COTA DE PREVIDÊNCIA — ISENÇÃO — ITAIPU — SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES

— O Tratado celebrado entre o Brasil e o Paraguai, visando o usinador Itaipu, visa a abstenção de qualquer imposição tributária compulsória.

MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES

PARECER N.º 44/77 — CJ — MC — MMC
PROCESSO N.º 2 232/76

Senhor Consultor Jurídico

"Scire leges non hoc est verba earum tenere sed vim ac potestatem" (17, Dig., I, 3).

Figura como consulente nos autos do Processo em epígrafe, a empresa pública Itaipu, instituída em razão de um acordo paritário entre duas Nações soberanas — Brasil e Paraguai — nos termos do Tratado firmado em 26.4.73, ratificado e promulgado, respectivamente, pelo Decreto-Legislativo n.º 23/73 e pelo Decreto n.º 72 707/73; vigindo desde 13.8.73, quando se verificou a troca dos Instrumentos de Ratificação nos termos ínsitos no art. XXV, destinada à exploração de um bem público energético — recursos hídricos — pertencente, em condomínio, às duas Altas Partes Contratantes (art. 1.º).

2. Consulta.

2.1 Através do expediente E/DG/0391/75, de fls. 1 e 2, a Itaipu representada, *ex vi* do art. XII de seu Estatuto Social, pelo Diretor-Geral, formula ao Senhor Ministro consulto sobre a legalidade da cobrança, em suas contas mensais de telefones, da *cota de previdência,* nos termos do art. 257, item I, alínea *b,* do Regulamento do Regime de Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 72 771/73 e *da sobretarifa* de que ocupa a alínea *a,* do art. 51 da Lei n.º 4 117/62, ambas incidentes sobre as tarifas relativas à prestação dos serviços públicos de Telecomunicações, por entender a consulente que está isenta, em razão do consubstanciado no art. III, do Tratado que a instituiu e que rege sua vida.

2.2 Gize-se, preliminarmente, que, acerca da *legalidade da cota de previdência,* deixamo-la alijada de qualquer cogitação jurídica, porquanto trata-se de matéria afeta ao Ministério da Previdência e Assistência Social e, quando mais não fosse, a questão encontra-se desatada expressamente, *ope legis,* em razão do contido no item I, do art. 2.º do Decreto-Lei n.º 1 505/76.

2.3 De conseqüência, ater-nos-emos tão somente à consulta pertinente à *sobretarifa* cogitada e à sua incidência sobre as tarifas consubstanciadas no capítulo VII, do CBT, ínsitas nas contas de telefones da Itaipu.

2.4 Antes, porém, de nos propormos a desenvolver a exegese pretendida, por se tratar de assunto complexo e de grande relevância, impõe-se que coloquemos em evidência o aranhol de normas regedoras do FNT, desde a sua criação. E, somente daí, é que poderemos descer da superfície aparente e imediata que resulta da conexão verbal do *caput,* do art. III, do Tratado — Brasil e Paraguai, e perquerir o pensa-

mento das Altas Partes Contratantes visando saber até que ponto pretenderam assegurar, reciprocamente, a isenção tributária.

3. Origem do FNT.

3.1 A dissecção jurídica do art. 51, da Lei n.º 4 117/62, se impõe, *a priori*, no sentido de se situarem as normas relativas do FNT, na legislação específica de telecomunicações e para o perfeito desenvolvimento do estudo sobre a natureza jurídica da sobretarifa *in tela*, definição é preponderante para que se possa responder à consulta da Itaipu.

3.2 Dispõe aquele artigo, *in verbis*:

"É criado o Fundo Nacional de Telecomunicações constituído dos recursos abaixo relacionados, os quais serão arrecadados pelo prazo de 10 (dez) anos e postos à disposição da entidade a que se refere o art. 42, para serem aplicados na forma prescrita no Plano Nacional de Telecomunicações elaborado pelo Conselho Nacional de Telecomunicações e aprovado por decreto do Presidente da República:

a) *produtos de arrecadação de sobretarifa* criadas pelo Conselho Nacional de Telecomunicações sobre qualquer serviço de telecomunicações prestado pelo Departamento dos Correios e Telégrafos, por empresas concessionárias ou permissionárias, inclusive tráfego mútuo, taxas terminais e taxas de radiodifusão e radiomadorismo, *não podendo*, porém, a *sobretarifa* ir além de 30% (trinta por cento) da tarifa;

b) juros dos depósitos bancários de recursos do próprio Fundo e produto de operações de créditos por ele garantidas;

c) rendas eventuais, inclusive donativos."

3.3 Através desse artigo, a Lei n.º 4 117/62, que institui o CBT:

3.3.1 *Cria o FNT*, aprovado o seu Regulamento pelo Decreto n.º 53 352/63, modificado pelo Decreto n.º 59 689/66;

3.3.2 *Estabelece as fontes de receita do FNT*, originárias dos recursos relacionados nas suas alíneas combinadas com o disposto no art. 71, do RGCBT, expedido pelo Decreto n.º 52 026/63 e no art. 2.º, do RFNT, aprovado pelo Decreto n.º 53 352/63;

3.3.3 *Fixa o prazo de arrecadação dos recursos de que trata*, por (dez) anos, na forma regulamentada no *caput* do art. 3.º e no *caput* do art. 71 do RFNT e do RGCBT, respectivamente; *prazo prorrogado por período indeterminado, ex vi*, do art. 1.º da Lei n.º 6 127/74;

3.3.4 *Cuida da destinação legal do FNT*, conforme consubstanciado, também, no art. 70 do RGCBT e no art. 1.º do RFNI. Das normas legais que regem o FNT, deflui a destinação legal de seus recursos que originariamente, constituiam fonte de receita da Embratel, *ex vi* da alínea *b*, do § 5.º, do art. 42 do CBT, combinada com a alínea *b*, do art. 69 do RGCBT.

A entidade estava sujeita às normas legais para aplicação dos recursos do FNT constantes do PNT — subitem 3.3.5. De outra parte, de acordo com a alínea *d*, do art. 14 do PNT, este seria implantado com os recursos do FNT obedecidas as normas para a sua aplicação, conforme consta do Anexo 5 do PNT.

Entretanto, com o advento da Lei n.º 5 792/72, que institui a política de exploração de serviços de telecomunicações e autoriza em seu art. 3.º, o Poder Executivo a criar a empresa Telebrás, os recursos da nova entidade são, dentre outros, constituídos dos recursos do FNT, postos à sua disposição pelo Senhor Ministro através da Portaria n.º 482/72, publicada no *DO* de 13.11.72 a serem aplicados de acordo com o programa por ele determinado, tendo em vista o preconizado no inciso I, do art. 9.º

e do art. 10, ambos do mesmo diploma legal.

Gize-se que o produto da arrecadação dos recursos do FNT, tanto à disposição da Embratel como da Telebrás, destinava-se especificamente ao setor de telecomunicações, sob a responsabilidade deste Ministério, a partir do Decreto-lei n.º 200/67, salvo o valor correspondente a 10% (dez por cento) dos recursos do FNT, que foi autorizado a ser aplicado em despesas de custeio da Telebrás, na forma consubstanciada na Portaria Ministerial n.º 482/72.

Pelo Decreto n.º 71 306/72, fica o Ministro da Fazenda, autorizado a transferir, nos termos do inciso I, do art. 5.º da Lei n.º 5 792/72, para o patrimônio da Telebrás, os créditos resultantes do FNT, como também, autorizado fica a subscrever, em nome da União, ações daquela entidade, no valor correspondente àqueles créditos (art. 1.º combinado com o art. 2.º). Com a edição da Lei n.º 6 093/74, o produto da arrecadação da *sobretarifa* que constitui o FNT passou a integrar o FND (*in fine* do inciso III, do art. 2.º), sendo que, dos montantes daqueles recursos, os percentuais definidos no art. 3.º passaram a ser automaticamente transferidos para o FNT, como subconta do FND, na forma e condições ínsitas no mesmo art. 3.º, devendo o restante dos recursos arrecadados ser aplicado, prioritariamente, em setores inespecíficos, constantes do PND, conforme dispõe o art. 4.º, passando os respectivos dispêndios a serem incluídos no orçamento anual da União, em obediência ao art. 62 e seu § 1.º, da Constituição (art. 5.º).

3.3.5 *Fixa a aplicação dos recursos do FNT* na forma prescrita no PNT, elaborado pelo então Contel e aprovado pelo Decreto n.º 52 859/63, editado em consonância com o estabelecido nos arts. 29, alínea *c*, 42, § 5.º, alínea *b* e 51 do CBT.

Por oportuno, vale lembrar que as atribuições cometidas ao Contel, previstas na legislação específica de telecomunicações, foram incluídas na competência geral do Senhor Ministro, o qual poderá delegá-las na forma determinada no art. 5.º combinado com o *caput* do art. 1.º, do Decreto n.º 70 568/72.

3.3.6 *Estabelece os critérios de incidência e fixação do valor da sobretarifa,* "sobre qualquer serviço de telecomonicações prestado pelo Departamento dos Correios e Telégrafos, por empresas concessionárias ou permissionárias, inclusive tráfego mútuo, *taxas terminais* e *taxas* de radiodifusão e radiomadorismo" (n.º 44, do art. 25 do RGCBT) e, que nos termos do item I, da Resolução n.º 10, de 26.4.66, do Contel, publicada no *DO* de 3.5 subseqüente, página 4 689, INCIDE "sobre a tarifa propriamente dita e sobre os quantitativos que a ela se somem, tais como *adicionais tarifários,* tarifação especial e quaisquer outros gravames que digam respeito à prestação dos serviços". O valor de cada sobretarifa, em razão do consubstanciado na alínea *a* do art. 51 do CBT, do item 44, do art. 25 do RGCBT e do § 1.º do art. 2.º, do RFNT, não poderá exceder a 30% (trinta por cento) da tarifa respectiva.

4. Origem da sobretarifa do FNT.

4.1 O único artigo do CBT que dispõe sobre a criação da sobretarifa é o de n.º 51, em sua alínea *a* (remissão a alínea *b*, do § 5.º, do art. 42), nos seguintes termos:

"O produto de arrecadação de sobretarifas *criadas* pelo Conselho Nacional de Telecomunicações, sobre qualquer serviço de telecomunicações....."

4.2 A competência do Contel para criar a sobretarifa e fixar o seu valor, está fixada no n.º 44, do art. 25, do RGCBT nos seguintes termos:

"criar sobretarifa sobre qualquer serviço de telecomunicações, prestado pelo DCT, por empresas concessionárias e permissionárias, inclusive tráfego mútuo, taxas terminais e taxas de radiodifusão e radioamadorismo não podendo, porém, a *sobretarifa ir além de 30%* (trinta por cento) *da tarifa.*" (remissão ao art. 2.º, alínea *a* do RGCBT e ao art. 2.º, § 1.º, do RFNT).

4.3 Em decorrência, é que está sendo arrecadada *a sobretarifa in tela*, a qual constitui substancial fonte de receita destinada à prossecução dos objetivos da União, *ope legis*, notadamente, no setor de telecomunicações.

5. Gestores da sobretarifa do FNT.

5.1 O FNT é constituído de um conjunto de bens, dentre eles, o produto de arrecadação *da sobretarifa* em comento, obtido desde a sua criação pelas entidades e órgãos indicados no § 2.º, do art. 4.º, do RFNT e, colocados à disposição:

5.1.1 *originariamente*, da Embratel, empresa pública, constituída por escritura pública, lavrada às fls. 75, do Livro n.º 1 334, em 16.9.65, no Cartório do 18.º Ofício de Notas do então estado da Guanabara, "de cujo capital participem exclusivamente, pessoas jurídicas de direito público interno, bancos e empresas governamentais, postos, nos termos da presente lei, *sob o regime de exploração direta da União*", *ex vi*, do *caput* do art. 42, do CBT.

A aludida entidade, com o advento do Decreto-lei n.º 200/67, passou a ser definida como dotada de personalidade jurídica de direito privado, nos termos do art. 5.º, inciso III, modificada a redação pelo Decreto-lei n.º 900/69, vinculada a este Ministério.

E, através do art. 1.º do Decreto n.º 70 913/72, editado nos termos do art. 11, da Lei n.º 5 792/72, a Embratel alcançou o *status* de sociedade de economia mista, definida no art. 5.º, inciso II, do Decreto-lei n.º 200/67.

5.1.2 *posteriormente*, da Telebrás, tendo em vista a determinação contida na Lei n.º 5 792/72 — remissão ao subitem 3.3.4. A Telebrás, tal como a Embratel, é uma entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sob o regime de sociedade de economia mista, definida no art. 5.º, item III, do Decreto-lei n.º 200/67, modificado pelo Decreto-lei n.º 900/69, portanto ambas entidades são da Administração Indireta e vinculadas a este Ministério.

5.2 Os percentuais de que trata o art. 3.º da Lei n.º 6 093/74, constituem receita do FND.

5.3 Em assim sendo, os gestores do produto arrecadado da sobretarifa são, atualmente, a Telebrás e os responsáveis pelo FND.

6. Pronunciamentos de setores da administração federal e de tributaristas sobre a natureza jurídica da sobretarifa do FNT.

6.1 A natureza jurídica *da sobretarifa in tela*, — pelo que se sabe, não está, ainda, definida, tendo em vista a complexidade que envolve o assunto. Prova disto, são as posições díspares adotadas por diferentes setores da Administração Pública, que se propuseram a difícil tarefa de conceituá-la e defini-la. Nos diversos Pareceres de que temos notícia, a sobretarifa ora se configura como contribuição parafiscal, ora como imposto indireto, ora como tributo ilegítimo, ora como contribuição de natureza tributária e ora como preço público.

6.2 Em decorrência disto, para uns, dela está isenta a Itaipu, para outros, não.

6.3 Vejamos as diversas posições:

6.3.1 *Secretaria Geral deste Ministério* — ES n.º 014/76-CAJ/SST-SG, de fls. 6 *usque* 14, submetido pelo Sr. Secretário

Geral, à apreciação desta Consultoria e da Telebrás:

Em busca da natureza jurídica da sobretarifa, *ab initio*, o signatário dessa peça, avoca o preceito constitucional ínsito no inciso I, § 2.º, do art. 21, combinado com o art. 163, da Emenda Constitucional n.º 1/69 e, partindo do entendimento de que *a sobretarifa* in tela *se reveste de todas as características de um Tributo, definido pelo Código Tributário Nacional no seu art. 3.º*", conclui, depois de desenvolver a interpretação do art. 51 do CBT face à Carta Magna e ao CTN, que "*nada há a discutir em torno da natureza jurídica do FNT: incontestavelmente, é o FNT um Tributo*" que em consonância com a doutrina e decisão do Egrégio Supremo Tribunal Federal, é da *espécie parafiscal*, dada a similitude com a AFRMN — remissão ao Parecer n.º L-4, de 9.5.74, da lavra do insigne Procurador-Geral da República e aprovado por sua Excelência o Senhor Presidente da República, publicado no *DO*, de 11 e 16 de maio de 1974, respectivamente.

Ultima ratio, por entender que o Tratado, aprovado pelo Decreto-Legislativo n.º 23/73, em seu art. III, *"isenta a Itaipu, expressamente de impostos, taxas e empréstimos compulsórios", "sem fazer alusão a outros aspectos de nosso sistema tributário"*, conclui, *in verbis*:

"... ser legítima a cobrança do FNT nas contas dos telefones utilizados pela Itaipu e o fazemos com base em pronunciamento do Procurador-Geral da República, constante do Parecer n.º 1 004, de 9 de maio de 1974, citado, o qual, por sua vez, se baseia no entendimento do Supremo Tribunal Federal (citado)".

6.3.2 Telebrás — Parecer n.º 120/033/76, de fls. 17 *usque* 20, aprovado pelo Senhor Presidente da entidade. O entendimento da Telebrás é divergente da opinião da Secretaria Geral deste Ministério — subitem 5.4.1 — *acerca da natureza jurídica da sobretarifa* in tela. Para aquela entidade, a sobretarifa foi instituída tendo em vista a permissividade contitucional contida no art. 167 da Carta Magna, tese sustentada naquele Parecer, encaminhado ao Senhor Ministro, através do expediente CT-120/69, objeto do Proc. n.º 2 278/76, cujas cópias encontram-se inseridas às fls. 21 e seguintes.

Daquele preceito constitucional a Telebrás procede ao estudo da natureza *jurídica da sobretarifa*, e o faz *a priori* e *a posteriori*, do advento da Lei n.º 6 093, de 28.8.74, que criou o FND, *ex vi*, de seu art. 1.º, *in verbis*:

"1. O FNT (sobretarifa incidente sobre os serviços de telecomunicações) é de natureza tarifária e não tributária;

2. ainda que conceituado o FNT como contribuição parafiscal, não pode ele ter destinação inespecífica;

3. com a inclusão do FNT no Orçamento da União e no FND, perdeu ele, ainda que de forma inconstitucional, as características de tarifa e de contribuição parafiscal, assumindo colorações de imposto;

4. conceituado o FNT como tarifa, que é, de direito, dele não estaria isenta a Itaipu;

5. tratado, como vem sendo, de fato, o FNT como imposto, dele está isenta a Itaipu;

.....

Diante, no entanto, da controvérsia quanto *à natureza jurídica das sobretarifas incidentes sobre os serviços públicos de telecomunicações*, sugerimos a audiência da Consultoria Geral da República, antes que se tenha que restituir as importâncias arrecadadas, com correção monetária, por decisão judicial.

Com este propósito, anexamos cópia do Parecer n.º 120/004/76".

De outra parte, nessa peça, a Telebrás analisa a natureza jurídica da inclusão do FNT no FND e da legitimidade de sua capitalização em nome da União, além de proceder à análise jurídica do FNT, tendo em mira a sua principal fonte de recurso, que é a sobretarifa.

Encerra a questão da natureza jurídica do FNT propriamente dita, quando afirma ser ele de natureza contábil.

Entretanto, considerando-o apenas como sobretarifa..." (juridicamente discordamos) ...por ser o FNT constituído na realidade somente de sua arrecadação e dos respectivos juros "uma vez que não se promulgou a lei fixando as taxas, nem se tem notícia da entrada de recursos de outras fontes", firma entendimento de que a sobretarifa *in tela*:

a) não é *imposto*, "porque não possui qualquer das características deste tributo."

"Nem se pode pretender conceituar o FNT como imposto especial, instituído na forma do § 5.º, do art. 18 da Constituição de 69, uma vez que também esses devem possuir as características de imposto, o que não ocorre com o FNT";

b) não é *taxa*, porque não se enquadra dentro da definição ínsita no art. 6.º n.º 54, do RGCBT, "conceito esse que se harmoniza, plenamente, com a clássica definição de taxa, consagrada na doutrina, na legislação e na jurisprudência, pátrias e alienígenas" (sic); embora reconheça a semelhança entre a taxa e sobretarifa, por que "ambas são remunerações de serviços públicos";

Finalmente, para reforçar a sua opinião avoca a *Súmula n.º 545* do Egrégio Supremo Tribunal Federal;

c) não é *contribuição de melhoria*, e nem tão pouco se lhe pode assemelhar, tendo em vista não se enquadrar dentro da definição legal contida no art. 81, do CTN;

d) não é contribuição parafiscal, "cuja instituição foi autorizada pelo inciso I, do § 2.º, do art. 21 da Constituição de 1969."

Entretanto, mais adiante afirma:

"Parafiscal pode ser a sobretarifa.

.....

Mas, mesmo que se conceitue a sobretarifa como contribuição parafiscal, as conclusões a que chegaremos em nada serão afetadas, uma vez que a parafiscalidade se caracteriza, entre outros elementos, como ensina Aliomar Baleeiro, pela delegação do Poder Fiscal do Estado a um órgão oficial ou semi-oficial autônomo e pela afetação de sua receita aos fins específicos cometidos ao órgão oficial ou semi-oficial investido de delegação fiscal.

Desta forma se verifica que a sobretarifa, de que se constitui o FNT, não é imposto nem taxa e muito menos contribuição de melhoria, podendo ser considerada uma contribuição parafiscal, em sentido lato, não aquelas de que trata o referido dispositivo constitucional. Mas, precisamente, é um adicional da tarifa, uma contribuição destinada ao melhoramento e à expansão dos serviços, devendo, assim, reverter em proveito de quem a paga."

Para a Telebrás, a natureza jurídica da sobretarifa decorre de sua destinação. Assim, enquanto ela era destinada especificamente à "expansão e melhoramento do Sistema Nacional de Telecomunicações, beneficiando, os usuários dos serviços — contribuintes do FNT", sua natureza jurídica era a de um adicional tarifário e, portanto, de *natureza jurídica tarifária, embora semelhante às contribuições parafiscais.*

Entretanto, com o advento da Lei n.º 6 093/74, a destinação da sobretarifa passou a ser inespecífica, caracterizando-se, no entendimento da Telebrás, como um imposto — subitem 5.4.2., referência item 5.

De outro lado, conclui que a inclusão da sobretarifa *in tela*, no FND, *ex vi*, da Lei n.º 6 093/73, "é inconstitucional".

6.3.3 Ministério das Relações Exteriores — A Consultoria Jurídica desse Ministério, ao apreciar a liceidade da cobrança daquela sobretarifa, às Missões Diplomáticas e Representações Consulares, o fez através dos Pareceres n.os CJ/247, CJ/140 e CJ/270, de 24.6.74, 8.6.67 e 11.7.75, respectivamente. Nessas peças o insigne Consultor Jurídico defende a tese de que a *natureza jurídica da sobretarifa é a de imposto indireto.*

Em razão de seu entendimento, opinou pela não isenção da sobretarifa, de que ocupa a alínea *a*, do art. 51, do CBT, aos agentes diplomáticos, aos funcionários e empregados consulares e às respectivas famílias, que com eles vivam, porquanto, entende que a regra geral encerrada nos *capitis* dos arts. 34 e 49, respectivamente, das CVRD e CVRC, abrem exceções em suas alíneas *a* e *e*.

Gize-se, que não obstante o Consultor Jurídico do MRE tenha sido radicalmente desfavorável à isenção aludida, é certo que este Ministério a concedeu, tendo em vista a conclusão a que chegou o Grupo de Trabalho — item 1 do Relatório final — designado para estudar a questão e do qual fizeram parte: Representantes deste e daquele Ministério, e ainda, do Ministério da Previdência e Assistência Social.

Com a isenção concedida com base no CVRD e CVRC, por este Ministério, ainda que contrariando Pareceres n.os 270/75, 274/74 e 140/67 da Consultoria Jurídica do MRE, caracterizado está que a sobretarifa em comento foi considerada como um dos elementos integrantes do Sistema Tributário Nacional, indicados nos *capitis* dos arts. 34 e 49 citados, porquanto tratam eles *in verbis*:

"Art. 34 — O agente diplomático gozará de isenção de todos os *impostos* e *taxas*, pessoais ou reais, nacionais ou municipais, *com as exceções seguintes.*

.....

a) os impostos indiretos que estejam normalmente incluídos no preço das mercadorias ou dos serviços;

.....

e) os impostos e taxas cobrados, por serviço sespecíficos prestados;

.....

"Art. 49 — Os funcionários e empregados consulares, assim como os membros de suas famílias que com eles vivam, estarão isentos de quaisquer *impostos* e *taxas*, pessoai sou reais, nacionais ou municipais, *com exceção dos*:

a) os impostos indiretos normalmente incluídos no preço das mercadorias ou serviços;

.....

e) impostos e taxas percebidos como remuneração de serviços específicos prestados;

.....

6.3.4 Embratel — Para essa entidade, a sobretarifa é um tributo, conforme consta no Parecer n.º DXI-PA-045/68.

6.4 Além dessas opiniões divergentes acerca da natureza jurídica da sobretarifa emitidas por setores da Administração Pública, merecem destaque:

6.4.1 O Parecer de Bandeira de Mello, em resposta à consulta da Itaipu, objetivando saber "se, em face do art. XII do Tratado entre Brasil e Paraguai, de 24.4.1973 está ou não sujeito à sobretarifa de telefonia criada com base em disposições da Lei n.º 4 117, de 27.8.62,

regulamentada pelo Decreto n.º 53 352, de 26 de dezembro de 1963?"

Para o tributarista, a sobretarifa *in tela*, "como tarifa não se configura, por não ser remuneração do serviço prestado pelo concessionário".

Ao justificar o seu ponto de vista assim o faz:

"sendo visível que a importância cobrada a título de sobretarifa resulta de uma imposição do Poder Público instituída por este e em seu favor, é claro que não se lhe pode reconhecer natureza tarifária. Deveras: na medida em que o Estado comparece como terceiro que exige em seu proveito uma obrigação de dar dinheiro, desvinculada do efetivo desempenho do serviço, reveste-se de caráter imperativo. Ora, exigência coativa de prestação pecuniária, sem caráter sancionador, imposta pelo Estado, só pode ser pretendida à conta de tributo. Para tanto, porém, necessita ser criado por lei."

Como tributo, sobre ilegítimo, não pode ser exigido da Itaipu (que na qualidade de consumidora seria o sujeito passivo da obrigação) *ex vi da isenção fiscal concedida pelo art. XII do Tratado celebrado...*"

6.4.2 De outro lado, para Simão Pedro Casasanta, a sobretarifa em questão, é um *preço público*, justificando assim o seu ponto-de-vista, *in verbis*:

"Preço é a remuneração de um serviço prestado pelo poder público e decorrente de solicitação do usuário. O serviço é facultativo, não é obrigatório. Também é prestado pelo poder público quer diretamente, quer através de concessão. Na exploração direta (*caput* do art. 42 *in fine* do CBT), pode o Estado prestar o serviço quer através dos órgãos de administração direta ou indireta. A receita — "sobretarifa" — correspondente em qualquer caso faz parte da receita originária do Estado, decorrente de seu *jus gestionis*.

Na fixação do preço, quando o serviço é concedido nada impede ao poder público avocar para si uma parcela da remuneração que cabe ao concessionário.

É o caso da sobretarifa.

Não importa que esta seja calculada e cobrada em forma de percentual em acréscimo ao preço direito cobrado pelo concessionário e fixado pelo poder concedente. Trata-se simplesmente de forma, talvez pouco ortodoxa, de cálculo de preço de serviço prestado. Como quer que seja, a parcela que o poder público reserva para si no preço não reveste caráter tributário, não precisando ser criado em lei, podendo ter destinação específica a aplicação dos recursos e podendo ser revisto sem atendimento aos critérios de anualidade, e legalidade que regem o lançamento tributário."

Ressalte-se que obtivemos desse financista o pronunciamento transcrito quando de nossa visita a Belo Horizonte. Ali discutimos longamente com ele e, posteriormente com o notório financista *doublé* tributarista — como diria Aliomar Baleeiro —, Alberto Deodato, o qual concorda com o seu colega ao declarar que a *sobretarifa in tela, é um preço público.*

7. Do mérito.

7.1 *Ab initio*, há que situar a *sobretarifa* aludida, no tempo, para que se possa conhecer o suporte constitucional que lhe deu lugar no mundo jurídico. Dado importante para se proceder ao estudo de sua natureza, para afinal responder à consulta da Itaipu.

7.2 Depreende-se do contido no item 6, como já ressaltamos, que a sobretarifa tem-se constituído em obejto de várias indagações jurídicas, sem contudo, ter sido conceituado de modo definitivo, o que aliás não constitui novidade alguma, por

serem peculiares ao direito esses tipos de controvérsias, em especial, em País como o nosos onde as leis proliferam a mancheias trazendo sérias dificuldades para os estudiosos do direito e aplicadores de normas legais.

7.3 Aquela sobretarifa é prevista na alínea *a*, do art. 51, do CBT, criada em decorrência do disposto no art. 25, n.º 44, do RGCBT, — item 4 — dispositivo este referendado por aquele. Conseqüentemente, o seu conteúdo não fere o consubstanciado no § 2.º, do art. 36 da Constituição de 1946 (remissão aos parágrafos único dos arts. 6.º da Constituição de 1967 e da Emenda n.º 1/69).

7.4 Como se vê, a sobretarifa foi instituída na vigência dessa Carta Magna e antes do advento da Lei n.º 5 172/66 — denominada Código Tributário Nacional *ex vi* do art. 7.º do Ato complementar n.º 36, de 13.3.67 — que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais do Direito Tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios.

7.5 Questionamos: Por que a menção do CTN neste pronunciamento?

7.6 Respondendo à indagação, devemos lembrar que, como se pode depreender do contido no item 6, quase todos aqueles que se propuseram a fazer pronunciamento sobre a natureza jurídica da sobretarifa, concluíram que ela é um tributo. *Ipso facto*, teremos que situá-la face à legislação tributária vigente à época em que foi instituída, visando, destarte, saber da procedência ou não daqueles pronunciamentos, bem como, colaborar através de apresentação de novos subsídios, com aqueles que, de um modo ou de outro, venham a ter necessidade de abordar o assunto proposto.

7.7 Tentaremos fazer um breve retrospecto acerca da sobretarifa com o objetivo de constatar se a sua criação está em consonância com as normas constitucionais e legais vigentes à época.

7.7.1 Graças à Constituição de 1946, foi introduzido, pela primeira vez no Brasil, o tributo *lato sensu*, como matéria constitucional, como se pode depreender dos termos da alínea *b*, do inciso XV, do art. 5º, (remissão ao § 34, do art. 141) sem embargo de ter sido prolongada por muito tempo a ociosidade desse dispositivo ou seja até a edição da Emenda Constitucional n.º 18/65, através da qual foi possível o lançamento do CTN citado no subitem 7.4. Através desse diploma, o legislador preocupou-se em fixar os princípios gerais do Direito Tributário albergando os fundamentos científicos — doutrinários inspiradores dos elementos de tributos (art. 3.º do CTN) já então consubstanciados na Emenda Constitucional n.º 18/65 e, antes, no Projeto do CTN de 1954, sem prosseguimento no Congresso Nacional.

7.7.2 É de conhecimento de todos que, na primeira Carta Magna do período republicano, outorgada em 24 de fevereiro de 1891 e na de 1946, inscreveram-se várias regras e princípios disciplinadores de tributação, de modos deveras esparsos; em decorrência da Emenda Constitucional n.º 18/65, foi inserida na Constituição promulgada em 1967, pela primeira vez, em toda a história financeira nacional, um capítulo autônomo, referindo-se exclusivamente ao Sistema Tributário, sob a epígrave do Sistema Tributário (art. 18 *usque* 26). De conseqüência, a Carta Magna, após a Emenda Constitucional n.º 1/69, não só consagrou aqueles princípios esparsos disciplinadores do tributo e consagrados na jurisprudência e na doutrina dominantes, contidos nas Constituições anteriores, — exceto aquelas regras fixadas no art. 202, da Carta Magna de 1946, que

foram excluídos pela Emenda Constitucional n.º 18/65 —, como também introduziu vários outros princípios, notadamente, aqueles limitadores do poder de tributar, reconhecidos universalmente nas Constituições alienígenas.

7.7.3 De fato, a Emenda Constitucional n.º 18/65 era bastante rígida quanto ao Sistema Tributário, embora a Constituição de 1967 tenha sido mais flexível, relegando o conceito encerrado no art. 5º daquela Emenda, porquanto outorga à União a permissão para criar novos impostos, obedecidas as limitações indicadas no § 6.º, do art. 19, mantida idêntica permissão no art. 21, da Emenda Constitucional n.º 1/69. Com isto, queremos dizer que a Constituição vigente albergou quase todas as coordenadas da Emenda Constitucional n.º 18/65, adotando, com poucas alterações, todos os seus dispositivos. E como o CTN foi editado em consonância com esta Emenda, procede a afirmação de Dagoberto Liberato Cantizano:

"O Código Tributário Nacional (Lei n.º 5 172, de 25 de outubro de 1966) embora elaborado em data anterior à vigência do Estatuto Básico atual, está em pleno vigor em tudo que não contrarie, na qualidade de lei complementar, porquanto estabeleceu regras de acordo com a autorização emanada da Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965." (Autor citado, o Novo Sistema Tributário Brasileiro Forense, SP, 1.ª edição, 1969, p. 44).

7.7.4 Verifica-se que o CTN vige em razão do contido no § 1.º, do art. 18, da Emenda Constitucional n.º 1/69, *verbis*:

"Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar."

7.7.5 Quanto à essa afirmação, pontifica Alvaro Melo Filho, nos seguintes termos:

"Convém salientar, por oportuno, que presentemente, o fundamento constitucional do Código Tributário Nacional está inserto no art. 18, § 1.º, da Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, que prevê a edição da Lei complementar para dispor sobre Normas Gerais de Direito Tributário, conflitos de competência nessa matéria e regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar." (Autor citado, Direito Tributário, Metodologia e Aplicação, Forense, RJ, 1976, 1.ª edição, p. 31).

7.7.6 Portanto, quando a Secretaria Geral e a Telebrás afirmam — subitens 6.3.1 e 6.3.2 — que a sobretarifa *in tela* foi criada com fulcro na Emenda Constitucional n.º 1/69, não o fizeram despropositamente, como pode parecer *prima facie*; entretanto, *concessa venia*, melhor seria que a situassem no tempo em que foi criada, isto é, com base na Carta Magna de 1946 — subitens 7.3 e 7.4 — para melhor compreensão de sua natureza jurídica.

7.7.7 Com efeito, cabe à União, dentre outros poderes do texto constitucional (1946), explorar, diretamente ou mediante autorização ou concessão, os serviços de telégrafos, de radiocomunicação, de radiodifusão, de telefones interestaduais e internacionais (item XII, do art. 5.º); competência esta circunscrita nos arts. 10 e 11 do CBT (remissão ao Capítulo V — Dos Serviços de Telecomunicações do CBT).

7.7.8 Entendemos, *data venia*, que, em decorrência da competência da União é que o legislador ordinário criou a sobretarifa visando dotá-la de meios pecuniários necessários à prossecução das atribuições que lhe foram conferidas, fugindo, destarte, dos princípios financeiros tradicionais, como diria Aliomar Baleeiro.

7.7.9 Posicionada que está a sobretarifa face à Carta Magna, à época de sua criação, resta-nos indagar:

7.7.9.1 a sobretarifa, pode ser considerada como *contribuição parafiscal*, portanto tributo, criada com fulcro no inciso I, § 2.º, do art. 21, combinado com o art. 21, combinado com o art. 163, da Emenda Constitucional n.º 1/69, como afirma a Secretaria Geral — subitem 6.3.1 e a Embratel — subitem 6.3.4?

7.7.9.2 ou, pode ser considerada como de *natureza tarifária*, com respaldo no art. 167 da Emenda Constitucional n.º 1/69, antes do advento da Lei n.º 6 093/74 e, depois, como *imposto*, como pretende a Telebrás — subitem 6.3.2?

7.7.9.3 ou, *como imposto indireto* como defende o Ministério das Relações Exteroires, através de sua Consultoria Jurídica — subitem 6.3.2?

7.7.9.4 ou, *como um tributo ilegítimo*, por não ter sido criado por lei, em consonância com a imposição constitucional, como sustenta Celso Antonio Bandeira de Mello — subitem 6.4.1?

7.7.9.5 ou, *como preço público*, conforme querem Alberto Deodato e Simão Pedro Casasanta — subitem 6.4.2?

7.8 Como se pode deprender dessa resenha de pronunciamentos emanados de setores da Administração Federal e de notório juristas, embora a natureza jurídica da sobretarifa, ainda, não constitua objeto de disputas forenses, a sua definição já se funda em premissas doutrinárias bastante divergentes, o que torna o nosso trabalho mais árduo.

7.9 De fato, aqui, não pretendemos nos deter em críticas sobre aqueles diversos pronunciamentos, porque esta tarefa está fora dos limites deste parecer, mas as faremos, *en passant*, objetivando, a seguir, situar nosso ponto-de-vista acerca de assunto proposto. Para isto, impõe-se que comecemos pelo conceito de tarifa dos serviços de telecomunicações — Capítulo VIII, do CBT — a qual decorre do preceito encerrado no parágrafo único do art. 151, da Carta Magna de 1946 (remissão aos arts. 160, inciso II e 167, inciso II, da Constituição de 1967 e sua Emenda n.º 1/69, respectivamente).

7.10 Odilon C. Andrade declara: "... no Brasil, toda concessão é um campo de luta pela execução do contrato". Nesta luta, aparece o Estado para coibir o lucro excessivo dos exploradores dos serviços públicos por determinação constitucional e o faz através da fixação e revisão de tarifa, que, *in casu facto specie*, é definida no n.º 53, do art. 6.º, do RGCBT, como sendo:

"*a importância a ser paga* pelos usuários dos serviços de telecomunicações *a entidades que exploram esses serviços.*"

7.11 Revela o parágrafo único do art. 151, da Carta Magna de 1946, a desconfiança do Poder Concedente em relação aos exploradores dos serviços públicos, "pois ali se denotava a preocupação de impedir que os lucros dos concessionários excedessem à justa remuneração", como testifica Manoel Gonçalves Sobrinho.

7.12 Os critérios constitucionais para a determinação da tarifa foram transladados para o art. 101, do CBT, de tal sorte que as tarifas serão fixadas pelo Contel (remissão ao subitem 3.3.5 *in fine*), de modo a permitirem:

a) cobertura das despesas de custeio;

b) justa remuneração do capital;

c) *melhoramento* e *expansão dos serviços*;

7.13 Entretanto, o

"texto vigente encara o problema das tarifas com maior serenidade e estabelece um tríplice critério para a fixação da tarifa. Em primeiro lugar, a tarifa deve atender à justa remuneração do capital; em

segundo lugar, *deve permitir o melhoramento e a expansão do serviço*; e, em terceiro lugar, deve sempre assegurar o equilíbrio econômico e financeiro do contrato. Dessa forma não mais se presume que a concessionária possa obter vantagens indevidas nem se consente que, por uma política de tarifas artificialmente baixas, seja ela sacrificada no seu equilíbrio econômico-financeiro. Disto decorreriam conseqüências indesejáveis, como uma baixa remuneração do capital e conseqüentemente uma deficiência nos investimentos, indispensáveis para a melhoria e expansão dos serviços." (Gonçalves Sobrinho, Manoel — Comentários à Constituição Brasileira, Emenda Constitucional n.º 1/69, Saraiva, 1975, v. 3, p. 201).

7.14 Comparando o texto da Carta Magna de 1946 e o da Constituição vigente, observa-se que os critérios para a fixação da tarifa sofreram modificações, notadamente, no que pertine ao crédito de confiança que o Poder Público concede aos exploradores dos serviços públicos. Entretanto, podemos afirmar que ficou inalterado o disposto no art. 101, do CBT — subitem 7.12 — como também ficaram mantidos os termos do art. 103, do mesmo diploma legal, que estabelece que, para efeito da revisão ou fixação tarifária, são excluídas da composição do custo dos serviços as despesas ali indicadas.

7.15 De outra parte, embora a política adotada pelo Governo quanto à fixação de tarifa, tenha sido modificada, continuamos a entender que a justa remuneração do capital "há de entender-se como relativa ao capital de custo e não o atual", como ministra Alcino Pinto Falcão, ao comentar o parágrafo único do art. 151, da Constituição de 1946 (Constituição Anotada, José Konfino, Rio de Janeiro, 1957, p. 17), sem embargo dessa lição ser repudiada pela maioria dos tratadistas.

7.16 Alcino Pinto Falcão justifica a sua afirmação — que aceitamos — nos seguintes termos:

"de modo contrário seria admitir uma contradição no próprio texto, que ao mesmo tempo que pretende coibir o lucro excessivo deixaria livre para ele realizar-se." (obra citada).

7.17 Ora, mantido que está o disposto no art. 101 do CBT, se o Poder Público, ao conceder o serviço, exige daqueles que os exploram que parte da importância recebida dos usuários pelos serviços prestados seja *destinada à melhoria e à expansão dos serviços*, atendendo, destarte, *a ratio*, que a Constituição preestabelece, seria uma *aberratio juris*, o legislador ordinário majorar coercitivamente o custo do serviço em detrimento do particular, *lato sensu*, a título de preço público ou de uma cobrança de sobretarifa (natureza tarifária), como pretendem, respectivamente, Alberto Deodato e Simão Pedro Casasanta e a Telebrás, importância essa destinada ao Poder Público para dar prossecução aos seus objetivos emanados da Constituição e que na verdade, *in casu*, são aqueles contidos no PNT e depois do advento da Lei n.º 6 093/74, no PND. Além de ser destinada a sobretarifa:

a) ao aumento de capital da Telebrás, como principal conta responsável pelo patrimônio líquido da entidade, conforme se pode constatar dos Relatórios da Diretoria, dos exercícios de 1973 e seguintes;

b) as despesas de custeios *ex vi, da* Portaria Ministerial n.º 482/72 — subitem 3.3.4.

7.18 Ademais, se os princípios que informam a tarifa são: a cobertura de despesas, o ressarcimento e a contraprestação pagas pelos serviços públicos, os quais já foram considerados na fixação inicial e nas revisões tarifárias, periódicas, como pode o Poder Público exigir a sobretarifa,

tendo em vista aqueles mesmos princípios, a não ser que o faça a título de tributo?

7.19 De fato, concordamos com François Perroux quando afirma, alhures, que o Estado é simplesmente o monopólio da coerção jurídica, mesmo porque todas as atividades das quais participa visavam primordialmente a ordem política e o bem estar da coletividade. Entretanto, o poder coercitivo do Estado encontra limites na Lei Maior que rege o povo e seus negócios.

7.20 *In casu facto specie*, o limite constitucional do Estado está circunscrito no art. 101, do CBT — subitem 711, em decorrência do disposto no art. 151 — parágrafo único da Carta Magna de 1946, revigorados na Constituição de 1967 e Emenda Constitucional n.º 1/69 — subitem 7.9.

7.21 *Concessa venia*, não concordamos com Alberto Deodato e Simão Pedro Casasanta, para quem a sobretarifa *in casu* se enquadra no conceito dos preços públicos que, na definição do primeiro "são as contraprestações pagas pelos serviços pedidos ao Estado ou pelos bens por ele vendidos e constituem a sua receita originária." (Alberto Deodato, Manual de Ciências das Finanças, Saraiva, 15.ª edição, 1977, p. 44).

7.22 Discordamos, com base na própria *definição de preços públicos* oferecida por Alberto Deodato. É que os serviços de telecomunicações não são vendidos ou prestados pelo Estado diretamente, mas sim através das concessionárias de tais serviços, nos termos do art. 5.º da Carta Magna de 1946, mantidos nos arts. 8.º item XV, da Constituição de 1967 e na Emenda n.º 1/69, as quais — concessionárias — fazem jus à remuneração pelos serviços prestados. Por isso mesmo, o produto da contraprestação daqueles serviços não constitui reecita originária da União, salvo se ela os explora diretamente.

7.23 Discordamos, como já dissemos, porque os serviços de telecomunicações são serviços públicos prestados por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, às quais é devida a remuneração dos serviços, através do pagamento da tarifa — art. 6.º, n.º 53, RGCBT.

7.24 Daí, apoiarmos Celso Bandeira de Mello, quando afirma que os serviços de telecomunicações não são prestados pelo Estado, mas pelas concessionárias que assumem dito encargo, auferindo o correspectivo dele, isto é, a tarifa estabelecida. Essa tese encontra respaldo nos termos do n.º 53, do art. 6.º, do RGCBT — subitem 7.10.

"Segue-se que o Poder Público é um estranho quanto à absorção da tarifa pois não é ele que desempenha o serviço, não tendo, pois, no que a isto pertine, título jurídico para cobrar-se algo que não faz. A dizer: se pretende captar recursos, tomando por base a prestação do serviço, haverá de fazê-lo no exercício de seu *jus imperii*, isto é, com base em título jurídico diverso daquele pertinente a um prestador direto do serviço de telefonia..." (acrescentamos de telecomunicações, *ex vi*, do art. 51, alínea *a*, do CBT) "... Com efeito, se não está desempenhando o serviço não tem como nem porque cobrar-se na qualidade de prestador, já que não está no desfrute desta situação jurídica." (trecho do Parecer indicado no subitem 6.4.1).

7.25 Por aceitarmos o ensinamento de Celso Bandeira de Mello e, considerarmos a definição de tarifa inserida no n.º 53, do art. 6.º, do RGCBT, "que coaduna, perfeitamente, com os conceitos formulados por jurstas, legisladores e magistrados", como afirma a Telebrás — Parecer n.º 120/76, às fls. 26 — é que discordamos de Alberto Deodato e Simão Pedro

Casasanta, quando proclamam que a sobretarifa em comento é um preço público, como também discordamos seja ela um adicional tarifário, como pretende a Telebrás. Ademais, é prevista a incidência da sobretarifa sobre as taxas de que trata a alína *a*, do art. 51, *in fine*, do CBT, embora a sua cobrança não esteja sendo efetuada, porque não foi promulgada a lei fixando-as, o que, de certo modo, é juridicamente correto pois, não fosse assim, teríamos um caso típico de bitributação, o que é vedada constitucionalmente.

7.26 Ora, se a "tarifa" é a contraprestação da prestação de serviço, é o preço pago pelo usuário do serviço a quem o tenha prestado, para que a sobretarifa seja um adicional tarifário haveria de possuir as mesmas características que informam a tarifa típica. Isto é, o fato gerador da sobretarifa deveria ser o mesmo da tarifa e o produto de sua arrecadação deveria ter a mesma destinação daquela. O que não é o caso.

7.27 Ademais, sabe-se que a sobretarifa *in tela*, não é adicional acrescido à tarifa, — pois também, pode incidir sobre taxas — subitem 7.25, *in fine* —, como resultado da prestação de serviços de telecomunicações ou de um reajuste dos preços dos serviços. Em outros termos, não se trata daquele adicional tarifário sobre o qual também incide a sobretarifa *ex vi* da Resolução — Contel n.º 10/66 — subitem 3.3.6, mas antes, trata-se de um valor resultante da aplicação, sobre o *quantum* da tarifa típica — tradicional — e das taxas indicadas na alínea *a*, do art. 51, de um percentual que o legislador ordinário fixou em até 30% (trinta por cento), arbitrariamente, mediante critérios estranhos ao custo e à remuneração dos serviços prestados. O percentual fixado poderia ser mais ou menos, podendo, além do mais figurar por tempo limitado como, aliás, fora fixado inicialmente (10 anos), subitem 3.3.3 — Argumento válido para sustentarmos a tese que não se trata, a sobretarifa, de um preço público ou de um adicional tarifário. Aquele acréscimo, que onera o serviço prestado ao usuário, é, deste, exigido coercitivamente, e o produto da arrecadação do que se chama sobretarifa é destinado à execução do PNT e PND — remissão ao subitem 7.17 — *in* fine — planos traçados pelo Poder Público a bem da coletividade. Contrariamente, o adicional tarifário propriamente dito é destinado aos executores do serviço como contraprestação, estando sujeito, ele próprio, à incidência da sobretarifa *in tela*, conforme determinação encerrada na Resolução — Contel n.º 10/66, mencionada nesse subitem.

7.28 Não sendo a sobretarifa um adicional tarifário — portanto, de natureza jurídica tarifária — não sendo preço público, pode ela ser considerada como tributo?

7.29 Pouco importando o nome com o qual se queira batizar a sobretarifa de telecomunicações, o certo é que ela se nos apresenta como uma contribuição especial de caráter tributário — *lato sensu*, um tributo — no que concordamos com a Secretaria-Geral, a Embratel — subitem 6.3.1 e 6.3.4 — com Celso Antonio Bandeira de Mello e com o douto Consultor Jurídico do MRE, porque aceitamos a afirmação deste último, *in verbis*:

"10. Que a *sobretarifa* do FUNTEL seja uma *majoração* de *caráter tributário*, que se *acrescenta ou se agrega* à simples e normal *remuneração* (entenda-se: *ao preço*) *do serviço prestado*, qualquer um o compreende sem esforço, se se dispuser a ver nos textos das Convenções de Viena, bem como nos de legislação tributária brasileira, o que uns e outros efetivamente estabelecem. Cumpre, com efeito, distin-

guir no Governo federal brasileiro *duas pessoas distintas*: (1) *o empresário*, em virtude da *descentralização ou desconcentração* de atividades públicas (*Administração indireta*), o que ocorre por mera conveniência administrativa (cf. Decreto-lei n.º 200/67, art. 4, I, II, (a) (b) (c); art. 5.º, I, II, III), e (2) a *pessoa pública, titular de direitos*, no exercício de sua *competência tributária*. Como *empresário*, o Governo federal *estipula* (em caráter monopolístico ou não) um *preço* pelo *serviço prestado*; diz-se, então, que o *usuário* do serviço o *remunera* (=paga) pelo serviço prestado, ou lho compra; enquanto como pessoa jurídica de direito público o mesmo Governo federal *cobra* (em virtude de lei) uma *sobretarifa* (=um gravame extra); uma contribuição a mais; um tributo (imposto ou taxa propriamente dito) que se *incorpora* ou se integra ao *preço* do serviço prestado. A *remuneração* do serviço prestado é estabelecida pelo *mecanismo mercantil*, peculiar a uma *economia de mercado*; a *sobretarifa* é um *adicional tributário*, decorrente do *poder tributário* do Estado.

11. Os comentários do Embaixador Nascimento Silva, já antes mencionados, mostram à sociedade que em outros países o mesmo acontece. Ao serviço prestado se arbitra um *preço* constante de uma *tarifa*; a este se acrescenta, como *sobretarifa* (=contribuição de caráter público e não mercantil), um *imposto* ou uma *taxa* que se lhe *agrega* ou nele *inclui*. A razão de ser da *sobretarifa* (tributária) adicionada à *tarifa* (mercantil) provem da necessidade de melhor aparelhar os serviços de telecomunicações." (Parecer n.º CJ/270).

7.30 Questionamos: sendo a sobretarifa uma contribuição especial, de caráter tributário, seria um tributo ilegítimo, como sustenta Celso Antonio Bandeira de Mello?

7.31 No subitem 7.3 tratamos do suporte constitucional e legal da aludida sobretarifa. Conquanto a Constituição de 1946 não tenha cogitado expressamente das contribuições especiais de custeio de serviço e encargo decorrentes da intervenção do Estado no domínio econômico, a exemplo do contido na Emenda Constitucional n.º 1/69 (art. 21, § 2.º, inciso I), é certo que ela (como a Carta Magna de 1937), consubstanciou a autorização para a instituição das contribuições parafiscais, *ex vi*, do art. 157, inciso XVI.

7.32 De fato, a União, para dar prossecução às incumbências que lhe foram impostas pelo art. 5.º da Carta Magna de 1946 e, anteriormente, pela Constituição de 1937, teve necessidade de criar "entidades de caráter econômico ou de defesa da economia setorial". Conseqüentemente, para manter tais entidades, impunha-se que fossem obtidos recursos pecuniários, de onde a criação das contribuições de caráter parafiscal, "sob várias formas".

7.33 Ocioso seria relacionar aqui todas aquelas entidades, mas, a título de exemplo, poderemos citar: o Instituto do Açúcar e do Álcool, Instituto do Pinho, Instituto do Mate, Instituto Brasileiro do Café, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, a Ordem dos Advogados do Brasil, SENAC, SESC, etc...

7.34 As contribuições parafiscais instituídas em decorrência da criação dessas entidades estatais ou paraestatais foram objeto de intensos debates forenses, dando origem a interpretações díspares sobre a sua constitucionalidade, sendo muito rica a jurisprudência a respeito, promanada dos Egrégios Tribunais de Justiça; como também delas se ocuparam renomados tratadistas que se propuseram, ao longo dos anos, consolidar doutrinariamente a constitucionalidade e a liceidade daqueles tributos.

7.35 A jurisprudência firmada e a doutrina elaborada acerca do assunto, influiram profundamente na consciência do constituinte de 1967, conforme se pode depreender dos termos do § 9.º, do art. 157, da Carta Magna, refletindo, igualmente, na redação do § 2.º, inciso II, do art. 21, da Emenda Constitucional n.º 1/69.

7.36 Portanto, a sobretarifa *in tela*, que foi instituída sob a égide da Constituição de 1946, a exemplo de várias outras contribuições parafiscais, cuja constitucionalidade foi aceita pelos Egrégios Tribunais de Justiça e pelos doutrinadores, não deve deixar dúvidas sobre a sua própria constitucionalidade e legitimidade.

7.37 Entretanto, para aqueles que entenderem, como Celso Antonio Bandeira de Mello, que a sobretarifa em comento é um tributo ilegítimo, *gratia argumentandi*, diríamos que, ainda que ela tivesse sido criada contrariando os "mais elementares princípios da doutrina financeira", encontra respaldo na Constituição de 1967 e na Emenda n.º 1/69. Este fato é, aliás, fundamental *in casu facto specie*, pois a sobretarifa começou a ser cobrada da Itaipu a partir de sua criação em 1973 e, portanto, após ter sido convalidada constitucionalmente, na vigência da Emenda n.º 1/69.

7.38 De outro lado, como já dissemos anteriormente, aceitamos a posição de Celso Antonio Bandeira de Mello, quando afirma ser a sobretarifa de telecomunicações um tributo, mas, discordamos, *concessa venia*, do douto jurista, ao considerá-la um tributo ilegítimo, porque ela se nos afigura como constitucional e dentro dos parâmetros legais, na qualidade de uma contribuição especial de caráter tributário, que é.

7.39 De outra parte, se todo tributo pecuniário é taxa ou imposto, perquirimos: em qual desses conceitos se enquadra a sobretarifa? Poderíamos classificá-lo como sendo imposto ante o disposto nos arts. 4.º e 16 do CTN e, conseqüentemente, aceitarmos a tese do douto Consultor Jurídico do MRE, para quem a sobretarifa é um imposto indireto; ou, ainda seria ela à semelhança de imposto ou de taxa?

7.40 Procedamos *per partes*:

Primeiramente, gize-se que a sobretarifa de telecomunicações não é, propriamente, imposto e nem tão pouco taxa no sentido técnico-jurídico, porque, constitui uma contribuição especial de caráter tributário, com características peculiares.

7.41 Por isso mesmo, em princípio, não podemos acatar a tese do douto Consultor Jurídico do MRE, para quem ela é *imposto in direto*.

7.42 A classificação dos impostos em diretos e indiretos tem origem remota, nascida da mente dos fisiocratas do século XVIII, sem embargo de ser consagrada ainda hoje em normas legais a exemplo do que contém as Convenções de Viena sobre Relações Diplomáticas e Relações Consulares (arts. 49 e 34 em suas alíneas *a* e *e*, respectivamente): daí, ter o douto Consultor Jurídico do MRE usado a terminologia de imposto indireto para qualificar juridicamente a sobretarifa incidente sobre os serviços de telecomunicações.

7.43 *Ab initio*, para acatar a tese esposada por aquele insigne Consultor Jurídico, há que aceitar ser tributo a sobretarifa *in tela*, porquanto imposto é espécie do que é gênero o tributo. Quanto ser ela um tributo, não temos dúvida.

7.44 De outro lado, deparar-se-á com um fato deveras sujeito a debates acadêmicos pois, "não há, ainda, um critério seguro para a distinção ontológica entre imposto direto e indireto", como pontifica Aliomar Baleeiro, na qualidade de Minis-

tro do Egrégio Supremo Tribunal Federal, in Voto proferido no Recurso Extraordinário n.º 59 058, RDA n.º 102/118. De onde proceder os comentários de Bernardo Ribeiro de Moraes, *in verbis*:

"No exame dos impostos em geral, na relação entre Fisco e Contribuinte, encontramos velha classificação, já do tempo dos fisiocratas, que divide os impostos em diretos e indiretos. Embora tal classificação seja consagrada nos textos de lei e em copiosa jurisprudência, nem todos os autores a aceitam por julgá-la 'sem caráter científico' e 'sem utilidade prática', como afirma Gaston Jéze. Sudá de Andrade salienta que a divisão estabelecida 'não tem rigor científico'. Aliomar Baleeiro adjetiva a classificação de 'falível', Benedicto Caplán adverte que a aludida classificação está fundamentada em critério de divisão 'impreciso'.

(Autor citado, Doutrina e Prática dos Impostos sobre Serviços, Revista dos Tribunais, SP, 1975, p. 458, item 26).

7.45 Acatando a opinião de José Ferreira Borges, para quem a divisão de imposto em direto e indireto é uma questão "puramente de método", e seguindo a orientação de Sergio Francisco de la Garza, o qual recomenda "que por ocasião da leitura do tratadista ou de jurisprudência, se deve averiguar qual dos critérios foi utilizado pelo autor, a fim de entender devidamente a exposição", pois existindo três sistemas pertinentes àquela classificação ou divisão de impostos, quais sejam: o francês, o anglo-saxão e o italiano, impõe-se que *a priori* da definição de imposto em direto e indireto, se identifique qual dos sistemas foi usado pelo expositor da matéria. De fato, assim o fizemos, sem maiores dificuldades, haja vista que a tomada de posição do insigne Consultor Jurídico não nos deixa dúvida de que o Sistema escolhido foi o anglo-saxão, senão vejamos, *in verbis*:

"assinale-se que as *exceções* relacionadas em os parágrafos (a) e (e), logo a seguir às isenções concedidas pelo *caput* do art. 34 da CVRD e pelo do art. 49 da CVRC, procuram caracterizar os impostos *indiretos* conforme *um requisito* que lhes é deveras característico: o fato de *transladarem-se* eles para o *preço* das *mercadorais* ou dos serviços, ou — se se preferir empregar a nomenclatura dos autores italianos — o fato de *repercutirem* eles nos referidos preços. Por isto mesmo, as Convenções de Viena *reconhecem* que esses impostos se incluem nos preços das mercadorias ou dos serviços. Os impostos *indiretos* são, portanto, aqueles que, em virtude de um *processo de transladação* ou *repercussão*, vão recair de fato (efeito) no consumidor ou no usuário, por isso que o *sujeito passivo* — isto é, quem por eles responde perante o *sujeito ativo* (= fisco) — é um mero *intermediário, substituto* ou *responsável*, conforme o denomina o nosso CTN, art. 121, II. Reitere-se, para definitivo esclarecimento, que "*sujeito passivo* da *obrigação principal* é a *pessoa obrigada* ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária" (art. 121); e este pode ser: (a) *contribuinte;* ou (b) *responsável* (art. 121, I, II). Ora as companhias de eletricidades ou de telecomunicações, quaisquer que sejam são *sujeitos passivos responsáveis*, por isto que sua obrigação "decorre de disposição expressa de lei": adiantam ao fisco o montante do imposto, mas dele se reembolsam *cobrando-o* ao *contribuinte*, isto é *ao consumidor* (cf. o que foi explicado no Parecer CJ/246, de 28.5.1974)."

7.46 Como se pode observar, o ilustre Consultor do MRE, que adotou o sistema anglo-saxão para proceder à análise e divisão do conceito de imposto, concluindo

que a sobretarifa cogitada é um imposto indireto, pecou, *data venia*, em sua tese, por dois detalhes de suma importância: primeiro, a sobretarifa não é um imposto típico ante o disposto nos arts. 4.º e 16 do CTN; segundo, partiu de uma premissa falsa ao afirmar que as entidades exploradoras dos serviços de telecomunicações, "quaisquer que sejam, são *sujeitos passivos responsáveis*, por isto que sua obrigação "decorre de disposição expressa de lei": *adiantam ao fisco o montante do imposto* mas dele se reembolsam cobrando-o ao contribuinte, isto é, ao consumidor (cf. o que foi explicado no Parecer CJ/246, de 28.5.1974) — (Parecer CJ/270-MRE).

7.47 A premissa é falsa, porque as concessionárias dos serviços públicos — de telefonia *lato sensu* — figuram como arrecadadoras das sobretarifas, conforme determinação contida no Capítulo III — Da Arrecadação (art. 3.º e segs.), de RFNT, e, conseqüentemente procedem ao depósito no estabelecimento bancário indicado, a crédito do FNT, colocando o produto da arrecadação à disposição, atualmente, da Telebrás (item 5), o que vale dizer que o sujeito passivo e responsável pela obrigação de pagar a sobretarifa é o usuário do serviço de telecomunicações — isto é, o mesmo que paga a tarifa (e pagaria a taxa de que trata a alínea *a*), que são indissociáveis da sobretarifa quanto ao pagamento — e não a entidade exploradora do serviço. Essa, apenas, limita-se a proceder a arrecadação da sobretarifa, na forma e condição estabelecida no RFNT, para dar atendimento ao consubstanciado na legislação específica do FNT.

7.48 Entretanto, o que pode ocorrer é o seguinte:

a) "A" deseja passar um telex para "B"; na ocasião, "A" paga ao prestador do serviço a tarifa correspondente ao serviço medido, acrescido da sobretarifa. Se "A" não pagar a importância apurada, o concessionário não lhe prestará o serviço solicitado. De outro lado, o explorador do serviço de "telex", ao receber o *quantum* correspectivo à prestação do serviço e da sobretarifa, procederá ao recolhimento desta última, *ope legis*.

Questionamos, neste caso, se estaria caracterizado o imposto direto.

b) "A" usa o aparelho de telefone de "B", responsável pela linha concedida. "A", após completar a ligação solicita à telefonista que lhe informe o *quantum* a reembolsar a "B", pelo serviço medido.

Conhecendo a importância, acrescerá a esta, o valor correspondente a 30% (trinta por cento), relativo à sobretarifa e pagará a "B", o qual procederá, na oportunidade, ao depósito da sobretarifa, conforme determinação legal.

Nesta hipótese, poder-se-ia afirmar que se trata, a sobretarifa, de um imposto direto?

c) Exemplo semelhante pode ser proposto com a diferença de que "A" não pagou "B" as despesas decorrentes do serviço que lhe foi prestado. Entretanto, "B" terá que pagar à concessionária do serviço de telefonia, a qual procederá ao depósito, *ope legis*, em nome, *in casu*, da Telebrás. Isto porque "B" é o responsável pelo pagamento, sob pena de a concessionária proceder ao corte da "linha" de seu aparelho; devendo quitar o débito para a religação (juros moratórios e multa) e mais as despesas de religação.

Seria, neste caso, a sobretarifa, um imposto indireto?

7.49 Como se pode depreender dos exemplos acima — subitem 7.48 — se considerada a sobretarifa, levando-se em conta o responsável pelo seu pagamento tanto pode ser imposto indireto, como direto, tudo dependendo, para tal distin-

ção, das circunstâncias e peculiaridades em que foi usado o serviço de telecomunicações.

7.50 Entretanto, ao nosso ver, o requisito fundamental para caracterizar os *impostos indiretos*, não é a existência do intermediário, sujeito passivo, ou melhor, sujeito da obrigação fiscal (art. 121, § II, do CTN), que responde perante o sujeito ativo (fisco), mas, sim "o fato de *transladarem-se* eles para o preço das *mercadorias* ou dos *serviços*, ou se preferir empregar a nomenclatura dos autores italianos, o fato de repercutirem eles nos referidos preços", como ministra o douto Consultor Jurídico do MRE.

7.51 De fato, a sobretarifa repercute no "preço" do serviço de telecomunicações, majorando-o, embora legalmente não haja a transferência do tributo. De fato, não nos convencemos juridicamente que ela — a sobretarifa — seja um imposto indireto, mesmo porque, não sustentamos a tese de que ela seja um imposto típico, cujo conceito está circunscrito nos arts. 4.º e 16 do CTN.

7.52 No entanto, reconhecemos que se aceitássemos a classificação da sobretarifa como imposto indireto tal qual formulada pelo douto Consultor Jurídico, baseado na translação ou transferência do tributo, dentro dos princípios dos 3 (três) sistemas — o italiano, o anglo-saxão e o francês — diríamos que ele foi bastante feliz, pois em todos os casos poder-se-ia chegar à conclusão a que ele chegou, a exemplo do que ocorreu com Bernardo Ribeiro de Moraes, que ao apreciar o ISS, considerou-o sob a ótica daqueles sistemas, concluindo, em todos os casos, que o ISS é um imposto indireto (Autor citado — Doutrina e Prática do Imposto sobre serviços, Revistas dos Tribunais, SP, 1975, p. 458, *usque* 463).

7.53 Não estando convencidos de que a sobretarifa *in tela* seja um imposto indireto não aceitamos a conclusão do douto Consultor Jurídico do MRE, para quem, "os parágrafos *a* ou *e* do art. 34 da CVRD, permitem, portanto, inquestionavelmente a cobrança do Funtel".

7.54 Quanto ao nosso ponto de vista, quer nos parecer que está de acordo com a posição adotada por este Ministério e pelo MRE, pois é sabido que os Pareceres n.os 140/67, 274/74 e 270/75 da lavra do douto Consultor Jurídico do MRE, não foram acatados pelos aludidos Ministérios, tanto é que a insenção da sobretarifa de telecomunicações foi concedida às Missões Diplomáticas, Repartições Consulares de carreira, escritórios comerciais de Missões Diplomáticas e escritórios regionais e organismos Internacionais, como por exemplo, o BID, a OEA, a CEPAL, a OIT, etc., por sugestão do Grupo de Trabalho de que trata o subitem 6.3.3.

7.55 De outra parte, em um aspecto preciso, comungamos com aquele jurista e com a Secretaria Geral e a Embratel; a sobretarifa, como já dissemos, é um tributo, *ipso facto et ipso juris* e, somente, a este título, é que pode ser cobrada dos usuários dos serviços de telecomunicações.

7.56 Mas, gize-se que não se trata, evidentemente, de uma imposição decorrente do *jus gestionis* do Estado, como afirmam Alberto Deodato e Simão Pedro Casasanta, porque não é, a sobretarifa, um preço público, mas decorre do exercício de competência do *jus imperii* do Estado, como pessoa jurídica de Direito Público interno, porque é um tributo.

7.57 Como se sabe, o Estado, para cumprir as suas metas, depende "de uma massa adequada de meios econômicos", é alimentada "ou de rendas patrimoniais do próprio Estado (e de atividade comerciais ou industriais por ele exercidas) ou,

então, é obtida, através do poder de império, da riqueza do cidadão."

7.58 A sobretarifa em comento não decorre de rendas patrimoniais do próprio Estado e tão pouco decorre de suas atividades comerciais ou industriais. Entretanto, para exercer a atribuição constitucional, a União criou a sobretarifa, sem a qual jamais poderia ter impulsionado as telecomunicações tal como se constata.

7.59 *Est quod,* a sobretarifa aludida constitui inquestionavelmente uma receita *ex lege,* receita esta decorrente do poder de *jus imperii* do Estado, sendo, portanto, compulsória.

7.60 Essa receita é regulada pelo Poder Público *ope legis,* sem embargo de ter sido, por muito tempo, de natureza paraorçamentária, até que foi editada a Lei n.º 6 093/74 — subitem 3.3., *in fine,* passando, em decorrência, a constar da Lei Orçamentária sob a rubrica ou código 21.

7.61 Entretanto, o fato de constituir a sobretarifa receita paraorçamentária, não a descaracteriza como sendo decorrente de uma imposição do *jus imperii* do Estado e, como tributo, ou melhor, como sendo uma contribuição especial de caráter tributário.

7.62 Ademais, é sabido que o produto da arrecadação da sobretarifa *in tela,* sempre entrou nos orçamentos das entidades gestoras do FNT, e aqueles orçamentos são aprovados por Decreto do Poder Executivo, como complemento dos orçamentos da União, obedecidos, na elaboração, os princípios consubstanciados no Decreto n.º 54 389/63. E, com o advento do Decreto-lei n.º 200/67, passaram a se sujeitar à Supervisão Ministerial, *ex vi* de seu art. 26, como também à fiscalização financeira do TCU, nos termos do art. 7.º da Lei n.º 6 223/75.

7.63 Porque entendemos que o produto de arrecadação da sobretarifa em comento é *dinheiro público* decorrente do *jus imperii* do Estado, é que não concordamos com a Telebrás que aliás, *con cessa venia,* foi deveras vacilante em seu pronunciamento quando procede ao estudo da natureza jurídica da sobretarifa, *a priori* e *a posteriori,* do advento da Lei n.º 6 093/74 — e para quem, ela é imposto ou adicional tarifário, dependendo da sua destinação — subitem 6.3.2.

7.64 Discordamos porque ficamos com Rubens Gomes de Souza, seguindo Villegas,

"que a destinação da receita de qualquer tributo é irrelevante para lhe definir ou qualificar a natureza jurídica. É o que eu mesmo já disse em outro lugar e que o CTN acolheu no art. 4.º, n.º II.

Isto é claro quando se refelte que a atribuição da receita, em termos de fato, obviamente pressupõe sua prévia arrecadação, o que, em termos de Direito, significa que ocorre depois que exaurir a relação jurídica que deu lugar à cobrança dos fundos arrecadados. Por outras palavras, é simples providência de tesouraria, nem se quer regida pelo direito tributário, mas pelo direito financeiro ou, especificamente, orçamentário; ante a relação juridica tributária, é um *posterius* e não um *prius,* como seria necessário que fosse para poder qualificar-lhe a natureza". (Autor citado — Ainda a Distinção entre Taxa e Imposto, DRP, n.º 21, Revistas dos Tribunais, 1972, p. 306).

7.65 Finalmente, respondendo à indagação formulada no subitem 7.39:

Sem embargo da divisão tripartida de tributo — imposto, taxa e contribuições — "ter foro de cidade no texto constitucional", como afirmam Alcino Pinto Falcão e José Aguiar Dias (Constituição Anotada — 1946 — v. I, José Konfino, 1956, p. 110), é certo que a maioria dos publicistas sustenta que "no plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma

destas duas categorias: imposto ou taxa" (Becker, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, Saraiva, 2.ª edição, 1972, p. 346, n.º 106).

7.66 Para Pontes de Miranda, todo tributo, ou é imposto, ou é taxa, sendo que a contribuição seria uma espécie que se forma a partir do conceito de imposto ou de taxa, caracterizando-se como um tributo especial. No mesmo diapasão, temos a opinião de Rubens Gomes de Souza seguido por publicistas de renome, que seria ocioso relacioná-los, todos.

7.67 Comparando a sobretarifa *in tela*, com AFRMN — Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante, citada pela Secretaria Geral, concluímos, que, de fato, há uma similitude muito acentuada entre os dois tributos, por que ambos encontram respaldo, atualmente, no art. 21, § 2.º, I, combinado com o art. 163, parágrafo único da Emenda Constitucional n.º 1/69, além de possuírem identificação de característica. Daí, afirmarmos que a sobretarifa é uma contribuição especial de caráter tributário, à semelhança das contribuições parafiscais e, que por outro lado, corresponde conceitualmente, mais às caracterizações de imposto do que às de taxa.

7.68 Gize-se que ambas as modalidades de tributos pecuniários — impostos ou taxas, decorrem do exercício legal do Estado, que na qualidade de ente público investido do poder tributante, em suas relações com seus administrados — contribuintes — exerce o poder de *imprium*, na imposição, arrecadação e fiscalização daqueles tributos.

7.69 É como pontifica Rubens Gomes de Souza:

"A diferenciação, apenas formal, reside na circunstância de que, no caso de taxa, esse poder de império expressa-se pelo exercício de uma determinada atividade prevista em lei, mas que pode inclusive ser obrigatória para o contribuinte independentemente de qualquer vantagem ou benefício específico para ele... ao passo que, no caso do imposto, o poder de império expressa-se de per si, como simples emanação de soberania regulada pela Lei."

7.70 Por outro lado, pelo fato de existir uma similitude da AFRMN em relação à sobretarifa, e que aceitamos, *in casu facto specie*, a sua aplicação não é a mesma, haja vista, que o Egrégio Supremo Tribunal Federal ao decidir o RE n.º 75 972, o fez no plano nacional e, no caso vertente, temos que fazê-lo no plano internacional, porque a Itaipu é uma entidade instituída em razão de um acordo partidário entre duas Nações soberanas — Brasil e Paraguai. *Ipso facto*, o assunto deve ser apreciado por outro ângulo, o que constitui objeto do item seguinte.

8. Conclusão.

8.1 Francesco Ferrara nos oferece uma lição acerca da exegese legislativa, *in verbis*:

"...a lei é um ordenamento de proteção que entende satisfazer certas necessidades, e deve interpretar-se no sentido que melhor responda a esta finalidade, e portanto, em toda a plenitude que assegure tal tutela". (Autor citado, Interpretação e Aplicação das Leis, 2.ª edição, Saraiva. São Paulo, 1937).

8.2 Entre o Brasil e Paraguai, duas Nações soberanas foi celebrado, com as formalidades institucionais, o Tratado objeto do item 1, o qual é lei entre as Altas Partes Contratantes.

8.3 Questionamos: o que visou tutelar o Tratado firmado pelas Altas Partes Contratantes?

8.4 Respondendo à indagação: evidentemente, que entre os objetivos daquele Tratado avulta o benefício econômico do favor fiscal outorgado subjetivamente em prol da Itaipu, pelas Altas Partes Contratantes, as quais visam, com isto, não impor nenhum entrave à prossecução de seus objetivos em decorrência da execução do aludido Tratado.

8.5 Aquela tutela está perfeitamente de acordo com o disposto no art. 98 do CTN, o qual revela a hierarquia do Tratado — *lato sensu*, sobre a legislação tributária interna ou superveniente, em consonância com o consubstanciado no art. 96. O que vale dizer que o Tratado, não pode ser ferido pelas leis internas, porque aquele se sobrepõe a estas.

8.6 De fato, quando no art. XII do Tratado ficou estabelecido, em sua alínea *c*, que as Altas Partes Contratantes adotarão, quanto à norma pertinente a não aplicação de impostos, taxas e empréstimos compulsórios de quaisquer natureza, à Itaipu e aos serviços de eletricidade por ela prestados, o fez, de modo estensivo a todas as espécies de tributos, os quais, em síntese, ou são taxas, ou impostos.

8.7 Portanto, sendo a sobretarifa *in tela* uma contribuição especial de natureza tributária, à semelhança das contribuições parafiscal e, conseqüentemente, com as características de imposto, como afirmamos, entendemos que está comprovado o direito da Itaipu à fruição do benefício fiscal pertinente à sobretarifa em comento, por estar outorgado juridicamente dos aludidos benefícios, tendo em vista o disposto no Tratado e no Decreto n.º 72 707/73, que o promulgou.

8.8 *Ex positis*, podemos concluir que a intenção das Altas Partes Contratantes consignada na superfície aparente e imediata que resulta da conexão verbal do *caput*, do art. III combinado com a alínea *a* do art. XII, do Tratado *in tela*, não deixa dúvidas quanto ao estabelecimento de isenção especial e, gize-se a mais absoluta possível, em benefício da entidade binacional, relativamente ao poder impositivo e soberano dos Estados Contratantes, de tributar e regular os tributos.

Eis porque, ao concluirmos este Parecer, consideramos da maior oportunidade e importância, citar parte do Parecer da lavra do douto Procurador-Geral da Fazenda Nacional — Francisco Oswaldo Neves Dornelles — que mereceu aprovação do Senhor Ministro da Fazenda em 13.8.75, *in verbis*:

"2 — A leitura do tratado de 26 de abril de 1973 entre o Brasil e Paraguai

.....

no seu art. XII, demonstrou a intenção dos Estados em absterem-se de qualquer imposição compulsória, entrave ou restituições relativamente às atividades da empresa.

Entidade pública binacional, constituída por Tratado e envolvendo diretamente dois Estados soberanos, em igualdade de direitos e obrigações (art. III), foi conscientemente posta à margem do poder de tributar e de regular de cada um dos Estados.

A subordinação da entidade binacional ou poder regulatório de qualquer dos Estados Contratantes ou a ambos, ou colocaria, a outra Parte em uma situação de dependência jurídico-política, incompatível com a condição soberana dos Pactantes, ou daria margem a uma guerra fiscal que sobre ser impensável do ponto de vista do Direito Internacional tornaria impossível esse notável e exemplar empreendimento.

.....

A inteligência da norma..." (referindo-se a alínea *a*, do art. XII do Tratado)

"...*não pode ser outra: nenhuma imposição estatal, que se assemelhe a imposto ou taxa ou empréstimo compulsório, tenha a natureza que tiver, pode ser aplicada a Itaipu.*"

É o que tínhamos a expender.

sub censura.

De acordo. Aprovo.

Em 19.10.77

Brasília, 19 de setembro de 1977

Rubens Bussacos

Consultor Jurídico

Marlene Martins Cioglia

Assistente Jurídico

Aprovo.

Euclides Quandt de Oliveira

Ministro de Estado das Comunicações

Em 18.10.77.