

DA CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE MELHORAMENTO DOS PORTOS

José Néri da Silveira *

Segundo a Lei n.º 3.421, de 10/7/1958, art. 3.º, a Taxa de Melhoramento dos Portos incidirá sobre todas as mercadorias movimentadas nos portos organizados, de ou para navios ou embarcações auxiliares, na seguinte razão do valor comercial da mercadoria:

- “a) — 1% (um por cento) quando importada do exterior;
- b) — 0,2% (dois décimos por cento) quando exportada para o exterior;
- c) — 0,2% (dois décimos por cento) quando importada e exportada no comércio de cabotagem e de navegação interior.”

Explicita-se, outrossim, nos parágrafos 3.º, 4.º e 5.º do mesmo artigo 3.º, *verbis*:

“§ 3.º — Nos casos da alínea “a” deste artigo, entende-se por valor comercial o custo da mercadoria que servir de base para o cálculo dos direitos aduaneiros.

“§ 4.º — Nos casos da alínea “b” deste artigo, entende-se por valor comercial aquele constante das guias de exportação correspondentes à importância efetivamente recebida pelo exportador, incluindo câmbio e bonificações.

“§ 5.º — Nos casos da alínea “c” deste artigo, entende-se por valor comercial o da aquisição constante no conhecimento.”

(*) Ministro do Tribunal Federal de Recursos.

Argüiu-se, diante desses conceitos legais, recentemente, que a base de cálculo do tributo é a mesma que serve à incidência do imposto de importação, o que estaria vedado pelo art. 18, § 2.º, da Constituição em vigor, *verbis*:

“§ 2.º — Para a cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.”

Antes da revisão consubstanciada na Emenda Constitucional n.º 1, de 17/10/1969, a Carta Política, de 24/1/1967, em sua redação primitiva, consagrava idêntica regra no art. 19, § 2.º.

No exame dessa questão de constitucionalidade, cresce de ponto a verificação do *modus essendi* do tributo em apreço.

Tal matéria foi largamente analisada, ao ensejo dos julgamentos, no egrégio Supremo Tribunal Federal, à vista dos quais se consolidou seu entendimento, quanto a tratar-se de **taxa e não de adicional do imposto de importação** essa impositividade.

Assim, na condição de relator do R. M. S. número 13.341-SP, a 22/7/1964, o eminente Ministro Victor Nunes, ao propor à Excelsa Corte fosse repensada a matéria, observou, *verbis*:

“A Taxa de Melhoramento dos Portos é uma imposição complexa; não incide somente sobre mercadorias importadas do exterior, mas também sobre mercadorias exportadas para o exterior, e sobre mercadorias movimentadas nos portos nacionais sem qualquer vinculação com o comércio externo.

Se pudéssemos decompô-la juridicamente, iríamos encontrar três tributos diferentes: taxa ou imposto de importação, quando incide sobre mercadorias importadas; taxa ou imposto de exportação, quando incide sobre mercadorias exportadas; e taxa simplesmente portuária, quando incide sobre mercadorias movimentadas nos portos, na navegação de cabotagem ou na interior.

Com essa dissecação se lhe dermos a categoria de adicional do imposto só poderá ser cobrada na importação de mercadorias, pois a União não tem competência para lançar Imposto de Exportação (salvo lubrificantes, combustíveis e minerais — C. F., arts. 15, III e 19, V), muito menos imposto sobre a circulação interna de mercadorias (C. F., art. 27).

Para salvá-la, no seu tríplice aspecto, dentro da orien-

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 139-150, 1972

tação até agora dominante, seria preciso: a) ou considerá-la adicional do Imposto de Importação “apenas quando se trata de mercadorias importadas, passando a taxa de exportação e taxa portuária, respectivamente, nos dois outros casos de incidência; b) ou considerá-la sempre taxa na sua tríplice incidência; taxa de importação, taxa de exportação e taxa portuária. Portanto, somente quando incidisse sobre mercadorias importadas (taxa de importação), dela estariam isentas as empresas aeroviárias, porque a Lei n.º 1815, de 1953, não lhes dá isenção de taxas de exportação, nem de taxas portuárias.

Conclui-se dessa análise que, para manter a orientação predominante no Tribunal, seria preciso recorrer a um raciocínio extremamente elaborado, decompondo artificialmente uma imposição única por sua natureza.”

E, adiante, pondera:

“O mais simples e razoável é considerar a Taxa de Melhoramento dos Portos, como entidade tributária singela, homogênea, indivisível. Com essa característica, só lhe cabe a qualificação de taxa de finalidade portuária, porque o único elemento comum na sua tríplice incidência é a movimentação de mercadorias nos portos organizados, “de ou para navios ou embarcações auxiliares”, como se exprime a lei.

Essa movimentação é um serviço tipicamente portuário, e sua remuneração pelos que se utilizam do porto cabe perfeitamente na categoria das taxas.

A decomposição dessa taxa em três tributos diferentes levaria, *data venia*, a um artificialismo de argumentação. É preferível a concepção unitária, que a considera uma só imposição. Como imposição *una*, qual será a sua qualificação? Só pode ser taxa, porque o único elemento comum da sua tríplice incidência é a movimentação da mercadoria no porto, independentemente de se tratar de comércio interno ou externo.”

Por último, sinala o ilustre Ministro:

“Também concorre para tal conclusão o destino que a lei dá a essa receita. Ela é recolhida, *ex vi legis*, pelos

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 139-150, 1972

concessionários ou administradores dos portos, que a depositam pela seguinte forma: 40% no Banco do Brasil, em conta especial vinculada, a ser utilizada em obras e serviços do porto, mediante aprovação do Ministério da Viação; 60% no Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, na conta especial do Fundo Portuário Nacional, a ser empregado em obras e melhoramentos dos portos nacionais (Lei n.º 3.421, arts. 4.º, 11 e 16). Dir-se-á que somente 40% são empregados no próprio porto de que se utiliza o contribuinte. Mas, para esse argumento, pelo menos 40% estariam sendo cobrados, legitimamente, na categoria de taxa. Acresce que os outros 60%, destinados "à execução do plano portuário nacional" (art. 11), também reverterão em benefício dos usuários de qualquer dos portos nacionais. Os portos nacionais estão entrelaçados num sistema, que beneficia a navegação e o comércio, no intercâmbio nacional, como no internacional. Portanto, quem recebe mercadorias, que transitam pelos portos, tem evidente interesse, direto ou indireto, no melhoramento, não apenas dele ou daquele porto, mas de todo o sistema portuário do País. É, realmente, uma qualificação da taxa; não deixa de ser uma remuneração de serviço prestado ao contribuinte."

(Apud JARDEL DE NORONHA e ODALEA MARTINS, "Referências da Súmula do S. T. F.", vol. 30, ps. 56/57)

Após longos debates na Corte Excelsa, no julgamento em foco, preponderou o voto do ilustre Ministro Victor Nunes, resultando o aresto assim ementado:

"A Taxa de Melhoramentos dos Portos não é adicional do Imposto de Importação, mas taxa destinada a cobrir despesas portuárias.

2) Como tal, não se inclui na isenção concedida às empresas de navegação aérea pelo artigo 2.º da Lei n.º 1815, de 1953."

Posteriormente, consolidou-se esse entendimento, dentre outras, nas decisões no ROMS n.º 16.697, 1a. Turma, a 6/11/1967; no R. E. n.º 60.818-SP, 2a. Turma, a 17/4/1969, onde o eminente Relator, Ministro Adalício Nogueira, alinhou, em igual senti-

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 139-150, 1972

do, os arestos no RMS n.º 13.060-DF, rel. Min. Evandro Lins e Silva (RTJ, 35/504); RMS n.º 13.856-GB, rel. Min. Cândido Motta Filho (RTJ, 36/594-595); RMS n.º 14.335-SP, rel. Min. Gonçalves de Oliveira (RTJ, 37/64-65); RMS n.º 46.698-SP, rel. Min. Lafayette de Andrada (RTJ, 41/802-803) e RMS n.º 16.774-SP, rel. Min. Lafayette de Andrada (RTJ, 42/171-172).

Pois bem, consoante essa iterativa jurisprudência, aprovou o colendo Plenário, do Excelso Pretório, em sua sessão de 3/12/1969 na vigência, portanto, da Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, a Súmula n.º 550, de sua Jurisprudência Predominante, segundo a qual,

"550. A isenção concedida pelo art. 2.º, da Lei n.º 1815, de 1953, às empresas de navegação aérea não compreende a taxa de melhoramento dos portos, instituída pela Lei n.º 3.421, de 1958."

Não só. O acórdão do egrégio Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário n.º 66.744-PE (1a. Turma), de 18/8/1969, de que foi relator o eminente Ministro Luiz Gallotti (in RTJ, vol. 52, ps. 417/419), em conformidade com o qual a Suprema Corte decidiu que a Taxa de Melhoramento dos Portos (art. 3.º, da Lei n.º 3.421, de 10/7/1958) é um acréscimo do imposto de importação e não uma taxa, ou menos ainda, um sobrepreço anterior à Súmula n.º 550), não pode, a esta altura, merecer maior destaque, eis que, em recente decisão, de 29 de fevereiro de 1972, no julgamento de Recurso Extraordinário número 73.171-GB, sendo relator o mesmo ilustre Ministro Luiz Gallotti, inobstante ressaltando seu entendimento pessoal, concluiu S. Exa. que o dissídio está superado, à vista da Súmula n.º 550 daquele Alto Pretório.

Registro que esse pronunciamento do egrégio Supremo Tribunal Federal ocorreu, a propósito de decisão da colenda 1a. Turma do T. F. R., que dera pela improcedência de ação ajuizada por empresa industrial para reaver a taxa em foco, exigida pela autoridade fiscal na importação de mercadoria isenta de tributos aduaneiros, estando o respectivo acórdão assim ementado:

"Repetição de indébito. Taxa de Renovação dos Portos. Sendo uma contribuição tarifária, não há inconstitucionalidade em sua cobrança, nem ilegalidade na sua exigência sobre mercadorias isentas do tributo de importação."

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 139-150, 1972

De outra parte, na decisão que indeferiu o recurso extraordinário, referida nesse acórdão do STF, o Ministro Amarílio Benjamin, então Presidente do TFR, com o brilho que caracterizava seus despachos em tais matérias, ao ensejo, assim se manifestou:

“Reside a controvérsia na insistente argumentação de que a taxa de melhoramentos exigida colide com o art. 19, § 2.º, da CONSTITUIÇÃO FEDERAL/67 (art. 18, § 2.º, EMENDA CONSTITUCIONAL/69) achando-se, portanto, revogada. Também, como sustenta a recorrente, constituindo adicional do imposto de importação, não pode ser cobrada dos contribuintes que dele estejam isentos, como no caso dos autos.

“Equivoca-se, no entanto, a suplicante. Na hipótese, não há coincidência de fato gerador ou de base de cálculo entre os dois tributos, vedada pelo preceito fundamental. No imposto de importação, tem-se em vista a entrada da mercadoria no território nacional e a alíquota estabelecida segundo os critérios do art. 20 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Já em relação à taxa de melhoramentos, o que prevalece é a movimentação de mercadorias, para embarque ou desembarque, e o seu custo, fatos que a diferenciam, por completo, dos elementos básicos do imposto de importação, que engloba outros dados de influência do comércio exterior. Também, equivalendo a serviços portuários efetivamente prestados, a taxa de melhoramentos, mesmo na acepção de preço público, como muitos preferem qualificá-la, acha-se na linha real do conceito de taxa, formulado pelo art. 77 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO. Não pode, assim, ser havida como adicional do imposto, para merecer os favores que o SUPREMO TRIBUNAL conferiu à taxa de despacho aduaneiro (SÚMULAS n.s 308 e 309). Tanto isso é certo, que o VENERANDO PRETÓRIO não dispensou de pagá-la às empresas aeroviárias, igualmente beneficiadas em isenção geral concedida na Lei n.º 1815/58 (SÚMULA n.º 550).

“Cabe ressaltar, finalmente, que o acórdão recorrido está em harmonia, no ponto principal, com a orientação da CORTE SUPREMA (RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS n.ºs 49.606 e 59.646, relator Ministro VICTOR NUNES — DJ de 24/12/64, p. 998 e REVISITA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA, vol. ...

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 139-150, 1972

38/222; RECURSOS EM MANDADO DE SEGURANÇA n.ºs 16.695, relator Ministro PRADO KELLY, DJ de 18 de maio de 1967, p. 1431; e 16.615, relator Ministro THEMÍSTOCLES CAVALCANTI, DJ de 24/5/68, página 1863).

“Dessa forma, o recurso carece de fundamento válido e, portanto, o indeferimos.”

Anteriormente, ainda a 13/9/1971, o Supremo Tribunal Federal, no R. E. n.º 60.746, decidiu, em aresto assim ementado:

“A Taxa de Melhoramento dos Portos não é adicional do imposto de importação, destina-se a remunerar serviços portuários.

A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal, não compreende as taxas (Súmula n.º 324).”

(Recurso Extraordinário n.º 49.606, in D. J. de 15/10/1964, p. 3773)

De todo o exposto, bem de ver é que a questão da inconstitucionalidade da Taxa de Melhoramento dos Portos, em face da natureza do tributo e segundo os dispositivos da Constituição de 1967 e sua Emenda n.º 1, de 1969, citados, já esteve presente ao egrégio Supremo Tribunal Federal, que a desprezou, afirmando o eminente Ministro Luiz Gallotti, após evidenciar no Relatório a espécie, que “o dissídio está superado, como atesta a Súmula n.º 550”, não conhecendo, assim, do recurso extraordinário interposto pela C. P. I. B., com sede na Guanabara, sendo recorrida a Administração do Porto do Rio de Janeiro.

O colendo Tribunal Federal de Recursos, especialmente através de sua 2a. Turma, teve oportunidade, também de já enfrentar essa questão constitucional, não lhe emprestando maior relevo, cabendo destacados os arestos nos Agravos em Mandado de Segurança n.ºs 68.774, 68.625, 68.635, 68.636, 69.198, 69.193 e 68.981, de todos relator o eminente Ministro Amarílio Benjamin; n.ºs 68.962 e 68.759, que tiveram como relator, respectivamente, os ilustres Ministros Décio Miranda e Jarbas Nobre, julgados em sessão de 8 de novembro de 1971 (in D. J., de 16/11/1971), e ainda no AMS n.º 69.568, decidido a 13 de março do ano em curso, de que foi relator o Sr. Ministro Jarbas Nobre. Também já a 14/4/1970, no AMS n.º 58.160, assim julgara a 2a. Turma, sendo relator o Sr. Ministro Décio Miranda.

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 139-150, 1972

A sua vez, a colenda 1a. Turma, no AMS n.º 68.987, relator o Sr. Ministro Peçanha Martins, a 27/10/1971, recusou a inconstitucionalidade da T. M. P., sustentando na oportunidade o eminente Ministro Jorge Lafayette que a regra do art. 18, § 2.º, da Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, teve em vista evitar bitributação.

Ao proferir voto no AMS n.º 69.568 — SP, a 13/2/1972, o ilustre Ministro Jarbas Nobre sinalou, *verbis*:

“Quanto à alegada coincidência de base de cálculo de tal taxa e do imposto de importação, tenho que a impetrante não tem razão, visto como no que se refere à taxa de melhoramento, sua base de cálculo é o valor comercial da mercadoria enquanto que a base de cálculo do imposto aduaneiro é o valor externo do produto, isto é, o seu preço normal em condições de livre concorrência.”

Releva, de outra parte, conotar que, consoante o critério unitário do tributo consagrado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como acima referi, não há ver incidência do art. 18, § 2.º, da Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, ou do art. 19, § 2.º, da Constituição de 1967, em sua originária redação, quando se tratar especialmente da Cobrança do tributo sobre mercadorias movimentadas no comércio de cabotagem e de navegação interior. Se se trata de “entidade tributária singela, homogênea e indivisível”, tendo como elemento comum de sua triplíce incidência a movimentação da mercadoria no porto, independentemente de se tratar de comércio interno ou externo, imposta apenas pela União Federal, afastável, desde logo, é o confronto com a regra do art. 18, § 2.º, da Constituição em vigor. Também, quanto à importação e exportação de mercadorias, as normas dos arts. 20 e 24, e seus incisos, do Código Tributário Nacional, estão, desde logo, a apontar a impossibilidade de concluir, em tese, pela mesma base de cálculo da incidência dos impostos em apreço, em se tratando da taxa de melhoramento dos portos, *ut* art. 3.º e seus parágrafos 3.º, 4.º e 5.º, da Lei n.º 3.421, de 1958.

Consoante o art. 4.º, do CTN, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

Conceitos distintos são fato gerador e base do cálculo do tributo.

A teor do art. 16, do CTN, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação, independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 139-150, 1972

Consoante estabelece o art. 18, 1, da Constituição, taxas arrecadam-se “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”.

De outra parte, o art. 18, § 2.º, da Lei Magna vigente, reza:

“Art. 18 — omissis.

“§ 2.º — Para a cobrança das taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.”

Em bem lançados trabalhos que há oferecido em vários recursos vindos ao exame do Tribunal Federal de Recursos, acerca da presente matéria, o Departamento Nacional de Portos e Vias Navegáveis tem sustentado, com propriedade, *verbis*:

“4. A palavra incidência tem sido erroneamente interpretada, dando-se-lhe o significado de cobrança, o que contraria as regras de sinonímia do idioma pátrio, conforme demonstraremos a seguir:

Incidir — do latim *incidere*, significa cair, ocorrer;

Cobrar — é exigir em troca, receber aquilo que nos pertence; recuperar.

(Caldas Aulette — Enc. Bras. Mérito — Dicionário Bras. Contemporâneo de Francisco Fernandes)

“5. O termo incidência, em direito fiscal, é definido por Aurélio Buarque de Holanda como:

“fenômeno fiscal consistente na apreensão do contribuinte pelo imposto” ou “determinação do contribuinte ao pagamento do imposto”.

(Peq. Dic. da Língua Portuguesa)

“6. Assim, incidência ao imposto não é a sua cobrança, mas o fato gerador desta espécie de tributo.

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 139-150, 1972

"7. Como se verifica, o entendimento que se tem dado ao § 2.º do art. 18 da E. Constitucional n.º 1, é o seguinte:

"para a cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a base de cálculo que tenha servido para a cobrança dos impostos".

"8. Porém, incidência não é cobrança como se pretende, e a lei não contém palavras inúteis. O que o dispositivo constitucional proíbe é adotar para a base de cálculo para a cobrança de taxas o mesmo **fato gerador** que servir de base para a cobrança do imposto.

"9. Importando em dizer: o fato gerador (incidência) do qual decorre a cobrança do imposto, não pode servir de base de cálculo para a cobrança da taxa.

"10. O Código Tributário Nacional (Lei n.º 5172, de 25/10/66), com alteração dada pelo Ato Complementar n.º 34, prevê, no parágrafo único do art. 77:

"Art. 77 — omissis.

Parágrafo único — A taxa não pode ter a base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impostos, nem ser calculada em função do capital das empresas."

"11. A Constituição de 1967 (com Emenda Constitucional n.º 1) substituiu as palavras **fato gerador** pelo vocábulo **incidência**, que tem o mesmo significado, modificando, porém, fundamentalmente, o sentido da proibição que passou a ser:

"para a cobrança das taxas, não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos."

"Portanto, o significado correto do § 2.º do art. 18 da Constituição é:

"Para a cobrança das taxas não se poderá tomar como base de cálculo a base de cálculo correspondente ao fato gerador dos impostos".

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 139-150, 1972

"12. Como demonstram as interpretações acima, não se pode inquirir de inconstitucional ou ilegal a cobrança da Taxa de Melhoramento dos Portos porque o fato gerador e base de cálculo para sua cobrança não têm semelhança com o fato gerador e a base de cálculo do imposto de importação, conforme comprovação abaixo:

"I — O fato gerador do imposto de importação (incidência) é a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, seja por via aérea, terrestre ou marítima.

O fato gerador da Taxa de Melhoramento dos Portos é a movimentação de mercadorias (importadas, exportadas, no comércio de cabotagem ou de navegação interior) nos portos de ou para navios ou embarcações auxiliares.

"II — A base de cálculo do imposto de importação é variável, dependendo de alíquotas — específicas ou **ad valorem** —, do preço de arrematação ou, ainda, de fixação do Conselho de Política Aduaneira, seja pela "pauta mínima", seja pelo valor externo da mercadoria.

A base de cálculo da Taxa de Melhoramento dos Portos é fixa e cobrada sobre o valor comercial da mercadoria. A T. M. P. incide até sobre as mercadorias livres ou isentas de tributos, sobre as mercadorias despachadas em virtude de convênio, e as importadas sem cobertura cambial.

"Ela é cobrada até mesmo das pessoas jurídicas de Direito Público a despeito das imunidades tributárias.

"13. Alegam os impetrantes que o art. 3.º da Lei n.º 3.421/58, que criou a T. M. P., é inconstitucional porque "entende-se por valor comercial da mercadoria o custo da mercadoria que servir de base para o cálculo dos direitos aduaneiros", esquecendo-se, talvez, de que "direitos aduaneiros" hoje é o imposto de importação, e que as bases de cálculo desse imposto não servem de base para a cobrança da T. M. P. conforme explanado retro e a seguir.

"14. Valor comercial e preço normal da mercadoria são coisas distintas. O valor comercial é o custo da

RCGERS, Porto Alegre, 2(4): 139-150, 1972

mercadoria enquanto que o preço normal está submetido a certos pressupostos, como a livre concorrência e a época da importação.

“Na venda em condições de livre concorrência, o preço é fixado independentemente de relações comerciais, financeiras ou de outra natureza, contratuais ou não. Assim, o preço da fatura pode ser tomado como indicativo do preço normal, mas podem surgir eventuais discrepâncias que cabe ao órgão competente apurar. Daí a impropriedade da lei de regência quando, ao referir-se ao valor comercial, como base de cálculo da Taxa de Melhoramento dos Portos, compreendendo o custo do produto, adianta que este serve de base de cálculo de direito aduaneiro, o que não é verdade.”

(Sentença do MM Juiz Federal da 5a. Vara da Justiça Federal no MS n.º 153/71, impetrado por P. S. A. — Cia. Industrial Brasileira contra a Companhia Docas de Santos, com a assistência do DNPVN)

(Apud Agravo em Mandado de Segurança n.º .. 70.450 — São Paulo)

Diante desses elementos, compreendo que não procede a invocada inconstitucionalidade da Taxa de Melhoramento dos Portos, em face do art. 18, parágrafo 2.º, da Constituição (Emenda Constitucional n.º 1, de 1969). *

(*) Excerto de voto proferido na sessão plenária do Tribunal Federal de Recursos, a 22/6/1972, no julgamento da Questão Constitucional incidente no Agravo em Mandado de Segurança n.º 68.886 — São Paulo.