeleceu a renúncia tributária a União tinha em vista desincumbir-se de um serviço oneroso e de difícil implementação, que é a Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina. Assim, concedeu uma isenção onerosa ao Estado do Paraná. Agora, se restar entendido que esta isenção não é mais vigente, qual a vantagem que o Estado do Paraná teria ao manter a APPA? Qual a justiça material num caso em que apenas uma das partes cumpre com os encargos?
- p) que a APPA não possui renda no sentido atribuído pela Constituição à esfera de competência do poder de tributar do Estado. Não houve a incorporação de riqueza nova ao patrimônio da recorrente. Também não se mostra aplicável a limitação da compensação dos prejuízos em 30% sobre o valor da arrecadação, conforme estabelecido pelos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95;
- q) que é ilegal a cobrança dos juros moratórios com base na Taxa Selic.

Às fls. 857, o despacho da ARF em Paranaguá - PR, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Por considerar indispensável à solução da presente lide, transcrevo a acusação fiscal constante no Termo de Verificação (fls. 177/179), pela qual a autoridade autuante procedeu à constituição do crédito tributário contra a recorrente conforme segue:

“Em 14/07/1998 a contribuinte protocolou uma consulta à Receita Federal acerca da retenção do imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas a seus empregados a título de incentivo à adesão a plano de demissão voluntário. Em tal consulta, solicitando a isenção do imposto de renda, prevista no art. 14 da Lei nº 9.468/97, o contribuinte invocou sua condição de autarquia estadual, pessoa jurídica de direito público. Esta mesma condição é invocada pelo contribuinte para não cumprir as obrigações principais e acessórias relativas aos tributos e contribuições federais, conforme defesa apresentada para justificar o não cumprimento das referidas obrigações.

Mas na resposta à referida consulta, a condição de pessoa jurídica de direito público não é aceita.

Na doutrina, Hely Lopes Meirelles diferencia autarquia de ente paraestatal: ‘Autarquia é pessoa jurídica de direito público, com função pública própria e típica, outorgada pelo Estado; entidade paraestatal é pessoa jurídica de direito privado, com função pública atípica, delegada pelo Estado’. E ainda: ‘A autarquia é forma de descentralização administrativa, através da personificação de um serviço público típico, e não atividades industriais ou econômicas, ainda que de interesse coletivo. Para estas, a solução correta é a delegação a organizações particulares, ou a entidades paraestatais (empresa pública, sociedade de economia mista e outras)’.

Adicionalmente, Celso Antônio Bandeira de Mello define os entes autárquicos como ‘pessoas jurídicas de Direito Público de capacidade exclusivamente administrativa’.

Na jurisprudência, esta é farta em descaracterizar a personalidade jurídica formal do contribuinte, tida como de direito público, para desvelar-lhe a verdadeira, como de direito privado. A seguir os julgados:



'Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina – Execução – art. 730 do CPC – O art. 173, § 1º da Constituição Federal não deixa margens para o desdobramento, pois sendo o termo obrigação 'gênero' do qual execução é 'espécie', não há como diferenciá-lo diante do contido no art. 880 da CLT; o critério diferenciador está, precisamente, na exploração da atividade econômica, com finalidade lucrativa, porque, neste caso, a autarquia deve sujeitar-se ao regime próprio das empresas privadas, conforme determina o § 1º do art. 173 da Constituição, porque este tipo de autarquia não integra o conceito de Fazenda Pública, vale dizer, não é pessoa jurídica de direito público. Pouco importa que a lei que institui uma autarquia para explorar atividade econômica lhe atribua personalidade de direito público, porque a lei não pode, evidentemente, contrariar o comando constitucional. As autarquias que explorem atividade econômica são executáveis, diretamente, como o são as empresas privadas. Nesta cria, a execução, no caso, não pode seguir a regra insculpida no art. 730 do CPC'. (TST-E-RR-87826/93.3, Ac. SBDI nº 3584/96, Rel. Ministra Cnéa Moreira. DJU 21/02/97).

'EXECUÇÃO DIRETA DE AUTARQUIA EXERCENTE DE ATIVIDADE ECONÔMICA. APPA. INCABIMENTO DA EXECUÇÃO VIA PRECATÓRIO. É inaplicável aos entes da Administração Pública Direta, Indireta ou Fundacional a execução por Precatório, nos moldes do disposto no art. 100 da nossa Carta Constitucional de 1988, se tais entes exercem atividade econômica. No caso presente, a Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina – APPA – equipara-se à empresa privada para fins trabalhistas, de vez que, exercendo atividade econômica, deixa de ser uma autarquia típica. Apelo obreiro pela execução direta dos créditos trabalhistas a que se dá provimento, tomando-se por espeque o mandamento constitucional capitulado no § 1º do art. 173 de nossa Carta Magna'. (TRT-PR-RO 7.389/93 – Ac. 5ª T. 15.024/94 – Rel. Juiz João Luiz Rodrigues Biscaia – DJPr 19/08/94).

(...)

Em todos esses julgados, entre outros, ficou constatado, de forma cristalina, que o contribuinte exerce exploração econômica da atividade portuária em concorrência com empresas privadas, na região portuária de Paranaguá e Antonina, autorizada, inclusive, pelo art. 2º do Decreto Estadual nº 7.447/90.

É de se observar que a nova redação dada ao § 1º do art. 173 da CF/88, pela EC nº 19/98, não retira a condição de que somente por meio de entidades paraestatais, claramente agora na figura de empresas públicas e sociedades de economia mista, poderá o Estado explorar atividade econômica. É certo que a lei regulará as relações dessas entidades com o Estado e a sociedade, dispondo inclusive sobre a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas. Entretanto, no período de omissão legislativa, a atividade econômica do Estado deve respeitar os princípios constitucionais consagrados no art. 170, mormente o da livre concorrência, os quais, por si só, obstam privilégios estatais de qualquer espécie. Hely Lopes Meirelles é incisivo ao afirmar que o serviço paraestatal só aufere os privilégios administrativos do Estado que lhe forem concedidos por lei especial, assim como Maria Sylvia Zanela Di



Pietro adverte que, no silêncio de norma publicística, a atividade econômica do Estado presume-se inserida no regime de direito privado, só derogado por norma expressa, de interpretação estrita. Do contrário, toda a ordem econômica e financeira, disciplinada no Título VII da CF/88, quedará maculada. Daí porque, embora intitulada autarquia, explorando a consulente atividade econômica, assume a personalidade jurídica de direito privado, para adequar-se à ordem constitucional.

Desta forma, a resposta à consulta não aceitou a isenção prevista no art. 14 da Lei nº 9.468/97, haja vista a personalidade jurídica material de direito privado de que se reveste a consulente, desatendendo requisito essencial do dispositivo isencional.

Com base nesta doutrina e jurisprudência corroborando o fato de o contribuinte ser uma autarquia atípica, possuindo personalidade jurídica de direito privado, é evidente que o mesmo se encontra obrigado às obrigações tributárias principais e acessórias em relação aos tributos e contribuições federais.

É interessante ressaltar também que apesar de o contribuinte alegar imunidade referente aos tributos e contribuições federais, tal imunidade já foi afastada em relação ao ISS, tributo municipal. O contribuinte é um dos maiores contribuintes de ISS da cidade de Paranaguá. Caso pretensa imunidade alegada em relação aos tributos e contribuições federais fosse válida, esta deveria valer também para os tributos municipais relativos a patrimônio, rendas e serviços.

Estando então o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real, por sua receita anual total dos anos-calendário imediatamente anteriores aos fiscalizados ser superior a R\$ 24.000.000,00, conforme o inciso I do art. 14 da Lei nº 9.718/98, e não possuindo escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, constitui-se a base necessária e suficiente para o arbitramento de seu lucro, com base no art. 47, inciso I, da Lei nº 8.981/95 e art. 530, inciso I, do RIR/99."

Em resumo, o lançamento levado a efeito contra a recorrente fundamentou-se em:

- a) na recusa por parte da fiscalização, da condição de autarquia, considerando que a mesma não tem função pública típica, pois realiza atividades industriais e econômicas;
- b) no entendimento de que, para ser autarquia, teria de exercer unicamente atividades administrativas, não sendo possível a exploração econômica de atividade portuária em concorrência com empresas privadas;



- c) contra a interessada existem decisões da Justiça do Trabalho que desconsideraram a sua condição de autarquia;
- d) efetivamente exerce atividades econômicas em razão do pagamento do imposto sobre serviço de qualquer natureza ao município de Paranaguá.

A fiscalização considerou submetida à espécie à disciplina do art. 150, 3º da Constituição Federal, portanto, ao regime de direito privado. Tal dispositivo prevê que não se aplica a imunidade recíproca referente ao patrimônio, renda e serviços “relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis à empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”. No entendimento da autoridade autuante, trata-se de prestação de serviço público, por particular, sob o sistema de concessão de serviço público, vale dizer, a atribuição a alguém o exercício dos serviços, para ser prestado em nome do Poder Público, sob condições fixadas pelo Estado, mas por sua conta e risco, remunerando-se pela cobrança de tarifas diretamente dos usuários do serviço.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento, motivada, em resumo, pelos seguintes fundamentos:

“Partindo-se do pressuposto, ainda a ser analisado em face dos argumentos de impugnação, de que a autuada desempenha atividade de conteúdo econômico, estar-se-ia diante da hipótese prevista, pela própria Constituição Federal de 1988, como excludente da dita imunidade recíproca dos entes federados, conforme seu 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.”

Conformando-se ao caso em análise, verificam-se duas hipóteses em que não há que se cogitar que haja a referida imunidade recíproca em relação a impostos: a) renda e serviços relativos à exploração de atividades econômicas regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados; ou, b) rendas e serviços em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Assim, em princípio, a autuada incide em ambas as excludentes.

O princípio que já havia sido implicitamente abarcado pelo antes transcrito § 3º do art. 150, repete-se e é confirmado expressamente, segundo o qual a exploração de atividade econômica pelo Estado incompatibiliza-se com prerrogativas que a ele seriam inerentes, máxime no campo de imunidades tributárias.

Sob essa ótica, aos argumentos da fiscalização, poder-se-ia concluir que a autuada, pela prestação de serviço de conteúdo econômico e com o recebimento de tarifas é sujeito passivo da obrigação fiscal que lhe é imputada.

À alegação de impugnação de que a autuada é autarquia estadual investida em funções públicas relativas aos portos de Paranaguá e Antonina, nada há que se discutir acerca do fato de, como autoridade portuária, exercer atividades de fiscalização, regulação e administração. A natureza dessas, no entanto, pelo seu simples exercício, não se transfere àquelas que originaram o auto de infração, como se observa às fls. 121/123, informadas pela própria autuada.

Questão a ser ressaltada é a de que a exigência não tem sua origem atribuível à atividade fiscalizadora, reguladora ou administrativa da contribuinte – essas entendidas como funções desprovidas de grandeza numérica, pressupondo-se que delas não haja cobrança de contraprestação mensurável – e, sim, à sua atividade de cunho econômico, expressa numericamente em tarifas, dentre as quais, segundo a impugnante, as denominadas “Inframar”, “Infracais” e “Infraport”, pagas pelos usuários em contrapartida à utilização, respectivamente, da infra-estrutura marítima, de cais e terrestre dos portos.

Não obstante, em verdade, a questão portuária envolve grande área de influência, não se tratando de regime competitivo apenas no âmbito de sua própria instalação, adstrita aos portos de Paranaguá e Antonina, mas, sim, em relação aos demais portos.

Melhor caracterizando a concorrência existente no setor portuário, em reconhecimento à natureza jurídica da atividade desempenhada, operam sob a forma de sociedades anônimas de economia mista a Companhia Docas do Pará – CDP, a Companhia Docas do Espírito Santo – Codesa, a Companhia Docas do Maranhão – Codamar, a Companhia Docas do Rio



Grande do Norte – Codern, a Companhia Docas do Rio de Janeiro – CDRJ, a Companhia Docas da Paraíba – Docas-PB, a Companhia Municipal de Administração Portuária – Comap (porto de Forno/RJ) e a Companhia das Docas do Estado da Bahia – Codeba.

Questão que também exsurge do fato de outras administrações portuárias terem sido constituídas como empresas públicas ou sociedades de economia mista é a prevalência ou oponibilidade da forma jurídica eleita pela atuada – autárquica – à atividade fiscal.

Destarte, ao contrário do que afirma a interessada, não há que se falar em pré-requisitos outros, ao lançamento fiscal, que não a verificação da ocorrência do fato gerador (situação prevista em lei como necessária e suficiente), a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante devido, a identificação do sujeito passivo e a aplicação da penalidade cabível.

Deve-se, assim, esclarecer que a ação fiscal tem por objetivo a verificação de eventuais efeitos fiscais pela prática de atos que configuram ou não fatos geradores de tributos e contribuições, mas não a compatibilidade da atuada à luz da doutrina administrativista. Se a autoridade atuante, no exercício de sua atividade, lança mão de considerações relativas ao direito administrativo e, nesse aspecto, indica incongruências na forma de constituição da atuada, o faz apenas como instrumento de seu fim, que é a investigação dos efeitos fiscais, exclusivamente. Não se pretende negar-lhe validade formal, mas cobrar-lhe os efeitos tributários pertinentes.

No Convênio nº 097, de 2001, entre a União Federal e o Governo do Estado do Paraná, esse firmou compromisso de deixar de *“prestar diretamente os serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, no prazo máximo de 06 (seis) meses”*, continuando a obter *“ remuneração proveniente do uso da infra-estrutura aquaviária e terrestre, arrendamento de áreas e instalações, armazenagem, contratos operacionais, aluguéis e projetos associados”*, todas atividades econômicas, a despeito do alegado interesse coletivo.

Nota-se, assim, que à atividade portuária amoldam-se as características das entidades paraestatais, posto que, não sendo atividade pública típica, está inserida dentre aquelas, como argumenta a impugnante, de utilidade pública e de interesse da coletividade.

Nesse sentido, confirmando tratar-se de mera área de interesse estatal, mas não de função típica, é de se observar que as citadas CDRJ, Codeba, CDC, Codesp, CDP, Codomar, Codern e Codesa, responsáveis pela administração de portos marítimos e fluviais, foram, pelo Decreto nº 1.990, de 29 de agosto de 1996, incluídas

no Programa Nacional de Desestatização – PND, programa esse cuja implementação tem por pressuposto o conceito previsto no Decreto nº 2.594, de 15 de maio de 1998, que regulamentou a Lei nº 9.491, de 9 de setembro de 1997:

'Art. 5º Considera-se desestatização:

I - a alienação, pela União, de direitos que lhe assegurem, diretamente ou através de outras controladas, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores da sociedade;

II - a transferência, para a iniciativa privada, da execução de serviços públicos explorados pela União, diretamente ou através de entidades controladas, bem como daqueles de sua responsabilidade.'

A possibilidade de a União autorizar, conceder ou permitir a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres, consoante art. 21, XII, "F", da Constituição Federal de 1988, é de ser considerada, por decorrência lógica, por si só, como excludente da caracterização da atividade analisada como função típica do Estado, o que é corroborado pelas medidas tomadas por meio do Programa Nacional de Desestatização.

É de se ressaltar, ainda, a existência da Companhia Docas de Imbituba – CDI, sociedade anônima de capital aberto e controle privado, detentora da concessão de exploração do porto de Imbituba/SC, o que infirma a alegação de que a natureza da atividade portuária conduz à obrigatoriedade de os serviços serem prestados pelo Estado ou por ente da Administração.

No presente caso não se está diante de serviço público em sentido estrito, mas de serviço em que a Administração, quando o faz, age por conveniência da intervenção estatal na atividade portuária, razão pela qual, no âmbito federal, dá-se por meio de sociedades de economia mista ou empresas públicas, entes paraestatais.

Reafirmando sua natureza jurídica de direito privado, vale destacar, também, que, a despeito da conclusão do parecer de fls. 42/92, em fevereiro de 1996, de que o "pessoal" vinculado à APPA sujeita-se ao regime jurídico único estadual, consta, no relatório da consulta de fls. 127/131, em 1998, que os seus trabalhadores são regidos pelo regime "celetista".

No que tange à conformação da atividade da atuada à exploração de atividade econômica e, por decorrência, sujeição à regra do antes transcrito art. 173, § 1º, da Constituição Federal de



1988, é de se destacar que, não obstante a contestação da impugnante, há farta jurisprudência nesse sentido.

As decisões judiciais citadas no Termo de Verificação Fiscal referem-se, de fato, a questões trabalhistas, mas não há que se admitir conclusão diversa no âmbito tributário, em face do teor do dispositivo constitucional a que ambos se referem:

A jurisprudência firmada pela Justiça do Trabalho deve, sim, ser observada, não por vínculo, que não existe nesta instância administrativa em relação às ações judiciais trabalhistas, mas por representar o correto entendimento da matéria, expresso por órgão do Poder Judiciário, no qual litigou a autuada.

Em síntese, na questão preliminar atinente à sua natureza jurídica, conclui-se que a autuada não pode escudar-se em sua constituição formal, como autarquia, dado que, naquilo que diz respeito ao lançamento de ofício, explorando atividade econômica e disso auferindo remuneração de caráter contraprestacional, submete-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas quanto às suas obrigações tributárias."

A respeito da atividade exercida pela Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina – APPA, trata-se de concessão outorgada pela União ao Estado do Paraná, o qual constituiu a autarquia ora recorrente para desempenhar essas atividades. Referida concessão por parte da União decorre de previsão estatuída pela Constituição Federal, que dispõe em seu art. 21, inciso XII, alínea "f":

"Art. 21. Compete à União:

(...)

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

(...)

f) os portos marítimos, fluviais e lacustres;"

O Poder Público pode realizar centralizadamente seus próprios serviços (aqueles definidos na CF), por meio dos órgãos da administração direta, ou prestá-los descentralizadamente, através de entidades autárquicas, fundacionais e empresas estatais que integram a administração indireta (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, ou ainda, por meio de entes paraestatais de cooperação que não

compõem a administração direta nem a indireta (serviços sociais autônomos e outros) e, finalmente, por empresas privadas e particulares individualmente (concessionários, permissionários e autorizatários (CF, arts. 21, XII e 175).

No caso da recorrente, trata-se de uma autarquia, sujeita ao controle da entidade estatal, no caso o Estado do Paraná. A autarquia é forma de descentralização administrativa, através da personificação de um serviço retirado da administração centralizada. Por essa razão, à autarquia só deve ser outorgado serviço público típico, e não atividades industriais ou econômicas, ainda que de interesse coletivo. Para essa finalidade são criadas empresas governamentais, ou ainda são delegadas as atividades às empresas privadas, mediante concessão ou permissão.

Autarquia é pessoa jurídica de Direito Público, com função pública própria e típica, outorgada pelo Estado, não se confundindo com fundações de Direito Privado, nem com empresas governamentais. A autarquia não age por delegação, mas sim por direito próprio e com autoridade pública, na medida do poder que lhe foi outorgado pela lei que a criou¹. Como pessoa jurídica de Direito Público interno, a autarquia traz ínsita, para a consecução de seus fins, uma parcela do poder estatal que lhe deu vida. Sendo um ente autônomo, não há subordinação hierárquica da autarquia para com a entidade estatal a que pertence, porque, se isto ocorresse, anularia seu caráter autárquico²

Segundo Arturo Lentini, *in* "Istituzioni di Diritto Amministrativo", Milão, 1939, p. 77, "A autarquia não é outra coisa senão uma forma específica de capacidade de Direito Público, própria daqueles sujeitos auxiliares do Estado, que exercem função pública por um interesse próprio que seja igualmente público, e não daqueles que exercem funções públicas na qualidade de privados (entes paraestatais), com ou sem interesse próprio.

A autarquia, sendo um prolongamento do Poder Público, uma *longa manus* do Estado, deve executar serviços próprios do Estado, em condições idênticas às do Estado, com os mesmos privilégios da Administração-matriz e passíveis dos

¹ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*. São Paulo, 1968, pág. 276.

² Miguel Reale. *Da recorribilidade dos atos dos administradores das autarquias*. RDA 23/4.

mesmos controles dos atos administrativos. O que diversifica a autarquia do Estado são os métodos operacionais de seus serviços, mais especializados e mais flexíveis que os da administração centralizada.

José Cretella Júnior³ aborda com muita propriedade o assunto ao ensinar:

“A autarquia e, pois, a fundação pública, espécie daquele gênero, é imune a impostos. A União não pode instituir imposto sobre (a) autarquias federais, (b) autarquias estaduais, (c) autarquias municipais; o Estado-membro não pode instituir imposto sobre (a) autarquias federais, (b) autarquias estaduais, (c) autarquias municipais; o Município não institui imposto sobre (a) autarquias federais, (b) autarquias estaduais, (c) autarquias municipais. Toda autarquia, no direito brasileiro, é imune a tributos, que se trate de autarquia-fundação, quer de autarquia-corporação. ‘Autarquia’ é o mesmo que ‘serviço público descentralizado’. Autarquia é ‘pessoa jurídica pública de índole administrativa, criada pela União, pelo Estado ou pelo Município’. Ou: ‘é personalização de determinado tipo de serviço público’. A União é a ‘entidade maior’, a entidade matriz criadora. A ‘entidade menor’ herda as prerrogativas e privilégios da ‘entidade maior’. A autarquia federal, como a estadual e a municipal, ao serem criadas, não se desvinculam totalmente da pessoa jurídica pública matriz, porque continua a ela vinculada pelo cordão umbilical da tutela administrativa. Logo, pessoa política criadora e pessoa autárquica criada, em cada esfera, formam um todo, identificando-se, integrando-se, pelo que, ao descentralizar-se, a autarquia transporta consigo, congenitamente, ‘por herança’, a imunidade tributária, privilégio da entidade criadora. Tributar a autarquia é o mesmo que tributar o ente político.

(...)

Todos os meios materiais pertencentes à autarquia e que lhe constituem o patrimônio são imunes a impostos. Do mesmo modo, as rendas, isto é, as quantias em dinheiro que entram para os cofres da autarquia, em decorrência de serviços prestados, ou de qualquer outra proveniência, são imunes a tributos.”

Embora identificada com o Estado, a autarquia não é entidade estatal, é simples desmembramento administrativo do Poder Público. E, assim sendo,



pode diversificar-se das repartições públicas para adaptar-se às exigências específicas dos serviços que lhe são cometidos. Para tanto, assume variadas formas e é regida por estatutos peculiares à sua destinação.

As autarquias nascem com os privilégios administrativos da entidade estatal que as institui, auferindo também as vantagens tributárias, além dos que lhe forem outorgados por lei especial, como necessários ao desempenho das suas atribuições.

Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua obra “Natureza e Regime Jurídico das Autarquias”, p. 436, ensina que “A autonomia administrativa da autarquia é um direito subjetivo público, oponível ao próprio Estado quando o infrinja. Diante disso, o controle autárquico só é admissível nos estritos limites e para os fins que a lei o estabelecer”.

De acordo com a documentação juntada aos autos, a APPA é uma autarquia criada pela Lei Estadual nº 6.249/71, vinculada à Secretaria de Estado dos Transportes, com a nomeação de sua autoridade maior, o Superintendente, por aprovação direta do Governador do Estado do Paraná. Está incluída no orçamento do Estado do Paraná, com suas despesas reguladas pela Lei nº 4.320/64. Explora serviço público de interesse geral mediante convênio entre o Estado do Paraná e a União Federal, sem o objetivo de lucro.

Muito antes disso, a exploração dos portos de Paranaguá e Antonina foi transferida ao Estado do Paraná, pelo Decreto nº 12.477, de 23/05/1917, tendo sido firmado contrato entre o Governo Federal e o Governo do Estado do Paraná, em 03.12.1932, no qual o Estado assumiu os serviços portuários de competência da União, o qual previa isenção de tributos, conforme cláusula VII: “... sendo federais as obras, instalações e serviços a que se refere este contrato, gozará o concessionário de isenção de todos os impostos federais, estaduais e municipais, que possam incidir sobre aquelas obras, instalações e serviços, inclusive direitos aduaneiros e taxa de expediente, sobre os materiais, maquinismo ou aparelhos que

³ José Cretella Júnior, *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. Forense Universitária, 2 Edição, págs. 3563



importar, destinados à construção e conservação das instalações e ao custeio do tráfego do porto”.

Posteriormente, o Decreto Federal nº 26.398, de 23/03/1949, estabeleceu em sua cláusula quarta, que:

“O Concessionário, como delegado do Governo e em compensação dos ônus e encargos que assume por este contrato, goza das seguintes prerrogativas e vantagens.

(...)

c) isenção de impostos federais, atuais ou futuros que incidem ou possam a vir incidir nas instalações e serviços especificados na cláusula segunda, e em atos praticados na qualidade de concessionário”.

Deve-se reconhecer o direito de isenção outorgado pela União ao Estado do Paraná, o qual descentralizou a execução dos serviços pela constituição da autarquia ora recorrente, a qual faz parte da administração pública indireta, exercendo, em lugar do Estado do Paraná, os serviços públicos inerentes à administração dos portos mencionados, mediante atividades de regulação, fiscalização e gerenciamento da infra-estrutura portuária.

Com relação à desconsideração da natureza autárquica da recorrente por parte do Fisco, a tese defendida pela fiscalização e corroborada pela decisão de primeira instância repousa no fato de que a APPA não teria as características de autarquia típica, encontrando-se em desacordo com as determinações do regime jurídico de direito público.

De acordo com o Convênio de Delegação nº 037/2001, firmado entre a União e o Estado do Paraná, na cláusula primeira, aquela delegou a este, a administração e a exploração dos Portos de Paranaguá e Antonina, reconhecendo a APPA – Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina, como interveniente-executora do delegatário, para exercer a administração e exploração de que trata o convênio. Consta na cláusula terceira o reconhecimento de que o Estado do Paraná exercerá por intermédio da APPA, a administração dos citados portos. No parágrafo único desta cláusula está consignado que toda a remuneração proveniente de receita portuária, a ser administrada pela APPA, deverá ser aplicada exclusivamente, para

custeio das atividades delegadas, manutenção das instalações e investimentos nos portos.

Ou seja, a União ao delegar as atividades de autoridade portuária ao Estado do Paraná, o qual, por sua vez, decidiu exercer os encargos por meio da ora recorrente, a qual é mencionada e reconhecida no convênio de delegação, estabeleceu que a APPA não poderá realizar atividades lucrativas, típicas de atividade econômica de caráter comercial, atributo peculiar às empresas privadas, e, além disso, estabelece que o pagamento das tarifas de preços será aplicado exclusivamente para o atendimento dos seus encargos de administradora dos portos, ou seja, o custeio das atividades delegadas, a manutenção das instalações e investimentos nos portos.

Ressalte-se que a administração tributária é órgão público que compõe a União, e a própria União reconhece a natureza jurídica atribuída à APPA, como autarquia, encarregada de executar os serviços públicos típicos delegados ao Estado do Paraná. Tal reconhecimento é explícito, pois o citado convênio, cláusula décima quarta, item II, consigna: *"II – A autoridade Portuária exercida pela APPA permanecerá sendo uma função pública não possível de privatização"*.

Com a devida vênia, discordo do entendimento da autoridade autuante ao referir que a recorrente exerce atividades de caráter competitivo com a exploração de atividade econômica. Por mais detalhado que se faça um exame dos autos, não há como se admitir que está caracterizado concretamente o fato de haver regime de concorrência da atividade da recorrente com empresas privadas. Tampouco a citação que faz o acórdão recorrido sobre as atividades econômicas consignadas no Convênio nº 097, de 2001.

Também não serve para o deslinde do presente litígio a jurisprudência citada no Termo Fiscal, e reforçada pela decisão de primeira instância sobre as questões trabalhistas de que a recorrente foi sujeito passivo e não obteve sucesso. Inexiste qualquer vínculo entre o que foi decidido pela Justiça do Trabalho no sentido de que o vínculo empregatício entre a autarquia e seus funcionários é regido pela CLT e a presente lide. Aqui, devemos apreciar exclusivamente matéria tributária e seus efeitos, não direito trabalhista.



Esse entendimento aplica-se também no que se refere à citação constante no auto de infração com relação ao imposto de competência municipal incidente sobre a prestação de serviços, tendo a fiscalização mencionado que a autuada é *“um dos maiores contribuintes de ISS da cidade de Paranaguá”*. É óbvio que não se confundem as normas de incidência do imposto ora discutido com a do imposto municipal, não há como pretender manter a autuação do imposto de renda pessoa jurídica simplesmente pelo fato de que a interessada é contribuinte de imposto de competência municipal.

Consta no voto do aresto recorrido que *“O Estado, direta ou indiretamente, não goza da prerrogativa de “liberalidade” ou “voluntariedade” no recolhimento do imposto municipal, em face da indisponibilidade dos recursos públicos, aspecto que prevaleceria, inclusive, se o fosse, com embasamento constitucional (art. 150, VI, “a” e § 2º). Se recolhe o imposto municipal, evidentemente, o faz por sujeição obrigatória, por praticar fatos imponíveis, à norma legal de incidência”*. Da mesma forma, esse assunto não diz respeito à matéria tratada nos presentes autos, pois, se a autarquia recolhe o imposto municipal de forma devida ou indevida, tal fato deveria ser analisado por quem de direito, no caso, o Tribunal de Contas do Estado.

A decisão de primeira instância aborda também uma questão não suscitada pela autoridade autuante em relação ao convênio firmado entre o Estado e a União, no qual o primeiro *“compromete-se, no prazo de seis meses (ultimado em junho de 2002), a deixar de prestar serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias”*, motivo pelo qual estaria caracterizada a atividade com fins lucrativos exercido pela interessada. Em que pese constar do convênio, tal fato não foi devidamente investigado pela fiscalização a ponto de caracterizar efetivamente o exercício de atividades lucrativas ou de fins competitivos com a iniciativa privada. Aliás, tal detalhe não consta do auto de infração e tampouco do Termo de Verificação Fiscal.

Com a máxima vênia, também não concordo com a decisão recorrida quando cita que *“Destarte, ao contrário do que afirma a interessada, não há*



que se falar em pré-requisitos outros, ao lançamento fiscal, que não a verificação da ocorrência do fato gerador (situação prevista em lei como necessária e **suficiente**), a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante devido, a identificação do sujeito passivo e a aplicação da penalidade cabível. Deve-se, assim, esclarecer que a ação fiscal tem por objetivo a verificação de eventuais efeitos fiscais pela prática de atos que configuram ou não fatos geradores de tributos e contribuições, mas não a compatibilidade da autuada à luz da doutrina administrativista. Se a autoridade atuante, no exercício de sua atividade, lança mão de considerações relativas ao direito administrativo e, nesse aspecto, indica incongruências na forma de constituição da autuada, o faz apenas como **instrumento** de seu fim, que é a investigação dos efeitos fiscais, exclusivamente. Não se pretende negar-lhe validade formal, mas cobrar-lhe os efeitos tributários pertinentes”.

Nesse sentido, Alberto Xavier, em sua obra “Do Lançamento – Teoria Geral do Procedimento e do Processo Tributário” (Forense, 1998, pág. 145 e seguintes), ensina:

*“Por no procedimento administrativo de lançamento se tende à **averiguação da verdade material quanto ao objeto do processo – indispensável para a aplicação da lei de imposto** – nele não se coloca, em rigor, um problema de repartição do ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto. (.....) é hoje concepção dominante que não pode falar-se em um ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Como efeito, se é certo que este se sujeita às conseqüências favoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos certo que a **averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico**. Trata-se, portanto, de um verdadeiro encargo da prova ou dever de investigação. Na ordem jurídica brasileira não pode duvidar-se da solução a dar ao problema em causa: o respeito pela propriedade privada, consagrado constitucionalmente, e que em matéria tributária se reflete no princípio de uma rígida ilegalidade, revela por si só, que, em caso de incerteza sobre a aplicação da lei fiscal são mais fortes as razões de salvaguarda do patrimônio dos particulares do que as que conduzem a seu sacrifício (in dubio pro libertate).”*
(grifei)

A doutrina tributarista é praticamente unânime nesse sentido:



“Considerando os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade, somente se pode cogitar da existência do fato gerador da obrigação tributária quando ocorridos os aspectos previstos na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios da segurança jurídica e certeza, não se aceitando lançamentos tributários louvados em singelas presunções, ficções e indícios.” (José Eduardo Soares de Melo, Curso de Direito Tributário, Ed. Dialética)

“Devendo a Fazenda Pública exigir o pagamento do tributo em estrita adequação com a lei definidora do fato gerador, o princípio da verdade material significa que os fatos suficientes e necessários para a ocorrência do fato gerador serão investigados e avaliados na maior conformidade possível com a sua existência real.” (Aurélio Pitanga de Seixas Filho)

“Como, porém, proceder à investigação e valoração dos fatos? A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio de legalidade, tendente à proteção da esfera privada conta os arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um princípio inquisitório e a valoração dos fatos a um princípio da verdade material.” (Alberto Xavier. Do Lançamento – Teoria Geral do Procedimento e do Processo Tributário, Forense, 1998)

Também a jurisprudência é tranqüila nesse sentido:

“Indevido é o lançamento fundado exclusivamente em presunções extraídas da documentação contábil da empresa, que não podem, de acordo com a lei, estabelecer fatos geradores de tributos incompatíveis com a realidade.” (TRF-5ª Região, Ac. nº 501.379, DJU 30/11/90, p. 29.020)

A idêntica conclusão se chega se partirmos do campo do Direito Administrativo para a análise do problema. Sendo o lançamento um procedimento administrativo, submete-se aos princípios constitucionais inerentes a todo e qualquer procedimento desta natureza, dentre os quais o princípio da verdade material. Veja-se, a respeito, as palavras do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello:

“Princípio da verdade material. Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Héctor Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a



veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial (...).

O princípio da verdade material estriba-se na própria natureza da atividade administrativa. Assim, seu fundamento constitucional implícito radica-se na própria qualificação dos Poderes tripartidos, consagrada formalmente no art. 2º da Constituição, com suas inerências. Deveras, se a Administração tem por finalidade alcançar verdadeiramente o interesse público fixado na lei, é óbvio que só poderá fazê-lo com a verdade material, ao invés de satisfazer-se com a verdade formal, já que esta, por definição, prescinde do ajuste substancial com que efetivamente é (...). Demais disto, a previsão do art. 37, caput, que submete a Administração ao princípio da legalidade, também concorre para a fundamentação do princípio da verdade material no procedimento, pois, se esta fosse postergada, seria impossível atender à autêntica legalidade na criação do interesse público.” (Curso de Direito Administrativo, Malheiros, 1997, p. 328)

Como resultado das verificações realizadas a fiscalização concluiu que a interessada não exercia unicamente as atividades inerentes a uma autarquia, infringido portanto, as normas estabelecidas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

Porém, ao analisar mais detalhadamente os fatos, conclui-se que a matéria em questão não corresponde exatamente aos fatos descritos no CTN, pois não consta na acusação fiscal a descrição concreta da irregularidade praticada pela recorrente. Como visto na descrição feita do Termo de Verificação Fiscal, o auto de infração encontra-se fundamentado apenas na jurisprudência emanada da Justiça do Trabalho e na interpretação da jurisprudência que trata de Direito Administrativo.

Deve-se salientar que o lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve a interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na hipótese normativa e a sua ulterior subsunção no tipo legal. Sendo o Direito Tributário dominado por um princípio de legalidade, tendente a proteção da esfera privada dos arbítrios do poder, a solução para esses casos, é deixar-se submeter a investigação a um princípio inquisitório e a valoração dos fatos a um princípio da verdade material. Efetivamente, a verdade material se espelha na existência ou inexistência dos fatos que deram origem ao lançamento tributário.



Não se pode perder de vista que as autoridades lançadoras e, posteriormente, as julgadoras, têm liberdade para colher as provas que entenderem necessárias à demonstração da ocorrência ou não do fato jurídico tributário, porém, a subsunção do fato descrito na norma à lei deverá ter como substrato a verdade material. E tudo isto porque somente poderá ser lançado ou exigido tributo quando efetivamente se configura fato jurídico tributário e na medida de sua ocorrência

No caso ora em questão, do que se depreende dos autos, as pretensas irregularidades que deram origem à suspensão da imunidade e ao lançamento questionado, na verdade, não se referem especificamente ao Direito Tributário e menos ainda à legislação de regência do imposto de renda pessoa jurídica, mas sim às questões trabalhistas da qual a interessada foi sujeito passivo.

Cabe citar novamente Alberto Xavier, quando escreve sobre o *“Dever de prova e “in dubio contra fiscum”*

“Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração.”

A idéia acima se encaixa perfeitamente ao caso em discussão, pois o lançamento diz respeito ao exercício de atividades atípicas para uma autarquia.



competindo com a iniciativa privada, sujeitando-se, portanto, à tributação dos resultados.

O lançamento requer prova segura da ocorrência da irregularidade fiscal. Nos termos dos arts. 3º e 142 do Código Tributário Nacional, trata-se de atividade plenamente vinculada, cabendo ao fisco realizar as verificações necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário.

Havendo dúvida sobre a ocorrência dos fatos e da exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.

Com respeito às atividades exercidas pela recorrente, consideradas pela fiscalização como inerentes ao setor privado, onde a interessada compete em regime de concorrência com empresas mercantis, o convênio pelo qual a União delegou a administração dos portos prevê na cláusula décima primeira que: *“As alterações que porventura possam ocorrer no presente instrumento, em qualquer tempo, somente serão realizadas por acordo entre as partes, lavrando-se Termo Aditivo ao presente Convênio”*. Conclui-se que as todas as atividades exercidas pela APPA estão previstas no convênio firmado com a União, sendo reconhecidas por esta, e, qualquer alteração no mesmo será motivo para a alteração da delegação.

Nos autos não se tem notícia de qualquer modificação do citado convênio, ou seja, permanece a recorrente como executora dos serviços públicos a ela atribuídos e reconhecidos naquele instrumento, exercendo os serviços públicos delegados ao Estado do Paraná, mediante outras atividades tais como a regulação, fiscalização e gerenciamento da infra-estrutura dos portos. Se houve qualquer modificação no exercício das atividades da recorrente, não previstas no convênio, a fiscalização deixou de informar, isto é, depreende-se dos autos que o Fisco reconhece que a APPA exerce somente as funções previstas no instrumento de delegação da União, porém, tais atividades no entender da fiscalização, não podem ser exercidas por uma autarquia, pois tratam-se de atividades inerentes a exploração de atividade econômica.



Então vejamos, a União está vinculada e faz parte do convênio. Referido instrumento somente pode ser alterado mediante acordo entre as partes, conforme previsto na cláusula décima, ou ainda, por litígio judicial (cláusula 17ª). Não é possível entender como correto o procedimento fiscal se, de um lado, a União, representada pelo Ministério dos Transportes, reconhece a interessada como sendo uma autarquia competente e apta para a prestação dos serviços públicos, tanto é que delegou as atividades da administração portuária e, por outro lado, a própria União, desta feita por intermédio da Secretaria da Receita Federal, considerar que a APPA não é autarquia para efeitos tributários, desqualificando a sua qualidade de titular da imunidade prevista no art. 150, VI, "a", e seus parágrafos 2º e 3º, da Constituição Federal:

"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."

A desconsideração da qualidade de autarquia, com as suas prerrogativas constitucionais de imunidade, somente poderia ocorrer por alteração do convênio mencionado, por acordo entre as partes, ou por decorrência de litígio judicial, tudo isso, caso a APPA deixasse de realizar as atividades exclusivamente previstas no instrumento de delegação. Porém, isso não ocorreu, e tampouco consta dos autos que



a interessada tenha exercido atividades não delegadas pela União, ou mesmo ainda, distribuído lucros, ou se desviado das suas finalidades.

O Fisco tenta desqualificar, com base no § 3º do art. 150 da CF, a situação imune da recorrente, como se a sua atividade fosse típica de uma empresa privada, ou então, fosse concessionária de serviços públicos, remunerada por tarifas, com a finalidade de produção de lucros, no exercício de atividade econômica, praticada por empresa privada, em regime de competição.

Deve ser reconhecida a imunidade tributária da recorrente, pois efetivamente, trata-se do instrumento jurídico do Estado do Paraná, o qual estaria perfeitamente autorizado para realizar ele próprio, sem a intervenção de uma autarquia, as atividades desenvolvidas pela APPA.

Por meio de simples entendimento que as atividades da APPA não se integram entre aquelas previstas na CF na parte que trata das imunidades, não pode a fiscalização desclassificar a mesma como autarquia, sem denunciar o exercício de atividades não previstas no convênio, pois a própria União reconheceu a regularidade das suas atividades, tendo delegado ao Estado do Paraná a administração dos portos e estabelecido a função pública da recorrente, e mais, previsto no convênio que a mesma é insuscetível de privatização (cláusula 14ª, item II), isto é, reconheceu de forma taxativa que trata-se do exercício de função pública.

A transferência da exploração das atividades portuárias para particulares, a partir da licitação e da terceirização do serviço por meio da concessão ou da permissão, teria em vista garantir a competitividade e a concorrência, quando prestada por particulares que têm a finalidade de lucro.

No caso, como vimos, por determinação constitucional, a União poderia realizar diretamente a administração dos portos de Antonina e Paranaguá, por se tratar de matéria relativa à segurança nacional ou à relevante interesse coletivo. Porém, transferiu a execução direta a outro ente do Poder Público, por convênio, o Estado do Paraná, ente em posição isonômica na Federação (art. 175 da CF). O Estado do Paraná, por sua vez, para dar eficácia e autonomia à atuação, atribuiu a



função a um ente autárquico, desdobramento personalizado juridicamente da Administração Pública, que prescinde de licitação para a execução. Tem-se, portanto, que o Poder Público exerce as atividades nos portos, por sua instrumentalização jurídica de direito público – autarquia estadual.

Diante disso, conclui-se que não houve a concessão em que o ente público responsável pelo serviço cede para terceiros do setor privado a sua exploração. Houve um desdobramento, ou uma descentralização do próprio Estado do Paraná com a constituição da autarquia para desempenhar suas atividades junto aos portos.

Caso considerasse que o Estado do Paraná agiu indevidamente ao atribuir tais atividades a uma autarquia, a União deveria rescindir o convênio ou então pleitear o reconhecimento judicial da suposta invalidade das leis estaduais que criaram a autarquia ora recorrente.

Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Lei no 7.689/88, estabeleceu que a base de cálculo da mesma é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, apurado com observância da legislação comercial e sujeito aos ajustes previstos na legislação.

Portanto, buscando seu fundamento de validade no art. 195 da Constituição, com base na autorização à União para instituir a contribuição sobre o lucro, a Lei no 7.689/88 criou uma contribuição que incide sobre lucro apurado de acordo com a legislação comercial, com os ajustes da lei.

A Contribuição Social Sobre o Lucro das pessoas jurídicas, instituída pelo art. 1º da Lei nº 7.689/88 para o financiamento da seguridade social, encontra seu suporte de validade no art. 195, inciso I, alínea “c” da CF, com a redação dada pela EC nº 20/98, que atribui competência à União para a instituição de contribuição social incidente sobre o lucro das empresas e entidades a elas equiparadas. Portanto, para ter validade, a contribuição deve incidir sobre o lucro, ou seja, a norma tributária que estabelece a incidência da CSLL, em relação às pessoas jurídicas, tem como pressuposto básico a existência do lucro.



O lucro vem a ser, pois, o suporte fático da tributação da contribuição social instituída pela Lei no 7.689/88, o qual será apurado segundo as leis comerciais. O fato de o art. 2º da Lei nº 7.689/88 estabelecer que a “base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda” não autoriza a conclusão do autor do procedimento no sentido de que “ a base de cálculo é o “*resultado do exercício*”, e não necessariamente o lucro”. Da mesma forma, errônea a afirmativa, contida na decisão recorrida, de que, pelo mesmo motivo, “*não se sustenta o principal argumento da defesa que é a ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência por força de que a entidade não tem lucro*” . Como acima dito, **que a incidência se dê sobre o lucro, é pressuposto constitucional.**

Se as autarquias, por determinação legal, não têm fins lucrativos, em princípio, não haveria como estarem sujeitas à incidência da CSLL. Bem por isso o Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30/11/90 (DOU de 04/12/90), estabeleceu que “ *tendo em vista as normas de incidência da contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de novembro de 1988, a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, as associações e sindicatos*”.

Aliás, esse tem sido o entendimento adotado por este Conselho em casos análogos, relativos às entidades de previdência privada, bem como às cooperativas de crédito.

Para ser exigível a contribuição social, deve-se partir para um plano no controle da legalidade do lançamento, qual seja, averiguar se foi realizado o fato gerador (auferir lucro) e, em caso positivo, se foi o tributo quantificado corretamente (base de cálculo e alíquota).

O art. 2o da Lei no 7.689/88 determina, como ponto de partida da apuração da base de cálculo da contribuição social, o resultado do exercício apurado com base na legislação comercial. Portanto, devem ser observadas as normas do Decreto-lei 1.598/77 e suas alterações posteriores, ponto de partida para apuração da

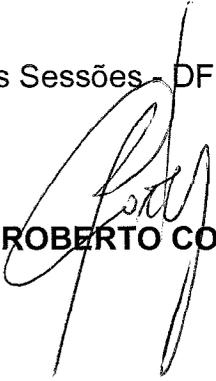


base de cálculo do imposto de renda. A partir desse resultado são feitas as exclusões e adições determinadas na lei.

Assim, é incabível a exigência da contribuição social sobre o lucro líquido das autarquias, quer sejam federais, estaduais ou municipais.

Ante todo o exposto, voto no sentido de cancelar integralmente o crédito tributário constituído.

Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 2004


PAULO ROBERTO CORTEZ