



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10980.725637/2011-31
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.204 – 1ª Turma
Sessão de 2 de fevereiro de 2016
Matéria Imunidade
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ADMINISTRACAO DOS PORTOS DE PARANAGUA E ANTONINA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

IMUNIDADE RECÍPROCA. IMPOSTO SOBRE A RENDA. ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA.

A imunidade recíproca prevista no art. 150, IV, "a", da Constituição Federal, é aplicável à Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina, que presta serviço público por delegação da União ao Estado do Paraná.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

CSL, PIS e COFINS. AUTUAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO SEM FINS LUCRATIVOS COM BASE EM LEGISLAÇÃO APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO COM FINS LUCRATIVOS. NULIDADE.

Não subsiste a autuação fiscal lavrada com base em dispositivos legais aplicáveis exclusivamente às pessoas jurídicas de direito privado e com fins lucrativos, quando a autuada é pessoa jurídica de direito público sem fins lucrativos.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto (Relator), Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez que conheciam o recurso apenas em relação ao PIS e COFINS. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Adriana Gomes Rego. No mérito, negado provimento ao recurso, por maioria de votos, vencidos os

Conselheiros Adriana Gomes Rego e Marcelo Cuba Netto (Suplente Convocado). Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, André Mendes Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, sendo substituído pelo Conselheiro Marcelo Cuba Netto (Suplente Convocado).

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Redatora Designada

EDITADO EM: 09/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), MARCELO CUBA NETTO (Suplente Convocado), RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante "PFN" ou "**recorrente**"), em face do acórdão n. 1302001.111 (doravante "**acórdão recorrido**" ou "**acórdão a quo**"), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara (doravante "**Turma a quo**"), que tem como interessada a ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA (doravante "**contribuinte**", "**recorrida**" ou "**APPA**").

O acórdão recorrido, por decisão unânime, reconheceu a imunidade da recorrida para afastar a cobrança de IRPJ, bem como reconheceu vícios na cobrança da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS, de forma a afastar a cobrança dos aludidos tributos. O seu relatório bem descreveu os fatos atinentes ao presente caso, *in verbis*:

"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:

(...)

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 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 MPFF 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, DocasPB, 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 proprietário 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 9101000.909 (sessão em 28/03/2011 – fls. 733 a 741), o qual faz menção ao Acórdão DRJ 10194.474 (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).

Por sua vez, o acórdão ora recorrido foi restou assim ementado:

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.

Nesse seguir, foi interposto recurso especial pela PFN, no qual suscita divergência do acórdão em relação a outros dois acórdãos do CARF, a fim de ver restabelecida a exigência dos tributos (fls. 921 e seg. do e-processo).

Em 20.04.2014, foi proferido despacho quanto à admissibilidade do recurso especial, pelo qual lhe foi dado seguimento (**fls. 937 e seg. do e-processo**).

A recorrida apresentou contrarrazões ao recurso especial (**fls. 947 e seg. do e-processo**).

Conclui-se, com isso, o relatório

Voto Vencido

Voto Vencido quanto à admissibilidade.

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

O recurso especial é tempestivo, mas faz-se necessário verificar se preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade.

No caso, o recurso especial não demonstra haver divergência jurisprudencial a ser dirimida, o que é imprescindível ao seu conhecimento, conforme previsto no art. 67 do RICARF.

Ocorre que os acórdãos indicados como paradigmas tratam apenas do PIS e da COFINS, de forma que se prestam a evidenciar a divergência jurisprudencial apenas em relação a esses tributos, para os quais sequer cabe falar em "imunidade", aplicável apenas ao IRPJ.

São essas as ementas dos acórdãos paradigmas:

Acórdão nº 203-09.756

“PIS/PASEP. DECADÊNCIA. 04/92 a 08/97. 1. As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. 2. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

PIS. REPIQUE E PIS-FATURAMENTO. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA POR AUTARQUIA ESTADUAL. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. CABIMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL.

Descaracterizada, para fins tributários, a condição de entidade de direito público em razão do exercício de atividade econômica, nos termos do art. 173 da Constituição Federal, será devida a

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — COFINS. Inaplicável a imunidade tributária prevista no § 2º do artigo 150 da CF, por caracterizar-se como atividade prevista no § 3º do mesmo artigo. Inexiste imunidade recíproca nessa espécie tributária, uma vez que o art. 150, VI; reporta-se a impostos.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. Constatada a falta de recolhimento da exação impõe-se a sua exigência por meio de lançamento de ofício, sendo legítima a aplicação da multa de 75%, em conformidade com o art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430/96 e juros de mora, nos termos da Lei nº 8.981/95 c/c art. 13 da Lei 9.065/95, que, dispondo de modo diverso do art. 161 do CTN, consoante autorizado pelo seu § 1º, estabeleceram a taxa SELIC como juros moratórios.

Recurso parcialmente provido.”

Acórdão nº 203-09.757

“COFINS. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA POR AUTARQUIA ESTADUAL. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. CABIMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL. Descaracterizada, para fins tributários, a condição de entidade de direito público em razão do exercício de atividade econômica, nos termos do art. 173 da Constituição Federal, será devida a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Inaplicável a imunidade tributária prevista no § 2º do artigo 150 da CF, por caracterizar-se como atividade prevista no § 30 do mesmo artigo.

Inexiste imunidade recíproca nessa espécie tributária, uma vez que o art. 150, VI reporta-se a impostos.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. Constatada a falta de recolhimento da exação impõe-se a sua exigência por meio de lançamento de ofício, sendo legítima a aplicação da multa de 75%, em conformidade com o art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430/96 e juros de mora, nos termos da Lei nº 8.981/95 c/c art. 13 da Lei nº 9.065/95, que, dispondo de modo diverso do art. 161 do CTN, consoante autorizado pelo seu § 1º, estabeleceram a Taxa Selic como juros moratórios. Recurso negado.”

Como se pode observar, nos paradigmas apresentados, foram enfrentadas questões jurídicas diversas da imunidade dos impostos, ficando restritos às contribuições ao PIS e à COFINS, de forma que o recurso especial interposto pela PFN deve ser conhecido apenas em relação a estas.

No entanto, na sessão de 2.2.2016, por voto de qualidade, o Colegiado compreendeu que o recurso especial interposto pela PFN deveria ser conhecido, conforme será explicitado no voto vencedor quanto ao conhecimento cuja redação foi atribuída à i. Conselheira Adriana Gomes Rego.

Assim, por restar vencido quanto ao não conhecimento do recurso especial, passo à análise de seu mérito.

Voto Vencedor quanto ao mérito.

O presente caso requer sejam analisadas duas matérias principais:

i) em relação ao imposto sobre a renda, a fruição ou não da imunidade recíproca pela APPA, considerando, em especial:

- a relevância da natureza de seus serviços prestados e das receitas obtidas;
- a relevância da potencial afetação da concorrência no mercado gerada pela imunidade recíproca;
- a relevância da destinação das receitas obtidas;
- a relevância de sua qualificação em empresa pública ou autarquia.

ii) o tratamento tributário atinente à CSL, à contribuição ao PIS e à COFINS, inclusive no que se refere à aplicação das imunidades tributárias às contribuições atinentes à APPA.

Para tanto, faz-se necessária a análise de duas diferentes fontes formais do Direito tributário, razão pela qual este voto será também dividido em duas partes. As referidas fontes são: **(i) Constituição Federal**, especialmente as suas normas de imunidade recíproca aplicáveis ao IRPJ e aquelas vocacionadas à proteção da livre concorrência e; **(ii) Lei Ordinária**, que prescreve o tratamento tributário quanto à CSL, ao PIS e à COFINS.

Essa segregação evidencia a posição adotada neste voto quanto à não aplicação, às contribuições, das imunidades tributárias prescritas pelo art. 150, VI, da Constituição. Trata-se de questão que não enseja maiores discussões no sistema jurídico brasileiro, como se observa, inclusive, da ausência de argumentação nesse sentido nas contrarrazões da recorrida.

Note-se que, partindo-se da classificação dos tributos em cinco espécies (impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhoria e empréstimo compulsório), a referencia a “impostos”, no inciso VI do art. 150 da Constituição, é interpretada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹ de forma restritiva, para não abarcar outras espécies de tributos não referidas pelo Constituinte.

Caso confirmada, a imunidade recíproca reclamada pela recorrida teria a potencialidade apenas de afastar o lançamento de IRPJ (e os seus acessórios). Por essa razão, faz-se necessário analisar em separado a parte do lançamento atinente às contribuições (CSL, PIS e COFINS), o que será realizado no tópico “2” deste voto.

1. A imunidade recíproca: hipótese de não incidência de IRPJ sobre a APPA.

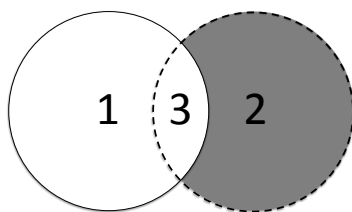
¹ Vide, por exemplo: “2. In casu, a decisão agravada está consonante com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o princípio da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, ‘a’ da CRFB/88) não pode ser invocado na hipótese de contribuições previdenciárias.” (STF, ACO 1005 ED, Relator Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 24/02/2015);

“2. A imunidade tributária, inclusive a recíproca, restringe-se aos impostos, não abrangendo as contribuições”. (STF, RE 450314 AgR, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 25/09/2012)

As normas de imunidade correspondem a hipóteses de não incidência tributária constitucionalmente qualificadas.

O texto constitucional apresenta uma variedade de imunidades tributárias, de forma que a doutrina e a jurisprudência as classifica a partir de uma série de características. A análise da *imunidade recíproca* com vistas a tais fatores é relevante ao presente caso. Trata-se de **imunidade expressa**, prescrita no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. Trata-se de **imunidade geral**, pois se aplica indistintamente a todos os impostos, inclusive ao IRPJ e ao IRRE. Trata-se de **imunidade subjetiva**, pois alcança as pessoas jurídicas de Direito público. Trata-se de **imunidade incondicionada**, pois a norma que deriva da Constituição é imediatamente aplicável, não cabendo a nenhum instrumento infraconstitucional a sua regulação. Trata-se de norma de **imunidade fundada na ausência de capacidade contributiva dos entes federados**. Trata-se, por fim, de **imunidade pétrea**, pois a sua revogação poderia atentar contra a forma federativa do Estado.

Graficamente, a imunidade recíproca pode ser representada do seguinte modo:



(1) **Imunidades.** Âmbito no qual os entes federados não podem exercer nenhum poder tributário.

(2) **Competência da União para tributar a renda.** Constituição, art. 153, III.

(3) **Imunidade recíproca.** Ausência de competência da União para tributar a renda de quaisquer entes federados, 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. Constituição, art. 150, VI, “a”.

A imunidade recíproca é **expressa** no texto constitucional. O Constituinte a enunciou de forma *positiva e negativa, in verbis*:

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.

De forma *positiva*, prescreveu o Constituinte *quem* está protegido pela imunidade recíproca (art. 150, inciso VI, “a” e § 2º) e, de forma negativa, as situações em que esta não deve ser aplicada (art. 150, § 3º). A solução do presente caso passa por essas duas delimitações, que conduzem às respostas quanto à aplicação da imunidade recíproca à APPA, considerando, em especial, (i) a natureza de seus serviços prestados e de suas receitas obtidas, (ii) a potencialidade de afetação da concorrência no mercado que poderia ser gerada pela imunidade, (iii) a sua qualificação em *empresa pública* ou *autarquia* e (iv) a destinação das receitas obtidas.

Assim, de início, é preciso assentar que não merece reparos a decisão da Turma *a quo*, a qual demonstrou que a qualificação da APPA em *empresa pública* ou *autarquia* não é relevante, importando, para a fruição da imunidade recíproca, que ***os seus serviços sejam públicos, in verbis (fls. 896 e seg. do e-processo):***

“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 precedentes.

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.”

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal realmente possui fatura de julgados nos quais se questionavam se, por se tratar de ***imunidade subjetiva***, entidades como *autarquias*, *empresas públicas* ou mesmo *sociedades de economia mista*, relacionadas a variados setores, estariam abarcadas pela imunidade recíproca. Nesses julgados, a natureza da entidade envolvida não se mostrou fator decisivo, pelo contrário: foi determinante, em especial, saber se haveria um serviço público envolvido.

Acrescendo aos precedentes trazidos pelo acórdão recorrido, é possível citar o RE 580.264² que, pelo regime da repercussão geral, decidiu que “As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal,

gozam da imunidade tributária prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal”. Cite-se, ainda, o ARE 763000³, que assim decidiu:

“É firme o entendimento desta Corte no sentido de que a imunidade recíproca é aplicável às sociedades de economia mista prestadoras de serviço de distribuição de água e saneamento, tendo em vista que desempenham atividade de prestação obrigatória e exclusiva do Estado. As instâncias ordinárias assentaram que a companhia é controlada pelo Governo do Estado do Espírito Santo e que tem por finalidade essencial os serviços de abastecimento de água e esgotos sanitários, razão pela qual as taxas cobradas a título de serviço teriam por escopo cobrir os custos operacionais, sem qualquer finalidade lucrativa”.

Um outro precedente do Supremo Tribunal Federal deve ser levado em consideração no presente recurso especial. Trata-se do **RE 253.472**, no qual o Pleno da Suprema Corte analisou a imunidade da **Companhia Docas Do Estado De São Paulo (CODESP)**, administradora do Porto de Santos. A semelhança daquele caso com o ora em análise, envolvendo a APPA, é patente, com a distinção – que milita a favor da APPA – de que a CODESP é uma empresa de economia mista, enquanto a APPA pertence totalmente ao ente federado.

O referido RE 253.472 restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a, DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980. 1. IMUNIDADE RECÍPROCA. CARACTERIZAÇÃO. Segundo teste proposto pelo ministro-relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais: 1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto. 1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. 1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em

princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante. 2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE AÇIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE-INICIATIVA. Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois:

2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público. 2.2. O controle acionário da Codesp pertence em sua quase totalidade à União (99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado. 2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de sua atuação. 3. Ressalva do ministro-relator, no sentido de que “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado”. Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento.

(STF, RE 253.472, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/08/2010)

Ao realizarmos o aludido teste proposto no RE 253.472, é possível verificar que a APPA realmente faz jus à imunidade de IRPJ, como se observa a seguir.

“1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanescentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política.”

No presente caso, é incontroverso que a APPA presta serviço público. Conforme restou consignado no RE 253.472 (“caso CODESP”), em uma série de precedentes o Supremo Tribunal reconhece que **“a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público”**.

Tal fato pode ser considerado notório, inclusive por já ter sido repetidas vezes assentado pelo Supremo Tribunal Federal **especificamente em relação às atividades desenvolvidas pela APPA:**

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, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 13.09.2011)

Dessa forma, ao menos em face do primeiro teste proposto pelo Supremo Tribunal, verifica-se que o patrimônio, a renda ou serviços da APPA estariam protegidos pela imunidade recíproca, pois se voltam à prestação de serviço público prestado por força de delegação da União Federal ao Estado do Paraná.

“1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política”.

Essa limitação acolhida pelo Supremo Tribunal decorre da delimitação positiva estabelecida pelo Constituinte, especialmente no art. 150, VI, § 2º. Ocorre que, se a proteção da imunidade se volta à manutenção e ao pleno funcionamento dos serviços públicos, as receitas obtidas pela entidade e que não se destinem à consecução de tais serviços estariam dentro do campo de incidência tributária.

No recurso especial apresentado pela PFN, não há alegação de que a administração portuária realizada pela APPA tenha natureza diversa de serviço público. Não alega a recorrente que tal atividade deva ser enquadrada como “exploração econômica”.

Argumenta a recorrente que a APPA obtém, também, receitas estranhas à atividade portuária e, por isso, deveria ser sancionada com a não fruição da imunidade em relação a toda a sua renda, patrimônio e serviços. Tais receitas, estranhas à sua atividade portuária, seriam “receitas de valores mobiliários”, “remuneração de depósitos bancários” e “rendimentos de aplicações financeiras”, *in verbis*:

“Referidas receitas estranhas à atividade portuária, que fogem da receita oriunda de atividade típica de Estado, configurando receita decorrente de exploração de atividade econômica, estão discriminadas nos Demonstrativos de Execução da Receita e balancetes de verificação de fls. 007-161 e 242-372, em que constam, “receitas de valores mobiliários”; “remuneração de depósitos bancários” e “rendimentos de aplicações financeiras.”

As receitas oriundas de exploração de atividade econômica não estão inseridas no bojo da imunidade tributária, pois não relacionadas à atividade principal da autarquia prestadora de serviço público.

(...)

Em face do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer o conhecimento e o provimento do presente Recurso para reformar a decisão recorrida, mantendo-se o entendimento perfilhado na decisão de primeira instância”

As receitas obtidas pela APPA, atinentes à prestação do serviço público de administração de portos, certamente cumprem as exigências desse segundo teste proposto pelo Supremo Tribunal para a fruição da imunidade recíproca. Já a discussão quanto às “receitas de valores mobiliários”; “remuneração de depósitos bancários” e “rendimentos de aplicações financeiras” necessita que se analise um próximo degrau da norma da imunidade recíproca.

Ocorre que a imunidade recíproca não alcança exclusivamente as atividades desempenhadas pela entidade imune consistentes na prestação do serviço público. **A norma constitucional também imuniza outras receitas, desde que sejam estas reinvestidas nos fins institucionais da entidade imune, ou seja, na prestação do serviço público protegido.** Assim, coerentemente com os precedentes colacionados pelo acórdão recorrido, no RE 440657⁴, o Supremo Tribunal assentou que “**o reconhecimento da imunidade recíproca à propriedade imóvel sem uso ou alugada depende do exame do destino dado aos aluguéis ou das razões que levam à ociosidade temporária do bem (precedentes)**”.

Nesse sentido também se manifesta tradicionalmente a doutrina, como se observa, por exemplo, da obra de LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁵:

“- Enquanto a atuação da entidade imune dá-se fora do Domínio Econômico (i.e. no setor público), não há que falar em capacidade contributiva; a norma de imunidade tem amplo espectro, já que será fruto não só do dispositivo específico, mas também da confluência de um valor fundamental constitucional e da Capacidade Contributiva;

- Ingressando a entidade no Domínio Econômico, há a possibilidade de capacidade contributiva; a imunidade, então, apenas poderá ser estendida se os recursos assim gerados forem integralmente destinados às finalidades da entidade imune, já que até tal limite o Princípio da Capacidade Contributiva atua em sentido conforme à imunidade;

- No Domínio Econômico, a norma de imunidade é fruto da confluência não só dos dispositivos constitucionais específicos (inclusive que os limitam), mas também da Capacidade Contributiva (que atuará positiva ou negativamente, conforme o caso) e da livre concorrência”

No caso concreto, não restou demonstrado nos autos que a APPA não destine as receitas que obtém à satisfação do serviço que lhe compete por delegação da União Federal ao Estado do Paraná. Tal fato resta, portanto, incontroverso nesta instância recursal.

É pertinente observar que, no RE 253.472 (“caso CODESP”), o i. Ministro Marco Aurélio fez constar a ressalva de que “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado”. De fato, competiria à fiscalização o ônus da prova quanto à existência de “atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado”.

Como argumento adicional, como os portos de Paranaguá e de Antonina pertencem à União e a administração destes pela APPA se deve à concessão do Ministério dos Transportes ao Estado do Paraná, pode-se dizer que o ônus da prova pertenceria ainda mais à

⁴ STJ, RE 440657 AgR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 29/05/2012.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 394.

Autenticado digitalmente em 14/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 14/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assin

ado digitalmente em 10/03/2016 por ADRIANA GOMES REGO

Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

União. Ocorre que o desvio de finalidade das receitas obtidas com a administração desses portos ocasionaria lesão ao patrimônio da União. Não há nos autos demonstração sequer de investigações nesse sentido. Como poderia, então, afastar-se a imunidade tributária por desvio de finalidade das receitas da APPA se a União não reclama, nas searas competentes, nenhuma lesão?

“1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita”.

O último teste proposto no RE 253.472 (“caso CODESP”) consiste em saber se o não pagamento de tributos, ocasionado pela imunidade, teria o potencial de ofender princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

Em especial, a PFN argumenta que as atividades desenvolvidas pela APPA não fariam jus à imunidade em face do art. 150, VI, § 3º, acima transcrito, e do art. 173, da Constituição, abaixo transcrito:

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:

(...)

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

(...)

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

(...)

Como se pode observar, o art. 173 da Constituição é aplicável apenas às empresas públicas e sociedades de economia mista. Restando assentado nestes autos que a APPA seria uma autarquia estatal, o aludido dispositivo constitucional não seria aplicável ao caso.

Ainda que assim não fosse, por ser incontroverso que a APPA presta serviço público por concessão da União, não há que se falar em riscos ao domínio econômico. Ocorre que os serviços públicos estão, por definição, fora do domínio econômico.

Além disso, adotando a mesma assertiva do Pleno do Supremo Tribunal no RE 253.472 (“caso CODESP”), podemos concluir, aqui, que “não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a APPA “concorra com outras entidades no campo de sua atuação”. De fato, como a exploração de portos depende de concessão da União, não se trata de um setor em que a

concorrência seja ínsita. Pelo contrário, os Portos de Paranaguá e Antonina atendem a uma determinada região, não sendo imediato afirmar que concorra com outros portos do país.

Por fim, ao adotar como fundamento para a autuação o sentimento de que a APPA seria uma *empresa pública* e não uma *autarquia* e que, por consequência, não faria jus à imunidade recíproca, a fiscalização incorreu em vício de motivação insanável no lançamento tributário. **Como se demonstrou, a qualificação da APPA como empresa pública ou autarquia não é relevante, importando, para a fruição da imunidade recíproca, que os seus serviços sejam públicos e as suas receitas sejam destinadas à satisfação dos aludidos serviços públicos.**

Ainda assim, caso tal distinção possuísse alguma relevância, é importante consignar que tudo leva a crer que a **APPA é justamente uma autarquia**, ao contrário do que imaginou a fiscalização. Tal fator já foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal, com a reiterada afirmação de que a APPA “**se trata de autarquia prestadora de serviço público**”, como se observa dos seguintes julgados:

Recurso Extraordinário. 2. APPA. Natureza Autárquica. 3. Execução por precatório. 4. Art. 173. Inaplicabilidade. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido.

(STF, RE 356711, Relator Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005)

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, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 13/09/2011)

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional quanto aos lançamentos de IRPJ e os seus acessórios, tendo em vista a fruição de imunidade recíproca pela APPA.

2. A cobrança de CSL, PIS e COFINS.

O enquadramento legal adotado pela fiscalização para a autuação da APPA, em relação à contribuição ao PIS, foram os arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/70, bem como os arts. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02. **(fl. 626 do e-processo)**. Em relação à COFINS, foram adotados dispositivos semelhantes: arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02 **(fl. 651 do e-processo)**. Os aludidos dispositivos seguem transcritos, com o destaque aos trechos determinantes à análise da procedência do lançamento realizado:

Decreto 4.524/02

Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores:

I - na hipótese do PIS/Pasep:

a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado:

(...)

II - na hipótese da Cofins, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

Art. 3º São contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º

Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

(...)

Art. 22. Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º):

(...)

Art. 51. As alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis sobre o faturamento são de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente, e as diferenciadas previstas nos arts. 52 a 59.

Constata-se que a fiscalização realizou a exigência de PIS e COFINS, AIIM lavrado, adotando fundamentos legais que apenas seriam aplicáveis caso a APPA fosse uma pessoa jurídica de direito privado. Ocorre que a APPA é autarquia estadual que desenvolve serviços público (STF, AI 390212 e RE 356711). Tal vício do auto de infração, portanto, já o torna nulo.

Acresce-se a isso as ponderações do acórdão recorrido, *in verbis*:

“Quanto à COFINS, não é exigível o tributo, por não haver preenchimento do critério pessoal da respectiva regra matriz de incidência, uma vez que o art. 2º da Lei 9.718/98 apenas descreve como contribuinte as pessoas jurídicas de direito privado.

(...)

Dessa forma, o PIS/PASEP incide sobre os seguintes valores relacionados à autarquia: (i) receitas correntes; (ii) transferências correntes e de capital recebidas; (iii) 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".

Note-se que a CSRF, no acórdão 9101-000.909, de 28.03.2011, decidiu no mesmo sentido quanto à própria APPA, ora recorrida:

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.

Por fim, também é correta a conclusão a que chegou o acórdão recorrido em relação à CSL, no sentido de que "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".

⁶ CF, Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

Nesse seguir, conhecido o recurso especial interposto pela PFN, voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO, de forma a manter a decisão recorrida em sua integralidade.

(Assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Voto Vencedor quanto à admissibilidade.

Adriana Gomes Rêgo, Redatora Designada

Na condição de redatora designada tão somente no tocante à admissibilidade do presente recurso especial, passo a esclarecer os fundamentos pelos quais manifestei-me pelo reconhecimento da divergência suscitada pela Fazenda Nacional no recurso ora analisado.

Conforme muito bem detalhado pelo ilustre relator, o presente processo versa sobre suspensão de imunidade e lançamentos decorrentes dessa suspensão, por meio dos quais a Fiscalização cobrou IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

A decisão recorrida restou assim ementa:

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.

Entendeu, o acórdão recorrido, que a imunidade prevista no art. 150, VI, “a” , da CF aplica-se ao sujeito passivo ora objeto de autuação. O fundamento da decisão foi no sentido que a exploração de atividades portuárias constitui um serviço público de caráter essencial, atividade típica de Estado e não relacionada, portanto, ao exercício de atividade econômica.

Ou seja, em outras palavras, entendeu o colegiado recorrido que a ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA – APPA não exercia atividade econômica e portanto, era imune.

Percebe-se de forma cristalina que toda a análise para o provimento do recurso voluntário foi feita a partir da natureza da atividade exercida por este sujeito passivo, conforme trechos do voto que ora colaciono:

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 ocorrência de licitação, nos termos do art. 175, caput, da Constituição Federal, e do art. 2º, inc. II e IV, da Lei n. 8.987/95.

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:

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:

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.

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.

A respeito do PIS e da Cofins, assim se pronunciou o relator do acórdão recorrido:

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 9.718/98 apenas descreve como contribuinte as pessoas jurídicas de direito privado.

Ou seja, como não concordou com a tese da acusação fiscal de que a APPA era formalmente uma autarquia, mas materialmente uma empresa pública, o acórdão recorrido afastou a incidência da Cofins.

E, para o PIS, a incidência seria, por obvio, sobre a folha de salários:

Dessa forma, entendendo 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.

Já o acórdão trazido como paradigma, **analisou o mesmo sujeito passivo**, e entendeu:

Recorrente: ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA

Recorrida : DRJ EM CURITIBA - PR

COFINS. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA POR AUTARQUIA ESTADUAL. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. CABIMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL. Descaracterizada, para fins tributários, a condição de entidade de direito público em razão do exercício de atividade econômica, nos termos do art. 173 da Constituição Federal, será devida a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Inaplicável a imunidade tributária prevista no § 2º do artigo 150 da CF, por caracterizar-se como atividade prevista no § 3º do mesmo artigo. Inexiste imunidade recíproca nessa espécie tributária, uma vez que o art. 150, VI reporta-se a impostos. (Negritei)

Desse voto, destaco:

“(…)

Dessarte, é de se concluir que não estava na esfera legal de decisão do ente federado conveniado decidir sob que forma jurídica deveria ser constituída a administração dos portos, de vez tratar-se, explicitamente, de exploração de atividade econômica comercial, sendo o regime de direito privado o adotado pelas empresas similares no país.”

É de se concluir que o fato de um acórdão tratar de Cofins e o outro de IRPJ e reflexos não é decisivo para se afastar a divergência, pois a essência das decisões concentrou-se na atividade econômica do sujeito passivo. Veja-se, inclusive, que o acórdão paradigma trata de imunidade.

Processo nº 10980.725637/2011-31
Acórdão n.º **9101-002.204**

CSRF-T1
Fl. 1.060

No entanto, em relação a um mesmo sujeito passivo e mesma matéria, recorrido e paradigma adotaram soluções diferentes.

Assim, é inconteste que a CSRF deve se pronunciar sobre tal divergência, motivo pelo qual manifestei-me pela admissibilidade do recurso, sendo até desnecessária a análise do 2º paradigma trazido, acórdão 203-07.956, que também entendeu que, em razão do exercício da atividade econômico, não haveria imunidade tributária para a APPA.

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo