



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10980.725637/2011-31
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-001.111 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2013
Matéria Imunidade
Recorrentes ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA e FAZENDA NACIONAL
ambos

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

IMUNIDADE. AUTARQUIA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO. EXPLORAÇÃO DE PORTO MARÍTIMO. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Gozam de imunidade recíproca as autarquias prestadoras de serviço público, consoante entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, , por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

(assinado digitalmente)

MÁRCIO RODRIGO FRIZZO, Relator.

EDITADO EM: 26/06/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: EDUARDO DE ANDRADE (Presidente), MARCIO RODRIGO FRIZZO, CRISTIANE SILVA COSTA, LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e recurso de ofício.

A Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina, doravante denominada APPA, insurgiu-se inicialmente contra a autuação fiscal que afasta a sua imunidade tributária e exige os seguintes impostos:

	IRPJ	PIS	COFINS	CSLL
<i>Principal</i>	R\$ 175.595.425,92	R\$ 6.701.016,75	R\$ 30.927.770,81	R\$ 60.189.941,89
<i>Multa</i>	R\$ 131.696.569,34	R\$ 5.025.762,38	R\$ 23.195.827,88	R\$ 45.142.456,36
<i>Juros</i>	R\$ 52.730.619,30	R\$ 2.089.151,17	R\$ 9.642.237,66	R\$ 18.054.072,83
<i>Total</i>	R\$ 360.022.614,56	R\$ 13.815.930,30	R\$ 63.765.836,35	R\$ 123.386.471,08

A DRJ deu provimento parcial à impugnação da APPA, para excluir da base de cálculo do IRPJ, PIS, Cofins e CSLL os valores relativos a repasses de convênios (transferências correntes e receita de capital), por não corresponderem à “receita”. Foi exonerado o crédito tributário de PIS, em razão de a APPA ter recolhido valor superior ao exigido no auto de infração.

Apenas para adiantar o que adiante será visto (item 4), por ser a APPA uma autarquia, tem a obrigação de recolher o PIS/PASEP sobre receitas correntes e sobre a folha de salários. Aliás, incide PIS/PASEP sobre transferências correntes e de capital, mas o responsável tributário é o Tesouro Nacional. Pelo que consta nos autos, a APPA apenas recolheu o PIS/PASEP sobre a folha de salário. Esses valores foram os considerados pela DRJ.

Em suma, a exigência fiscal passou a exigir IRPJ no valor de R\$ 131.799.072,78, Cofins no valor de R\$ 30.714.580,01 e CSLL no valor de R\$ 42.851.606,52, mais multa de 75% e acréscimos legais.

Em face da decisão da DRJ, a APPA apresentou recurso voluntário, ao qual a Fazenda Nacional, ofereceu contrarrazões (fls. 846 a 861). Não houve apresentação de razões de recurso de ofício.

A questão do presente processo administrativo fiscal gira em torno do reconhecimento ou não da imunidade recíproca da APPA, nos termos do art. 150, inc. IV, alínea “a” e §2º, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual, sinteticamente, é vedado à União instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos Estados, imunidade esta que se estende às autarquias.

Na origem, verifica-se a existência de auto de infração (fls. 692 a 699), o qual decorreu da fiscalização iniciada por força do MPF-F 0910100.01029.2011. Em síntese, foram as seguintes conclusões apresentadas pelo AFRFB:

- (i) Quando intimada a entregar os livros fiscais e comerciais relativos ao período de 01/01/06 a 31/12/2010, a APPA entregou apenas as Fichas *Demonstrativo da Execução da Receita – Receita Total*, extraídas do sistema de contabilidade pública Siafi do Estado do Paraná. Tal fato era esperado pela fiscalização, uma vez que em diligências anteriores a

APPA declarou estar desobrigada de manter os livros fiscais e comerciais;

- (ii) A APPA apresentou documentos, quando intimada, para demonstrar que está constituída formalmente sob a forma de autarquia estatal, pessoa jurídica de direito público. Segundo declara, exerce atividade de interesse público, não sendo exploradora de atividades econômicas de natureza mercantil ou serviços. Suas receitas decorrem de tarifas portuárias públicas, delegadas pela União (Convênio de Delegação n. 37/2001) (fls. 692/693);
- (iii) Todavia, segundo o AFRFB, a APPA é materialmente uma empresa pública. Isto porque o Regulamento da APPA (Dec. Estadual 7.447/90), em seu art. 2º, declara que seu objeto é “a exploração comercial e industrial dos Portos de Paranaguá e Antonina”. Ainda nesse diploma, tem-se o art. 5º, inc. I, segundo o qual a APPA terá por receita “o produto da arrecadação das taxas portuárias e das importâncias devidas por serviços convencionais e outros prestados pela APPA”;
- (iv) Argumenta que diversos portos em território nacional estão constituídos sob a forma de sociedade anônima (CDP, Codesa, Codamar, Codern, CDRJ, Docas-PB, Comap e Codeba) ou empresa pública (Codesp, SOPH, Suape, Emap);
- (v) Defende que a atividade da APPA está regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados, uma vez que o Dec. Federal 6.620/08, em seu art. 7º, inc. IX, estatui que é diretriz geral aplicável ao setor portuário marítimo o “desenvolvimento do setor portuário, estimulando a participação do setor privado nas concessões, nos arrendamentos portuários e nos terminais de uso privativo”;
- (vi) Ainda que se considere apenas a natureza autárquica da APPA, verifica-se que a imunidade do art. 150, inc. IV, alínea “a”, CRF/88, somente se aplica a impostos, e não ao PIS, COFINS. CSLL e contribuições sociais;
- (vii) De qualquer forma, a imunidade da APPA, mesmo se considerada como autarquia, é afastada por força do art. 150, §3º, da CRF/88, segundo o qual a imunidade não se aplica “(...) ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (...)”;
- (viii) Destaca o art. 173, §1º, inc. II, da CF/88, o qual, de modo resumido, dispõe que cabe à lei estabelecer o estatuto jurídico de empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica ou prestação de serviços, dispondo sobre a “sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários”;

- (ix) Chama a atenção ainda para o §2º, também do art. 173, CRF/88, segundo o qual *“as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”*;
- (x) Menciona que os trabalhadores da APPA são regidos pela CLT;
- (xi) Aduz que recentemente foi afastada a imunidade da APPA quanto ao ISS, o que a elevou ao posto de maior contribuinte deste tributo municipal em Paranaguá/PR.;
- (xii) Conclui que a APPA é *“uma autarquia atípica, possuindo personalidade jurídica de direito privado, estando obrigada às obrigações tributárias principais e acessórias em relação aos tributos e contribuições federais, por prestar serviços de conteúdo econômico e com o recebimento de tarifas”* (fl. 695);
- (xiii) Apresenta doutrina para concluir que *“à atividade portuária amoldam-se as características das entidades paraestatais [e não das autarquias], uma vez que, não sendo atividade pública típica, está inserida dentre aquelas de utilidade pública e de interesse coletivo”* (fl. 696);
- (xiv) Transcreve decisões administrativas e judiciais trabalhistas em que a APPA teve afastada a imunidade;
- (xv) Dessa forma, o AFRFB arbitrou o lucro da APPA com base em seu faturamento, em razão da ausência de contabilidade exigida nos moldes das empresas obrigadas ao lucro real. O lançamento do PIS, Cofins, CSLL foi realizado com base no faturamento, pois a APPA não recolhe nenhum desses tributos (fls. 692).

Inconformada com o tratamento dado pelo AFRFB, a APPA apresentou impugnação, onde apresenta os argumentos que adiante seguem sinteticamente apresentados (fls. 703 a 713):

- (i) “As exceções ao princípio da imunidade recíproca, contidas nos §§3º e 4º do art. 150 da Constituição Federal, no caso das autarquias, ocorrem quando o patrimônio, a renda ou os serviços estejam relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas de direito privado ou quando houver a contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários e, ainda, só alcançam o patrimônio, por exemplo, quando não relacionados com as suas atividades essenciais.”. (fls. 705). Nenhuma destas exceções ocorrem no caso;
- (ii) O art. 21, inc. XII, alínea “c” e “f” da Constituição Federal dispõe que “compete à União explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão a infra-estrutura aeroportuária e os portos

marítimos” (fls. 705). Por isso, a natureza do serviço prestado pela APPA é de “serviço público”;

- (iii) Apresenta doutrina sobre a imunidade recíproca para defender que “o direito real que tem o prestador do serviço público, seja ele o próprio titular ou a iniciativa privada a quem foi concedida a prestação, sobre os espaços da municipalidade não pode sofrer incidência tributária. Esse direito, como vimos, terá sempre como titular uma pessoa jurídica de direito público (...); situação em que se verifica a aplicação da imunidade recíproca, a qual abrange a imposição sobre o patrimônio” (fls. 706);
- (iv) Transcreve jurisprudência do STF, STJ e TJPR para afirmar que “inexiste fundamento constitucional para a cobrança em apreço, pois, no caso, incide sobre serviços públicos inerentes à União e ao Estado, cedidos ao ente autárquico para consecução de seus fins” (fls. 706);
- (v) Defende que a APPA, por ser autarquia com natureza de pessoa jurídica de direito público interno, não está sujeita à COFINS (art. 2º, inc. III, art. 7º, art. 15, todos da Lei n. 9.715/98), e nem ao PIS/Pasep;
- (vi) Anexa documentos, dentre os quais está o Acórdão CSRF 9101-000.909 (sessão em 28/03/2011 – fls. 733 a 741), o qual faz menção ao Acórdão DRJ 101-94.474 (sessão em 28/01/2004), ambos tratando de similar problemática e nos quais a APPA sagrou-se vencedora.
- (vii) Subsidiariamente, requer sejam exonerados os créditos tributários de PIS/Pasep já pagos. Junta comprovantes de pagamento.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal de Curitiba/PR, tomando conhecimento do impasse, deu parcial provimento ao recurso da APPA, consoante se percebe da ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

AUTARQUIA. IMUNIDADE. VEDAÇÕES.

Descabe cogitar na imunidade relativa a impostos quando o patrimônio, a renda e os serviços das autarquias estiverem relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

AUTARQUIA. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. CONCORRÊNCIA EM CONDIÇÕES DESIGUAIS COM PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO.

Sujeita-se ao regime tributário das empresas privadas a pessoa jurídica que, embora constituída formalmente como autarquia,

explora atividade econômica e pratica concorrência em condições desiguais com pessoas jurídicas de direito privado.

LUCRO ARBITRADO. DETERMINAÇÃO.

O lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas: a) o valor resultante da aplicação dos percentuais de determinação do lucro presumido, acrescido de 20%; b) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas no item anterior e demais valores determinados pela Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL e à Cofins; cancela-se a exigência de PIS em face da existência de recolhimentos em valor superior efetuados a título de PASEP.

AUTARQUIA. IMUNIDADE. VEDAÇÃO NÃO APLICÁVEL ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

A imunidade prevista no art. 150, IV, “a” e § 2º da Constituição Federal se limita a impostos e não alcança as contribuições sociais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Contra a decisão da DRJ, a RECORRENTE apresentou recurso voluntário no qual praticamente reafirma as argumentações da impugnação, acrescentando apenas o seguinte:

- (i) “(...) ao se reconhecer, trata-se a recorrente de autarquia instituída e mantida pelo Poder Público, que não explora atividade econômica, impõe-se, igualmente, enquadrá-la no artigo 150, VI, “a” e §2º da Constituição Federal, uma vez que as atividades por ela desempenhadas somente podem ser exploradas pelo Estado, dada a importância e relevância do serviço” (fls. 812).

Cientificada do recurso voluntário da APPA, foram apresentadas contrarrazões pela FAZENDA, que resumiu o andamento do feito, as argumentações das partes e, por fim, repisou o que o AFRFB já havia sustentado. Acrescentou, apenas, o que segue adiante resumido:

- (i) A imunidade do art. 150, VI, “a”, CF, não alcança as contribuições, ficando restrita aos impostos;

- (ii) A fiscalização apontou que, “no tocante às receitas e atividades desempenhadas, a autuada auferiu receitas estranhas à atividade portuária, decorrentes de exploração de atividade econômica, que não estão albergadas pela imunidade tributária” (fl. 853). É o caso das “receitas de valores mobiliários”, ‘remuneração de depósitos bancários’, e ‘rendimentos de aplicações financeiras’”. (fls. 854);
- (iii) A APPA não se desincumbiu do ônus de provas que a totalidade de suas receitas advém da atividade portuária (art. 333, II, CPC) (fls. 860).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual o conheço.

1. DAS AUTARQUIAS E EMPRESAS PÚBLICAS

A autuação em testilha tem início na divergência sobre o correto enquadramento jurídico da APPA. Segundo o AFRFB, a APPA não preenche os requisitos para ser considerada como uma autarquia, muito embora seja esta sua constituição formal. Por isso, a APPA deveria ser tratada como empresa pública, nos termos descritos no relatório deste voto.

Ainda segundo o AFRFB, deve ser negada a imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea “a” e §2º da CF/88, e aplicado o regime do art. 173, §1º, inc. II, §2º, da CF/88. Os artigos têm a seguinte redação:

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: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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. (...)

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.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (...)

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (...)

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. (...) (grifo não original)

Isto posto, destaco que esta não é a primeira divergência entre as partes. Existem alguns precedentes administrativos e judiciais. De modo geral: a) Justiça do Trabalho tem negado a qualidade de autarquia à APPA; b) na esfera administrativa federal, a APPA têm obtido decisões desfavoráveis na DRJ de Curitiba/PR e favoráveis no CARF (desde a época do antigo Conselho de Contribuintes) e na CSRF.

Inclusive, existe um acórdão paradigma decidido a favor da APPA pela Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, da lavra do Respeitável Conselheiro Paulo Roberto Cortez, que apresenta consistente exposição doutrinária e jurisprudencial (Processo 10907.002081/2002-01 - acórdão 101-94.474).

Feitas estas considerações, passo ao objeto deste tópico e, de início, importante ter em mente que a doutrina utiliza os termos Administração Pública Direita e Indireta para diferenciar o desempenho centralizado das atividades administrativas do descentralizado, como destaca Carvalho Filho:

***Administração direta** é o conjunto de órgãos que integram as pessoas federativas, aos quais foi atribuída a competência para o exercício, de forma centralizada, das atividades administrativas do Estado. Em outras palavras, significa que “a Administração Pública é, ao mesmo tempo, a titular e a executora do serviço público”. (...)*

***Administração indireta** do Estado é o conjunto de pessoas administrativas que, vinculadas à respectiva Administração Direta, têm o objetivo de desempenhar as atividades administrativas de forma descentralizada. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo, 22 ed., rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 430 e 435) (grifo não original).*

Para os fins do presente voto, interessa observar que a presente divergência se instala no âmbito da **Administração Pública Indireta**, que é composta pelas (i) autarquias, (ii) empresas públicas, (iii) sociedades de economia mista e (iv) fundações públicas. Como dito, discute-se se a APPA seria uma autarquia (como foi constituída formalmente) ou uma empresa pública.

Relevante, portanto, verificar o que se entende por autarquia e empresa pública. Segundo Di Pietro, autarquia é a pessoa jurídica de direito público, criada por lei, com capacidade de autoadministração, para o desempenho de serviço público descentralizado, mediante controle administrativo exercido nos limites da lei¹. Para José Cretella Júnior, citado pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortes no Acórdão 101-94.474, autarquia pode ser assim definida:

“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

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 429.

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.” (1º Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Acórdão 101.94.474. Rel. Paulo Roberto Cortez. Sessão 28/01/2004). (grifo não original)

De outro lado, as empresas públicas têm a seguinte conceituação, nas palavras de Carvalho Filho:

Empresas Públicas são pessoas jurídicas de direito privado, integrantes da Administração Indireta do Estado, criadas por autorização legal, sob qualquer forma jurídica adequada a sua natureza, para que o Governo exerça atividades gerais de caráter econômico ou, em certas situações, execute a prestação de serviços públicos. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo, 22 ed., rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 471) (grifo não original).

Diversas doutrinas buscam conceituar as autarquias e empresas públicas. No entanto, as duas acima são pertinentes por demonstrar que tanto as autarquias quanto às empresas públicas podem prestar serviço público. No mesmo sentido se posicionam, por exemplo, Celso Antônio Bandeira de Mello² e Maria Sylvia Zanella Di Pietro³.

Não pode causar estranheza a afirmação de as autarquias e as empresas públicas podem prestar serviço público, uma vez que a prestação de serviço público é função própria do Estado. De outro lado, a exploração da atividade econômica é mister inerente à esfera de atuação do particular na economia, nos termos em que se depreende da interpretação conjugada do art. 170 e do art. 173, §§1º e 2º, da Constituição Federal.

Excepcionalmente, os papéis podem se inverter. Ou seja, o Estado explorará atividade econômica por razões de imperativo da segurança nacional ou relevante interesse coletivo (art. 173, *caput*, CF/88) e, também excepcionalmente, será possível delegar o

² “Outrossim, erram uma vez mais os decretos leis *sub examine* [Dec.-lei 200/67 e Dec.-lei 900/69] ao configurarem as empresas públicas como constituídas para a ‘exploração de atividade econômica’. Não é exato. (...) Deveras, algumas empresas públicas efetivamente são concebidas como instrumento de atuação estatal no referido setor. Outras, entretanto, foram criadas e existem para prestação de serviços públicos, serviços qualificados, inclusive pela Constituição em vigor, como privativos de entidade estatal ou da própria União, ou para realizar obras públicas ou, ainda, para desenvolver atividades de outra tipologia, isto é, misteres eminentemente públicos.” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. . 29 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 194) (grifo não original)

³ “Na verdade, o direito brasileiro tem os dois tipos de empresas estatais: as que prestam serviços públicos (comerciais e industriais do estado) e as que exercem atividade econômica de natureza privada”. (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 418).

exercício de serviço público ao particular por meio de concessão, permissão ou autorização (art. 175, CF/88).

Aliás, o próprio art. 175 da Constituição Federal auxilia nessa conclusão, pois deixa claro que o Poder Público (Estado) pode explorar diretamente os serviços públicos ou transferi-los a terceiros, seja por concessão, permissão ou autorização, como dispõe o art. 175, *caput*, CF/88:

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. (...) (grifo não original)

Aplicando essas considerações ao tema da exploração de portos marítimos, tem-se expressa autorização na Constituição Federal para que a União explore tal atividade diretamente ou por meio de concessão, permissão ou autorização, observe-se:

Art. 21. Compete à União:

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: (...)

f) os portos marítimos, fluviais e lacustres; (...).

Importante alertar que o termo “diretamente”, constante no art. 21 e no art. 175, ambos da CF/88, não pode ser entendido como uma ordem para que a União explore os portos marítimos por meio da administração direta. Na verdade, essa exploração também ocorre quando o serviço é prestado pela administração pública indireta, como já teve a oportunidade de destacar o Min. Ayres Britto, do STF⁴.

É possível concluir, portanto, que a APPA é um meio pelo qual o próprio Estado explora diretamente os portos marítimos, pois se trata de administração pública indireta. Todavia, também seria o caso de exploração direta pelo Estado em se tratando de empresa pública (administração pública indireta), pois ainda sim seria o Poder Público desempenhando tal função.

Assim, a presente hipótese não se refere à exploração de serviço público por meio de autorização, concessão ou permissão, tendo em vista que estes pressupõem a

⁴ “Esse ‘diretamente’ [do art. 21, inc. XI, CF/88] não significa a União por um dos seus órgãos despersonalizados, mas, por qualquer dos seus entes juridicamente personalizados. Vale dizer, quando a Constituição diz ‘Compete à União (...) explorar, diretamente’, quer dizer, explorar o serviço público por meio do setor público, de uma entidade integrante do setor público. Ainda que essa entidade seja de administração indireta – porém, aí, se dá, semanticamente, isso que eu estou a dizer; é uma coisa interessante-, a União, diretamente, ou seja, por qualquer dos seus órgãos ou entidades, explora a atividade, no caso, o serviço público. Não há confundir, portanto, ‘explorar diretamente’ com ‘explorar por meio da Administração Direta’. Mesmo que a exploração de dê (*sic*) por entidade da Administração Indireta, ainda assim ela será direta; ou seja, pelo setor público, em oposição ao setor privado. É uma particularidade interessante.” (STF. RE 253.472. Rel. Min. Marco Aurélio. Rel. par ao acórdão Min. Joaquim Barbosa. Pleno. Excerto da manifestação do Min. Aures Britto durante os debates. Publ. 01-02-2011)

ocorrência de licitação, nos termos do art. 175, *caput*, da Constituição Federal⁵, e do art. 2º, inc. II e IV, da Lei n. 8.987/95⁶.

Foi exatamente a verificação de que o Estado pode prestar serviço público diretamente por meio de autarquia ou empresa pública que levou o Supremo Tribunal Federal a entender que apenas quando o Estado explora a atividade econômica é que haverá de submeter-se ao regime de Direito Privado, independentemente da forma como isso acontece (por autarquia ou empresa pública). Do contrário, é o regime de Direito Público que haverá de ser aplicado.

Por exemplo, aquela Corte já decidiu que são imunes a impostos a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, que é empresa pública e presta serviço público (RE 407099), e a Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia (CAERD), que é sociedade de economia mista prestadora de serviço público (Ação Cautelar 1.550-2). O mesmo fenômeno ocorre com a INFRAERO, que é empresa pública prestadora de serviço público e goza de imunidade recíproca, consoante entendimento firmado em repercussão geral (ARE 638.315/BA) e em diversos outros precedentes⁷.

Logo, é equivocado afirmar que as sociedades de economia mista e as empresas públicas deverão sempre ser submetidas ao regime jurídico de direito privado, como concluiu o AFRFB, pois estas podem ter sido constituídas para prestar unicamente serviço público.

Adotando essa linha de raciocínio apresentada pelo STF, tem-se que a análise da imunidade tributária da APPA não pode ficar restrita à verificação desta ser formalmente uma autarquia ou, como pretende o AFRFB, materialmente uma empresa pública. É preciso ir além dessa constatação, sob pena de prejudicar intenção subjacente ao instituto das imunidades tributárias, o que prejudicaria o próprio interesse coletivo. É o que se fará adiante.

2. DA EXPLORAÇÃO DOS PORTOS COMO SERVIÇO PÚBLICO

Como visto, é relevante definir então se a APPA é prestadora de serviço público ou se explora atividade econômica. Para tanto, é preciso definir o que pode ser serviço público. Para tanto, transcrevo algumas definições apresentadas por administrativistas de escola:

Serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegatários, sob normas e controles estatais, para

⁵ Constituição Federal. 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. (...) (grifo não original)

⁶ Lei n. 8.987/95. Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

I - poder concedente: a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município, em cuja competência se encontre o serviço público, precedido ou não da execução de obra pública, objeto de concessão ou permissão;

II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado; (...)

IV - permissão de serviço público: a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco. (...) (grifo não original)

⁷ “(...) Esta Corte possui jurisprudência firmada no sentido de que a INFRAERO faz jus à imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Confirmam-se o RE 407099 / RS, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 6.8.2004, RE 598322 / RJ, Rel. Min. Celso de Mello, DJe de 22.5.2009, RE 607535 / PE, Min. Rel. Ricardo Lewandowski, DJe de 16.3.2010, RE 577511 / PE, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 22.2.2010, RE 501639 / BA, Rel. Min. Eros Grau, DJe de 1.8.2008. (...)” (STF. Repercussão Geral no RE com Agravo 638315 / BA. Voto do Rel. Min. Cezar Peluso. DJe de 30.08.2014).

satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniências do Estado. (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1993. P. 289).

Daí a nossa definição de serviço público como toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público. (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 102).

Serviço público é 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 regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacias e de restrições especiais--, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo. (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 29 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 687)

Mais uma vez se comprova que os serviços públicos podem ser prestados diretamente pelo Estado ou por seus delegatários, daí a posição assumida pelo STF. Novamente, destaco que no caso da APPA trata-se de pessoa jurídica integrante da administração pública indireta.

Cabe averiguar, então, se a APPA presta serviço público. Adianto que o Poder Judiciário tem declarado como serviço público a atividade de exploração de portos marítimos. Inclusive, há precedentes especificamente em favor da APPA, observe-se:

EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina (APPA). Natureza de autarquia. Execução. Regime de precatório. Precedentes. 1. É pacífico o entendimento desta Corte de que não se aplica o art. 173, § 1º, da Constituição Federal à Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina (APPA), uma vez que se trata de autarquia prestadora de serviço público e que recebe recursos estatais, atraindo, portanto, o regime de precatórios contido no art. 100 da Constituição Federal. 2. Agravo regimental não provido. (STF. AI 390212 AgR. Rel. min. Dias Toffoli. 1ª Turma. Public. 10-10-2011) (grifo não original)

Aliás, o precedente acima teve origem a partir de um julgado do Tribunal Superior do Trabalho, que pretendia aplicar o regime do art. 173, §1º, CF/88 à APPA, o que foi impedido pelo Pretório Excelso. Portanto, as várias decisões emanadas da Justiça do Trabalho trazidas pelo AFRFB estariam descompasso com o entendimento do pacífico STF.

O teor do acórdão supratranscrito (AI 390212) é claro ao afirmar que “a atividade portuária caracteriza-se como serviço público”. Afirmar também que a APPA é “autarquia prestadora de serviço público e que recebe recursos estatais”. Por isso não se sustenta a alegação da Fazenda de que tal entendimento teria aplicação exclusiva para o regime dos precatórios, até porque a intenção do Supremo é claramente afastar a aplicação do art. 173, §1º, CF/88, e não apenas definir o regime de execução e pagamento de dívidas da autarquia.

Há ainda outros precedentes direcionados em face da APPA, aos quais faço menção a título de conhecimento, mas cuja apreciação é indispensável para que se tenha a certeza de que é efetivamente a APPA uma prestadora de serviço público (RE 356.711)⁸. Em outras ocasiões, o mesmo entendimento foi defendido em face de outros recorrentes (RE 172816⁹, RE 253394¹⁰).

No mesmo sentido do Supremo Tribunal Federal estão o constitucionalista José Afonso da Silva¹¹ e Celso Antônio Bandeira de Mello¹², que também consideram a exploração de portos marítimos como serviço público. Vale mais uma vez recordar que a Constituição Federal incluiu tal atividade no rol das competências exclusivas da União (art. 21).

Pergunta-se: poderia ser diferente? Poderia a exploração portuária não ser um serviço público? Sim, poderia. No entanto, esta não foi a opção do constituinte de 1988. Aliás, esta é uma questão de opção, como conclui Dinorá Grotti, citada por Celso Antônio Bandeira de Mello, observe-se:

Dinorá Grotti, em sua notável monografia sobre serviço público – obra de indispensável consulta – averba, com incensurável exatidão: “Cada povo diz o que é serviço público em seu sistema jurídico. A qualificação de uma dada atividade como serviço público remete ao plano da concepção do Estado sobre seu papel. É o plano da escolha política, que pode estar fixada na Constituição do país, na lei, na jurisprudência e nos

⁸ Na apreciação do RE 356711, o Min. Gilmar Mendes transcreve diversas jurisprudências para esclarecer que o Estado somente se submete ao regime de direito privado quando atuar como “agente empresarial, explorando diretamente, atividade econômica em concorrência com a iniciativa privada”. O julgado restou assim ementado: EMENTA: Recurso Extraordinário. 2. APPA. Natureza Autárquica. 3. Execução por precatório. 4. Art. 173. Inaplicabilidade. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF. RE 356711. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 07-04-2006).

⁹ (...) 4. Competindo a União, e só a ela, explorar diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os portos marítimos, fluviais e lacustres, art. 21, XII, f, da CF, está caracterizada a natureza pública do serviço de docas. (...) (STF. RE 172.816. Rel. Min. Paulo Brossard. Pleno. DJ 13-05-1994). (grifo não original)

¹⁰ EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS QUE COMPÕEM O ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS, INTEGRANTES DO DOMÍNIO DA UNIÃO. Impossibilidade de tributação pela Municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Dispositivo, todavia, restrito aos impostos, não se estendendo às taxas. Recurso parcialmente provido. (RE 253394. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 11-04-2003) (grifo não original)

¹¹ “Além da exploração e execução de serviços públicos decorrentes de sua natureza de entidade estatal, a Constituição conferiu à União, em caráter exclusivo, a competência para explorar determinados serviços que reputou públicos, tais como: (...) (c)explorar, igualmente mediante autorização, concessão ou permissão: (...) (c.6)os portos marítimos, fluviais e lacustres; (...)”.Silva, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 17ª ed. ver. E atual. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 497-198.)

¹² “A carta Magna do país já indica, expressamente, alguns serviços antecipadamente propostos como da alçada do Poder Público federal. Serão, pois, obrigatoriamente serviços públicos (obviamente quando volvidos à satisfação da coletividade em geral) os arrolados como de competência das entidades públicas. No que concerne à esfera federal, é o que se passa com (...) [a] exploração de portos marítimos, fluviais e lacustres (art. 21, XII, letras “a” a “f”) (...). (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 29 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 702-703)

costumes vigentes em um dado tempo histórico”. (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 29 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 687) (grifo não original)

Justamente isto que aconteceu. O poder constituinte, autônomo e ilimitado que é, entendeu adequado tratar a exploração dos portos marítimos como serviço público. O fato de o serviço ser delegável, inclusive para particulares, não altera essa opção.

Com certeza existe subjacente à opção constitucional diversas razões para que a exploração dos portos marítimos fosse tratada como serviço público e continuasse incluída sobre a tutela exclusiva da União, de modo que ao Estado (Poder Público) coubesse o mais completo controle.

Qualquer nação que pretende ser soberana em seu território precisa ter o controle das vias de entrada e saída de seu território, o que inclui os portos marítimos. Além disso, esta via é também uma importante rota de mercadorias e fonte de divisas. Não só por isso, logicamente, mas é um forte indício da relevância de tal atividade. De todo modo, não cabe aqui questionar as opções do poder constituinte.

Dito isto, não se pode negar que a exploração de portos marítimos é realmente um serviço público. Equivoca-se o AFRFB ao afirmar que o termo “exploração comercial e industrial” constante no art. 2º do Regulamento da APPA (Dec. Estadual 7.447/90) indicaria que a APPA explorasse atividade econômica. A própria CF/88 utiliza a expressão “explorar (...) os portos marítimos” no art. 21, inc. XII.

É igualmente irrelevante a determinação do Dec. n. 6.620/08, que em seu art. 7º, inc. IX, estabelece que é diretriz do setor portuário a estímulo à participação da iniciativa privada. Tal determinação não possui o condão de alterar a natureza jurídica da APPA, que representa o próprio Estado explorando os portos de Antonina e Paranaguá.

Ademais, em diversas passagens do mesmo Dec. n. 6.620/08 existem menções que contrapõem o argumento da Fazenda. O art. 1º menciona que a exploração portuária pode ser direta ou indiretamente realizada pela União. O art. 7º, inc. I, diz que a atividade deve atender ao interesse público.

Portanto, o argumento do AFRFB é demasiado singelo para surtir efeitos na seara das imunidades. A averiguação da letra da lei (lato sensu) não induz a qualquer esclarecimento da realidade da APPA. É preciso que o jurista se debruce sobre os fatos e, a partir destes, construa a norma jurídica concreta e individual que regerá a relação entre o Estado e o contribuinte.

Retomando a linha de raciocínio, tem-se que a exploração portuária é, portanto, serviço público, seja o Estado o agente explorador, seja a iniciativa privada¹³. Nesse

¹³ “(...) A CODESP, que é sociedade de economia mista, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de administração de porto marítimo constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea “f”, da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, “a”), do poder de tributar dos entes políticos em geral, inclusive o dos Municípios.” (...) (STF. RE 265749 ED-ED. Rel. Min. Celso de Mello. 2ª Turma. Public. 22-08-2011). (grifo não original).

porém, concordo com Carvalho Filho quando este afirma que ainda que o serviço público seja delegado, o que se transfere é apenas a execução, e não a titularidade, que permanece sempre sob a batuta estatal observe-se:

(...) Resulta, por conseguinte, que o álveo da descentralização é tão-somente a transferência da execução do serviço (delegação), e nunca a de sua titularidade. O que muda é apenas o instrumento em que se dá a delegação: numa hipótese, o instrumento é a lei (que, além de delegar o serviço, cria a entidade que vai executá-lo), enquanto na outra é um contrato (concessões ou permissões de serviços públicos para pessoas já existente). Mas em ambos os casos o fato administrativo é, sem dúvida, a delegação. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo, 22 ed., rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 329-330).

Por evidente que o simples fato de um serviço público ter sido delegado não altera sua natureza jurídica de serviço público. Mais uma vez, reafirmo que no presente caso é o Estado quem explora tal atividade diretamente, razão pela qual perde força mais uma vez as argumentações do AFRFB.

Pelo que se nota da doutrina reproduzida no auto de infração, busca-se demonstrar uma incompatibilidade das atividades comerciais e industriais com a prestação de serviços públicos. No entanto, considero essa posição ultrapassada. A doutrina administrativa moderna reconhece que os serviços públicos podem ter por objeto serviços administrativos, comercial ou industrial e também social, como esclarece Di Pietro, no que é acompanhada por Celso Antônio Bandeira de Melo¹⁴:

Serviço público comercial ou industrial é aquele que a Administração Pública executa, direta ou indiretamente, para atender às necessidades coletivas de ordem econômica. Ao contrário do que diz Hely Lopes Meirelles (2003:321), entendemos que esses serviços não se confundem com aqueles a que faz referência o artigo 173 da Constituição, ou seja, não se confundem com a atividade econômica que só pode ser prestada pelo Estado em caráter suplementar da iniciativa privada. O Estado pode executar três tipos de atividade econômica: (...) c) e uma terceira que é assumida pelo Estado como serviço público e que passa a ser incumbência do Poder Público; a este não se aplica o artigo 173, mas o artigo 175 da Constituição, que determina a sua execução direta pelo Estado ou indireta, por meio de concessão ou permissão; é o caso dos serviços previstos nos artigos 21, XI e XII, e 25, §2º, da Constituição, alterados, respectivamente, pelas Emendas Constitucionais 8 e 5, de 1995;

E ainda: “(...) 1. No julgamento do RE n. 253.472, Redator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 01.02.11, o Plenário do STF reconheceu, por efeito da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, “a”, da CF), a inexigibilidade, por parte do Município tributante, do IPTU referente às atividades executadas pela CODESP – entidade delegatária de serviços públicos a que se refere o art. 21, XII, “f”, da CF -, na prestação dos serviços públicos de administração de porto marítimo e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. (Precedentes: RE n. 253.394, Relator o Ministro Ilmar Galvão, 1ª Turma, DJ de 11.4.03; AI n. 458.856, Relator o Ministro Eros Grau, 1ª Turma, DJ de 20.4.07; RE n. 265.749-Ed-Ed, Relator o Ministro Celso de Mello, 2ª Turma, DJe de 22.08.11; AI n. 738.332-AgR, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, DJe de 26.11.10, entre outros)”. (...) (STF. RE 462704 AgR. Rel. Min. Luiz Fux. 1ª Turma. Public. 01-02-2013) (grifo não original).

¹⁴ Vide BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 29 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 702 e ss. Parte IV – As Atividades Administrativas. Capítulo XI Serviço Público e Obra Pública. Item IV. Serviços públicos por determinação constitucional.

esta categoria corresponde aos serviços públicos comerciais e industriais pelo Estado. (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 110) (grifo não original).

Portanto, já se apresentam robusto conjunto argumentativo confirmando a atividade portuária como serviço público. Esta constatação milita a favor da APPA e em desfavor do Fisco. Ao contrário do que consta nas contrarrazões do recurso voluntário, não é a APPA quem deve provar sua natureza de autarquia, mas sim o Fisco quem deve afastar essa qualificação. Não podemos inverter o ônus da prova.

A conclusão deve ser que, em princípio, que a APPA não é exploradora de atividade econômica. A regra excludente da imunidade constante do art. 150, §3º, e do art. 173, §2º, ambos da CF/88, não há de ser aplicada da forma como pretende o AFRFB, por meio de simples análise de leis, decretos ou jurisprudências alheias à realidade da APPA. No entanto, outras questões precisam ser analisadas. O que será feito adiante, para melhor desenvolvimento do raciocínio.

3. DA CONSTITUIÇÃO DA APPA E DE SUAS PARTICULARIDADES

Tendo ficado claro que tanto as empresas públicas quanto as autarquias podem prestar serviço público, bem como que a atividade de exploração de portos é um serviço público e não uma atividade econômica, cumpre passar à análise das particularidades da APPA.

Pelo que se tem notícias, a União teria delegado ao Estado do Paraná a administração do Porto de Paranaguá e do Porto de Antonina por volta do ano 1917. Várias foram as legislações que regeram cada um dos portos até que a Lei Estadual n. 6.249/71 integrou a administração de cada porto na figura da APPA. Ou seja, criou-se uma única entidade autárquica (fl. 201).

A Lei Estadual n. 8.485/87, que tratou da reorganização da estrutura básica do Poder Executivo no Sistema de Administração Pública do Estado do Paraná, em seu art. 112, inc. XII, alínea “a”, confirma que a APPA, é “entidade da administração indireta” vinculada à Secretaria de Estado dos Transportes (fls. 198).

Tem suas despesas reguladas pela Lei n. 4.320/64, estando inclusive incluída na Lei Orçamentária Anual de para 2013 (Lei Estadual 17.398/2012). Logo, submete-se ao controle do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (art. 74 e art. 75, inc. II, da Constituição do Estado do Paraná¹⁵).

¹⁵ Constituição do Estado do Paraná. Art. 74. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembléia Legislativa, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física, jurídica, ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Art. 75. O controle externo, a cargo da Assembléia Legislativa, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual compete: (...) II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e

O Decreto Estadual n. 7.447/90 aprovou o Regulamento da APPA, cujos artigos pertinentes para o presente processo seguem adiante transcritos (fls. 203 e ss.):

Art. 1º. A Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina, com sede e foro na cidade de Paranaguá/PR, é uma autarquia estadual vinculada à Secretaria do Estado dos Transportes, sujeita à política nacional de portos do Ministério da Infraestrutura, através do Departamento Nacional de Transportes Aquaviários-DNTA, dotada de personalidade jurídica de direito público, com autonomia administrativa, técnica e financeira, conforme o que preceitua a Lei n. 8.249, de 10 de novembro de 1971. (...)

Art. 2º. A APPA tem por objeto a exploração comercial e industrial dos Portos de Paranaguá e Antonina.

Vale recordar o que foi dito anteriormente, no sentido de que o termo “exploração comercial e industrial” utilizado pelo art. 2º supramencionado se adequa à CF/88, que também utiliza a expressão “explorar”. No mesmo sentido está o entendimento da doutrina administrativa moderna, que classifica os serviços públicos também em comerciais e industriais.

O mesmo Decreto Estadual n. 7.447/90 (Regulamento da APPA) ainda determina que a APPA deve submeter-se à licitação (art. 29, inv. V).

Ratificando a delegação de exploração dos Portos de Paranaguá e Antonina, foi celebrado o Convênio de Delegação n. 037/2001 entre a União (Ministério dos Transportes) e o Estado do Paraná (fls. 233), cujo objeto está descrito na cláusula primeira, observe-se:

Cláusula Primeira

Do Objeto

O presente instrumento tem por objeto a delegação, da UNIÃO, por intermédio do MINISTÉRIO DOS TRANSPORTES, para o ESTADO DO PARANÁ, da administração e exploração dos portos de Paranaguá e Antonina, nos termos da Lei n. 9.277, de 10 de maio de 1.996, regulamentada pelo Decreto n. 2.184, de 24 de março de 1.997, com as alterações constantes do Decreto n. 2.247, de 06 de junho de 1.997, observadas as disposições da Lei n. 8.630, de 25 de fevereiro de 1.993, e demais legislação aplicável à espécie. (sic).

O Convênio de Delegação n. 037/2001 ainda dispõe sobre alguns assuntos de interesse das partes contratantes:

CLÁUSULA TERCEIRA

(...) Parágrafo único – será receita portuária, a ser administrada pela APPA, toda remuneração proveniente do uso da infraestrutura aquavirária e terrestre, arrendamento de áreas e instalações, armazenagem, contratos operacionais, aluguéis e projetos associados, a qual deverá ser aplicada exclusivamente para o custeio das atividades delegadas, manutenção das instalações e investimento nos Portos.

mantidas pelo Poder Público estadual, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; (sic).

CLÁUSULA QUARTA (...)

3. *Constituem obrigações da APPA, na qualidade de Interviente Executora do DELEGATÁRIO, sem prejuízo das demais condições e termos ajustados neste instrumento: (...)*

VII – receber, conservar e zelar pela integridade dos bens patrimoniais dos portos de Paranaguá e Antonina, pertencentes à União Federal, incluindo a sua infra-estrutura de proteção e acesso, mantendo-os em perfeita condição de conservação e funcionamento até a sua devolução ao DELEGANTE; (...).

XXVI – apresentar relatório anual ao DELEGANTE, contendo Balanço Patrimonial e Demonstrações Financeiras, que servirão de base para as Tomadas de Contas Especiais.(...)

*CLÁUSULA SÉTIMA**PRESTAÇÃO DE CONTAS*

A APPA fará sua prestação de contas anual diretamente ao Tribunal de Contas do Estado, consoante as normas jurídicas vigentes, encaminhando cópia da referida prestação de contas ao DELEGANTE. (...)

*CLÁUSULA DÉCIMA QUARTA**DAS DISPOSIÇÕES GERAIS*

(...) II – A Autoridade Portuária exercida pela APPA permanecerá sendo função pública não passível de privatização.

Vê-se então que a receita da APPA tem aplicação exclusiva nas atividades portuárias, sem qualquer finalidade de aumentar o patrimônio do Estado do Paraná. No que toca à Cláusula Terceira, que determina que a APPA deveria ter deixado de exercer diretamente os serviços de carga e descarga e movimentação de mercadorias em 6 (seis) meses da vigência do Convênio, entendo que esta situação deve implicar consequências entre o Delegante e o Delegado, e não na seara tributária. Repito, o serviço de exploração de portos marítimos não deixa de ser público por conta do descumprimento de uma regra decorrente das condições estabelecidas entre as partes do convênio de delegação.

No que toca à Cláusula Quarta, item 3, inciso XII, que menciona que a APPA deve recolher aos cofres todos os tributos incidentes, tal determinação não pode ser lida como uma autorização para tributar as atividades da APPA. Na verdade, a leitura adequada é que “se vier a incidir algum tributo” a responsabilidade será da APPA, e não da União. No entanto, a imunidade da APPA impede a incidência de impostos.

No que diz respeito ao regime de contratação de seus funcionários por meio da CLT, entendo que esta constatação não prejudica a imunidade tributária. Em tempo, é “servidor público estatutário” aquele cujo vínculo de trabalho com o Estado é regido por “estatuto”. De outro lado, será “servidor público celetista” aquele que estiver submetido ao regime da CLT.

Evidentemente, submeter-se ao regime trabalhista previsto na CLT é mais oneroso para o empregador. Basta observar que a própria Constituição Federal não confere aos

servidores estatutários todos os direitos previstos para as relações de trabalho regidas pela CLT (Art. 39, §2º, CF/88).

Novamente, para guardar coerência com a premissa admitida anteriormente, no sentido de que a forma de constituição da pessoa jurídica (autarquia ou empresa pública) não é bastante para prejudicar a imunidade tributária em questão, é preciso concluir que também o regime de contratação de servidores não produz tal efeito.

O que se tem na Constituição Federal é a determinação para que o Estado contrate sempre por meio da CLT quando explorador atividade econômica (art. 173, §1º, inc. II, CF/88). Fosse diferente, haveria indubitosa quebra do princípio da livre-concorrência. Todavia, quando se tratar de exploração de serviço público pelo Estado, esta consequência não terá lugar.

Na presente situação, o art. 48 e 50 do regulamento aprovado pelo Dec. Estadual n. 7.447/90 dispõe o seguinte:

Art. 48. São servidores portuários para os efeitos deste Decreto, todos os que mantêm relação de emprego com a APPA, quer sob o regime estatutário estadual, quer sob a Consolidação das leis do Trabalho – CLT. (sic) (...)

Art. 50. O Quadro de Pessoal compreenderão:

I – o Quadro de Pessoa Permanente, inclusive Marítimo, de acordo com as normas do Plano único de Cargos e Salários – PUCS, do Sistema Portuário Nacional, sob regime da CLT, conforme planos anexos;

II – Quadro de Pessoa Suplementar, sob regime do Estatuto dos Funcionários Cíveis do Estado (...)

Portanto, trata-se de uma afirmação inconsistente que a APPA contrata seus colaboradores unicamente pelo regime celetista, uma vez que o regulamento interno comprova que existe expressa previsão autorizando a contratação pelo regime estatutário.

E de fato existem pessoas regidas pelo regime estatutário, pois no site do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná se encontram decisões sobre relações dessa natureza (v. Acórdão 153231-4).

No que concerne à afirmação do AFRFB de a APPA ser uma das maiores contribuintes do ISS, imposto municipal, não há nos autos qualquer comprovação de tal alegação. Tomei o cuidado de buscar no *site* do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (TJPR) eventuais execuções de tal tributo. No entanto, encontram-se julgados em sentido absolutamente diverso, observe-se:

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA - APPA. ENTIDADE AUTÁRQUICA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO À COISA JULGADA E A ACORDO HOMOLOGADO JUDICIALMENTE. PRETENSÃO DO MUNICÍPIO DE PARANAGUÁ DE COBRAR ISS SOBRE AS TARIFAS DENOMINADAS INFRAMAR, INFRAPORT E INFRACAIS. IMPOSSIBILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. IMUNIDADE. VERBAS NÃO OPERACIONAIS E REVERTIDAS EM PROL DO APRIMORAMENTO E

MANUTENÇÃO DA ESTRUTURA PORTUÁRIA, ATIVIDADE PRECÍPUA DA AUTARQUIA QUE, IN CASU, PRESTA SERVIÇO PÚBLICO. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. SENTENÇA MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO. Tratando-se das tarifas denominadas INFRAMAR, INFRAPORT e INFRACAIS, que se prestam ao custeio do aprimoramento e manutenção da estrutura portuária, atividade precípua da autarquia e constituindo-se a exploração dos portos marítimos serviço público por determinação constitucional, não há como afastar a imunidade recíproca tratada pelo art. 150, VI, alínea 'a' e § 2º da Carta Magna, em relação a elas. Ditas tarifas não se incluem entre aquelas típicas da atividade privada. (TJPR - 2ª C.Cível - ACR 640378-7 - Paranaguá - Rel.: Cunha Ribas - Unânime - J. 09.08.2011) (grifo não original)

Também é possível encontrar no site do TJPR acórdãos extinguindo execuções fiscais de IPTU, tributo igualmente municipal, quando movidas em face da APPA, como é o caso do seguinte, transcrito em sua parte pertinente:

(...) “a Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina - APPA, tem natureza jurídica de autarquia estadual e se encontra imune da tributação do IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano sobre os imóveis que ocupa” (TAPR - Setima C.Cível (extinto TA) - ACR 218979-9 - Paranaguá - Rel.: Lauro Laertes de Oliveira - Unânime - J. 12.02.2003).

No mesmo sentido estão os acórdãos n. 208261-9 e n. 203891-7, bem como as apelações cíveis n. 782.997-4, n. 350.680-9, o reexame necessário n. 379.111-1, todos do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.

No que se refere às aplicações financeiras, cumpre recordar que o Supremo Tribunal Federal afirma que a imunidade recíproca prevista no art. 150, inc. IV, alínea “a”, da CF/88, se estende sobre à renda advinda de operações financeiras, razão pela qual fica afastado o IOF. Nesse sentido, inúmeros julgados:

EMENTA: Agravo regimental em agravo de instrumento. 2. Imunidade recíproca tributária. Município. Art. 150, VI, "a", da CF. IOF. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF. AI 436156 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 29/11/2005, DJ 03-02-2006 PP-00036 EMENT VOL-02219-09 PP-01706)

IMPOSTO - IMUNIDADE RECÍPROCA - Imposto sobre Operações Financeiras. A norma da alínea "a" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe introduzir no preceito, a mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras. (STF. AI 172890 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO,

SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/1996, DJ 19-04-1996
PP-12226 EMENT VOL-01824-06 PP-01222)

Nesse caminhar, se as aplicações financeiras são imunes ao IOF, é porque o simples fato de possuir aplicações financeiras não prejudica a imunidade tributária. Noutras palavras, se as aplicações financeiras tivessem o condão de afastar a imunidade tributária, como pretende a Fazenda Nacional, o STF certamente entenderia que seria o caso de incidência do IOF.

Possui idêntica opinião o jurista Leandro Paulsen, para quem “já se consolidou o entendimento no sentido de que as aplicações financeiras não configuram desvio de finalidade”¹⁶. Cita o autor o AMS 200004010689187 do TRF4, o AMS 1999.04.01.104933-5/RS do TRF4 entre outros precedentes. Nesse passo, não prospera os apontamentos da Fazenda Nacional em suas contrarrazões.

No que toca à remuneração da APPA por tarifa, o Decreto Estadual n. 7.447/90 aprovou o Regulamento da APPA, dispõe o seguinte sobre as receitas da autarquia:

Art. 4º. Compete à APPA:

I – realizar as obras e serviços com pessoal próprio e/ou contratado para a sua conservação, a sua ampliação e o seu reaparelhamento;

II – arrecadar a Receita, de acordo com as tarifas vigentes;

III - Dimensionar e propor, qualitativa e quantitativamente o Quadro de Pessoa para os portos de Paranaguá e Antonina;

IV - Aplicar, no que couber, as leis portuárias aduaneiras e de polícia em vigor.

Art. 5º. A receita da APPA será constituída de:

I – o produto de arrecadação das taxas portuárias e das importâncias devidas por serviços convencionais e outros prestados pela APPA;

II – as dotações que forem consignadas pela União ou pelo Estado do Paraná, através de créditos orçamentários;

III – o produto das multas e juro a qualquer título;

IV – reversão de quaisquer importância;

V – receita patrimonial;

VI – receitas eventuais;

Portanto, existem tarifas e taxas exigíveis em razão da prestação do serviço público em questão. Aliás, o Dec. 6.620/08 permite que a União explore diretamente a atividade portuária ou indiretamente e, mesmo assim, afirma no art. 4º que a remuneração será

¹⁶ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado; ESMAFE, 2005, p. 284.

por meio de tarifas¹⁷. Ou seja, se a própria União pode cobrar tarifas e ser beneficiária da imunidade, o mesmo haveria de ser transferido, por óbvio, à APPA.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência pacífica no sentido de que a retribuição do serviço público por tarifa não afasta a imunidade, observe-se:

Ementa: AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ABRANGÊNCIA. AUTARQUIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO ESSENCIAL E EXCLUSIVO DO ESTADO. FORNECIMENTO DE ÁGUA. ATIVIDADE REMUNERADA POR TARIFA. POSSIBILIDADE. AGRADO IMPROVIDO. I – A imunidade do art. 150, VI, a, da CF alcança as autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público. A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não descaracteriza a regra imunizante. Precedentes. II – Agravo regimental improvido. (STF. RE 482814 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 29/11/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-236 DIVULG 13-12-2011 PUBLIC 14-12-2011)

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Imunidade recíproca. Autarquia municipal que presta serviços remunerados por tarifa. Inafastabilidade do beneplácito constitucional em virtude da contraprestação auferida. (...) 3. De acordo com a jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal, a cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não descaracteriza a regra imunizante. Precedentes. 4. Agravo regimental não provido. (STF. RE 598912 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-054 DIVULG 20-03-2013 PUBLIC 21-03-2013)

Por fim, destaco que a atuação da APPA, com o gozo de imunidades, não coloca em risco o princípio da livre-concorrência. Não há em sua área de atuação qualquer perigo de quebra da isonomia entre exercentes da exploração de portos marítimos, até porque esta é um serviço público, e não uma atividade econômica, conforme afirmado e reafirmado pela jurisprudência do STJ e do TJPR.

Outrossim, a APPA representa o próprio Poder Público, não havendo indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial.

No que tange à eventuais arrendamentos situados dentro dos domínios da APPA, deve-se recordar o teor da súmula 724 do STF, que dispõe que “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas

¹⁷ Art. 4º A exploração do porto organizado será remunerada por meio de tarifas portuárias, que devem ser isonômicas para todos os usuários de um mesmo segmento, bem como por receitas patrimoniais ou decorrentes de atividades acessórias ou complementares. Parágrafo único. As tarifas praticadas, inclusive dos serviços de natureza operacional e dos serviços denominados acessórios, deverão ser de conhecimento público e de fácil acesso.

pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades". Assim, nada nos autos demonstra que a APPA teria dado destinação diversa aos valores que recebe em razão dessas atividades.

4. DO PIS, DA COFINS E DA CSLL

Como visto, a APPA submete-se ao regime de Direito Público, prestando constas ao Estado do Paraná e ao respectivo Tribunal de Contas. Sua atividade é de serviço público (jurisprudência pacífica do STF e TJPR), não havendo nada que demonstre a intenção de acúmulo patrimonial em razão da exploração de portos marítimos.

Assim, não há que se concluir que a APPA obtém lucro que possa ser tributado pela Contribuição Sobre o Lucro Líquido, pois isto é incompatível com a sua natureza jurídica.

No que cinge ao PIS e à COFINS, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já teve a oportunidade de decidir que estas contribuições não incidem sobre a APPA, nos termos do acórdão assim ementado:

Processo n. 10907.000134/2007-55

Recurso n. 163.594 – Especial do Procurador

Acórdão 9101-000.909 – 1ª Turma

Sessão de 28 de março de 2011

Matéria PIS e COFINS

Recorrente – Fazenda Nacional

Interessado – Administração dos Portos de Paranaguá e Antonia - APPA

AUTARQUIA ESTADUAL. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADES PORTUÁRIAS – SERVIÇO PÚBLICO ESSENCIAL. Autarquia que exerça, por delegação, exploração de serviços públicos de cunho econômico, sem finalidade lucrativa, não se equipara a empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, não sendo, portanto, sujeito passivo das contribuições sociais instituídas com base no art. 195, I, "b" ou "c" da Constituição Federal.

O entendimento, *data venia*, merece ajustes. Isto porque, restando afastada a natureza material de empresa pública, fica reestabelecida a APPA como autarquia, pessoa jurídica de direito público. É preciso verificar, então se o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre autarquias como pessoas jurídicas de direito público.

Quanto à COFINS, não é exigível o tributo, por não haver preenchimento do critério pessoal da respectiva regra-matriz de incidência, uma vez eu o art. 2º da Lei 9.718/98¹⁸ apenas descreve como contribuinte as pessoas jurídicas de direito privado.

¹⁸ Lei n. 9.718/98. Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Ocorre que, especificamente quanto ao PIS, a Lei n. 9.715/98 dispõe que as pessoas jurídicas de direito público são sujeitos passivos do PIS/PASEP, no mesmo sentido em que dispõe o Dec. 4.524/02, art. 67, como se percebe dos seguintes dispositivos:

Lei n. 9.715/98.

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

(...)

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

§ 2º Excluem-se do disposto no inciso II deste artigo os valores correspondentes à folha de pagamento das instituições ali referidas, custeadas com recursos originários dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

§ 3º Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

Art. 7º Para os efeitos do inciso III do art. 2º, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

I - zero vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento;

II - um por cento sobre a folha de salários;

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Art. 14. O disposto no inciso III do art. 8º aplica-se às autarquias somente a partir de 1º de março de 1996. (grifo não original)

Dec. n. 4.524/02.

LIVRO II

PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO INTERNO

*TÍTULO I**CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS**CAPÍTULO I**CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE RECEITAS E
TRANSFERÊNCIAS**Seção I**Contribuintes*

Art. 67. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III).

Parágrafo único. A contribuição é obrigatória e independe de ato de adesão ao Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio de Servidor Público.

*Seção II**Responsáveis*

Art. 68. A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção do PIS/Pasep incidente sobre o valor das transferências correntes e de capital efetuadas para as pessoas jurídicas de direito público interno, excetuada a hipótese de transferências para as fundações públicas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, § 6º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 19, e Lei Complementar nº 8, de 1970, art. 2º, parágrafo único).

Parágrafo único. Não incidirá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição.

*CAPÍTULO II**CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE
SALÁRIOS*

Art. 69. As fundações públicas contribuem para o PIS/Pasep com base na folha de salários (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, inciso VIII).

*TÍTULO II**BASE DE CÁLCULO**CAPÍTULO I**CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE RECEITAS E
TRANSFERÊNCIAS*

Art. 70. As pessoas jurídicas de direito público interno, observado o disposto nos arts. 71 e 72, devem apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base nas receitas

arrecadadas e nas transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III, § 3º e art. 7º).

§ 1º Não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades de direito público interno.

Art. 71. O Banco Central do Brasil deve apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base no total das receitas correntes arrecadadas e consideradas como fonte para atender às suas dotações constantes do Orçamento Fiscal da União (Lei nº 9.715, de 1998, art. 15).

CAPÍTULO II

CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS

Art. 72. A base de cálculo do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, na forma do art. 69, corresponde à remuneração paga, devida ou creditada (Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 41).

TÍTULO III

ALÍQUOTA

Art. 73. A alíquota do PIS/Pasep é de 1% (um por cento), quando aplicável sobre a folha de salários e sobre as receitas arrecadadas e as transferências recebidas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13 e Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º, inciso III). (grifo não original)

Neste sentido, já houve solução de consulta emanada pela Receita Federal do Brasil declarando a incidência de PIS/PASEP sobre pessoas jurídicas de direito público.

Dessa forma, o PIS/PASEP incide sobre os seguintes valores relacionados à autarquia: (i) receitas correntes¹⁹; (ii) transferências correntes²⁰ e de capital recebidas²¹; (iii)

¹⁹ Lei n. 4.320/64. Art. 11. (...) § 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

²⁰ Lei n. 4.320/64. Art. 12. (...) § 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

²¹ Lei n. 4.320/64. Art. 12. (...). § 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para

folha de salários. A APPA seria contribuinte apenas da primeira e terceira situação, uma vez que na segunda hipótese é o Tesouro Nacional o responsável pela retenção e repasse do tributo (Dec. n. 4.524/02, art. 70).

Tanto é a APPA contribuinte do PIS/PASEP, que esta tem recolhido a contribuição sobre a “folha de salários”, consoante comprovam os documentos juntados às fls. 743 e ss.

Contudo, não houve comprovação de pagamento do PIS sobre receitas correntes, fato que tornaria o tributo devido. No entanto, o AFRFB apurou o PIS com base nas disposições pertinentes às pessoas jurídicas de direito privado, sobretudo porque considerou a APPA como uma empresa pública, e não como uma autarquia, que é pessoa jurídica de direito privado, observe-se (fls. 626).

Dessa forma, entendo que o PIS/PASEP, ainda que devido pela APPA sobre as receitas correntes, acabou por ser constituído pelo AFRFB como se a APPA fosse uma pessoa jurídica de direito privado (lucro arbitrado). Ou seja, não houve a observância da legislação adequada, qual seja, a aplicável às pessoas jurídicas de direito público, razão pela qual entendo pela exoneração desses valores.

5. DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário para exonerar integralmente o crédito tributário constituído pelo AFRFB, e, conseqüentemente, conhecer e negar provimento ao recurso de ofício, nos termos da argumentação acima declinada.

(assinado digitalmente)

MÁRCIO RODRIGO FRIZZO – Relator.