CONCESSÃO DE PORTO — ISENÇÃO TRIBUTÁRIA — IMPOSTO MUNICIPAL

— A isenção tributária a concessão de portos, prevista em lei, alcança o imposto municipal sobre serviços (ISS), ademais por incidir a taxa de melhoramento dos transportes portuários.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA

Consultoria-Geral da República
Parecer nº P-021
Processo PR nº 4.645/81. "Aprovo. Em 20.9.82."

PARECER Nº P-021

Por ofício dirigido ao Sr. Ministro Chefe do Gabinete Civil da Presidência da República em 10 de agosto de 1981, o responsável pelo Setor de Rendas Mobiliárias da prefeitura municipal de Imbituba, estado de Santa Catarina, solicitou o encaminhamento, a este órgão, de consulta assim formulada, *verbis*:

"A Companhia Docas de Imbituba, CDI, concessionária do serviço público no ramo portuário, notificada a recolher o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), que incide sobre seus serviços, interpôs recurso em 1ª Instância, evocando isenção, outorgada em 1941, sob o império da Constituição de 1937.

Entre outras assertivas (ao seu modo), lembrava-nos das lutas judiciais, travadas em passado próximo, entre as Cias. Docas de Santos, do Rio de Janeiro e de Salvador, contra as respectivas prefeituras.

Carecia, porém, este recurso, *ao nosso ver*, de base constitucional, quando da outorga, como presentemente.

Indago à V. Exª:

1º) A concessão do porto de Imbituba se deu em 1941, sob o império da Constituição de 1937. Naquela época, a isenção era outorgada por *lei especial. Onde essa lei especial, porém?*

É verdade que o favor se estabeleceu, mas contratualmente, apenas, e, muito embora as condições do contrato tenham sido previamente aprovadas por decreto, *não trata-se de mero ato administrativo nem formal, nem materialmente apto para atender à exigência constitucional?*

Sendo assim, *votamos* que era de todo improcedente comparar esta situação com as Cias. Docas de Santos, do Rio de Janeiro ou de Salvador, todas antigas concessionárias, que estão amparadas por *contratos efetivados legalmente,* cujas isenções o Executi-

vo outorgava, pois àquela época assim podia decidir.

Para aquelas concessionárias, se problema algum houvesse, foi editada a Lei nº 1.145, em 1903, que estendeu, a todas as concessionárias de portos *existentes*, a *isenção geral de impostos*.

Esta lei, tomo a liberdade de ressalvar, beneficiou as empresas concessionárias existentes.

A Cia. Docas de Imbituba, iniciando suas atividades somente em 1941, não se beneficiou da Lei nº 1.145, de 1903.

Novamente indago à V. Exª:

2º) Se, neste caso, a Cia. Docas de Imbituba, não se beneficiando da Lei nº 1.145, *inexistindo lei especial de outorga de isenção*, não houve, por parte da União, invasão da competência tributária do município, segundo o brocardo de que, nessa matéria, só quem põe dispõe?

Com a devida vênia, tomo a liberdade de chamar vossa atenção ao Processo nº 16/C/76 — PR 7.866/74, tendo como assunto o pedido de reexame do Parecer nº L-037, tudo desta egrégia Consultoria, ao qual consta, nas seguintes folhas:

'A criação do imposto municipal sobre serviços, em razão da Reforma Tributária Nacional, não alterou o regime de isenção condicionada e a prazo certo admitido à ora impetrante.

A impetrante goza de isenção geral de impostos federais, estaduais e municipais.

A vigente Constituição não alterou esta situação. Se é certo que ela impõe a existência de lei complementar, para a concessão de isenção, não é menos exato que tal regra só é aplicável aos casos que ocorrem em sua vigência. Antes não.

A *lei especial* (grifo nosso) que concedeu o favor permanecerá nos seus efeitos, pena de admitir-se que todas as isenções anteriormente outorgadas estariam revogadas' (fls. 9).

'Tributos estaduais e municipais.

As isenções de tal natureza só podem ser conferidas por *lei especial*' (fls. 10).

'A Companhia Docas de Santos, concessionária do serviço privativo da União, goza de isenção de impostos estaduais e municipais, em virtude de *lei especial*' (sic) (fls. 10)."

Juntou o consulente fotocópia de certidão, fornecida pelo Departamento de Imprensa Nacional, do texto integral do Decreto nº 7.842, de 13 de setembro de 1941 — que concedeu à Companhia Docas de Imbituba "autorização para realizar as obras e o aparelhamento do porto de Imbituba, bem como a exploração do tráfego desse porto" — incluindo o teor das cláusulas que, de acordo com o citado decreto e juntamente com ele publicadas no *Diário Oficial* de 7 de maio de 1942, vincularam-se àquela autorização, para constituírem o contrato de concessão celebrado em 1941.

Protocolizado o pedido sob o nº PR-4.645/81, a Chefia do Gabinete Civil da Presidência da República o encaminhou ao Ministério dos Transportes em 24 de agosto de 1981.

Após fazer juntar ao processo expediente de consulta com igual objeto, que a mesma autoridade municipal lhe dirigiu diretamente em 26 de fevereiro deste ano, a douta Consultoria Jurídica do Ministério dos Transportes se manifestou considerando a questão já dirimida no Parecer nº P-014, desta Consultoria-Geral, e no Parecer nº 14-I/80, daquele órgão público, complementado por nota de 8 de janeiro de 1981.

Com essa manifestação, o Ministério dos Transportes restituiu o processo ao Gabinete Civil da Presidência da República em 29 de abril do corrente ano.

Pelo Aviso nº 245, de 7 de maio último, o Sr. Ministro-Chefe do Gabinete Civil solicitou o pronunciamento desta Consultoria-Geral.

II

No Parecer nº P-014 aprovado por despacho presidencial de 21 de dezembro de 1981, que se publicou no *DO*, de 24 subseqüente, p. 24.760, examinei o alcance da isenção tributária legal e contratualmente dada à Companhia Docas de Imbituba, no que se refere a instalações e serviços portuários, preocupando-me objetivamente — pois tal era o então proposto — desfazer dúvida quanto à incidência do *imposto sobre a renda*, de que não se dispensa aludida concessionária no que diz com seu lucro, distinto da receita

operacional do porto e inconfundido com "instalações e serviços portuários". Não se afastou, com a orientação firmada no sobredito parecer, o direito da CDI à isenção genérica de tributos, federais, estaduais e municipais, quando nos limites da pertinente cláusula de seu contrato com a União, em conformidade com o permissivo da Constituição e com a lei especial.

No Parecer nº 14-I/80, do qual juntada cópia nos autos, o ilustre Consultor Jurídico do Ministério dos Transportes examinou a situação da Empresa de Portos do Brasil S.A. (Portobrás) e de suas controladas, ao propósito de haver pretensão de governo municipal relativa à constituição de crédito contra a Companhia Docas do Estado de São Paulo S. A. (Codesp), que seria gerado da exigilidade, a esta, do "pagamento de imposto sobre serviços, por decorrência de sua atividade em operações portuárias de capatazias e outros serviços de movimentação de carga, dentro e fora do cais, de serviços de suprimentos portuários e acessórios, de transportes internos não incluídos nas capatazias, de armazenagem, arrumação e guarda de bens, e ainda de impostos prediais e territoriais, mais taxa de lixo, devidos à sua condição de proprietária de bens imóveis localizados no município" (cf. fls. 3 do parecer cit.).

Concluindo, embora, pela não incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre os serviços portuários federais realizados pela Codesp, inda mais que sobre estes já recai tributo federal, qual seja a taxa de melhoramento dos portos, referido parecer aprovado pelo Sr. Ministro dos Transportes não se fundou em razões que, mais forte e peculiarmente, hão de ser consideradas quando se trate de *concessionária* de porto, como a Companhia Docas de Imbituba, em razão da lei e do contrato.

Na conclusão do seu aludido Parecer nº 14-I/80, assim o ilustre Consultor Jurídico do Ministério dos Transportes sintetizou a orientação a ser transmitida pela Portobrás "às suas controladas" que operam serviços portuários, quanto ao pagamento de tributos municipais, particularmente com referência ao imposto sobre serviços de qualquer natureza:

"1º *ISS* somente será devido sobre serviços taxativa e desenganadamente previstos na lista de serviços, anexa, à legislação citada (Decretos-leis n.os 406 e 834) e, assim mesmo, tendo-se em conta que o ISS só incide sobre os serviços desde que estritamente municipais, o que, de regra, não são os serviços portuários federais. Levar-se-á em consideração, ainda, que os serviços portuários já sofrem a incidência de tributo federal sobre transporte, que é a taxa de melhoramento dos portos (TMP), que incide, como está previsto no art. 3º da Lei nº 3.421, de 10 de julho de 1958, sobre todas as mercadorias movimentadas nos portos organizados', ficando, assim, por força de reserva constitucional, vedado o lançamento de tributo municipal que tenha por base o mesmo fato gerador."

A Companhia Docas de Imbituba é concessionária do porto de Imbituba por contrato celebrado em 1941, nas condições estabelecidas pelo Decreto nº 7.842, do mesmo ano, logo na vigência do decreto, com força de lei, nº 24.599, de 1934, e mais de dois decênios antes de os arts. 25 e 26 da Lei nº 4.213, de 1963, preverem o novo regime de exploração dos portos que veio a motivar, afinal, a criação da empresa pública Portobrás e das respectivas subsidiárias para administração e exploração dos portos nacionais.

Em tal condição, notavelmente diversa da que ostentam as subsidiárias da Portobrás e a própria *holding* no regime da lei nova, persiste a Companhia Docas de Imbituba sujeita à observância das normas tributárias nos limites que lhe garante cláusula contratual, em consonância com os preceitos da Constituição e da legislação especial vigorantes quando outorgada a concessão: isentada de determinados tributos federais e de todos os impostos estaduais e municipais que incidiam ou vieram a incidir sobre as instalações ou os serviços portuários.

Releva considerar que, no regime da *concessão,* o acervo do porto não se inclui no patrimônio da CDI, mas no da União, dele dispondo a exploradora dos serviços portuários apenas para uso vinculado, durante o prazo contratual.

Deixa de ter inteira pertinência na espécie, destarte, o Parecer nº 14-I/80, da ilustrada Consultoria Jurídica do Ministério dos Transportes, eis que, como indicado, funda-se em regime tributário que, se aplicável às subsidiárias da Portobrás, (Constituição Federal, art. 170, § 3º), não alcança a peculiar situação, ainda atual, de concessionária como a CDI.

Ocorre que os serviços de qualquer natureza sobre os quais incidente o imposto municipal, segundo as normas gerais de direito financeiro baixadas de acordo com o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com as alterações do Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, são os "não compreendidos na competência tributária da União" (art. 24, item II, da Constituição Federal), relacionados na lista a que se refere o art. 8º daquelas normas. E os serviços portuários estão sujeitos às taxas de melhoramentos dos portos (TMP), exigidas conforme o art. 3º da Lei nº 3.421, de 10 de julho de 1956, na redação dada pelo Decreto-lei nº 1.507, de 23 de dezembro de 1976, sobre a mercadoria movimentada nos portos e de ou para navios ou embarcações auxiliares.

Neste ponto, portanto, referido parecer do Ministério dos Transportes tem perfeita adequação ao caso da CDI, pois os serviços que esta explora são idênticos aos de todos os portos nacionais, incidindo aquela taxa federal.

III

Ao examinar a pretensão, da Companhia Docas de Imbituba, de estar isenta do imposto sobre a renda, assim resumi, na ementa do Parecer nº P-014, o entendimento feito normativo pela aprovação presidencial:

"A isenção que, legal e contratualmente, se refere a instalações e serviços portuários, não alcança o imposto sobre a renda, que recai sobre os lucros."

Já se permitiu depreender desse enunciado o que se cuidou de demonstrar no contexto daquele parecer, ou seja, que, conquanto não titular de imunidade tributária ou de isenção ampla de impostos, como ocorria com a Companhia Docas de Santos durante a concessão feita em época outra, quando vigentes diplomas legais propiciadores dos privilégios fiscais maiores, a CDI goza de isenção condicionada.

Ao celebrar-se o contrato para exploração do porto de Imbituba, em 1941, vigia a Constituição de 1937, a preceituar:

"Art. 32. (...)

Parágrafo único. Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, *salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial.*"

O Decreto nº 24.599, com força de lei, viera a estabelecer, desde 1934:

"Art. 17. Durante o prazo da concessão, os concessionários gozarão de isenção de direitos aduaneiros, de acordo com a legislação em vigor, para os materiais, maquinismos ou aparelhos que importarem para a realização das obras e provimento do aparelhamento dos respectivos portos, bem como para a conservação e renovação das instalações portuárias e para os serviços do tráfego desses portos. Gozarão, além disso, de isenção de todos os demais impostos federais que incidam ou possam incidir nas instalações ou serviços portuários.

(...)

Art. 21. Nos contratos de concessão, o governo federal estabelecerá, além das condições especificadas neste decreto, todas as demais que julgue necessárias para assegurar sua perfeita execução."

Daí a estipulação, na cláusula cinco do contrato, em termos literalmente determinados pelo Decreto nº 7.842, de 13 de setembro de 1941:

"Cláusula cinco. Isenção de impostos. Durante o prazo da concessão, a concessionária gozará de isenção de direitos aduaneiros, de acordo com a legislação que estiver em vigor, para os materiais, maquinismos ou aparelhos que importar para a realização das obras e aparelhamento do porto, bem como para conservação e renovação das instalações portuárias e para os serviços do tráfego do porto. *Gozará, além disso, de isenção de todos os demais impostos federais, estaduais e municipais, atuais ou futuros, que incidam ou*

possam a vir incidir nas instalações ou serviços portuários" (grifei).

Trata-se de garantia dada à concessionária, pela União, mediante ato jurídico perfeito e que subsiste inarredada por convenção em contrário ou por disposição adversa nos textos das Constituições supervenientes, como logo se verá.

Em 1941, quando o Decreto nº 7.842, citado, aprovou os termos da cláusula isencional que a seguir se incluiria no contrato formalizado com a CDI, facultava-se constitucionalmente à *lei especial* outorgar isenção tributária para os serviços públicos concedidos.

E "lei especial" com esse objeto havia, autorizando que o decreto do governo federal e o contrato conferissem a isenção nos termos em que o interesse comum justificava para a exploração do porto de Imbituba. Com efeito, encontrava-se na Lei nº 1.145, de 31 de dezembro de 1903 o seguinte:

"Art. 19. Fica extensivo às companhias concessionárias de obras nos portos da República o disposto na cláusula 25 do Decreto nº 4.228, de 6 de novembro de 1901, à semelhança do que fez o art. 14 da Lei nº 813, de 23 de dezembro de 1901, com relação à Companhia Internacional de Docas e Melhoramentos do Brasil."

O que a lei especial então estendeu a todas as concessionárias de portos, atendendo, aliás, a mandamento do art. 8º da Constituição de 1891 — uniformidade no tratamento de todas as concessionárias de portos da República — foi, consultando-se a cláusula 25 a que se referia o Decreto nº 4.228, de 6 de novembro de 1901, o assegurado à Companhia Internacional de Docas e Melhoramentos do Brasil, nestes termos:

"Sendo federais os serviços que por esta concessão ficam incumbidos à companhia, goza ela *de isenção de quaisquer impostos que não os federais, dos quais igualmente fica isenta.*"

Logo, ao invés do suposto na peça de consulta, a isenção de que desfruta a CDI se deu por força de lei especial sempre vigente desde 1903 para todas as concessionárias de portos, e não por "mero ato administrativo".

Nem se pretenda que aludida norma especial tivesse o seu alcance limitado àquelas concessionárias de portos que já o fossem em 1903, pois o caráter permanente do preceito isentador tem sido reiteradamente afirmado por esta Consultoria-Geral e pelo poder judiciário, em decisões da sua mais alta corte.

No Parecer nº R-193, de 24 de setembro de 1947, apreciando as modificações introduzidas na regulação constitucional dos serviços concedidos a partir da Carta de 1937, o eminente Prof. Haroldo Valladão transcreveu longo e fundamentado parecer da diretoria Geral da Fazenda Nacional, dali destacando-se:

"(...)

14. Se examinarmos a Lei nº 1.145, de 1903, citada, verificaremos que, posto seja ela uma lei de meios, o seu art. 19 não tem, como se viu, natureza estritamente orçamentária, não ficando deste modo tal dispositivo sujeito à anualidade que caracteriza aquelas leis.

15. Essa anormalidade não é peculiar, entretanto, ao nosso país, mas encontradiça, também, em todos os países, como salienta Carlos Maximiliano (*Comentários à Constituição brasileira,* 1929. p. 401, nº 283). No Brasil, desde o tempo do Império 'em uma lei orçamentária se incluem disposições de caráter permanente, o que pode não ser regular, mas é consagrado pela prática' (Supremo Tribunal Federal, Agravo nº 1.835, de 29 de janeiro de 1915, *Revista do Supremo Tribunal,* 3:466, 1915).

(...)

24. Assim, constando dos textos legais e do termo lavrado entre os interessados isenção de imposto com referência aos serviços prestados pela Cia. Docas de Santos, há que se respeitar essas disposições, porque, como ensina Francisco Campos, 'a concessão, representada pelo complexo das suas vantagens, se integra no patrimônio do concessionário e, de qualquer ato da administração, que em atentado contra a sua integridade, resultaria para ele o direito de se reintegrar à custa do patrimônio coletivo', acrescentando mais adiante não ser lícito ao poder público 'revogar, anular, diminuir ou alterar, na quali-

dade que é a sua, do direito *adquirido* pelo concessionário, a saber, integrado no conjunto ou no complexo de valores, protegidos pelo direito, e que constituem o seu patrimônio' (*Pareceres*, 1934, v. 1, p. 131).

25. A conclusão sobre o caráter permanente da disposição do art. 19 da Lei nº 1.145, tem ainda a seu favor a inclusão do dispositivo na consolidação organizada para execução das Leis n.os 2.446, de 31 de dezembro de 1917, e 3.644, de 31 de dezembro de 1918 (arts. 76 e 61) (Alberto Biolchimvi. *Consol. das disp. orçam. de caráter permanente*. p. 346).

26. Vem a pêlo, finalmente, registrar que essas leis, que autorizaram serviço de tamanha importância e cujo caráter permanente não pode em boa razão ser contestado, são leis orçamentárias que assim demonstram a relatividade do princípio de sua anualidade."

De igual reproduzido foi, naquele pronunciamento do então titular deste órgão, manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Pública, em que se enfatizava:

"(...)

14. Se conseqüentemente não participa da natureza das leis orçamentárias, forçosamente ânuas; se não teve a própria vigência, prefixada vige ainda o art. 19 da lei de 1903 — e vigerá, como qualquer outra lei geral, ordinária ou comum, 'até que outra a modifique ou revogue' (art. 2º do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro)*."

Com reforço à argumentação transcrita, o então Consultor-Geral da República concluiu pela eficácia continuada do estatuído no art. 19 da Lei nº 1.145, de 1903, considerando defluir isso da própria redação do dispositivo, comparada com outros textos do mesmo diploma.

No mesmo sentido vieram a se manifestar, quando no exercício desta Consultoria-Geral, os insignes Doutor Adroaldo Mesquita da Costa (Parecer nº H-022, de 26 de junho de 1964) e Doutor Luiz Rafael Mayer (Pareceres n.os L-037, de 6 de novembro de 1974; L-115, de 30 de julho de 1976; L-204, de 9 de agosto de 1978).

Mais recente, o Parecer nº N-047, emitido em 3 de novembro de 1980 pelo ilustre Doutor Clóvis Ramalhete, reafirmou a atualidade da regra propiciadora das cláusulas de isenção dos tributos nos contratos de concessão de serviços portuários. Proclamando-o para desfazer dúvida suscitada no caso da Cia. Docas da Bahia, em que a cláusula se inseriu por instrumento de 3 de novembro de 1920, de revisão do contrato primitivo, citado parecer observou que, relativamente à Companhia Docas de Imbituba, o Decreto nº 24.599, de 1934, fez com que o contrato de concessão restringisse a isenção tributária a *instalações e serviços portuários*, pelo que não dispensada a empresa do imposto sobre a renda, mas obviamente válida, nos termos em que pactuada, a isenção com fundamento naquele decreto, o qual, por sua vez, louvado na "lei especial" de 1903: o art. 19 da Lei nº 1.145.

Das inúmeras decisões pertinentes no egrégio Supremo Tribunal Federal, sempre entendido pela alta corte subsistir a eficácia dos privilégios fiscais dados legal e contratualmente às concessionárias de portos, merece particular referência o acórdão de 14 de novembro de 1964 (1ª Turma) no julgamento do RE nº 74.591, relator o saudoso Ministro Luiz Gallotti. Decidiu o excelso pretório, então, que a Companhia Docas de Imbituba não goza da isenção do imposto sobre a renda por incidente sobre os lucros da empresa, mas confirmou a validade da isenção a ela garantida, desde 1941, quanto a outros impostos federais, estaduais e municipais que recaiam sobre as instalações e serviços portuários.

Certo, portanto, não haver a suspeitada injuridicidade na cláusula contratual que assegurou à Companhia Docas de Imbituba isenção "de todos os demais impostos federais, estaduais e municipais, atuais ou futuros, que incidam ou possam vir a incidir nas instalações ou serviços portuários", resta a indagação da autoridade municipal quanto à exigibilidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

A questão se afigura perfeitamente deslindada nos Pareceres que, sob as referências L-037 e L-115, emitiu em 6 de novembro de

1974 e 30 de julho de 1976, respectivamente, nesta Consultoria-Geral, o insigne Doutor Luiz Rafael Mayer, ao examinar proposta de alteração do Decreto-lei nº 406, de 1968, para permitir a cobrança de tal tributo municipal à Companhia Docas de Santos ou aos usuários dos serviços daquele porto.

Igual a natureza da origem da garantia de isenção, as conclusões ali oferecidas por este órgão e tornadas normativas por aprovação presidencial valem, sem dúvida, como resposta ao indagado neste processo relativamente aos serviços portuários de Imbituba: só por lei complementar nova poder-se-ia cogitar da imponibilidade do tributo, mas indispensável a advertência quanto à duvidosa juridicidade de tal inovação.

Os "serviços portuários" a cargo da Companhia Docas de Imbituba, sobre os quais é defesa a incidência do imposto municipal, encontram-se relacionados atualmente, para fins tarifários, na Resolução nº 77 baixada pela Portobrás em 4 de maio do corrente ano (in *DO*, Seção I, de 10.5.82, p. 8.364-7).

Em conclusão, a Companhia Docas de Imbituba está legal e contratualmente isenta do imposto sobre serviços de qualquer natureza, como de outros tributos, relativamente à instalações e serviços do porto de Imbituba.

Sub censura.

Brasília, 16 de julho de 1982. *Paulo Cesar Cataldo,* Procurador-Geral da República.