

PARECERES

TAXA DE MELHORAMENTOS DE PORTOS — ISENÇÃO — PROGRAMA BEFIEX

PARECER*

CARÁTER TRIBUTÁRIO DA TAXA DE MELHORAMENTO DOS PORTOS

Não é difícil reconhecer um tributo, quer à luz dos ensinamentos doutrinários, quer diante dos textos do nosso direito positivo.

O advento do Código Tributário Nacional, com a definição de tributo contida no art. 3º, veio simplificar as discussões, no sentido de que, ou se o aplica, obtendo rápida solução para o problema eventualmente em pauta, ou não se reconhece sua validade, deslocando a discussão para temas outros de direito constitucional, tais como o alcance e obrigatoriedade das normas gerais do direito tributário.

Ora, não parece difícil reconhecer que a TMP tem caráter tributário. É pagamento a que se é compulsoriamente obrigado.

As obrigações — reconhece toda a doutrina — ou são *ex voluntate* ou *ex lege*, no sentido de que têm seu nascimento determinado imediatamente ou por uma livre manifestação de vontade dos seus sujeitos, ou decorrem imediatamente de um fato a que a lei atribui a virtude de dar-lhes existência. Neste segundo caso, a vontade das partes *pode existir de fato*, mas, é juridicamente irrelevante, já que a lei não a considera, mas sim a despreza, dando força jurídica exclusivamente ao comando legal.

Pois, quando se está diante de prestação pecuniária, objeto de obrigação legal, cujo

beneficiário é o Estado, sem caracterizar sanção de ilícito, está-se diante de tributo.

Assim diz a doutrina. Assim o confirma a jurisprudência. Assim o dispõe clara, categórica e peremptoriamente a lei.

Efetivamente, é o que dispõe o art. 3º do Código Tributário Nacional:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Comentando essa definição, escrevemos:

“9.12 *Ex lege* — a obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato impondível) nela descrito. Não nasce, como as obrigações voluntárias (*ex voluntate*), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional.

9.13 Que não se constitui em sanção de ato ilícito — acatamos as razões que convenceram a douta comissão elaboradora do Código Tributário Nacional a incluir esta cláusula no conceito jurídico de tributo (art. 3º), para dele excluir as multas, como já exposto” (*Hipótese de incidência tributária*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1973. p. 27.)

* Ver, a respeito, acórdão do STF na RDA, v. 118, p. 172.

E, logo mais:

"9.15 Cujo sujeito passivo é uma pessoa posta nesta situação pela lei — a lei designa o sujeito passivo. Geralmente são as pessoas privadas colocadas na posição de sujeito passivo. Em se tratando de impostos, as pessoas públicas não podem ser sujeito passivo, devido ao princípio constitucional da imunidade tributária. Já no que se refere a tributos vinculados, nada impede que, também, pessoas públicas sejam contribuintes." (op. cit. p. 28.)

Em seqüência, abordamos o tema "reconhecimento do tributo", descrevendo:

"10.1 Toda vez que se depare o jurista com uma situação em que alguém esteja colocado na contingência de ter o comportamento específico de dar dinheiro ao estado, deverá inicialmente verificar se se trata de:

- a) multa;
- b) obrigação convencional;
- c) tributo;
- d) indenização por dano." (op. loc. cit.)

E, após comentar cada item, continuamos:

"Como distinguir, pois, o tributo das anteriores figuras?

10.6 Conforme já vimos, aplicando a definição de tributo e verificando se a figura em causa corresponde ou não às suas notas típicas.

10.7 O fulcro do critério do discrimen está primeiramente no modo de nascimento da obrigação. Se se tratar de vínculo nascido da vontade das partes, estar-se-á diante de figura convencional (*obligatio ex voluntate*), mútuo, aluguer, compra e venda, etc. Isto permite discernir a obrigação tributária das obrigações convencionais."

10.8 Se, pelo contrário, o vínculo obrigacional nascer independentemente da vontade das partes — ou até mesmo contra essa vontade — por força da lei, mediante a ocorrência de um fato jurídico, então estar-se-á ou diante de tributo, que se define, como obrigação jurídica legal, pecuniária, que não constitui sanção de ato ilícito, em favor de uma pessoa pública; ou diante de obrigação de indenização por dano.

10.9 Será tributo, pois, a obrigação pecuniária, legal, não-emergente de fatos ilícitos, em princípio. Estes fatos ilícitos podem ser geradores de multa ou de obrigação de indenizar.

10.10 A multa se caracteriza por constituir-se em sanção afluiva, de um preceito que impõe um comportamento determinado. A indenização é mera reparação patrimonial, a título de composição de dano.

Em outras palavras, o tributo não é sanção por violação de nenhum preceito, nem reparação patrimonial. Com estas delimitações é que se deve entender o conceito de tributo por nós adotado.

10.11 Considerando-se que toda norma jurídica tem três partes: 1) hipótese; 2) mandamento; 3) sanção, será tributo a obrigação de pagar dinheiro ao estado prevista no (2) mandamento. Não será tributo obrigação prevista na (3) sanção." (op. cit. p. 29.)

Ora, se confrontarmos o texto legal *sub examine* com o teor e as conclusões das ponderações retrotranscritas, não podemos chegar a outra conclusão que não a de que diante de tributo nos encontramos.

Podemos concluir, pois, que a chamada taxa de melhoramento dos portos é tributo (oportunamente, neste estudo, demonstraremos, em reforço, que não se trata de preço).

CONSIDERAÇÕES PREAMBULARES

É muito recente o estudo do direito tributário pelos juristas, com critério puramente jurídico. Na Alemanha, pioneira na elaboração da teoria jurídica dos tributos, só a partir da promulgação do código tributário (*Reichsabgabenordnung*), depois da I Guerra Mundial. Na Itália, só na década de 30. No Brasil, só depois da II Guerra.

Porém, por sua importância, o fenômeno da tributação (ação tributária) já era sistematicamente estudado por um vigoroso e desenvolvido capítulo da economia, a ciência das finanças. Daí a disseminação de critérios, classificação e formulações financeiras (de caráter eminentemente econômico). Estas formulações, por sua solidez, ló-

gica e elevado grau de sistematização têm até hoje grande prestígio, mesmo porque foram expostas por eminentes mestres.

Em data recente, quando os juristas começaram a se preocupar com o estudo da tributação, sob a perspectiva jurídica, inadvertidamente tentaram transportar conceitos prévios (prelegislativos) para o direito. Assim, adotaram não só a terminologia financeira (eminentemente econômica) como até mesmo tentaram extrapolar construções, categorias e institutos econômico-financeiros para o campo do direito.

Isto causou confusão, embaraços e perplexidades, já que os conceitos prévios (preconceitos), antes de reduzidos a formas jurídicas e traduzidos em termos de categorias jurídicas, não podiam ter operatividade em direito.

Dai o nítido entorpecimento das especulações jurídicas, inicialmente notado. Dai a terrível dificuldade de nítida compreensão do fenômeno tributário, como objeto de disciplina jurídica.

A detida consideração sobre o penoso trabalho desenvolvido nas últimas décadas enseja avaliar a pesada carga com que os prógonos e pioneiros desse estudo tiveram que arcar, inicialmente, ao tentar discernir o pré-jurídico do jurídico, separar o joio do trigo, apartar os conceitos jurídicos dos preconceitos financeiros, econômicos, políticos, administrativos, etc., como condição de construção de um sistema de princípios, categorias e institutos com plena operatividade jurídica, como ocorria nos demais setores de direito.

Tarefa gigantesca e hercúlea a desenvolvida por pioneiros como Enno Becker, A. D. Giannini, Sainz de Bujanda e outros, que deram consistência, começando a obter resultados concretos, no labor de construir uma dogmática jurídica da tributação.

São eminentes expressões desse titânico trabalho, no Brasil, Baleeiro, Bilac Pinto, Rubens Gomes de Sousa, Ulhôa Canto, Amílcar Falcão, Alfredo A. Becker e outros.

Devido aos estudos, meditações e esforços desses pioneiros, já temos, no Brasil,

uma escola jurídica de respeitável significação, que vem conseguindo libertar o estudo jurídico dos preconceitos financeiros.

Entretanto, persistem ainda, infelizmente, alguns dos preconceitos financeiros contra os quais tanto se tem batalhado. E sua adoção tem travado grandemente o pleno progresso do direito tributário, destituindo-o do caráter de útil instrumento disciplinar das relações poder público/contribuinte, direito este pacificador da vida social, além de instrumento racional e econômico do abastecimento dos cofres públicos.

Efetivamente, na medida em que o direito positivo não for límpido, claro, simples, vazado em linguagem direta e singela e sua interpretação — pelo aplicador administrativo ou judicial — informada por critérios científicos sólidos, objetivos, claros e bem articulados, a aplicação do sistema será penosa, árdua e difícil, gerando atritos entre fisco e contribuinte, aflição para este, dificuldades e retardamentos para aquele realizar seus créditos. Como consequência, pleitora de feitos se arrastando no Judiciário, multiplicação de atritos, antieconomicidade no funcionamento do aparelho fiscal, etc., situação que persiste, não obstante as bombásticas reformas, fazendo lembrar a amarga observação de Carvalho Pinto:

“A conceituação defeituosa, a imposição inadequada, a má regulamentação, a arrecadação falha, a cobrança imperfeita são fatores que desfalcam extraordinariamente a vitalidade do sistema, dando uma aparência depreciativa de sua capacidade. Ora, enquanto se não eliminarem esses vícios não é lícito condenar um regime tributário, porquanto qualquer regime em qualquer discriminação de rendas sofreria inevitável aniquilação sob o domínio de tão destrutivas circunstâncias.” (*Discriminação de rendas*. Prefeitura do Município de São Paulo, 1941.)

É importante, por isso a compreensão da chamada ciência do direito tributário, em termos jurídicos. Deve ela ser apta a instrumentar o intérprete de modo a dar-lhe condições de aplicar a lei tributária com segurança, rigor, rapidez e eficiência.

Isto só será possível, porém, se as lições da experiência e as recomendações e conclusões doutrinárias mais autorizadas forem inteiramente acatadas.

Estas considerações servem de advertência para sublinhar a necessidade de acautelar-se o hermenêuta, para um tipo de argumentação que não pode por juristas ser acolhido, do que trataremos a seguir.

NÃO INFLUI NA NATUREZA JURÍDICA ESPECÍFICA DE UM TRIBUTO A DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA SUA ARRECADAÇÃO

Está entre as recomendações mais caras da doutrina — apoiada nas mais sólidas conclusões científicas — aquela consistente na advertência quanto a que a destinação do produto da arrecadação de um tributo nada tem a ver com a determinação da espécie tributária na qual ele se insere.

O que o estado vai fazer do dinheiro levantado mediante o emprego de certo tributo não exerce nenhuma influência na sua configuração jurídica.

Não é sequer objeto do direito tributário o estudo de tal questão. O poder público aplica os dinheiros entrados nos cofres públicos de acordo com a legislação da despesa, sintetizada na lei orçamentária (que não é tributária).

Pretender, como infelizmente ainda se faz, argumentar com o destino do dinheiro arrecadado — para determinar se um tributo é imposto, taxa ou contribuição — é confundir direito com ciência das finanças. É misturar o jurídico com o pré-jurídico. É adotar preconceito financeiro, para resolver questão jurídica. É transportar informações e considerações prelegislativas para o campo da exegese jurídica. É dar a bugalhos lugar entre os alhos. É retroceder décadas. É desprezar o notável esforço científico-doutrinário de emancipação do direito tributário, relativamente à ciência das finanças. É introduzir coordenadas não-jurídicas no trabalho técnico-jurídico de interpretação do direito. É menosprezar o trabalho do legislador, reabrindo discussões por ele encerra-

das na elaboração legislativa. É incidir na censura de Baleeiro — recordando D'Argentré — “o juiz não julga a lei, julga segundo a lei”.

Na verdade, a melhor doutrina já deixou assente que o destino dos dinheiros arrecadados, mediante o uso de um tributo, não influi na determinação de sua natureza, enquanto entidade jurídica.

Tal conclusão, vazada em termos técnico-jurídicos da ciência do direito, é diversa, é diferente da formulada pela ciência das finanças, eminentemente econômica, para a qual, a qualificação de um tributo nesta ou naquela categoria (financeira), *depende* do destino do dinheiro arrecadado. Por isso, adotar tal postura, para resolver problema jurídico, é usar critério não-jurídico (pré-jurídico) o que consiste em equívoco grave: é empregar preconceito, que só perturba correta solução jurídica, contribuindo para retardar mais a efetiva emancipação do direito financeiro, relativamente à ciência das finanças.

O mais vigoroso emancipador do direito tributário — A. D. Giannini, que desenvolveu robusto esforço para libertar o direito tributário da ciência das finanças, na Itália — mestre comum da nova geração de tributaristas italianos, espanhóis e latino-americanos, escreveu em tom categórico:

“... o destino que o estado dê ao dinheiro arrecadado mediante imposto *não tem nenhuma influência sobre a origem e extensão da obrigação* que onera o contribuinte”. (*I concetti fondamentali del diritto tributario*. Utet, p. 72.)

(...)

“É claro, na verdade, que *a destinação do dinheiro arrecadado mediante um imposto, a um serviço público especial, não tem nenhuma influência sobre sua estrutura jurídica*, dado que a obrigação do sujeito passivo surge, nestes, como em quaisquer outros impostos, pelo simples fato de se verificar seu pressuposto, e é *juridicamente independente do emprego que* — em virtude de norma estranha à relação tributária — *o poder público deva dar à soma recolhida.*” (op. cit. p. 78.)

E prossegue:

“Nem se muda a situação jurídica, no caso em que o sujeito passivo seja particularmente interessado no serviço a que o produto do imposto se destina, porque este seu interesse é juridicamente irrelevante e constitui somente o motivo, que pode ter movido o legislador a criar imposto que onere pessoas que desenvolvem certas atividades, para as quais pode ser particularmente útil o serviço a que o imposto se destina. Mas, o pressuposto (hipótese de incidência) da obrigação tributária é sempre a atividade desenvolvida pelo sujeito e não o interesse no serviço. Assim, no caso do imposto sobre a circulação de veículos, destinado à manutenção de estradas, o débito tributário surge pelo fato da posse ou uso do veículo e sua destinação é inteiramente indiferente à relação tributária, cuja estrutura, por isso, não difere em nada da de qualquer outro imposto não particularmente destinado a nenhuma finalidade.”

Tal é a advertência contida na magnífica lição do consagrado autor italiano, bem evidenciando a inteira irrelevância do destino do produto da arrecadação do tributo, para o direito tributário. Deixa claro o ínclito tributarista peninsular que a circunstância de servir a esta ou àquela finalidade não altera a relação tributária, nem a configuração do fato que lhe dá nascimento (o fato imponível).

Alfredo Becker foi mais incisivo. Traduziu sua sólida convicção em candentes e incisivas afirmações:

“Nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo a circunstância de o tributo ter uma destinação determinada ou indeterminada; ser ou não ser, mais tarde, devolvido ao próprio e mesmo contribuinte em dinheiro, em títulos ou em serviços.” (*Teoria geral do direito tributário*, p. 260.)

Insistente no vigoroso esforço para dissipar os preconceitos financeiros, timbrou no emprego do tom categórico:

“O tributo é objeto da *prestação* jurídica. Uma vez efetuada a prestação, a relação jurídica tributária se *extingue*. O que acon-

tece depois com o bem que dava consistência material ao tributo, acontece em momento *posterior* e em *outra* relação jurídica, esta última de natureza *administrativa*. A regra jurídica que disciplinar a destinação e utilização de tributo é regra jurídica de natureza *administrativa*.” (op. cit. p. 261.)

A. A. Becker invoca a lição autorizada de Pontes de Miranda, cujas afirmações endossa:

“Nada tem com a *decretação* do imposto a sua *destinação*. A decretação do imposto pode ser acorde com a Constituição, e não no ser a sua *destinação*; ou vice-versa.

A decretação dos tributos pode ser contrária à Constituição; também pode ser contrária à Constituição a destinação deles. A destinação pode ser contrária à Constituição sem que o tenha sido a decretação.” (op. loc. cit.)

A convicção de Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Uihôa Canto a tal propósito foi tão robusta, que a fizeram incorporar — o primeiro como autor do anteprojeto, o segundo como membro da comissão elaboradora do projeto — no Código Tributário Nacional, em seu art. 4º, hoje em pleno vigor.

DIREITO BRASILEIRO

Art. 4º (CTN):

“A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

(...)

II. A destinação legal do produto da sua arrecadação.”

Isto quer dizer que, ex vi legis, no Brasil, não cabe mais discutir a natureza de um tributo, com o argumento — não-jurídico, mas financeiro — de que o seu produto se destina a esta ou àquela finalidade.

Aquilo que já era afirmação doutrinária generalizada e nítida conclusão científica, se corporificou em norma jurídica, cuja observância é condicional da operatividade do sistema.

Após a vigência do Código Tributário Nacional, mesmo quem ainda tenha convicções financeiras em contrário, deve sopitá-las, para curvar-se reverente ao peremptório mandamento da lei complementar “a destinação legal do produto de sua arrecadação... é irrelevante para qualificar a natureza jurídica específica de um tributo”. (art. 4º do CTN.)

Não há dúvida quanto a que, num plano acadêmico, pode-se persistir discutindo a natureza econômico-financeira de todas as exações. Tal discussão, entretanto, jurídica não será. Não pode ter cabida perante juiz ou tribunal nenhum; ao Poder Judiciário cabe aplicar a lei e não criticá-la; nem submeter seu conteúdo a discussão ou tergiversar quanto ao seu mérito. O *juiz* — repita-se Baleeiro — julga segundo a lei, não julga a lei.

Dissipado o preconceito existente na tentativa de classificação dos tributos com base na consideração da destinação do dinheiro arrecadado, pode-se pensar em desenvolver um trabalho jurídico-científico de identificação da natureza específica de um tributo.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO CRIADO PELO ART. 3º DA LEI Nº 3.421/58 (E DECRETO-LEI Nº 1.507/76)

O art. 3º da Lei nº 3.421 previa que 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) 2% quando *importada* (...).

(...)

§ 3º 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* (...).”

Em 1976 sobrevém o Decreto-lei nº 1.507 (23 de dezembro) que, no seu art. 1º, mandou passar a vigorar com nova redação o art. 3º da Lei nº 3.421:

“Art. 3º A taxa de emergência (...) sob a denominação de taxa de melhoramento dos portos (...) incidirá sobre a mercadoria movimentada nos portos, de ou para navios ou embarcações auxiliares, na seguinte razão do valor comercial da mercadoria:

a) 3% (—) quando *importada* (...);

b) 0,2% (—) quando (...) no comércio de cabotagem e de navegação interior.

(...)

§ 2º Nos casos da alínea *a* (...) entende-se por valor comercial o custo CIF da mercadoria constante dos documentos oficiais de importação.”

As alterações, assim, circunscrevem-se à majoração de alíquota e alteração da base de cálculo: antes era o custo que servira de base para os tributos aduaneiros. Agora, o custo CIF.

Reconhecendo, embora, que não é apropriado cientificamente inserir na lei conceitos doutrinários, Rubens Gomes de Sousa fez constar do CTN as definições de tributo e das espécies tributárias. E o fez movido pela acertada compenetração de que tal seria o único meio prático de assegurar a operatividade do sistema e conseqüente observância dos cânones constitucionais pertinentes.

Estamos de acordo com o mestre. Se teoricamente tal postura é censurável, praticamente é a mais eficiente. Tal a razão pela qual nos arts. 3º, 16 e 77 do CTN se encontram as definições de tributo, imposto e taxa. Tendo em mira assegurar o funcionamento do sistema, o exegeta formulará um silogismo, colocando como premissa maior o conceito legal de tributo; como premissa menor a lei examinada. Terá como conclusão positiva ou negativa o resultado do confronto assim propiciado.

Exclusivamente baseado na lei complementar, sem necessidade de desenvolver qualquer consideração doutrinária, já terá garantido a plena efetividade do sistema constitucional tributário. Dessarte, *in casu*, cotejará a hipótese de incidência do tributo previsto no art. 3º do Decreto-lei nº 1.507 com o disposto no art. 16 do CTN e terá a evidência de que de imposto, efetivamente, se trata.

Efetivamente, o tributo aí cogitado tem por hipótese de incidência fato não-consistente em nenhuma atuação estatal: “incidirá sobre (...) mercadoria”. Enquadra-se, pois, na noção de imposto, que a doutrina estabeleceu e o CTN consagrou legislativamente no seu art. 16. Deveras, tal hipótese de incidência consiste numa situação “independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte” (art. 16 do CTN).

Do que se deduz que taxa não é a chamada taxa de melhoramento dos portos. Não pode ser. É que a taxa tem por hipótese de incidência uma atuação estatal referida ao obrigado (ver Ataliba, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. ed. Revista dos Tribunais, p. 143 e segs.). No caso, esta não existe; não foi erigida em aspecto material da hipótese de incidência nenhuma atuação estatal. Pelo contrário, o cerne da hipótese de incidência, *in casu*, é o trânsito ou passagem de certas mercadorias pelos portos legalmente qualificados.

FULCRO DA QUESTÃO

A questão proposta não tem aparência de simplicidade. Não pode ser resolvida singelamente. A interpretação do art. 3º do Decreto-lei nº 1.507 não é tarefa destituída de alguma dificuldade.

É que a consistência da hipótese de incidência do tributo aí criado não se revela da simples leitura de seu teor (do art. 3º). Deve o exegeta deter-se um pouco na consideração do texto legal e confrontá-lo ponderadamente com as mais perspicazes lições da boa doutrina, reveladoras dos princípios científicos mais profundos.

Expomos aqui as razões pelas quais estamos convencidos de que o tributo designado “taxa de melhoramentos dos portos” é um imposto. Cabe-nos aqui expor a motivação científica desta convicção.

Não é um primeiro exame, nem ligeira consideração do texto legal que define a hipótese de incidência que podem conduzir às nossas conclusões. É delicada e difícil a questão. Desde que assente que a circuns-

tância do produto da arrecadação ter tal ou qual destinação (*in casu*: a melhoria dos portos) nada diz da natureza do tributo e estabelecido o mesmo quanto ao *nomen juris* adotado pelo legislador, já se deixou claro que a designação e a destinação deste tributo não impedem seja ele reconhecido como imposto.

Em outras palavras, não impedem o reconhecimento do caráter de imposto: a) quer o nome de taxa dado ao tributo; b) quer a circunstância do dinheiro arrecadado acorrer às necessidades de um serviço público.

Passaremos, agora, a mostrar que de imposto efetivamente se cuida. Pois, para tanto, importa evidenciar que sua hipótese de incidência é nitidamente própria desta espécie e não de taxa.

Parece-nos que o fulcro do problema se sedia na equivocada, sibilina — e talvez maliciosa — dição legal. O teor do art. 3º do Decreto-lei nº 1.507 parece sugerir que a hipótese de incidência do tributo é a “*movimentação, por agentes públicos ou seus delegados*” de mercadorias, nos portos da União, ou por ela concedidos.

Ora, se assim fosse, de taxa efetivamente tratar-se-ia. Ocorre, porém, que assim não é. Na verdade, o fato ou conjunto de circunstâncias de fato cuja ocorrência determina o nascimento de cada obrigação tributária *in concreto* é o trânsito de mercadorias, não obstante a sagaz e traiçoeira redação da cabeça do art. 3º. Em outras palavras, a hipótese de incidência do tributo *sub examine* é idêntica genericamente à de todos os impostos.

Isto é o que passamos a demonstrar.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Muito embora se trate de conceito fundamental no direito tributário e noção nuclear sobre que se erige toda a teoria desse ramo jurídico e a despeito de largo trato que lhe dispensam todos os autores, poucos são os estudos sobre o assunto que se podem considerar satisfatórios. É raro

encontrar uma exposição cabal, completa, exaustiva e plenamente satisfatória da teoria do fato gerador — que pensamos, com Alfredo Becker, melhor dever designar-se por hipótese de incidência.

Decorrem das lacunas ora denunciadas perplexidades como as postuladas pela questão em exame.

No trato administrativo e mesmo jurisprudencial das questões tributárias, é sensível a falta de exame mais detido da hipótese de incidência em todos seus aspectos. Muito se tem dito a seu respeito. Mas, também muito há por dizer. Estamos longe, muito longe de poder afirmar serem satisfatórias as aplicações concretas da elaboração doutrinária existente.

São especialmente questões como a *sub examine* que põem a nu a deficiência. E a falta de boa, ampla e segura orientação doutrinária permite a má condução das soluções, inclusive judiciais, por falta de argumentos.

Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato ou conjunto de circunstâncias de fato, a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento das obrigações tributárias concretas e individuais.

Esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados, de forma explícita e integrada, na lei. Pode haver — e tal é a hipótese mais rara — uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas normas, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico. Tais aspectos são designados pessoal, material, espacial e temporal.

A hipótese de incidência descreve um fato jurígeno. Como tal, é uma unidade, embora os elementos pré-jurídicos arrecadados pelo legislador, para descrevê-lo, possam ser múltiplos ou complexos.

São aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar

hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, seu conteúdo substancial, bem como o local e o momento de seu nascimento.

O mais complexo aspecto da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência.

É ele que, por assim dizer, dá a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo se requer para a sua configuração, pois é a própria descrição da substância do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

Por isso se disse ser o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito, porque precisamente revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência.

É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h.i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere.

Daf por que quase todas as classificações dos tributos encontram critério e fundamento na configuração do aspecto material da hipótese de incidência.

BASE IMPONÍVEL E CARACTERIZAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTARIAS

Com isto, chegamos próximo ao ponto nuclear deste estudo, que deverá, agora, considerar a base imponível. À perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo ou base imponível.

A base imponível é ínsita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em caso algum.

Base imponível é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na hipótese de incidência (o tributarista Alfredo Becker a

coloca como *cerne* da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é mesmo a sua medida.

Efetivamente, o aspecto material da h.i. é sempre mensurável, e, por isso, sempre redutível a uma expressão numérica.

Na verdade, o aspecto material, além de necessariamente possuir qualidades físicas (consistência e forma), e outros atributos, é suscetível também, direta ou indiretamente, de medida quantitativa, que é, pois, uma grandeza apreciável e calculável do aspecto material da h.i. O aspecto material da hipótese de incidência sempre tem uma determinada consistência e forma, que constituem o próprio núcleo essencial da h.i. Pois os atributos dimensórios (ou a grandeza) deste aspecto se designam *base imponible*. Esta é sempre mensurável, podendo ser dimensionada, segundo critérios de relação estabelecidos na lei.

A base imponible é, juridicamente, um atributo do aspecto material da h.i., dimensível de algum modo: é o peso, o volume, o cumprimento, a largura, a altura, o valor, o preço, o perímetro, a capacidade, a profundidade, a superfície, a grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da h.i.

A lei designa a este tributo o papel de base imponible; ou seja: a lei qualifica um ou alguns atributos dimensíveis do elemento material da h.i. e lhes confere a função jurídica de base imponible.

As qualidades ou atributos dimensíveis (ou mensuráveis) do aspecto material podem ser diversos, ou podem ser medidos segundo diferentes critérios. A lei pode designar a um só, ou a alguns, ou a todos estes atributos a função de base imponible.

Deixamos expresso e claro, dessarte, que *base imponible é uma perspectiva dimensível de aspecto material da hipótese de incidência*, assim qualificada (tal perspectiva) pela lei.

A posição central da base imponible — relativamente à hipótese de incidência — demonstra-se pela circunstância de ser im-

possível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja insita na hipótese de incidência.

É de Amílcar Falcão a assertiva de que não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponible a renda do seu titular. Tal situação, essencialmente teratológica, configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio.

Da mesma forma, uma taxa por serviços de conservação de rodovias não pode tomar por base o valor dos veículos ou sua idade, mas só o seu peso ou outras características que provoquem desgaste maior ou menor das rodovias. Se a lei tomar por base o valor do veículo, desnatura inteiramente a taxa, configurando imposto sobre patrimônio.

Tão importante, central e decisiva é a base imponible, que se pode dizer que — conforme o legislador escolha uma ou outra — poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie e subespécie tributária.

Em direito tributário, a importância da base imponible é *nuclear*, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma de dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e *insita no fato imponible*, ou dela decorrente ou com ela relacionada.

O lúcido Hector Villegas leciona, a propósito da base imponible da taxa:

“A taxa também tem limites que são naturais à sua própria conformação objetiva e que estão referidos ao seu montante. Estes limites devem partir da noção básica, segundo a qual a mesma é um tributo vinculado, sendo sua hipótese de incidência uma determinada atividade estatal suscetível de ser individualizada, relativamente a determinada pessoa. Daí por que a fixação do montante não poder levar em conta circunstâncias inerentes à pessoa ou aos bens do obrigado (que são hipótese de incidência de imposto), mas só circunstâncias atinentes à atividade vinculante em si mesma, por ser ela, e não outra coisa, a hipótese de incidência da obrigação correspondente às taxas.

(...)

Resulta, portanto, indiscutível que a base imponible das taxas deve estar relacionada com sua hipótese de incidência (a atividade vinculante), assim como nos impostos tal base de medição se conecta com situação relativa ao sujeito passivo, a seus bens ou atividades, que são consideradas hipóteses de incidência pela lei.

Em conseqüência, tais critérios de graduação levarão em conta uma série de aspectos relativos à atividade que o Estado desenvolve e ao serviço que resulta prestado como conseqüência de tal atividade” (Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa. In: *RDP*, nº 17, p. 337.)

Por isso já escrevemos:

“43.13 Daí a advertência de Amílcar Falcão:

De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo.

(...)

43.15 A decisiva importância da base imponible e sua posição nuclear — exatamente porque é um atributo do aspecto material da h.i. — não escaparam ao íncito Rubens Gomes de Sousa, que teve oportunidade de escrever:

(...) a escolha, pelo legislador, de uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar não só a natureza específica do tributo, transformando-o, por exemplo, de imposto sobre a renda em imposto sobre o capital, mas também a sua natureza genérica, transformando-o de imposto em taxa, ou vice-versa”. (Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM, publicado in *RDP*, v. 11, p. 16.)

43.16 Esse notável mestre e pioneiro já manifestara tal convicção, anteriormente:

“Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse

tributo seja a que normalmente corresponderia à definição da sua incidência. Assim, um imposto sobre vendas e consignações, mas calculado sobre o capital da firma, ou sobre o valor do seu estoque, em vez de o ser sobre o preço da mercadoria vendida ou consignada, claramente não seria um imposto de vendas e consignações, mas um imposto sobre o capital ou sobre o patrimônio.”

“Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência. Esta última fica, assim, reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenham relação, ou que dela não decorram necessariamente.” (Gomes de Sousa, Rubens. Parecer. In: *RT*, v. 227, p. 65-6.)

43.17 Enfim, tão importante, central e decisiva é a base imponible que se pode dizer que — conforme o legislador escolha uma ou outra — poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie e subespécie tributária.

Efetivamente, em direito tributário, a importância da base imponible é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma de dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato imponible, ou dela decorrente ou com ela relacionada.” (ver Ataliba, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo, ed. Revista dos Tribunais, 1973. p. 116-9.)

Estudando os preceitos do art. 18, §§ 2º e 5º da Constituição, Paulo Barros Carvalho (*Curso de direito tributário*, Saraiva, 1985) escreve:

“A mensagem constitucional é muito clara: faz-se mister analisarmos a hipótese de incidência e a base de cálculo para que possamos ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, não bastando, para tanto, a singela verificação do *fato gerador*, como ingenuamente supôs o legislador do nosso Código Tributário, ao indicar no art. 4º, que ‘a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação ...’

Por certo, tomada a sentença (CTN, art. 4º) como verdadeira, não encontraríamos método para diferenciar impostos de impostos e desses as taxas, entregando-nos, imbeles, aos desacertos assíduos do político. São bem comuns e muito conhecidas, entre nós, figuras de tributos cujos nomes sugerem realidades completamente distintas, mas que o legislador utiliza para burlar a rígida discriminação das competências impositivas.” (p. 22.)

E sublinha especialmente:

“Estão aí, para dizê-lo, a taxa de melhora-mento dos portos, o salário-educação, os depósitos, os empréstimos compulsórios e uma sorte imensa de outras denominações, seguidamente empregadas para introduzir espécies de impostos em nosso ordenamento jurídico, sem a devida autorização constitucional.”

E arremata suas lições dizendo:

“Dois argumentos muito fortes recomendam a adoção desse critério: a) trata-se de diretriz constitucional, firmada num momento em que o legislador realizava o trabalho delicado de traçar a rígida discriminação de competências tributárias, preocupadíssimo em preservar o princípio maior da Federação e manter incólume a autonomia municipal; b) para além disso, é algo simples e operativo, que permite o reconhecimento da índole tributária, sem a necessidade de considerações retóricas e até alheias ao assunto.

Finalizemos para dizer que, no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado com revelar a natureza própria do tributo que investiga-

mos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador.” (p. 22.)

A CHAMADA “TAXA” DE MELHORA- MENTO DOS PORTOS E ASPECTO MATERIAL DA SUA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Extraindo conseqüências das afirmações teóricas supradesenvolvidas, no caso, *sub examine* veremos confirmado o asserto inicialmente feito, quanto a que, *in casu*, estamos diante de imposto.

Na verdade, o verdadeiro núcleo da hipótese de incidência, cientificamente considerada, é seu aspecto material, que lhe dá substância, que a define e lhe determina a natureza. Se este aspecto consiste na própria materialidade da hipótese de incidência, e se a base impositiva é sua (do aspecto material) perspectiva dimensional, não se pode fugir à conclusão de que o *verdadeiro cerne e núcleo do imposto previsto no art. 3º, do Decreto-lei nº 1.507 é a importação e não qualquer outra coisa*, já que a lei toma o valor das mercadorias importadas como base impositiva.

Efetivamente, são despididas e irrelevantes — porque nada revelam sobre a essência da materialidade e consistência da hipótese de incidência desse tributo — as referências que o texto legal faz à circunstância das mercadorias gravadas serem *movimentadas nos portos*. Isto é mera condição de incidência. Não basta, entretanto, para caracterizar o tributo.

Efetivamente, se se suprimir tal qualificação, *em nada se altera a essência da descrição legal* dos fatos ou circunstâncias de fato que dão nascimento à obrigação tributária em causa.

Alfredo A. Becker, no seu consagrado *Teoria geral do direito tributário*, distingue o acidental do essencial no núcleo da hipótese de incidência.

“Raramente o ‘elemento material’ consiste num único elemento; quase sempre o fato, que realizará a hipótese de incidência, forma-se mediante o acontecimento, sucessi-

vo ou simultâneo, de dois ou mais fatos (e ou atos) que envolvem duas ou mais coisas (bens) e às quais estão ligadas duas ou mais pessoas. Esta multiplicidade e variedade de elementos que formam o 'elemento material' permite que a 'base imponible' possa resultar da valorização deste ou daquele elemento, dentre os múltiplos que estão integrando o mesmo e único 'elemento material', de modo que estas numerosas possibilidades de 'base imponible', dentro de um único 'elemento material', inutilizam a objetividade do critério." (op. cit. p. 331.)

Na verdade, a *locução* "movimentadas nos portos" não é essencial e só contribui secundariamente para moldar a hipótese de incidência tributária. Nada revela sobre a materialidade e consistência da hipótese de incidência. Apenas qualifica, adjetiva as mercadorias oneradas. A "movimentação", *in casu*, é condição necessária, mas não suficiente, da incidência.

Pode amanhã o legislador cancelar as expressões "movimentadas nos portos" sem desconstituir ou desfigurar o arquétipo legal criado. Elemento acidental que é, pode ser substituído por qualquer outro, ou mesmo suprimido.

Já o mesmo não se dá relativamente à expressão "valor comercial da mercadoria" ou "quando importada do exterior".

Isto porque tais elementos são absolutamente essenciais para definição da própria consistência da hipótese de incidência. Suprimi-lo importaria modificar essencialmente a hipótese de incidência. Seria ou aboli-la ou transformá-la em outra radicalmente diversa.

Efetivamente, a supressão da menção ao "valor comercial" significaria abolir a hipótese de incidência do imposto de letra *a*, do art. 3º e seu § 3º. Não poderia ser exigido o tributo, por falta de previsão legal de aspecto essencial da figura típica legal. Não se teria como calcular o tributo. Tal omissão seria insuscetível de ser suprida por decreto, *ex vi* do peremptório princípio da legalidade, constitucionalmente consagrado.

E, de outro lado — no que concerne ao imposto de que cuidam a letra *a* e o § 3º

do art. 3º — se faltasse a referência à qualidade substancial de "importadas do exterior" às mercadorias postas no centro do aspecto material da hipótese de incidência, alterar-se-ia completamente a figura criada já que passariam a ser compreendidas no conceito todas as mercadorias e não só as importadas. Deixaria tal imposto de ser qualificado como "de importação" para configurar outra subespécie, mais ampla (sobre cabotagem e trânsito por portos, por exemplo), hipóteses de que cuidam as letras *b* e *c* do mesmo artigo e que estabelecem outras incidências, correspondentes, por isso mesmo, a impostos distintos do em debate.

Da maneira como estruturado — pelo art. 3º, *a*, do Decreto-lei nº 1.507, e seu § 3º — este tributo configura nitidamente imposto de importação, já que sua hipótese de incidência se insere precisamente no âmbito do disposto no art. 19 do CTN, isto é: a entrada de produtos estrangeiros no território nacional.

O aspecto material da hipótese de incidência estabelecida pela lei em exame consiste pois em "entrarem no País mercadorias estrangeiras". Como é o aspecto material da hipótese de incidência que dá a natureza do tributo, dúvida ou hesitação não pode ter o intérprete no reconhecimento de que de adicional do imposto de importação se trata.

Na verdade, Amílcar Falcão, no seu clássico *Fato gerador da obrigação tributária*, cuja 2ª edição tivemos a honra de prefaciar, afirma que "inúmeros conceitos e institutos... têm como ponto de partida a noção mesma de fato gerador..." (p. 31.)

Por isso salienta a "importância do fato gerador para que se chegue concretamente à fixação das seguintes noções: a) identificação do momento em que nasce a obrigação principal; ... e) distinção dos tributos *in genere*; distinção dos impostos *in specie*..."

Por isso Paulo de Barros Carvalho escreve:

"Abundam motivos para que recebamos com prudência e certa desconfiança o texto

cru do nosso direito positivo. As elaborações da ciência, todavia, encontraram na base de cálculo índice seguro para identificar o genuíno critério material da hipótese, ofertando-nos instrumento sólido e eficiente para confirmar ou afirmar o enunciado da lei, surpreendendo o núcleo lídimo da incidência jurídica.

Não foi por menos que Alfredo Augusto Becker dividiu nesse elemento a pedra angular das investigações em torno da natureza jurídica dos tributos." (op. cit. p. 204.)

Na linha do que aqui foi exposto, diz:

"Demasiadas razões existem, portanto, para que o pesquisador cintado de cautelas diante dos freqüentes defeitos da redação legal, procure comparar a medida estipulada como base de cálculo com a indicação do critério material, explícito na regra de incidência. A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmo ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmo, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada." (op. cit. p. 204.)

Arremata Paulo de Barros Carvalho:

"Para mostrar que não se trata de uma colocação de timbre acadêmico ou de mero colar teórico, trazemos a ilustração do notável parecer proferido por Geraldo Ataliba, a propósito do caráter tributário da *taxa de melhoramento dos portos*. Enveredando, justamente, pela rota de provar que a base de cálculo denunciava a presença de um imposto, em detrimento do nome que o le-

gisador lhe houvera atribuído, concluiu por reconhecer, em empenho sintético, que:

'À vista de todo o exposto (...),

e) que o essencial e decisivo dado a ser considerado — numa análise jurídico-científica da lei tributária — para o fim de reconhecer as espécies tributárias, é a base imponível, que, no caso, é tipicamente de imposto (valor da mercadoria).'

As três funções da base de cálculo, sobre que até agora discorremos, convém os seguintes nomes indicativos: a) *função mensuradora*, pois mede as proporções reais do fato; b) *função objetiva*, porque compõe a específica determinação da dívida; c) *função comparativa*, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro." (op. cit. p. 205.)

BASE DE CÁLCULO OU BASE IMPONÍVEL DA ASSIM CHAMADA TAXA DE MELHORAMENTO DOS PORTOS

A doutrina universal repete A. D. Giannini que deixou dito com toda clareza que os fatos imponíveis "devem ser avaliados", para determinação do *quantum debeatur*, e lecionara: "... a indicação legislativa do critério de avaliação integra a definição do objeto e, portanto, da estrutura do imposto".

"Porque, efetivamente, a importância do débito resulta da aplicação da alíquota (fixada em lei) a uma *grandeza denominada base imponível*, parece logicamente necessária a *redução do pressuposto a uma cifra*, a fim de tornar possível a aplicação da alíquota. Daí a necessidade de outras normas ... com a específica função de estabelecer com base *em quais critérios deve ser avaliado o pressuposto*, para a determinação da base imponível. Os critérios podem ser: o simples número de unidades de que consta materialmente o pressuposto; a *medida, o peso, o valor ...*" (op. cit. p. 153.)

Límpida e tranqüila resulta — da leitura das observações de Giannini — que a base imponível é um atributo avaliável dimens-

vel, mensurável do aspecto material da hipótese de incidência. É a própria medida ou dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, como o reconhecem todos os autores.

É o legislador que a qualifica, para efeito tributário. Não a cria. Simplesmente, toma algo que já existe e que já foi erigido em materialidade da hipótese de incidência e o qualifica como base imponible. O que a lei faz é “reduzir a cifra” — como o diz o mestre invocado — algo de objetivo como o é a materialidade do “pressuposto” (hipótese de incidência).

Diversas podem ser as perspectivas mensuráveis do aspecto material de uma hipótese de incidência. Pois, o legislador irá dizer qual ou quais dessas perspectivas serão consideradas base imponible.

Aquilo que importa deixar absolutamente claro é que a lei se limita a designar — como base imponible — algo que já consistia na materialidade do fato (ou conjunto de circunstâncias de fato) que ela mesma descreveu como hipótese de incidência. Ou melhor dizendo: base imponible é a qualificação legal de uma medida (traduzível em cifra) qualquer inerente, insita à materialidade da hipótese de incidência.

Foi por ter absoluta convicção disto que Alfredo A. Becker demonstrou que o núcleo da hipótese de incidência é a base. É seu principal, fundamental e decisivo dado. Principal, porque é o mais importante. Fundamental, porque revela a própria essência do tributo (de sua hipótese de incidência, seu “fato gerador”). Decisivo, porque dá o critério que decide da determinação da própria natureza genérica (imposto, taxa, contribuição) e específica (espécie de imposto, de taxa, de contribuição) do tributo.

O insigne tributarista gaúcho, Alfredo A. Becker, aqui tantas vezes citado, escreveu:

“Demonstrar-se-á que o critério objetivo e jurídico é o da base de cálculo (base imponible). Este, sempre e necessariamente, é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo. Noutras palavras, ao

se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo; a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente o gênero jurídico do tributo.” (op. cit. p. 338.)

Becker não podia ser mais categórico.

Assim prossegue seu magistral e agudo magistério:

“O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da *base de cálculo* para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma *única* base do cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: em peso e ou medida e ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, *outra* base de cálculo e com isto, *ipso facto*, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. *Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributos, quantas diferentes bases de cálculo existirem.*” (op. cit. p. 339.)

É nesta última observação que está a justificação do discernimento entre as subespécies tributárias próximas. O trecho citado põe a descoberto a contradição visceral em que incidiu o legislador, ao redigir o art. 3º, da Lei nº 3.421, em estudo: dando ensejo a entender que a essência da materialidade do fato tributável era a “movimentação das mercadorias nos portos”, não obstante adotou como base seu “valor”, que nenhuma relação guarda com tal movimentação. Esta formulação legislativa cria para o intérprete o dilema: fica com a aparente materialidade (hipótese de incidência de taxa) ou com a base (*valor*, própria de imposto)?

Aí está posta a dúvida aparente: se uma lei descreve como consistência material da hipótese de incidência “auferir renda” e adota como base imponible o valor do patrimônio do contribuinte, como deve o exe-

geta classificar o imposto? Como “sobre a renda” ou como “sobre o patrimônio”?

Para o jurista, tal dilema não existe. Com Amílcar Falcão, com Giannini, com Gomes de Sousa, com Becker, devemos optar decididamente pela base imponible.

Com efeito: prevalece absolutamente a indicação dada pela base imponible, que tem decisiva importância para determinação da natureza do tributo.

Em consequência, Alfredo Becker esclarece:

“A hipótese de incidência se realiza mediante o acontecimento de diversos fatos. Estes fatos são os elementos que integram a composição da hipótese de incidência. O elemento que serve de *base de cálculo* confere o *gênero* jurídico ao tributo, os demais elementos *especificam* o gênero, particularizando-o numa determinada *espécie*.

A hipótese de incidência da regra jurídica de tributação tem como *núcleo*: a base de cálculo; como *elementos adjetivos*: todos os demais elementos que integram sua composição.

Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação revela que em sua composição existe um *núcleo* e um, ou mais *elementos adjetivos*.

O *núcleo* é a *base de cálculo* e confere o gênero jurídico ao tributo.

Os elementos adjetivos são *todos os demais* elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a *espécie* àquele gênero jurídico de tributo.” (op. cit. p. 339.)

Aplicada a lição ao caso *sub examine*, se vê que o gênero de que se cuida é imposto, já que a base adotada pela lei é o valor das mercadorias, valor esse que mede (dimensiona) uma manifestação de riqueza do contribuinte e não qualquer atuação do estado.

Os elementos adjetivos são: a qualificação da mercadoria como importada e como movimentada no porto. Ora, embora a rigor não se excluam, um dos dois há de ser mais importante, decisivo e essencial.

Parece óbvio que o fato de a mercadoria ser “importada do exterior” é decisivo, já que, se for excluído ou modificado, modifica-se a própria natureza do tributo.

O mesmo não se pode dizer do outro aspecto: efetivamente, é inteiramente secundária e irrelevante a circunstância da mercadoria ser movimentada ou não. Com ou sem este qualificativo, persistem inalteradas as regras de incidência e os critérios de determinação do *quantum debeatur*. Nem se modifica a natureza genérica ou específica do tributo. Suprima-se a locução “movimentada nos portos” e ter-se-á cabal demonstração da procedência do asserto. Tal “movimentação” é, pois, condição necessária, como já observado, mas não suficiente para a incidência. Como elemento adjetivo (na classificação de Becker), não determina a natureza genérica do tributo.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

De todo o exposto resulta forçoso concluir que *o essencial para configuração da hipótese de incidência do tributo objeto deste estudo é o fato da mercadoria ser importada e não a circunstância de ser ou não movimentada no porto*. Por outro lado, *ainda que movimentada uma mercadoria, se não for “importada do exterior”, não incide o tributo em estudo* (art. 3º, a e § 3º). Desse raciocínio resulta patente ser *inteiramente irrelevante, desprezível, inútil e despicienda, para fins de classificação do tributo, a adjectivação “movimentada nos portos”, contida na Lei nº 4.321*. Quanto à incidência, é mera condição necessária. Por isso tem valor negativo, para determiná-la, mas não força decisiva para fixar-lhe a natureza.

Por não ser essencial — o que prova a circunstância de poder ser ignorada, sem prejuízo algum para a classificação do tributo — não dá argumento para afirmar ou infirmar nenhuma conclusão sobre a natureza específica do tributo assim nascido: se imposto, se taxa.

Disso decorre que, o indício que, à primeira vista, conduziria a crer que de taxa se tratava, fica provado desprezível. Em

contrapartida, fica valorizada a base im-
ponível que, *in hypothesis*, é, nitidamente de
imposto e, no caso, característica do im-
posto de importação.

Amílcar Falcão nosso saudoso mestre e
amigo, teve ocasião de enfrentar questões
semelhantes, inúmeras vezes. Pondo em re-
levo a decisiva importância da base imponí-
vel, advertiu:

“Evidentemente, o princípio da rigidez
estaria burlado, se se permitisse que, sob
um *nomem juris* inadequado, essas entida-
des federadas acabassem invadindo a com-
petência alheia, através de distorção de sua
competência, seja mediante a adoção de um
fato gerador típico de impostos de competên-
cia que lhes não pertença, seja mediante a
eleição de uma base de cálculo tipicamente
inerente a tais fatos geradores de impostos
de alheia competência.” (*Direito tributário
brasileiro*. p. 343.)

Não titubeia em enfatizar que a adoção
de base imponible discrepante da concei-
tuação da hipótese de incidência importa
descaracterização do tributo e, pois, modi-
ficação da sua natureza:

“Mas, ainda que fosse de outro modo,
a conclusão permaneceria inalterada: tais
impostos, ainda que atípicos, não poderiam
jamais ter como fatos geradores ou bases
de cálculo situações ou circunstâncias con-
ceitualmente reputados inerentes ao fato
gerador ou à base de cálculo de impostos
típicos de competência alheia.” (op. loc.
cit.)

Em nota de rodapé, invoca abundante ju-
risprudência do STF e faz uma síntese de
alguns casos notórios de adoção deste cri-
tério, para cuja formulação tanto contribuiu
Amílcar, cujo nome recordamos com tanto
afeto. Escreveu:

“Igualmente, decidiu-se que é constitu-
cional a cobrança do imposto de indústria
e profissões, com base na remuneração dos
corretores, porque tal remuneração constitui
fato gerador e base de cálculo típico de
imposto de competência federal (o imposto
sobre a renda e proventos de qualquer na-
tureza — art. 15, IV, da Constituição).
Pelo mesmo fundamento, averbrou-se de

inconstitucional o imposto de indústrias e
profissões do Distrito Federal, exigido dos
bancos, empresas de seguro e de capitali-
zação e empresas cinematográficas, e bem
assim o do município de Recife, calculado
sobre o giro econômico ou volume dos ne-
gócios das empresas comerciais.” (op. cit.
p. 344.)

Esse notável mestre é insistente e enfático,
ao sublinhar que “não poderia jamais, ado-
tar, como fato gerador ou *base de cálculo*,
fatos ou *grandezas específicas de impostos*
... de alheia competência ... porque isso
importaria, mediante a adoção de um *nome
juris* impróprio e inadequado, invadir a cé-
dula das demais entidades.” (op. cit. p.
351.)

A aplicação destas observações tão corre-
tas quão incisivas e claras ao caso *sub exa-
mine* demonstrará que são, *mutatis mutandi*,
perfeitamente invocáveis, já que o que o
art. 3º, a e § 3º da Lei nº 4.321 fazem
não é senão aparentar descrever a “movi-
mentação de mercadorias no porto” como
hipótese de uma pretensa taxa, concomi-
tantemente restringindo o conceito, para
este efeito, de mercadoria tributável às “im-
portadas do estrangeiro”, ao mesmo tempo
que adota, como base imponible, seu valor,
deixando bastante evidente a essência subs-
tancial da verdadeira hipótese de incidência
(do imposto de que cuidam o art. 3º, a e
seu § 3º), que dessarte, se caracteriza, ni-
tidamente como de imposto, quer por sua
materialidade, quer pela base imponible
qualificada pela lei (valor ou custo, consi-
derado para efeitos aduaneiros).

Alfredo A. Becker, por todas estas razões
arrematou seu magistral capítulo dedicado
ao estudo da hipótese de incidência, ponti-
ficando:

“Na composição da hipótese de incidên-
cia o elemento mais importante é o núcleo.
É a natureza do núcleo que permite distin-
guir as distintas naturezas jurídicas dos ne-
gócios jurídicos. Também é o núcleo que
confere o gênero jurídico ao tributo. Nas
regras jurídicas de tributação, o núcleo da
hipótese de incidência é sempre a *base de
cálculo*.

Por exemplo: o imposto cuja alíquota é calculada sobre o valor da venda é imposto cuja hipótese de incidência tem como núcleo (base de cálculo) o negócio jurídico específico da compra e venda e, em consequência, o gênero jurídico do imposto é o de imposto de vendas. Se a alíquota for calculada sobre o valor da promessa de compra e venda, tratar-se-á, então, de outro imposto, pois sua hipótese de incidência tem como núcleo (base de cálculo) o negócio jurídico da promessa de compra e venda, de modo que o gênero jurídico do imposto é o imposto de promessas bilaterais, devendo-se notar, neste caso, que o contrato de compra e venda já não é núcleo mas *elemento adjetivo* que atribui *espécie* jurídica àquele gênero jurídico de tributo: imposto de promessas bilaterais (núcleo) de contrato de compra e venda (elemento adjetivo). Finalmente, se a lei (fórmula literal legislativa) determinar que o 'mesmo' imposto será pago tanto no contrato de compra e venda, como no de promessas de compra e venda, então, numa única lei haverá duas regras jurídicas, com idêntica regra e distintas hipóteses de incidência e haverá dois gêneros jurídicos de impostos: imposto de compra e venda e imposto de promessa de compra e venda." (op. cit. p. 298-9.)

Tão categórica afirmação científica nos leva à convicção de que a adoção do critério *valor*, no caso *sub examine*, obriga a reconhecer que configura imposto o tributo designado taxa de melhoramento dos portos. Por outro lado, patente também fica que, dentre os impostos, reveste tipicamente, rigorosamente, a natureza de imposto sobre a "importação de mercadorias estrangeiras", de que cuida o art. 19 do CTN.

NÃO É TAXA A CHAMADA TAXA DE MELHORAMENTO

O asserto de que um tributo designado de taxa não é verdadeira taxa não escandaliza, não soa insólito. É um dos vícios mais disseminados, generalizados e universalizados no Brasil dar nome de taxa ou contribuição a impostos.

Este vício tem sido insistentemente denunciado pelos doutrinadores e tolhido pelos tribunais, sempre que devidamente surpreendido.

Pode-se mesmo dizer que a generalização do mal e seus graves inconvenientes foram a causa principal da reforma tributária, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 18, completada pela notável obra que é o Código Tributário Nacional que devemos a Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto.

Enfatizar tal afirmação não é necessário. Da mesma forma, é inteiramente dispensável estar a arrolar observações dos escritores, ponderações dos doutrinadores e censuras judiciais suscitadas por isso.

Se sublinharmos os traços essenciais da hipótese de incidência — desprezado tudo que seja secundário — ficamos com os seguintes dados: o tributo incide sobre *mercadorias* importadas, adota-se como base impositiva seu valor comercial, assim entendido o seu custo, tal como considerado para fins de cálculo dos direitos aduaneiros.

Efetivamente, a consistência do fato descrito é de imposto, já que não se erige em nenhuma atuação estatal referida ao obrigado. A base impositiva é própria de imposto também. Logo, de taxa não se cuida.

Basta, na verdade, considerar o critério científico-jurídico seguro para discernir imposto de taxa, para concluir-se — do confronto da hipótese de incidência *sub examine* — pela não-configuração de taxa.

É da lei, com efeito, que "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal ..." (art. 16 do CTN.)

E isto está em coerência com a Constituição, que impõe, exige, dispõe e determina que "além dos impostos" ... União, estado etc., podem instituir (art. 18):

"Taxas ... em razão do exercício do poder de polícia" (atividade estatal) ou "pela prestação efetiva ou potencial de serviços públicos" (atividade estatal). (item I, do art. 18.)

CRITÉRIO CONSTITUCIONAL PARA CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS

O principal caráter diferencial entre as espécies tributárias está na conformação ou configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência.

Comparando-se as legislações — no que diz respeito à hipótese de incidência — verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta), ou, pelo contrário; b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.

Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois — segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal — em *tributos vinculados* e *tributos não-vinculados*. Tal orientação foi adotada pelo constituinte brasileiro, quando previu que “além dos impostos” (art. 18, *caput*) — de que cuidam os arts. 21, 23 e 24 — podem União, estados e municípios exigir taxas, por serviços ou por ato de polícia (I), ou contribuição de melhoria, quando obra pública valorize imóvel (II).

Esta disciplina enseja afirmar que o legislador constituinte vincula o exercício da tributação ao desempenho de uma atividade estatal no caso dos itens I e II do art. 18, enquanto, no que respeita aos impostos, basta acontecer o fato previsto nos arts. 21, 23 e 24, que é sempre um fato qualquer não-consistente em ação estatal, como o quer o art. 16 do CTN.

Definem-se, portanto, os tributos vinculados como aqueles cuja hipótese de incidência consiste numa atividade estatal (itens I e II do art. 18 da Constituição) e os impostos como aqueles cuja hipótese de incidência é um fato ou acontecimento qualquer, não-consistente numa atividade estatal (arts. 21, 23 e 24, da Constituição e 16 do CTN).

A consistência da hipótese de incidência é que permite classificar os tributos em

vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal. Se a hipótese de incidência consistir numa atuação estatal, será uma taxa ou contribuição (tributo *vinculado*); se consistir em outro fato qualquer, será *não-vinculado* (ou imposto). Dessarte, os impostos se reconhecem por exclusão: sempre que a hipótese de incidência *não consistir* numa atuação estatal, ter-se-á imposto.

O que permite este discernimento é precisamente o exame do aspecto material da hipótese de incidência, que enseja, assim, uma classificação puramente jurídica dos tributos, com base exclusivamente no dado jurídico fundamental, por excelência, que é a lei (que traça a hipótese de incidência).

Ora, no que concerne à Taxa de Melhoramento dos Portos, vê-se que ela tem por hipótese de incidência fato que:

1. não consiste em ação estatal; logo, não cabe nem no inciso I, nem no inciso II do art. 18 da Constituição;

2. consiste em uma “mercadoria ser importada por alguém”; logo, insere-se claramente entre os tributos não-vinculados; subsume-se ao genérico enunciado do art. 16 do CTN, que define imposto; mais precisamente, cabe no item I do art. 21 do texto constitucional, que cuida do imposto de importação.

A consistência de sua hipótese de incidência — ao contrário de ser uma atuação estatal — é o fato de uma mercadoria vinda do exterior transpor as lindes aduaneiras do País, fato este que não se constitui em atuação estatal (“exercício do poder de polícia”, ou “utilização de serviços públicos”, como o exige o item I do art. 18 da Constituição).

A movimentação da mercadoria no porto é dado secundário. Não é ele medido pela base impositiva. Se o fosse, ter-se-ia taxa. E não é medido porque a base não se modula pela intensidade da movimentação, mas sim pelo valor da mercadoria, o que tipifica nitidamente imposto, segundo lição indiscrepante da doutrina.

SÍNTESE CONCLUSIVA

A vista de todo o exposto, resulta forçoso concluir, afirmando:

a) a irrelevância da designação de taxa, atribuída ao tributo em exame (art. 4º, I, do CTN);

b) a irrelevância — para os efeitos de direito tributário — da destinação legal do produto da arrecadação do tributo em estudo (art. 4º, II, do CTN);

c) que a materialidade essencial da hipótese de incidência está no fato de as mercadorias serem importadas (art. 21, I, da Constituição);

d) que a circunstância eventual e acidental de serem elas movimentadas nos portos não influi — como “elemento adjetivo” que é — na determinação da natureza específica da hipótese de incidência (art. 4º, *caput*, do CTN);

e) que o essencial e decisivo dado a ser considerado — numa análise jurídico-científica da lei tributária — para o fim de reconhecer as espécies tributárias, é a base impositiva, que, no caso, é tipicamente de imposto (valor da mercadoria).

ADICIONAL DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Questão que se põe, conseqüentemente, consiste em determinar se *sendo imune a impostos o importador ou sendo isenta determinada importação, cabe a cobrança da chamada taxa de melhoramento dos portos.*

Como ficou demonstrado, a hipótese de incidência do imposto designado “taxa de melhoramento dos portos” é a circunstância — ou o fato — de a mercadoria importada ser movimentada nos portos (única forma de sair da embarcação e entrar no território nacional) e que a base impositiva prevista na lei é seu valor (da mercadoria), tal como considerado para efeitos do imposto de importação; daí decorre identidade absoluta com o imposto de importação.

É o próprio imposto de importação, reforçado, por esta cobrança “adicional”. Daí a

designação consagrada de “adicional” que se convencionou atribuir aos tributos, em casos que tais.

O adicional nada mais é do que majoração do tributo adicionado. Isto nada tem de repugnante. É, pelo contrário, comum acontecer. É verdade que a pessoa exigente há de ser a mesma. É que não há hipótese — no sistema constitucional tributário brasileiro — de duas pessoas públicas serem concomitantemente competentes para exigir um mesmo tributo.

Dos adicionais tratava o art. 24 do projeto que se converteu no CTN. Assim dispunha:

“São adicionais os impostos cujo fato gerador seja o pagamento, pelo mesmo contribuinte, de outro imposto de competência da mesma pessoa jurídica de direito público interno, ou que tenham fato gerador e base de cálculo idênticos ao de outro imposto nas mesmas condições.”

O insigne Gilberto de Ulhôa Canto escreveu a propósito:

“É certo que a definição do adicional como sendo um tributo que tenha por fato gerador o pagamento de outro da competência da mesma pessoa jurídica de direito público interno não importa, necessariamente, em se concluir que a base de cálculo do adicional será o montante do imposto principal. Convém, entretanto, registrar a justificação que ao propósito se encontra no relatório que acompanhou o projeto, ao ser este encaminhado pela Comissão que o elaborou:

‘A rigor, somente se pode conceituar, como adicional de outro, o imposto que tenha por fato gerador o pagamento daquele. Acontece entretanto que na legislação vigente existem numerosos tributos, conceituados como taxas, cobrados a título de ‘adicionais’ a impostos que têm o mesmo fato gerador e idêntica base de cálculo. Em tais condições, o chamado adicional é, evidentemente, o mesmo tributo que o imposto-chave, distinguindo-se dele apenas pelo destino da arrecadação.’” (*Temas de direito tributário*. v. 3, p. 92).

E prossegue:

“Aliás Rubens Gomes de Sousa, autor do anteprojeto que serviu de base aos trabalhos da Comissão, definiu: ‘Adicionais: chamam-se assim os impostos cujo fato gerador seja o pagamento de outro imposto da mesma pessoa jurídica de direito público: o contribuinte que tenha de pagar um imposto de 100 mais um adicional de 5% pagará, no total, 105.’” (op. loc. cit..)

Hoje, é tranqüila a aceitação da afirmação tão bem posta pela jurisprudência norte-americana:

“Who can tax once, can tax twice, three times and so on.”

Em princípio, nada obsta à criação de adicionais dos tributos, desde que quem o faça seja a mesma pessoa pública.

Se, como demonstrado — a hipótese de incidência do imposto criado pelo art. 3º do Decreto-lei nº 1.507 é a introdução de mercadorias estrangeiras (“mercadoria importada do exterior”) no território nacional, quando tal aconteça está configurada rigorosamente a hipótese prevista no art. 19 do CTN, que assim dispõe:

“O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.”

Se a base imponible é “o valor comercial da mercadoria” — entendido como o custo CIF (§ 3º) — e a alíquota é percentual (*ad valorem*) deste custo, configura-se claramente imposto, da subespécie “de importação”.

Do que se pode ver, sem sombra de dúvida, que de adicional do imposto de importação se trata, *in hypothesis*.

Os impostos adicionais — que se somam a outro, o principal — são legítimos. Nada obsta à sua exigência. Constituem forma de majoração de imposto já existente.

Não há inconstitucionalidade no art. 3º do Decreto-lei nº 1.507. É ele legítimo e perfeito.

Daí não se segue, porém, que seja exigível em todo e qualquer caso.

É que, como adicional, só incide quando pode incidir o seu principal. Como forma de majoração de tributo existente, só é exi-

gível quando também o seja o tributo principal.

As razões que excluem a incidência de um tributo são as mesmas para determinar a exclusão de qualquer adicional.

Por isso, sendo uma importação isenta ou imune do imposto respectivo, será excluída do mesmo modo a exigência dos seus adicionais. Também nos casos de imunidade subjetiva (pessoas constitucionalmente excluídas da submissão a impostos — art. 19, III, *a*) o beneficiado não paga nem principal, nem adicional.

Daí podermos afirmar tranqüilamente a inexigibilidade da chamada “taxa de melhoramento dos portos”, no caso de isenção, como o é o da consulta.

O fisco está inibido de arrecadar esta chamada “taxa”, nos casos de isenção do imposto de importação, já que a situação jurídica de benefício se estende aos adicionais, como sempre o entenderam doutrina e jurisprudência.

Efetivamente, a consulente é titular dos termos de aprovação Befiex n.ºs 087/82 e 013/80, de 30 de março de 1982 e 5 de novembro de 1980, respectivamente, fazendo, assim jus, ao regime previsto no Decreto-lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972, regulamentado pelos Decretos n.ºs 71.278, de 31 outubro de 1972; 74.199, de 21 de junho de 1974, e pelo Decreto-lei nº 1.428, de 1º de dezembro de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 77.065, de 20 de janeiro de 1976. Esses direitos são assegurados até 31 de dezembro de 1989.

Decorre dessa legislação e do teor explícito da 4ª cláusula do Termo nº 087/82, que ela goza de isenção do imposto de importação.

Resulta, destarte, inequívoca a aplicabilidade irrestrita dos raciocínios retrodesenvolvidos ao caso da consulta.

Tendo a consulente inquestionável direito à isenção do imposto de importação, tem *ipso facto* e automaticamente direito a isenção do seu adicional designado “taxa de melhoramento dos portos”, pelas razões expostas.

TRIBUTO E PREÇO

Tem-se pretendido argumentar, em contraposição à irresistível força do raciocínio até aqui exposto, sustentando-se que essa chamada taxa nada mais é do que um preço.

Pretendem que ela configure relação contratual e, pois, voluntária.

São fundamentos para tal conclusão:

1. Os *consideranda* do Decreto-lei nº 7.995/45, que ponderam que “a receita ordinária proveniente da arrecadação das taxas portuárias normais (...) não permite a obtenção de recursos necessários (...)” e que, pois, cabe “(...) a criação de uma sobretaxa razoável (...)”.

2. Que na forma do Decreto federal nº 24.508/34, “os serviços portuários se remuneram por preços ou tarifas (...)”.

3. Que a taxa de melhoramento dos portos é mero acréscimo de preço de serviços da capatazia e que não repugna que estas sejam remuneradas por preços.

4. Que a coação que nisso existe é tene (cita-se, então, G. Ingresso).

5. Invocam-se trechos avulsos de lições de Baleiro, sem lembrar que essa autoridade doutrinária, como ministro do STF, aplicou as próprias categorias e decidiu que a taxa de melhoramento dos portos é imposto!

Esses argumentos têm sido acolhidos por diversos acórdãos do STF. Merecem, pois, ser examinados com toda detença e consideração.

1. O decreto-lei invocado, cujos *consideranda* parecem a alguns apoiar a tese de que a taxa de melhoramento dos portos é preço, é anterior à Constituição de 1946, expedida, pois, sob o regime discricionário de 37, que tudo permitiu aos decretos-leis.

Concedendo-se que possa ter sido aplicável após a Carta Magna de 1946 — dada a imprecisão e flexibilidade do regime das taxas — parece-nos, entretanto, indiscutível que veio a perder a eficácia com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18, que veio prescrever, de modo peremptório e categórico que competia “à União, aos estados (...) cobrar taxas em função do exer-

cício regular do poder de polícia, ou utilização efetiva ou potencial de serviços públicos (...)” (art. 18), proibindo-se que a base de cálculo fosse própria de imposto (parágrafo único).

Estes mandamentos foram reiterados pela Constituição de 1967 e sua emenda de 1969. Com isso, fixou-se a incompatibilidade entre o decreto-lei invocado e os preceitos constitucionais superiores, o que trouxe, como consequência, a ablação irremediável da eficácia da norma inferior.

2. Invoca-se também o Decreto-lei nº 24.508/34, para se sustentar que os serviços portuários se remuneram por preço ou taxa.

Isto foi exato até 1º de janeiro de 1966, quando entrou em vigor a Emenda Constitucional nº 18, como visto.

É importante, a propósito, considerar que, antes disso, era efetivamente livre o legislador para fixar a forma de remuneração dos serviços públicos.

Tomemos, como exemplo, a Constituição de 1946, que dispunha, no seu art. 30:

“Compete à União, aos estados (...) cobrar:

I. (...)

II. taxas;

III. quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços.”

Confron-te-se esse regime lasso e franco com o instaurado a partir da Emenda nº 18; o contraste deixa flagrantemente evidente que, antes, o legislador podia livremente estipular qualquer forma de remuneração de serviços ou uso de bens públicos. Após 1966, ficou restrito e rígido o regime constitucional, estabelecendo-se estreita vinculação entre serviço público e cobrança de taxa. Já não há mais, a partir da Emenda nº 18 — nesse ponto confirmada pela Constituição de 1967 —, liberdade para a lei disciplinar a forma de remunerar prestação de serviço público: só pode instituir taxa, ficando-lhe vedado recorrer a fórmulas de direito privado.

A argumentação, pois, que se baseia em doutrina e jurisprudência produzidas à luz do texto original de 1946 ou anterior, perdeu

coerência e vigência, a partir de 1966 (com a Emenda nº 18, que instaurou a “reforma tributária”).

3. Quer-se sustentar que também a taxa de melhoramento dos portos é mero “acréscimo de preço dos serviços de capatazia”. Ora, a argumentação desenvolvida a propósito do item anterior é também válida neste caso. Vale para situações anteriores a 1946, mas não vale, é inaplicável ao período posterior.

4. Pretende-se também sustentar a qualidade de “preço” da taxa de melhoramento dos portos, invocando o caráter “tênue” da coação existente na sua exigência.

Ora, não é a coatividade no regime do pagamento que caracteriza os tributos, mas sim o caráter *ex lege* da obrigação tributária.

Efetivamente, toda dívida, desde que bem nascida, na forma do direito, deve obrigatoriamente ser paga. Seja ela contratual ou *ex lege*. O que distingue o tributo do preço é a circunstância de a relação que tem por objeto o preço nascer livremente da vontade das partes, enquanto o tributo nasce da vontade da lei, com abstração, ou mesmo a despeito da vontade das partes.

5. Quanto às reiteradas invocações das lições do autor Baleeiro, não podem ser consideradas, já que o mais autêntico intérprete do pensamento desse doutrinador é o Juiz Baleeiro, que sempre foi coerente, sustentando o caráter tributário da taxa de melhoramento dos portos. (*Direito tributário brasileiro*. 7. ed. p. 599.)

A distinção jurídica entre tributo e preço não radica no regime da remuneração, mas, sim, no regime da prestação de serviços.

Disto nos convencemos cabalmente, a partir da publicação do excelente livro de Marco Aurélio Greco (*Norma jurídica tributária*), notável contribuição para a elaboração doutrinária do direito tributário.

Adotando suas posições, retificamos alguns pontos de vista que antes esposávamos, rendidos diante da invencível argumentação desse vigoroso autor.

Apoiado na melhor doutrina (O. A. Bandeira de Mello, Ruy Cirne Lima, Renato Alessi, A. D. Giannini, Celso Antônio Bandeira de Mello, Villegas, Pugliese, Coccivera, Berliri, etc.), Greco sustenta, em síntese, que:

1. ao prestar utilidades materiais aos particulares (bens ou serviços) e Estado atua o serviço público;

2. o móvel dessa atuação é a lei; nem a inclinação ou capricho do administrador, nem a vontade do administrado são relevantes para determinar a prestação de serviço público;

3. nos casos em que a Constituição não qualifica uma atividade como serviço público, o legislador é livre para fazê-lo ou não;

4. se o legislador adotar o regime administrativo, estará criando serviço público; se adotar regime privado, não terá criado serviço público;

5. se criar serviço público, deverá dispor que sua remuneração se faz por taxas (art. 18, I, da Constituição);

6. se optar por regime privado, a remuneração se faz por preços;

7. o serviço público é *rex extra commercium*. Como tal, não pode ser objeto de transação. Logo, jamais pode ser “negociado”. Não pode ser objeto de contrato. Em consequência, não pode ser remunerado por preço;

8. quando o estado atua (desempenha) um serviço, o faz prestando-o aos usuários; o serviço é, pois, objeto de prestações de direito administrativo;

9. ora, tal prestação (de serviço) o estado cumpre não em razão de um pagamento, seja ele qual for, mas, porque a lei o impõe; prestar serviço não é faculdade do estado, é seu *dever*, ensina Celso Antônio;

10. em consequência, se a lei estabelece que a prestação do serviço faz nascer uma obrigação pecuniária a cargo do usuário, tal pagamento não será, juridicamente, uma remuneração, nem contrapartida, pois, a prestação do serviço público “se dá por força

da lei que assim o determinou e não com base num acordo de vontades". (op. cit. p. 75.)

11. é que a força propulsora da atuação estatal é a lei; logo, o pagamento a cargo do usuário é consequência da atuação e não sua *causa*;

12. se é direito administrativo (direito público) e não o privado que rege o serviço público, "logicamente não pode dar ensejo a um preço, que é a figura mais típica e expressiva da relação de direito privado"; (op. cit. p. 76.)

13. por isso, "afirmar que um serviço público está sendo remunerado por preço é contradição nos termos"; (op. loc. cit.)

14. em consequência, havendo serviço público, haverá tributo; havendo atividade privada haverá preço;

15. por isso, "o critério distintivo de preço e tributo não se encontra no regime da entrega de dinheiro (...) mas no regime a que se submete a atividade desenvolvida pelo Estado". (op. loc. cit.)

Como consequência necessária desses pressupostos, podemos tranquilamente afirmar que *não pode ser preço* a taxa de melhoramento dos portos, ainda que se aceite — o que só fazemos *ad argumentandum* — que se esteja remunerando qualquer serviço.

CONCLUSÃO

Não é difícil concluir, após tão alentada e minuciosa argumentação.

Merece ser revista a jurisprudência atual da Suprema Corte, em benefício de uma coerência que só solidificará as instituições e aumentará a autoridade de suas decisões.

A argumentação aqui desenvolvida, com base rigorosa no texto constitucional, mostra que a consulente, por ser beneficiária do programa Befiex, tem direito público subjetivo a não ter suas importações oneradas com a chamada taxa de melhoramento dos portos.

O rigor na aplicação da Constituição leva inexoravelmente a tal resultado. Todo desvio desse rumo contribui para desvirtuar o sistema constitucional e criar brechas e precedentes perigosíssimos para sua estabilidade.

Quanto à tese de que se trata de *preço*, é arrasadora de valores básicos do sistema, pondo em risco — pelo arbítrio que confere ao Executivo — a segurança dos direitos dos cidadãos, com base constitucional, que devem ser garantidas pelo Judiciário.

É o parecer, s.m.j.

São Paulo, 12 de dezembro de 1986. —
Geraldo Ataliba, professor na Universidade de São Paulo.