

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



119

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

119



*Neide Arcanjo*

é a autora da foto reproduzida  
em destaque na capa desta edição.

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de ***Escrituras***  
***Editora***, com alterações procedidas por  
***Mars e Dialética***

Capa (fundo)  
***Detalhe da obra***  
***"100% Azul ou Quase"***,  
***de Marola Omartem***

Ilustrações de faces dos autores  
***Fátima Lodo Andrade da Silva***

Fotolito da Capa  
***Duble Express***

Impressão  
***Gráfica Palas Athena***  
(AGOSTO - 2005)

Na página inicial do site  
**[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)**  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.  
A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
***Revista Dialética de Direito Tributário***,  
inclusive exemplar com o  
***Índice Cumulativo dos n°s 1 a 99***.  
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: [atendimento@dialetica.com.br](mailto:atendimento@dialetica.com.br)  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
**[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)**

# S U M Á R I O

## **Doutrina**

*Ana Cristina Othon de Oliveira Villaça* - Serviços notariais e de registro público e a incidência do ISS

1. Introdução. 2. A natureza jurídica dos serviços notariais e de registro: pública ou privada. 3. A natureza jurídica da remuneração dos serviços cartorários: taxa ou preço público. 4. A hipótese de incidência do ISS. 5. A constitucionalidade do item 21 da Lista de Serviços anexa à LC 116/03. 6. Conclusão.

9

*Fabíola Fernandez Grund e Juliana Burkhardt Rivero* - Tributação de valores remetidos ao exterior pela aquisição de software e por serviços de administração e suporte a estes relacionados

- I. Introdução. II. Tratamento tributário de licenças e serviços de administração e suporte. III. Dedutibilidade de pagamentos efetuados a título de royalties ou pela prestação de serviços. IV. Regras de preços de transferência no Brasil. V. São válidas as normas de preços de transferência brasileiras diante dos acordos para evitar bitributação firmado entre Brasil e outros países? VI. Conclusão.

19

*Fernando Netto Boiteux* - Aspectos (pouco examinados) do processo administrativo fiscal

- I - Explicação necessária. II - A distribuição dos processos. III - A intimação pessoal dos procuradores. IV - Conclusão.

33

*Gilberto de Castro Moreira Junior* - Aspectos tributários atuais do “cost-sharing”

- I - Natureza jurídica do “cost-sharing”. II - Imposto sobre Serviços (ISS). III - Imposto sobre a Renda (IR). IV - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide). V - Contribuições ao PIS e à Cofins.

47

*Marcelo Fróes Del Fiorentino* - Implicações fiscais derivadas da lei de falência, recuperação judicial e extrajudicial - Lei nº 11.101/05

- I - Introdução. II - Da não-suspensão das execuções fiscais em virtude do deferimento da recuperação judicial. III - Da certidão negativa e da certidão positiva com efeito de negativa e as respectivas correlações com os institutos jurídicos da recuperação judicial e da falência. IV - Das comunicações aos órgãos públicos do deferimento do processamento da recuperação judicial e da decretação da falência e os limites daí advindos. V - Da alienação judicial de filiais ou de entidades produtivas da pessoa jurídica declarada falida ou da pessoa jurídica beneficiária de recuperação judicial e a questão relativa à sucessão ou não do arrematante nas obrigações de natureza tributária do devedor - pessoa jurídica falida ou em recuperação judicial. VI - Parcelamento do crédito tributário de pessoa jurídica beneficiária da recuperação judicial. VII - Da não-transferência, para o juízo de falência ou da recuperação judicial, da competência para processar e julgar a execução da dívida ativa das Fazendas Públicas. VIII - Das preferências creditórias junto ao processo falimentar. IX - Da extinção das obrigações tributárias do falido. X - Da inaplicabilidade da concretização da recuperação extrajudicial em relação a créditos de natureza tributária e do questionamento quanto à legalidade de tal vedação.

60

*Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo* - Direito ao crédito de ICMS pela aquisição de energia elétrica utilizada na prestação de serviços de comunicação

- Introdução. 1 - Breve notícia do ICMS incidente sobre serviços de comunicação. 2 - O princípio constitucional da não-cumulatividade no ICMS e suas restrições. 3 - Créditos de ICMS resultantes do consumo de energia elétrica, para a prestação do serviço de telecomunicação. 4 - O art. 33, II, b, da Lei Complementar nº 87/96 e sua Interpretação “conforme a Constituição”. 5 - Síntese conclusiva.

70

## PARECERES



**Hugo de Brito  
Machado**

*é Professor Titular de Direito Tributário da UFC, Ex-Procurador da República, Membro do IFA - International Fiscal Association, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET e Desembargador Federal (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.*



**Hugo de Brito  
Machado Segundo**  
*é Mestre em Direito pela UFC, Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE, Professor de Direito Constitucional da Faculdade Christus e da Pós-graduação em Direito e Processo Tributário da Unifor.*

### Tarifas Aeroportuárias. Natureza Tributária. Adicional de Tarifas Aeroportuárias. Cide. Inconstitucionalidade

*Hugo de Brito Machado  
Hugo de Brito Machado Segundo*

Exações que remuneram a prestação de um serviço de utilização compulsória, ou o efetivo exercício do poder de polícia, têm natureza tributária (taxa), independentemente do nome que lhes for formalmente atribuído por lei.

A submissão ao regime jurídico tributário torna necessária a previsão *em lei* de todos os elementos da obrigação correspondente, sob pena de invalidade.

Ausentes da lei esses elementos, tanto as “tarifas” aeroportuárias como o seu “adicional” são inválidos.

Considerado o adicional de tarifas aeroportuárias como detentor da natureza de “contribuição de intervenção no domínio econômico”, sua invalidade subsiste, pois ele não preenche o perfil constitucionalmente exigido para a criação de tributos dessa espécie.

Por outro lado, ilegais as “tarifas” aeroportuárias, notadamente por não estarem os critérios de sua quantificação previstos em lei, logicamente não é possível a cobrança de um “adicional” calculado sobre o valor a elas correspondente. Finalmente, a lei que instituiu o Ataero não definiu a sua base de cálculo, nem muito menos o sujeito passivo nem o sujeito ativo da relação jurídica correspondente, malferindo assim o disposto no art. 150, I, da CF/88.

#### **Consulta**

Sindicato Nacional das Empresas Aeroviárias - SNEA, por intermédio de seu ilustre advogado, o Dr. Eduardo Braga Tavares Paes, consulta-nos a respeito da validade das “tarifas aeroportuárias” que são cobradas pela Infraero, e do “adicional de tarifa aeroportuária” que é exigido pela União Federal das empresas brasileiras que executam o serviço de transporte aéreo.

Aduz o consultante que a Infraero exige as citadas “tarifas” em face da prestação de serviços de utilização compulsória, bem como em função do efetivo exercício do poder de polícia (controle do tráfego aéreo), e que, não obstante, tais exações são apenas referidas em lei, tendo todos os seus elementos e características determinados em atos infralegais. Além disso, os critérios de cálculo das citadas tarifas seriam equivocados e demasiadamente gravosos, tomando por base aspectos impertinentes para aferir o custo da atividade correspondente.

Afirma ainda que o “adicional de tarifa aeroportuária”, além de inconstitucionalidades outras, é inválido porque calculado sobre o valor das citadas “tarifas”, contaminando-se com a ilegalidade que as permeia.

Nesse contexto, o consultente informou-nos de ação judicial proposta por algumas de suas filiadas com a finalidade de discutir a questão, da qual nos forneceu cópia das principais peças, para, finalmente, indagar:

1. *As tarifas aeroportuárias impugnadas na ação judicial referida têm natureza tributária? Caso afirmativo, seria necessária a previsão em lei de todos os elementos necessários à obtenção de seu valor?*
2. *Procede a afirmação segundo a qual, dada a possibilidade de delegação à iniciativa privada, a exação exigida assume natureza tarifária?*
3. *É constitucional a exigência do Ataero? Caso sejam ilegais as tarifas sobre as quais o adicional é calculado, sua cobrança é de alguma forma afetada?*
4. *Em face das respostas oferecidas às questões anteriores pode-se dizer que os pedidos formulados na ação judicial proposta são procedentes?*

Examinamos a documentação que nos foi fornecida, revisitamos a doutrina e a jurisprudência pertinentes ao problema, e passamos a emitir o nosso

## Parecer

### 1. Colocação do Problema

#### 1.1. As teses desenvolvidas pelas empresas aéreas

Na petição inicial que examinamos, as empresas aéreas insurgem-se contra a cobrança, pela Infraero, das “tarifas” pelo uso da estrutura aeroportuária e pelo uso dos “serviços” destinados a tornar segura a navegação aérea (v.g., controle de tráfego). Questionam, ainda, o “adicional” de 50% que é cobrado pela União Federal sobre as citadas tarifas.

Alegam, em síntese, que os serviços aeroportuários são de utilização compulsória, e que os serviços ligados ao controle de tráfego e aos demais aspectos da segurança no uso do espaço aéreo configuram, na verdade, exercício do poder de polícia. Por essas razões, as “tarifas” cobradas pela Infraero teriam natureza de taxa, submetendo-se ao princípio da legalidade tributária. Como sua determinação não obedece a critérios legalmente estabelecidos, seriam inválidas.

Quanto ao adicional de 50% (Ataero), alegam que o mesmo não reuniria os requisitos necessários a uma contribuição de intervenção no domínio econômico. Afirmam, ainda, que o Ataero, sendo adicional de tarifas ilegais, contaminaria da mesma ilegalidade destas, pois em todo caso é determinado conforme critérios não previstos em lei. Além disso, aduzem que a lei instituidora do Ataero não determina quais seriam os sujeitos ativo e passivo da relação respectiva.

#### 1.2. Os argumentos da União Federal, e da Infraero

Ao contestar a ação, a Infraero invocou basicamente a aplicação, “por analogia”, do precedente firmado pelo STF no julgamento do RE 218.061/SP, no qual se considerou constitucional o “adicional de tarifas portuárias”. A manifestação da Fazenda Nacional foi muito semelhante, com pequenos acréscimos na argumentação. O teor das contestações pode ser assim sintetizado:

- a) os serviços delegáveis previstos no art. 21, X a XII, podem ser remunerados mediante preço público;
- b) a utilização da estrutura aeroportuária explorada pela Infraero não é compulsória, pois as empresas aéreas autoras poderiam construir seus próprios aeroportos;
- c) não há sanção para o caso de os serviços em questão não serem utilizados;

- d) fosse procedente a tese das empresas aéreas autoras, elas próprias teriam de restituir os passageiros, pois o valor cobrado pelas passagens aéreas também teria natureza de taxa;
- e) as tarifas em questão são fixadas com modicidade, sendo inferiores à média de diversos países;
- f) o Ataero é uma Cide, assim como o ATP, que foi considerado válido pelo STF;
- g) o fato de o Ataero incidir sobre o valor das tarifas não o invalida, pois estas estão validamente definidas e quantificadas, o que também já foi avalizado pelo STF no julgamento do ATP;
- h) não seria necessária lei complementar para a criação de Cide's;
- i) é uma decisão meramente política do Estado escolher quais serviços serão remunerados por taxa, e quais o serão através de tarifas;
- j) os encargos das tarifas aeroportuárias e de seu adicional teriam sido “repercutidos” aos passageiros, não tendo as empresas aéreas autoras legitimidade ativa *ad causam* para pugnar a respectiva restituição/compensação.

À luz dessas considerações, dividimos o presente parecer em três partes. Na primeira, será feito o exame da natureza das tarifas aeroportuárias (argumentos “a”, “b”, “c”, “d”, “e”, e “i”) e, por conseguinte, dos serviços por elas custeados. Na segunda, serão tratados os aspectos relacionados ao “adicional” incidente sobre tais tarifas (argumentos “f”, “g”, e “h”). Finalmente, na terceira, cuidaremos dos aspectos ligados à suposta “repercussão” das tarifas sobre os preços das passagens aéreas (argumento “j”).

## 2. Natureza Jurídica das Tarifas Aeroportuárias

### 2.1. Conceito de tributo e a irrelevância de sua denominação

Embora cada ordem jurídica nacional consagre o seu conceito de tributo, algumas de modo implícito, outras explicitamente, e estas, aqui e ali, com algumas diferenças redacionais, podem ser apontados alguns elementos comuns, pelo menos no que pertine aos Estados de Direito atualmente existentes no mundo ocidental contemporâneo. Neles, além de o tributo se prestar ao custeio das atividades do Estado, a obrigação de o recolher necessariamente decorre da incidência de uma norma jurídica, veiculada em lei, sobre o fato nela descrito, não devendo constar dessa descrição (hipótese de incidência) nem a ilicitude nem o elemento volitivo.

Com base em tais distinções foi que Geraldo Ataliba escreveu:

“Toda vez que se depare o jurista com uma situação em que alguém esteja colocado na contingência de ter o comportamento específico de dar dinheiro ao estado (ou a entidade dele delegada por lei), deverá inicialmente verificar se se trata de:

- a) multa;
- b) obrigação convencional;
- c) indenização por dano;
- d) tributo.”<sup>1</sup>

De fato, diante de ordenamentos jurídicos como o brasileiro, não há espaço para uma quinta classificação. Trata-se de idéia já implícita na Constituição, mas que de todo modo foi devidamente explicitada e delimitada pela legislação complementar, assim:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”<sup>2</sup>

Pouco importa se a lei, ao criar a exação que preenche a definição do art. 3º do CTN, entender por batizá-la de “tarifa”, “fundo”, “encargo”, ou de qualquer outra denominação.

<sup>1</sup> Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., 2ª tir., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 36.

<sup>2</sup> Código Tributário Nacional, art. 3º.

Não será o nome que terá o condão de alterar sua natureza jurídica. Isso é elementar, e está explicado, de modo desnecessário mas extremamente didático, no art. 4º do CTN.

Assim, no caso em exame, considerando que tanto taxas como tarifas são prestações pecuniárias que não decorrem de ato ilícito, não está no seu nome, mas em sua *compulsoriedade* o critério de diferenciação. Essa compulsoriedade, a propósito, não diz respeito à “obrigatoriedade” de seu pagamento, presente também em qualquer prestação contratual, mas na irrelevância do elemento volitivo para o seu *surgimento*. Deve o intérprete atentar para a atividade estatal que lhes serve de fato gerador, como um dos subscritores deste parecer já teve a oportunidade de escrever:

“Se a ordem jurídica obriga a utilização de determinado serviço, não permitindo o atendimento da respectiva necessidade por outro meio, então é justo que a remuneração correspondente, cobrada pelo Poder Público, sofra as limitações próprias dos tributos. O contribuinte estará seguro de que o valor dessa remuneração há de ser fixado por critérios definidos em lei. Terá, em síntese, as garantias estabelecidas na Constituição.

Por outro lado, se a ordem jurídica não obriga a utilização do serviço público, posto que não proíbe o atendimento da correspondente necessidade por outro meio, então a cobrança da remuneração correspondente não ficará sujeita às restrições do sistema tributário. Pode ser fixada livremente pelo Poder Público, pois o seu pagamento resulta de simples conveniência do usuário do serviço.

À liberdade que tem o Poder Público na fixação do preço público corresponde a liberdade do cidadão de utilizar, ou não, o serviço correspondente. Se o cidadão não tem essa liberdade, o Poder Público deve estar igualmente limitado pela ordem jurídica no pertinente aos critérios para fixação do valor a ser cobrado, que será um tributo.”<sup>3</sup>

Resta conferir, então, se a ordem jurídica obriga as empresas aéreas a utilizar os serviços aeroportuários explorados pela Infraero, bem como as atividades de controle de tráfego aéreo exercidas pelo Comando da Aeronáutica, ou se é juridicamente viável que as necessidades atendidas pelos tais serviços sejam supridas por outros meios.

## 2.2. Natureza da atividade que enseja o pagamento das “tarifas”

### 2.2.1. Preliminarmente

A União Federal, como se sabe, é competente para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, a navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária (CF/88, art. 21, XII, “c”).

Nessa condição, a União delegou, através de concessão, a empresas como as filiadas ao consulente, a prestação do serviço público de navegação aérea. E, por meio da Infraero, empresa pública integrante da Administração indireta, a União exerce a exploração da infra-estrutura aeroportuária. Finalmente, a fiscalização do espaço aéreo, os controles de tráfego, de rotas etc. são exercidos pelo Comando da Aeronáutica ou por empresa especializada da Administração federal indireta vinculada ao Comando da Aeronáutica.

A questão que se coloca, então, é a de saber se os valores cobrados pela prestação de tais serviços, especialmente dos vinculados à exploração da infra-estrutura aeroportuária e ao controle do tráfego aéreo, subsumem-se ao conceito de *taxa*, ou se, como afirmam a União Federal e a Infraero, seriam *tarifas*.

Relativamente à utilização da infra-estrutura aeroportuária, a Lei 6.009/73 dispõe:

“Art. 2º A efetiva utilização de áreas, edifícios, instalações, equipamentos, facilidades e serviços de um aeroporto está sujeita ao pagamento referente aos preços que incidirem sobre a parte utilizada.

Parágrafo único. Os preços de que trata este artigo serão pagos ao Ministério da Aeronáutica ou às entidades de Administração Federal Indireta responsáveis pela administração dos aeroportos, e serão representados:

<sup>3</sup> Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 25ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 421.

a) por tarifas aeroportuárias, aprovadas pelo Ministro da Aeronáutica, para aplicação geral em todo o território nacional;

b) por preços específicos estabelecidos, para as áreas civis de cada aeroporto, pelo órgão ou entidade responsável pela administração do aeroporto.

Art. 3º As tarifas aeroportuárias a que se refere o artigo anterior, são assim denominadas e caracterizadas:

I - tarifa de embarque - devida pela utilização das instalações e serviços de despacho e embarque da Estação de Passageiros; incide sobre o passageiro do transporte aéreo;

II - tarifa de pouso - devida pela utilização das áreas e serviços relacionados com as operações de pouso, rolagem e estacionamento da aeronave até três horas após o pouso; incide sobre o proprietário ou explorador da aeronave;

III - tarifa de permanência - devida pelo estacionamento da aeronave, além das três primeiras horas após o pouso; incide sobre o proprietário ou explorador da aeronave;

IV - tarifa de armazenagem - devida pelo armazenamento, guarda e controle das mercadorias nos armazéns de carga aérea dos aeroportos; incide sobre consignatário ou transportador no caso de carga aérea em trânsito.\*

(...)

Art. 8º A utilização das instalações e serviços destinados a apoiar e tornar segura a navegação aérea, proporcionadas pelo Ministério da Aeronáutica, está sujeita ao pagamento da tarifa de uso das comunicações e dos auxílios à navegação aérea em rota.

Parágrafo único. A tarifa de que trata este artigo será aprovada pelo Ministro da Aeronáutica, mediante proposta do órgão competente do Ministério da Aeronáutica, para aplicação geral em todo o território nacional.”

Devemos recordar que, como resenhado no item 1.2, *supra*, tanto a União Federal como a Infraero afirmam que tais serviços não são de utilização compulsória, pois em suma: i) são delegáveis, sendo opção política do legislador remunerá-los com taxas ou tarifas; ii) as empresas aéreas podem construir seus próprios aeroportos; iii) não há sanção para o caso de os serviços em questão não serem utilizados; e iv) fosse procedente a tese das empresas aéreas, elas próprias teriam de restituir aos passageiros, pois o valor cobrado pelas passagens aéreas também teria natureza de taxa.

Considerando essas ponderações das demandadas, trataremos primeiro do principal fundamento das duas contestações apresentadas, qual seja, o argumento de que os serviços públicos, quando passíveis de delegação, podem sempre ser remunerados por tarifas, sendo a escolha entre taxa ou tarifa uma “opção política” do legislador.

Vejamos.

## 2.2.2. Delegação de serviço público e compulsoriedade

A tese segundo a qual serviços delegados podem ser livremente remunerados por taxas ou tarifas, a critério do legislador, é defendida por alguns estudiosos do Direito Administrativo, e foi invocada tanto na contestação oferecida pela Infraero, como na contestação oferecida pela União Federal. O argumento central de seus defensores é o de que um serviço delegável pode ser prestado sob um regime de direito privado, afastando a natureza tributária de sua remuneração.

Com todo o respeito, essa tese, que diferencia taxas e tarifas a partir apenas do caráter “delegável” do serviço, é equivocada, além de ser extremamente perigosa, eis que destrói as garantias constitucionais que consubstanciam limitações ao poder de tributar.

Há algum tempo essa tese foi defendida pelo Município de Fortaleza, quando da cobrança de uma “tarifa” de limpeza pública. Embora o serviço fosse de utilização compulsória, a natureza tarifária da exação era sustentada ao argumento de que o serviço havia sido delegado a uma pessoa jurídica de direito privado. Na oportunidade, um de nós sustentou que:

"Essa tese não é correta porque retira a efetividade dos dispositivos da Constituição que albergam as garantias constitucionais do contribuinte, vale dizer, as limitações constitucionais ao poder de tributar. A interpretação dos dispositivos da Constituição deve ser feita de tal forma que uns não eliminem a eficácia de outros. E de modo que todos tenham a maior eficácia possível. Assim, temos de entender que os serviços públicos de uso compulsório devem ser sempre custeados através de tributos. Se são específicos e divisíveis ensejam a cobrança de taxa (CF/88, art. 145, II). Se são de interesse geral não ensejam cobrança de remuneração específica e devem ser custeados com recursos arrecadados mediante impostos.

Admitir que o Estado possa utilizar o seu poder de império para compelir o cidadão a custear serviços públicos mediante tarifa significa anular inteiramente as garantias conquistadas pelo contribuinte ao longo da história, desde 1215 com a Magna Carta do Rei João sem Terra, contra o arbítrio na cobrança dos tributos. Tarifa é prestação de natureza contratual. Decorre de um contrato celebrado entre o usuário e o prestador do serviço público e ninguém pode ser obrigado a fazer esse contrato."<sup>4</sup>

Como se trata de assunto de grande interesse, relevante para o deslinde de praticamente todas as questões que nos foram submetidas pelo conselente, a seguir o examinamos mais detidamente.

### *2.2.3. Serviço público e tarifa na Constituição*

#### *2.2.3.1. O art. 175*

Afirma a União Federal que o art. 175 da Constituição Federal, sem qualquer reserva ou limitação, prevê, expressamente, a cobrança de tarifa pela prestação de serviços públicos executados por empresas concessionárias, e assevera ser evidente que a remuneração do serviço concedido mediante tarifa tem assento constitucional. Não nos parece que seja assim.

Como é sabido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, com fundamento na melhor doutrina, firmou-se já no sentido de que a tarifa não é compulsória, eis que na compulsoriedade reside a diferença essencial entre esta e a taxa, que é espécie de tributo.

O art. 175 da CF não diz, de modo nenhum, que todos os serviços públicos podem ser custeados mediante a cobrança de tarifa. Nem muito menos que a tarifa a ser cobrada independe de contrato. Aliás, a referência a tarifa está a indicar exatamente o contrário, isto é, está a indicar que a cobrança da remuneração a título de tarifa não pode ser compulsória, pois o termo *tarifa* há de ser entendido como contraprestação por um serviço público prestado sob regime contratual, tendo a obrigação como fundamento a vontade manifestada pelo usuário do serviço. É este o entendimento que resulta da Súmula 545 da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual:

"Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada a prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as institui."

Não nos parece, *data venia*, que a referida súmula esteja ultrapassada. Muito pelo contrário, sua utilidade e aplicação são de importância a cada dia maior, tendo em vista especialmente a diminuição da atuação direta do Estado e o aumento das "privatizações".

#### *2.2.3.2. Suporte fático do art. 145 e do art. 175 da CF/88*

A União Federal parece ignorar, também, que o art. 175 da CF/88 não pode ser interpretado de sorte a tornar sem sentido o art. 145, inciso II, da mesma Constituição. Na verdade os referidos dispositivos constitucionais devem ser interpretados de sorte que um não elimine o outro, e que não restem suprimidas as garantias constitucionais limitadoras do poder de tributar.

<sup>4</sup> Hugo de Brito Machado, *Diário do Nordeste*, Fortaleza, edição do dia 2 de novembro de 2003.

É evidente, portanto, o equívoco da tese sustentada pela União Federal, segundo a qual o art. 175 da Constituição teria alcance capaz de anular art. 145, inciso II, como se os mesmos tivessem exatamente o mesmo suporte fático, além de anular outras garantias constitucionais contra o abuso do poder de tributar.

Na verdade o suporte fático de cada um dos citados dispositivos constitucionais, embora parcialmente superpostos, podem e devem ser identificados para que se evite a confusão quanto a incidência de cada um deles. O art. 145 refere-se apenas aos serviços de utilização compulsória, enquanto o art. 175 refere-se aos serviços públicos de forma genérica. As normas de um e do outro convivem como convive a regra e a exceção. A contrapartida dos serviços públicos em geral pode ser a tarifa mas, excepcionalmente, para os serviços públicos de utilização compulsória, a contrapartida há de ser sempre a taxa.

### 2.2.3.3. *O poder e seus limites jurídicos*

O que os governantes querem mesmo é utilizar o poder e fugir a seus limites jurídicos. Por isso mesmo, querem sempre obter recursos para financiamento dos serviços públicos da forma mais fácil, que é a imposição. Utilizam o poder estatal para obrigar o cidadão a lhes fornecer os recursos financeiros dos quais pretendem dispor na administração da coisa pública.

Por essa razão foi que o Direito construiu, ao longo da história da humanidade, limites ao exercício do poder estatal. No atual Estado de Direito Democrático o poder de impor tributos está limitado por importantes princípios jurídicos, entre os quais o da divisão dos poderes do Estado e o da legalidade. Em outras palavras, quem exerce a Administração e assim arrecada recursos financeiros e aplica-os em serviços públicos não tem o poder de determinar o montante dos tributos. Essa determinação depende de lei. Os representantes do povo nos parlamentos é que, através da lei, definem o montante dos recursos a serem arrecadados pelos governantes.

O Estado pode, é certo, no uso de sua soberania, através da lei, determinar que o uso de um serviço seja obrigatório, para o bem da comunidade. Se o faz, porém, há de submeter-se aos controles jurídicos a que se submete o seu poder de tributar. Usa o poder que somente o Estado tem, de fazer a lei, para impor o uso do serviço, mas em contrapartida submete-se ao controle do poder, consubstanciado na divisão de suas atribuições (dita divisão de poderes) na definição da remuneração que vai cobrar pelo serviço.

Não é o fato de o serviço haver sido delegado à Infraero, ou a outra entidade da Administração indireta federal, que há de possibilitar a livre opção legislativa entre “taxa” e “tarifa”. A opção legislativa há de ser no sentido de obrigar o usuário, ou deixá-lo livre para decidir se usa ou não o serviço. Se o legislador, considerando importante para a comunidade, impõe o uso do serviço, daí decorre a necessidade de proteção do usuário no que concerne à determinação do valor que vai pagar por tal serviço. *Será a ausência da obrigatoriedade do uso do serviço que determinará a possibilidade de adoção válida do regime jurídico dos preços públicos.*

Esse entendimento, aliás, é hoje pacífico no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que não considera relevante, para determinar a natureza jurídica da exação, a forma - delegada ou não - como o serviço é prestado, mas a sua compulsoriedade:

“Tributário. Serviços de Fornecimento de Água e Coleta de Esgoto. Taxa. Natureza Tributária. Precedentes.

1. O serviço de fornecimento de água e coleta de esgoto é cobrado do usuário pela entidade fornecedora como sendo taxa, quando tem compulsoriedade.

2. Trata-se, no caso em exame, de serviço público concedido, de natureza compulsória, visando atender necessidades coletivas ou públicas.

3. Não tem amparo jurídico a tese de que a diferença entre taxa e preço público decorre da natureza da relação estabelecida entre o consumidor ou usuário e a entidade prestadora ou fornece-

dora do bem ou do serviço, pelo que, se a entidade que presta o serviço é de direito público, o valor cobrado caracterizar-se-ia como taxa, por ser a relação entre ambos de direito público; ao contrário, sendo o prestador do serviço público pessoa jurídica de direito privado, o valor cobrado é preço público/tarifa.

4. Prevalência no ordenamento jurídico das conclusões do X Simpósio Nacional de Direito Tributário, no sentido de que ‘a natureza jurídica da remuneração decorre da essência da atividade realizadora, não sendo afetada pela existência da concessão. O concessionário recebe remuneração da mesma natureza daquela que o Poder Concedente receberia, se prestasse diretamente o serviço.’ (RF, julho a setembro, 1987, ano 1987, v. 299, pág. 40)

5. O art. 11 da Lei nº 2.312/94 (Código Nacional de Saúde) determina: ‘É obrigatória a ligação de toda construção considerada habitável à rede de canalização de esgoto, cujo afluente terá destino fixado pela autoridade competente.’

6. Obrigatoriedade do serviço de água e esgoto. Atividade pública (serviço) essencial posta à disposição da coletividade para o seu bem-estar e proteção à saúde.

7. ‘A remuneração dos serviços de água e esgoto normalmente é feita por taxa, em face da obrigatoriedade da ligação domiciliar à rede pública.’ (Hely Lopes Meirelles, in ‘Direito Municipal Brasileiro’, 3<sup>a</sup> ed., RT - 1977, pág. 492)

8. ‘Se a ordem jurídica obriga a utilização de determinado serviço, não permitindo o atendimento da respectiva necessidade por outro meio, então é justo que a remuneração correspondente, cobrada pelo Poder Público, sofra as limitações próprias de tributo.’ (Hugo de Brito Machado, in ‘Regime Tributário da Venda de Água.’ Rev. Juríd. da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual/ Minas Gerais, nº 05, pág. 11)

9. Adoção da tese, na situação específica examinada, de que a contribuição pelo fornecimento de água e coleta de esgoto é taxa.

10. Precedentes das egrégias 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> Turmas desta Corte Superior.

11. Recurso especial provido.<sup>5</sup>

Com toda certeza não é o fato de um serviço público ser prestado diretamente pelo Estado, ou por empresa, pública ou privada, a quem o Estado delega a sua prestação, que determina a natureza jurídica da remuneração por ele cobrada. Se a utilização do serviço *não é obrigatória*, não se poderá dizer que a remuneração cobrada do respectivo usuário é uma *prestação pecuniária compulsória*, vale dizer, um tributo. Entretanto, se a utilização do serviço *é obrigatória*, a remuneração cobrada do usuário é, com toda certeza, uma *prestação pecuniária compulsória*, vale dizer, um tributo.

Feito esse esclarecimento quanto à irrelevância de ser ou não “delegável” a atividade, passemos ao exame dos serviços prestados pela Infraero e pela União às empresas aéreas filiadas ao consulfente, a fim de avaliarmos se são, ou não, de utilização compulsória.

#### *2.2.4. Tarifas de pouso e permanência*

Segundo o art. 3º, II, da Lei 6.009/73, que acima transcrevemos, a “tarifa de pouso e permanência” é devida pelo proprietário ou pelo explorador da aeronave, sempre que houver a utilização de áreas e serviços relacionados com o pouso, a rolagem (taxiamento) e o estacionamento da aeronave, até três horas após o pouso.

Já a tarifa de permanência, devida também pelo proprietário ou explorador da aeronave ao proprietário ou explorador da estrutura aeroportuária, é exigida diante do estacionamento da aeronave por tempo superior às primeiras três horas após o pouso, já abrangidas pela “tarifa de pouso”.

Ambas, como se vê, decorrem de serviços específicos e divisíveis, prestados pelo proprietário ou explorador da estrutura aeroportuária ao proprietário ou explorador de aeronave utilizada na prestação do serviço de navegação aérea. Assim, a questão de saber se tais exações são taxas, ou verdadeiramente tarifas, depende de saber, no essencial, se a utilização de tais serviços é, ou não é, *compulsória*.

<sup>5</sup> Ac. un. da 1<sup>a</sup> T. do STJ - REsp 665.738/SC - Rel. Min. José Delgado - j. em 04.11.2004 - DJ de 21.02.2005, p. 114.

A Infraero afirma, em sua contestação, que as empresas aéreas podem utilizar aeródromos particulares, ou privados. Logo - conclui -, a utilização dos aeroportos explorados pela Infraero não seria compulsória.

Não é isso, porém, o que se extrai do art. 30 do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei 7.565/86), segundo o qual, embora possam existir aeródromos privados, é vedada a sua exploração comercial.<sup>6</sup> Só os aeródromos públicos, portanto, podem ser utilizados pelas empresas que exploram comercialmente o serviço de navegação aérea.

Além disso, é importante perceber que o Código Brasileiro de Aeronáutica diferencia o mero aeródromo do aeroporto. O primeiro é “toda área destinada a pouso, decolagem e movimentação de aeronaves”,<sup>7</sup> enquanto os aeroportos compreendem não só essa área, mas também: i) a área destinada à sua própria administração; ii) ao atendimento e movimentação de passageiros, bagagens e cargas; iii) aos concessionários ou permissionários dos serviços aéreos; iv) ao terminal de carga aérea; v) aos órgãos públicos que, por disposição legal, devem funcionar nos aeroportos internacionais; vi) ao público usuário e estacionamento de seus veículos; vii) aos serviços auxiliares do aeroporto ou do público usuário; e viii) ao comércio apropriado para aeroporto.<sup>8</sup> É por isso que, em seu art. 31, o Código Brasileiro de Aeronáutica afirma que *aeroportos* são os aeródromos públicos dotados de instalações e facilidades para apoio de operações de aeronaves e de embarque e desembarque de pessoas e cargas.

E os aeroportos somente podem ser operados e explorados pela União Federal, ou por entidade da Administração Pública federal indireta. Trata-se de monopólio, como consta, de modo suficientemente claro, do art. 36, § 2º, do Código Brasileiro de Aeronáutica:

“Art. 36. Os aeródromos públicos serão construídos, mantidos e explorados:

I - diretamente, pela União;

II - por empresas especializadas da administração federal indireta ou suas subsidiárias, vinculadas ao Ministério da Aeronáutica;

III - mediante convênio com os Estados ou Municípios;

IV - por concessão ou autorização.

§ 1º A fim de assegurar uniformidade de tratamento em todo o território nacional, a construção, administração e exploração sujeitam-se às normas, instruções, coordenação e controle da autoridade aeronáutica.

§ 2º A operação e a exploração de aeroportos e helipontos, bem como dos seus serviços auxiliares, constituem atividade monopolizada da União, em todo o território nacional, ou das entidades da administração federal indireta a que se refere este artigo, dentro das áreas delimitadas nos atos administrativos que lhes atribuírem bens, rendas, instalações e serviços.

§ 3º Compete à União ou às entidades da administração indireta a que se refere este art., estabelecer a organização administrativa dos aeroportos ou helipontos, por elas explorados, indicando o responsável, por sua administração e operação, fixando-lhe as atribuições e determinando as áreas e serviços que a ele se subordinam.

§ 4º O responsável pela administração, a fim de alcançar e manter a boa qualidade operacional do aeroporto, coordenará as atividades dos órgãos públicos que, por disposição legal, nele devam funcionar.

§ 5º Os aeródromos públicos, enquanto mantida a sua destinação específica pela União, constituem universalidades e patrimônios autônomos, independentes do titular do domínio dos imóveis onde estão situados (art. 38).” (grifamos a redação do § 2º)

<sup>6</sup> “Art. 30. Nenhum aeródromo civil poderá ser utilizado sem estar devidamente cadastrado.

§ 1º Os aeródromos públicos e privados serão abertos ao tráfego através de processo, respectivamente, de homologação e registro.

§ 2º Os aeródromos privados só poderão ser utilizados com permissão de seu proprietário, vedada a exploração comercial.”

<sup>7</sup> Código Brasileiro de Aeronáutica, art. 27.

<sup>8</sup> Código Brasileiro de Aeronáutica, art. 39.

Como se vê, embora o Código Brasileiro de Aeronáutica - CBA preveja a existência de aeródromos particulares, é vedada a sua exploração comercial, sendo a exploração de aeroportos (aeródromos públicos acrescidos de instalações e facilidades para apoio de operações de aeronaves etc.) *monopólio da União ou de entidades da Administração federal indireta*. Não bastasse isso, não se pode dizer que as empresas aéreas poderiam utilizar meros *aeródromos*, sejam eles públicos ou privados, eis que é indispensável às suas atividades a estrutura dos *aeroportos*.

Poder-se-ia dizer, em oposição, que o inciso IV do mesmo art. 36 do CBA afirma que os aeródromos públicos podem ser “construídos, mantidos e explorados (...) por concessão ou autorização”.

Não é possível, porém, interpretar o inciso IV do artigo de modo a anular o § 2º, que é bastante claro ao afirmar que a exploração e a operação de aeroportos é monopólio da União e de entidades de sua Administração indireta. A única maneira de superar a antinomia entre as duas regras jurídicas e conciliar as suas prescrições - que são da mesma hierarquia e foram publicadas na mesma data - é aplicando o critério da especialidade.

Assim, pode-se dizer que a exploração e a operação dos aeroportos é monopólio da União (§ 2º), e a concessão ou a autorização somente podem dizer respeito à construção e à manutenção dos aeródromos (campos de pouso *desprovidos de instalações e facilidades para apoio de operações de aeronaves*), eis que estas últimas atribuições (referentes apenas aos aeródromos) são referidas no *caput* (aplicando-se-lhes o inciso IV) mas não são monopolizadas pelo § 2º.

Postas essas premissas, não há como pretender que a utilização dos serviços em questão seja voluntária, pois ressalta evidente a sua compulsoriedade. A ordem jurídica torna inviável que as empresas aéreas filiadas ao consulfente tenham atendidas suas necessidades - indispensáveis ao desempenho de suas atividades - por meio diverso que não através da utilização dos serviços prestados pela União e pela Infraero sob o regime de monopólio.

Subsistem, ainda, as afirmações da União, e da Infraero, de que: *i*) as empresas aéreas poderiam construir seus próprios aeroportos, e utilizá-los em seus próprios vôos; e *ii*) existem, em todo o País, dois aeroportos explorados por particulares.

Ao que nos parece, porém, tais circunstâncias não excluem a compulsoriedade do uso do serviço, nem alteram a natureza tributária de sua remuneração.

Primeiro, porque a possibilidade *legal* de que seja construído um aeródromo por cada companhia aérea, que poderia utilizá-lo em relação aos seus próprios vôos, é uma interpretação liberal feita pela União e pela Infraero do art. 30, § 2º, do CBA, que também pode ser entendido como uma vedação inclusive a essa alternativa. Tudo depende da abrangência atribuída à expressão “exploração comercial”. Além disso, para o atendimento das necessidades das companhias aéreas, o mero aeródromo (que, de acordo com as contestantes, poderia ser construído e explorado por elas) não é suficiente. É indispensável a estrutura aeroportuária, inegavelmente monopolizada pela União Federal.

Segundo, porque quando se diz que a compulsoriedade é determinada pela inexistência *jurídica* de outro meio de se atender à necessidade, não se fala apenas da proibição direta e explícita de que essa necessidade seja atendida pelo próprio contribuinte. Fala-se, também, de proibições indiretas, e oblíquas, mas que conduzem - com mais eficácia até - ao mesmo resultado: a compulsoriedade do uso do serviço público prestado sob o regime de monopólio.

Em outras palavras, proibir a exploração, por terceiros, de atividades que supririam a necessidade atendida pelo serviço público prestado sob o regime de monopólio é o mesmo que tornar a sua utilização compulsória. Isso porque a ordem jurídica torna inviável a existência de meios alternativos de suprir ou atender a necessidade.

É interessante verificar que, no julgamento do adicional de tarifa portuária (RE 218.061/SP), os Ministros do STF consideraram que os valores exigidos em função da prestação dos serviços portuários, *quando exigidos pela Portobrás*, porque tal empresa seria - como a Infraero - um *prolongamento* da própria União Federal, tinham indiscutível natureza de *taxa*. É certo que consideraram, mesmo assim, que o ATP tinha natureza de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide, mas isso porque, no período discutido na ação, a Portobrás já havia sido extinta, e o serviço portuário era livremente explorado por diversas empresas da iniciativa privada.

Afirmou o Ministro Carlos Velloso, por exemplo, que, para que se possa cogitar da cobrança de tarifa, deve estar presente, entre outras, a circunstância de o Estado

"decidir pela prestação de maneira indireta, conferindo sua execução a uma entidade que não é um prolongamento personalizado do próprio concedente, hipótese incorreta no caso, já que a Portobrás é criatura da União, titular do serviço público que exerce. (...) Os serviços que desempenha não perdem a natureza e o regime públicos que os informam. E dessa qualidade, de delegada de serviço público emerge a obrigatoriedade da adoção do regime de taxas, para sua remuneração."<sup>9</sup>

O Ministro Nelson Jobim chegou à mesma conclusão por outros fundamentos. Seu voto é ainda mais claro quanto aos critérios para diferenciar *taxa* e *preço*. Afirmou, em face do período em que o serviço portuário era explorado pela Portobrás, que, como aquele que realiza o transporte de mercadorias objeto do comércio na navegação *não poderia recorrer a outros prestadores, a natureza da exação cobrada era de taxa*.<sup>10</sup> O STF reconheceu, em outras palavras, ser essencial, para afastar a caracterização como taxa, a possibilidade legal de *existirem outros prestadores do mesmo serviço*, o que afasta o argumento de que as tarifas aeroportuárias não teriam natureza de taxa porque, embora seja vedada a exploração comercial do serviço por pessoa distinta da Infraero, "as próprias companhias poderiam construir aeroportos..."

Além disso, viola a *razoabilidade*, sendo discrepante do senso comum, exigir que cada empresa aérea arque com o astronômico ônus de construir aeroporto próprio *em cada cidade brasileira na qual efetua pousos e decolagens*, apenas para uso próprio (sem poder explorá-lo comercialmente), apenas para eximir-se das arbitrárias tarifas exigidas pela Infraero. O absurdo do argumento, verdadeiramente *ad terrorem*, é tão eloquente que dispensa maiores comentários.<sup>11</sup>

Quanto à afirmação de que há dois aeroportos explorados por terceiros (Porto Seguro e Búzios), algumas observações são importantes.

De plano, saliente-se que se trata de mera afirmação da Infraero, que não entrou em detalhes quanto à forma como tais aeroportos seriam explorados por particulares. Não estamos aqui negando o fato, até porque não temos elementos para tanto, mas insistimos que a *forma jurídica* como tais aeroportos são explorados é muito importante para que se possa considerar adequadamente a afirmação da Infraero.

Seja qual for a forma jurídica, porém, não nos parece que a mesma retire o caráter de compulsoriedade dos serviços em questão, à luz dos dispositivos do CBA que antes examinamos.

Com efeito, considerando que o art. 36, § 2º, do CBA ainda está em vigor, se os aeroportos de Búzios e Porto Seguro estiverem sendo explorados mediante pura e simples con-

<sup>9</sup> Trecho do voto do Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE 218.061/SP - inteiro teor em *RTJ* 174-02/648.

<sup>10</sup> Cf. voto do Ministro Nelson Jobim (pp. 20 e 21), no julgamento do RE 218.061/SP - inteiro teor em *RTJ* 174-02/648.

<sup>11</sup> Isso para não referir o fato, já demonstrado linhas acima, de que as companhias aéreas jamais poderiam construir e explorar aeroportos, como equivocadamente sugerem as contestantes, mas, quando muito, meros aeródromos (a pista sem nenhuma estrutura aeroportuária), o que sabidamente não atenderia sua necessidade. E, além disso, mesmo esses meros aeródromos não poderiam ser explorados comercialmente.

cessão, diretamente estabelecida entre a União e a empresa privada correspondente, tem-se delegação *nula*, eivada de ilegalidade, e que pode ser revista a qualquer tempo pelo Poder Público. Nesse caso, a existência *factual* de uma violação à lei, ainda que estimulada ou tolerada pelo Poder Público, não “prova” a inexistência de monopólio. É elementar, aliás, que a violação da lei não é uma “prova” de sua revogação, nem indicação de seu “verdadeiro” significado. Muito pelo contrário. A não ser assim, porque algumas pessoas eventualmente matam outras, defender-se-ia que o art. 121 do CPB não proíbe o homicídio.

Outra hipótese é a de concessão entre a Infraero (titular do monopólio) e empresa particular, para que esta última explore apenas *alguns itens e/ou áreas da estrutura aeroportuária*. Essa concessão pode haver, dentro de certos limites, sem ofensa ao art. 36, § 2º, do CBA. É o que ocorre, por exemplo, com alguns espaços físicos no interior do terminal, e especialmente com os estacionamentos. Também nesse caso, porém, não será possível falar-se em quebra do monopólio. Ao contrário, é se valendo dele que a Infraero faz delegação dessa natureza, que em nada contribui para viabilizar a multiplicidade de opções capaz de afastar a compulsoriedade do serviço.

Assim, a atividade consistente em disponibilizar uma pista de pouso, devidamente iluminada, sinalizada e equipada, bem como terminais de permanência para as aeronaves, configura serviço público específico, divisível e de utilização compulsória para as empresas de navegação aérea. Sua remuneração, por tudo isso, somente pode ocorrer por meio de taxa.

## 2.2.5. Tarifas de uso das comunicações e dos auxílios à navegação aérea

O segundo bloco de “tarifas” questionado pelas empresas aéreas autoras da ação diz respeito aos “serviços” destinados a tornar segura a navegação aérea, e que estão detalhados na Portaria 638/GM-5/88. Tais “serviços” consistem em: i) informação aeronáutica; ii) tráfego aéreo; iii) facilidades de comunicação e auxílios à navegação aérea em rota; iv) outros serviços auxiliares de proteção ao vôo; v) facilidades de comunicação e auxílio para aproximação, pouso, decolagem e subida em aeródromos públicos.

Não é preciso mais que a leitura da descrição dos “serviços” para constatar que os mesmos consistem, na verdade, pura e simplesmente no *exercício do poder de polícia* por parte da União Federal. A “vantagem” decorrente da atividade estatal não está ligada diretamente à pessoa submetida às tais “facilidades”, mas sim à coletividade de uma maneira geral. O pagamento decorre de uma restrição à liberdade do proprietário ou explorador da aeronave, e não a uma utilidadeposta à sua disposição de modo específico e divisível.

É conveniente transcrever, a propósito, a definição de poder de polícia constante do Código Tributário Nacional:

“Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

Ora, a Infraero, ou o Comando da Aeronáutica, ao realizar o controle do tráfego aéreo, ou ao auxiliar uma aeronave a pousar, ou a decolar, está em verdade limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade.<sup>12</sup> E o faz, como as próprias contestantes admitem, em razão de interesse público concernente à segurança da navegação aérea. A caracterização do poder de polícia, no caso, é evidentíssima.

Tanto é assim que o Código Brasileiro de Aeronáutica dispõe que, caso as “orientações” expedidas por tais “serviços” de orientação, tráfego aéreo etc., sejam descumpridas, pondo

<sup>12</sup> Fosse plena a liberdade do proprietário ou do explorador da aeronave, este poderia decolar e pouso *quando, como e onde* bem lhe aprouvesse...

em risco “a segurança da navegação aérea ou de tráfego interno”, a autoridade aeronáutica poderá “deter a aeronave em vôo no espaço aéreo ou em pouso no território brasileiro”.<sup>13</sup>

A caracterização de tais “facilidades” como efetivo exercício do poder de polícia torna-se indubiosa da leitura do art. 18 do Código Brasileiro de Aeronáutica:

“Art. 18. O Comandante de aeronave que receber de órgão controlador de vôo ordem para poupar deverá dirigir-se, imediatamente, para o aeródromo que lhe for indicado e nele efetuar o pouso.

§ 1º Se razões técnicas, a critério do Comandante, impedirem de fazê-lo no aeródromo indicado, deverá ser solicitada ao órgão controlador a determinação de aeródromo alternativo que ofereça melhores condições de segurança.

§ 2º No caso de manifesta inobservância da ordem recebida, a autoridade aeronáutica poderá requisitar os meios necessários para interceptar ou deter a aeronave.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, efetuado o pouso, será autuada a tripulação e apreendida a aeronave (artigos 13 e 303 a 311).

§ 4º A autoridade aeronáutica que, excedendo suas atribuições e sem motivos relevantes, expedir a ordem de que trata o ‘caput’ deste artigo, responderá pelo excesso cometido, sendo-lhe aplicada a pena de suspensão por prazo que variará de 30 (trinta) a 90 (noventa) dias, conversíveis em multa.”

Resta claro, enfim, que o tal controle de tráfego exercido pelo Comando da Aeronáutica, ou por outra entidade da Administração federal indireta, é puro e claro exemplo de exercício do poder de polícia. Impossível, portanto, de ser remunerado por “tarifas”.

Percebemos, tanto na inicial como nas contestações, referências ao precedente do STF a respeito da “tarifa” de lixo cobrada pelo então Município da Guanabara. Foi referida, também, a doutrina de um dos subscritores deste parecer a respeito das taxas, e da citada decisão. A invocação feita pela Infraero, porém, é equivocada, pois na verdade a decisão e a doutrina citadas não lhes favorecem. Pelo contrário.

No caso das “tarifas” em exame, principalmente daquelas destinadas a garantir a “segurança” da navegação aérea, a aplicabilidade do precedente do STF é perfeita. Trata-se de uma atividade estatal de utilização compulsória pelo contribuinte, até porque sua efetiva prestação interessa não apenas a ele, mas principalmente à coletividade.

Caso, por exemplo, as empresas aéreas deixassem de pagar a indigitada taxa, a Infraero ou a União Federal deixaria que seus aviões “se virassem” nos céus e pelos aeroportos do País? É óbvio que não, assim como o contribuinte que não pagasse a citada “tarifa de lixo” tinha, mesmo assim, de ter o seu lixo recolhido, sob pena de prejudicar-se não apenas ele, mas principalmente a coletividade. O lixo não poderia ser deixado no meio da rua, assim como os aviões não podem ficar simplesmente sem controle.

Note-se que até mesmo os autores que defendem a possibilidade de serviços públicos compulsórios, quando delegados, serem remunerados por tarifas (o que demonstramos acima não ser correto), reconhecem que o exercício do poder de polícia *somente pode dar cabimento à cobrança de taxa*.

O Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, por exemplo, admite que “quando o Estado exerce poder de polícia é de taxa e só de taxa que se pode cogitar”.<sup>14</sup>

Aliás, a fiscalização dos céus brasileiros é assunto inerente à própria soberania nacional.<sup>15</sup> É inconcebível que possa ser remunerada por tarifas, eis que não é uma atividade à qual o cidadão se submeta “voluntariamente”. Pela mesma razão, é impensável que seja objeto de delegação a entidades privadas.

<sup>13</sup> Lei 7.565/86, art. 13.

<sup>14</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário Nacional*, 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996, pp. 51 a 56.

<sup>15</sup> Dispõe sobre o Código Brasileiro de Aeronáutica, em seu art. 11, que “o Brasil exerce completa e exclusiva soberania sobre o espaço aéreo acima de seu território e mar territorial”.

No julgamento no qual deu pela validade do Adicional de Tarifas Portuárias - ATP, o STF fundou-se na doutrina do Ministro Moreira Alves, para quem “serviços públicos não essenciais são aqueles prestados ainda no interesse público, mas que se algum particular deles não quiser se valer não estará prejudicando em nada a coletividade. Temos, por exemplo, o serviço dos correios e telégrafos, dos quais pode o indivíduo validamente deixar de se utilizar (recorrendo a portadores, etc.).”<sup>16</sup> Ora, não se pode afirmar, em sã consciência, que o proprietário ou explorador de uma aeronave pode deixar de utilizar dos serviços das torres de controle, passando a cruzar os céus sem dar nem pedir satisfações a ninguém, e que isso não “prejudica em nada a coletividade”.

Assim, e em suma, também as “tarifas” de “controle de tráfego” aéreo ostentam, na verdade, natureza de taxas, devendo ser calculadas conforme critérios estabelecidos *em lei*.

#### *2.2.6. A natureza das tarifas cobradas pelas empresas aéreas de seus passageiros*

Aduz a Infraero que, levada às últimas consequências a tese das empresas aéreas segundo a qual as “tarifas” em questão têm natureza de taxa, elas próprias teriam de devolver aos seus passageiros o valor pago pelo bilhete das passagens.

A comparação, entretanto, não procede.

É público e notório que existem diversas empresas diferentes prestando o serviço de navegação aérea. Está igualmente claro que tais empresas praticam, em regime de livre mercado, as mais diversas tarifas. E, o que é mais importante, não há qualquer dúvida de que qualquer nova empresa pode passar a prestar o referido serviço para o público, eis que a atividade é *livre para a iniciativa privada*.

A situação é completamente diferente no caso da exploração dos aeroportos e do controle do tráfego aéreo.

No caso da exploração dos aeroportos (taxa de pouso etc.), como visto, a atividade é monopolizada pela União, e os aeródromos privados não podem ser explorados comercialmente. O Código Brasileiro da Aeronáutica, enfim, vedo que qualquer particular possa “concorrer” com a Infraero, prestando o mesmo serviço, de sorte a que se possa falar em um *mercado* como instrumento de limitação do valor das tarifas.

Em se tratando do controle do tráfego aéreo, com mais razão não se pode comparar com a atividade prestada pelas empresas de aviação, eis que o controle de tráfego é típico exercício do poder de polícia, ínsito inclusive à soberania nacional.

A comparação pretendida pela Infraero, com todo o respeito, é tão despropositada quanto pretender que multas de trânsito, ou as taxas de licenciamento cobradas pelos Departamentos de Trânsito dos Estados-membros, sejam “tarifas” apenas porque as passagens de ônibus têm essa natureza.

#### *2.2.7. A existência de um contrato de concessão*

Outro importante argumento invocado pela União Federal, em oposição à tese defendida pelas empresas aéreas, é o de que existe um contrato de concessão, em função do qual decorreria a obrigação das empresas de navegação aérea de recolherem as tarifas cobradas pela Infraero.

A procedência dessa afirmação, entretanto, é apenas aparente. E, além disso, ela é contraditória com a afirmação, contida na contestação da União e na contestação da Infraero, de que as empresas aéreas poderiam construir seus próprios aeroportos e explorá-los, para assim se livrarem dos valores cobrados pela Infraero e pelo Comando da Aeronáutica.

<sup>16</sup> Referido na página 20 do voto do Ministro Nelson Jobim, no julgamento do RE 218.061/SP - inteiro teor em *RTJ* 174-02/648.

Na verdade, o contrato até poderia obrigar a contratante a pagar o que nele estivesse expressamente previsto e previamente quantificado, desde que observado o seu equilíbrio econômico-financeiro. O contrato deveria prever, de modo claro e expresso, o dever de pagar tais “tarifas”, contendo ainda os critérios para a determinação do valor das mesmas, que não poderiam ser fixados de modo não contratual.

Inexistente essa previsão (as “tarifas” são fixadas de modo unilateral em normas infra-legais do Ministério da Aeronáutica), evidentemente não é possível invocar a simples existência do contrato de concessão para obrigar o concessionário a pagar todo e qualquer tributo, por mais disparatada que tenha sido a sua criação, apenas porque a submissão estaria “implícita” ou “decorreria” do contrato. A prevalecer tal argumento, ter-se-ia que admitir que tais contratos de concessão teriam cláusulas potestativas ocultas, o que seria duplamente inválido à luz do direito contratual.

Por todas essas razões, a remuneração paga pelas empresas aéreas, em contrapartida ao uso de aeroportos monopolizados pela Infraero, e ao exercício de fiscalização do espaço aéreo, tem natureza de tributo (*taxa*).

### *2.3. A natureza tributária das exações e o princípio da legalidade*

#### *2.3.1. Submissão ao princípio da estrita legalidade*

A primeira e mais elementar consequência do enquadramento de uma exação como “taxa” é a sua sujeição ao princípio da estrita legalidade tributária. Trata-se, aliás, da contrapartida que se deve dar ao cidadão, considerando a compulsoriedade da atividade correspondente.

Caso a natureza das exações em comento fosse a de *tarifa*, os limites à sua fixação (e a proteção de quem as paga) residiriam: *i*) na liberdade de não contratar; *ii*) nas regras de limitação à autonomia da vontade (v.g., de proteção ao consumidor). São limites muito tênues, e que pouco podem fazer, quando está presente a *compulsoriedade* do uso do serviço ou da submissão ao poder de polícia. Nessa última hipótese, a tripartição de poderes passa a atuar como importante instrumento de contenção. É indispensável a previsão *em lei*.

Como consequência, as tarifas cobradas pela Infraero e pelas entidades que exercem o controle do tráfego aéreo, vinculadas ao Ministério da Aeronáutica, deveriam ter os seus montantes estabelecidos em lei, ou conforme critérios estabelecidos em lei, e não em atos infra-legais tais como Portarias do Ministério da Aeronáutica. Ausente esse requisito, as exações em comento são inválidas, por ofensa à regra jurídica contida no art. 150, I, da CF/88.

### *2.4. Critérios para determinação de seu valor*

#### *2.4.1. A questão da modicidade das tarifas*

Indaga-nos o consultente, ainda, a respeito dos critérios utilizados para determinar o valor das “tarifas” em exame. Isso porque as mesmas não seriam dimensionadas de acordo com os custos do serviço, mas sim tomando como parâmetro o peso da aeronave, e o fato de ser nacional ou internacional o vôo respectivo.

Consideramos que essa questão resta prejudicada em função da ilegalidade da tarifa, que não passa de uma taxa disfarçada. Tais parâmetros, ainda que razoáveis fossem, não constam da lei, mas de atos infra-legais, o que é suficiente para os elevar de invalidade.

Mesmo assim, admitindo a validade da “tarifa”, em tese, e examinando especificamente os critérios adotados para sua determinação, podemos afirmar o seguinte.

O fato de o vôo ser nacional, ou internacional, não tem nenhuma interferência no custo da entidade exploradora do aeroporto, seja em relação aos poucos nele efetuados, seja em face da permanência das aeronaves em seu pátio. Uma coisa, em suma, não tem nada a ver com a outra.

Quanto ao peso do avião, o mesmo pode eventualmente interferir no desgaste da pista, e na ocupação dos espaços existentes no aeroporto. Assim, tanto a taxa de pouso como a taxa de permanência poderiam levá-lo em consideração, *desde que assim dispusesse a lei*. O fato de se tratar do peso máximo, ou do peso efetivo em cada ocasião, a nosso ver, é irrelevante, pois se trata de evidente critério aproximativo. Seria mesmo impossível colocar uma balança em cada aeroporto para que se pagasse a taxa conforme o peso da aeronave em cada ocasião.<sup>17</sup>

O peso do avião, embora pudesse ser levado em conta na fixação da taxa de pouso e de permanência, é inteiramente impertinente para determinar o custo das “tarifas” relacionadas ao controle do tráfego aéreo e demais “facilidades” destinadas a tornar seguro o vôo. Não há a mais mínima relação de causa e efeito entre o peso do avião e o serviço de controle de tráfego, de sorte a que uma grande aeronave arque com tarifas muito mais pesadas que uma pequena.

Realmente, tanto um Cessna 182 como um MD11, ou um Boeing 777, precisam de autorização da torre de controle para decolar. Por igual, os três precisam que o sistema de controle do tráfego aéreo oriente-os para que não colidam com outras aeronaves. Não é razoável, assim, que essas “facilidades” sejam calculadas conforme o peso de cada um deles.

Assim, em suma, é inválido determinar o valor das taxas de pouso e permanência conforme a origem ou o destino do vôo, bem como usar o peso da aeronave como variável na quantificação das taxas de controle de tráfego aéreo.

Não se diga, em oposição, que a fixação das tais “tarifas”, sendo “contratual”, poderia obedecer a qualquer critério. Isso não é verdade.

De plano, porque não se trata de tarifa, mas de taxa, e os critérios para o seu dimensionamento devem guardar relação com o custo da atividade que lhe serve de fato gerador. Mas, ainda que de tarifa se tratasse, os critérios não poderiam ser muito diferentes, até mesmo em função do princípio da *modicidade*.

Não se pode esquecer que os “serviços públicos” são considerados “públicos” exatamente em função de sua relevância social. Essa relevância faz com que o Estado submeta-os a regime jurídico próprio, distinto das atividades econômicas exploradas em regime de total liberdade de iniciativa. Faz, ainda, com que o próprio Estado preste o serviço, diretamente ou através de entidades delegadas. Seja como for, tudo isso ocorre para que o serviço seja prestado *sem intuito lucrativo* (do contrário não faria sentido torná-lo público), pelo valor mais baixo possível. As tarifas devem remunerar o custo do serviço, tornando viável sua prestação, mas não podem propiciar fonte de recursos “extras” para o Estado. Do contrário, estará havendo a inversão do princípio que motivou a “publicização” do serviço.

Em síntese, o Estado não pode, em vez de tornar “público” um serviço para prestá-lo a preços módicos, valer-se de seu poder de império, de editar normas jurídicas e controlar órgãos e entidades públicas, para explorar esse serviço da forma mais vantajosa possível, como fonte adicional de obtenção de recursos. E, no caso, é isso que parece estar acontecendo. Pelo menos é o que indicam os balanços da Infraero, e a situação econômica das companhias aéreas.

Por essa razão, além do fato de não estarem previstos em lei, os critérios de fixação das “tarifas” em exame parecem-nos inválidos por violação aos princípios da modicidade e da

<sup>17</sup> Deve ser feita a ressalva, apenas, das hipóteses em que o aeroporto, em razão de suas especificações técnicas, *não suporta* aviões acima de determinado peso. Como se sabe, essa restrição não impede que aviões com peso máximo superior a esse limite possam nele pousar, mas impõe que o façam apenas quando não estiverem com sua capacidade máxima de carga. Em tal circunstância, é irrazoável calcular a taxa usando como critério o peso máximo, pois, embora se trate de critério aproximativo, a sua utilização termina conduzindo a um resultado cuja ocorrência na prática é vedada pelas regras que disciplinam o pouso no aeroporto correspondente.

razoabilidade, especialmente no que diz respeito: *i) ao peso da aeronave* em face das “facilidades” de controle de tráfego aéreo; e *ii) ao destino ou à procedência do vôo* em face do “serviço” de disponibilização de uma pista para pouso e permanência.

### **3. O Adicional de Tarifas Aeroportuárias**

#### *3.1. Contribuição de intervenção no domínio econômico?*

##### *3.1.1. A tese consagrada no RE 218.061/SP*

Tanto as empresas aéreas como a União e a Infraero invocaram, para amparar suas pretensões, o precedente que o STF firmou no julgamento do RE 218.061/SP, no qual foi reconhecida a constitucionalidade do Adicional de Tarifas Portuárias - ATP. O Supremo Tribunal considerou, no caso, que se tratava de uma “contribuição de intervenção no domínio econômico”.

As empresas aéreas afirmam que o Ataero não reúne os requisitos que o STF vislumbrou presentes no ATP, e que, por isso, é inconstitucional. A União e a Infraero, por sua vez, defendem a identidade das exações quanto ao atendimento dos requisitos de uma Cide, afirmando que o precedente do STF demonstra, de modo indubioso, a validade também do Ataero.

Nesse contexto, para podermos manifestar nosso entendimento a respeito do problema, faz-se necessário, primeiro, examinarmos o citado precedente do STF. Vejamos a sua ementa:

“Constitucional. Tributário. Adicional de Tarifa Portuária - ATP. Lei 7.700, de 1988, art. 1º, § 1º. I - Natureza jurídica do A.T.P.: contribuição de intervenção no domínio econômico, segundo o entendimento da maioria, a partir dos votos dos Ministros Ilmar Galvão e Nelson Jobim. II - Voto do Relator, vencido no fundamento: natureza jurídica do A.T.P.: taxa: criado por lei, Lei 7.700/88, art. 1º, § 1º, remunera serviço público (C.F., art. 21, XII, *d e f*; art. 175. Decreto 25.408/34). III - Constitucionalidade do A.T.P.: Lei 7.700/88, art. 1º, § 1º. IV - R.E. conhecido e provido.”<sup>18</sup>

O seguinte trecho, colhido do voto do Ministro Nelson Jobim, bem demonstra qual foi o entendimento acolhido pela maioria dos Ministros do STF:

“Por outro lado, o ATP, desde sua criação, é devido por uma categoria específica de usuários, e objetiva financiar obras de infra-estrutura portuária. Lembro que a exploração dos portos foi reservada à União que pode realizá-la de forma direta ou mediante autorização, concessão ou permissão (CF, art. 21, XII, *f*). ”

A atividade portuária se constitui, como quer Galvão, em ‘*atividades de natureza econômica que, revestidas ... de interesse público, a Carta de 88 incumbiu à União*’ . É a Constituição que entendeu que uma atividade econômica - exploração de portos - se constitui em serviço de interesse público.

Moreira demonstra a historicidade do conceito de interesse público.

Nada de metafísicas.

História e política.

Concluo.

O ATP se foi Taxa, em seu primeiro período, deixou de ser nos segundo e terceiro períodos. Não foi imposto em 1988 e não passou a ser imposto em 1990. Tipo especial de usuários dos portos passaram a contribuir para que a União pudesse explorar, de forma direta ou não, o porto organizado (L. 8.630, 25.02.93, art. 1º).

O porto interessa, de forma direta, àqueles que neles operam e deles tiram a sua remuneração. Daí a origem da obrigação.

Na medida que o setor privado foi assumindo, por concessão, essa atividade, passou o novo titular ter que responder pelos investimentos.

Nesse momento, extingue-se o ATP (L. 9.309, 02.10.96).

Assim, temos duas situações:

(a) os usuários dos serviços portuários remuneram a sociedade que o explora, através da Tarifa;

<sup>18</sup> RE 218.061/SP - Rel. Min. Carlos Velloso - DJ de 08.09.2000, p. 22 - RTJ 174-02/648.

(b) usuários específicos, por opção da lei, além de remunerarem aquele que explora os serviços, contribufram, até outubro de 1996, para que a União pudesse melhorar a infra-estrutura portuária de que se serviam.

É, assim, o ATP, como diz Galvão, uma contribuição de intervenção no domínio econômico, devida por uma categoria especial de usuários de serviços que a eles dizem respeito de forma direta.”

Pelo que se vê, o raciocínio constante dos votos vencedores tomou por base os seguintes fundamentos: *i)* a atividade portuária não é essencial, nem ínsita à soberania estatal, podendo ser explorada por empresas privadas; *ii)* trata-se de atividade “de natureza econômica” que, porque revestida de interesse público, é explorada pela União; *iii)* o valor cobrado pelas empresas privadas tem natureza de *tarifa*, e o adicional incidente sobre essas tarifas, porque pago apenas pelos usuários da estrutura portuária, e destinado à melhoria dos portos, têm natureza de Cide.

Resta saber se a atividade aeroportuária, que dá cabimento à cobrança do Ataero, é também não essencial e não ligada à soberania estatal. Só nesse caso será possível saber se essa atividade comporta, ou não, “intervenção”, nos termos admitidos pelo acórdão do STF.

### *3.1.2. Distinções relevantes entre o Ataero e o ATP*

A principal distinção entre o *adicional* de tarifas portuárias e o *adicional* de tarifas aeroportuárias, no caso, está na exação sobre a qual os mesmos “se adicionam”. Com efeito, enquanto o valor pago aos portos, pela atividade por eles prestada, poderia ser classificado como tarifa, o valor pago à Infraero pelo uso dos aeroportos pelas empresas aéreas ostenta natureza de taxa.

Isso porque não há - como no caso da atividade portuária - empresas privadas prestando o serviço aeroportuário. Pelo contrário, essa atividade é monopolizada pela União, sendo vedada sua exploração comercial por particulares, conforme já visto neste parecer, circunstância reconhecida pelo próprio STF, no precedente relativo ao ATP, como motivo para a atribuição do regime tributário (taxa) à remuneração correspondente.

Outro dado relevante, e que não pode ser esquecido na comparação entre o ATP e o Ataero, é que as tarifas “aeroportuárias” envolvem o pagamento pelas “facilidades” de controle de tráfego aéreo, as quais envolvem o exercício do poder de polícia e a própria defesa da soberania nacional. O monitoramento do espaço aéreo, custeado por tais “pseudotarifas”, é atividade ínsita à soberania nacional, e não mera “atividade com conteúdo econômico”.

Pode-se ainda apontar que o ATP fazia-se devido apenas por quem realizasse o comércio de mercadorias a serem objeto de transporte marítimo de longo curso, cuja essencialidade não é equivalente à do controle do transporte aéreo de pessoas e bens.

Essas distinções fazem com que o precedente firmado no julgamento do ATP (RREE 218.061/SP e 209.365-3), ainda que considerado correto, não seja invocável para determinar a validade do Ataero. Com efeito, se a atividade aeroportuária não é explorada por particulares, e parte dela nem pode vir a ser ( aquela relativa ao controle do tráfego aéreo, ínsito à soberania nacional), não há espaço para a cobrança de uma contribuição “de intervenção” no domínio econômico, incidente sobre a sua exploração.

Isso faz com que o precedente firmado pelo STF quanto ao ATP não seja pertinente aqui, na determinação da validade do Ataero. Vejamos, mesmo assim, se o adicional de que se cuida é realmente uma Cide, e, nesse caso, se sua instituição deu-se validamente.

### *3.1.3. Requisitos constitucionais para a instituição de Cide's*

O art. 149 da CF/88 dispõe:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento

de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”<sup>19</sup>

A disposição, especialmente em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico, é assaz lacônica. Apenas enuncia a possibilidade de tais contribuições serem criadas, não especificando finalidades, materialidades, contribuintes etc. Interpretá-la em seus devidos termos, nesse contexto, é indispensável para que dele a União Federal não extraia um cheque em branco capaz de tornar inúteis os demais dispositivos do sistema tributário nacional.

É necessário, inicialmente, determinar *quem* pode ser colhido como contribuinte. A doutrina é uníssona, neste ponto, que o sujeito passivo da exação deve integrar um *grupo* (contido na coletividade, mas obviamente *menor* que ela). Há consenso, ainda, ao se afirmar que esse grupo deve ser composto por aqueles que exercem, ou exploram, a atividade a ser submetida a intervenção estatal. No caso do Ataero, tais requisitos estão atendidos.

Entretanto, a divergência surge quando se trata de determinar *quais atividades* podem ser colhidas para esse fim, ou seja, quais atividades podem ser submetidas, em tese, a uma intervenção, e em que casos isso pode acontecer.

Há quem afirme que apenas as atividades exploradas pela União podem ser oneradas.<sup>20</sup>

Outros aduzem que são precisamente aquelas não exploradas nem submetidas ao controle do Poder Público as que podem ser submetidas à exação.<sup>21</sup>

O STF parece haver solucionado essa divergência. No já citado julgamento do ATP, afirmou que atividades exploradas pela União, quando objeto de delegação a particulares, podem dar cabimento à cobrança de Cide (o particular explora a atividade como concessionário, mas cobra-se a Cide para melhorar a estrutura do serviço, a ser feita pela União...). Afirmando também, no julgamento da contribuição destinada ao Sebrae,<sup>22</sup> que mesmo grupos que nada têm a ver com a exploração de atividades atribuídas ao Poder Público podem ter de pagar exação dessa natureza.

Tal entendimento da jurisprudência, além de não ser ainda definitivo, e de não estar imune a críticas,<sup>23</sup> deixa, de qualquer modo, bastante claro que, em se tratando de atividade monopolizada pela União ou por prolongamentos seus (exploração de aeroportos), ou desprovida de conteúdo econômico e ínsita à soberania (controle do tráfego aéreo), não há possibilidade de cobrança de Cide. Esse aspecto parece-nos suficiente para afastar a aplicação dessa classificação ao Ataero.

Mas, ainda que de contribuição intervintiva se tratasse, e ainda que a atividade onerada comportasse, em tese, esse tipo de cobrança, isso não significaria a sua validade. Outros requisitos teriam de ser atendidos. Vejamos se o são.

### *3.1.3.1. Existência de um descompasso e proporcionalidade*

As contribuições são criadas, afirma-se, para que determinadas finalidades sejam atendidas. Quando se reclama a previsão expressa de suas bases de cálculo, fatos geradores e

<sup>19</sup> Não transcrevemos os parágrafos, incisos e alíneas que foram adicionados ao citado artigo, pela EC 33, por consideramos que são impertinentes aqui. Primeiro porque não estavam em vigor quando da instituição do Ataero. Segundo, porque suas disposições não alteram as conclusões às quais chegaremos.

<sup>20</sup> Fernando Netto Boiteux, Gabriel Lacerda Troianelli, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Patrícia Fernandes de Souza Garcia, entre outros, em *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, coord. Marco Aurélio Greco, São Paulo: Dialética, 2001.

<sup>21</sup> Ives Gandra da Silva Martins, “O Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 5º Volume*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2001, p. 183. No mesmo sentido: Hugo de Brito Machado Segundo, “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”, *Cadernos de Pesquisas Tributárias - Nova Série* vol. 8 - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: RT, 2002, pp. 303 e ss.

<sup>22</sup> RE 396.266/SC - Rel. Min. Carlos Velloso - STF - Tribunal Pleno - j. em 26.11.2003 - DJ de 27.02.2004, p. 22.

<sup>23</sup> Hugo de Brito Machado Segundo, *Contribuições e Federalismo*, São Paulo: Dialética, 2005, *passim*.

contribuintes, ou a impossibilidade de *bis in idem* em relação aos impostos já existentes, principalmente estaduais e municipais, afirma-se que tais problemas não lhes dizem respeito, pois, para elas, o que importa é a “finalidade”.

A finalidade, enfim, é repetida à exaustão como sendo a justificativa para o afrouxamento de limites e requisitos clássicos, que estariam restritos apenas aos impostos e às taxas. Se é assim, é preciso, então, que, depois de criadas as contribuições, as tais finalidades não sejam esquecidas. Não podem servir como mera desculpa para a criação dessas exações, sendo esquecidas logo depois.

De plano, esclareça-se que a contribuição de intervenção no domínio econômico, como o seu nome está a dizer, tem natureza intervintiva, regulatória e, por isso mesmo, excepcional. É preciso que exista um descompasso, ou um desequilíbrio na economia, de sorte a justificar a *intervenção* da União e, por conseguinte, a cobrança da contribuição que tem por finalidade custear essa intervenção. Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, trata-se de “imposição excepcional e extraordinária, apenas possível em casos de marcante descompasso do mercado”.<sup>24</sup>

Para que se crie a contribuição, portanto, é necessária a demonstração do tal descompasso, da necessidade de saná-lo, e da adequação da instituição da contribuição para se atingir esse fim.

No caso do Ataero, sua finalidade, em tese, é financiar o aparelhamento e a melhoria dos aeroportos. Partindo da premissa de que a atividade aeroportuária tem “conteúdo econômico”, a União e a Infraero sustentam, em face dessa finalidade, que a exação é uma contribuição de intervenção no domínio econômico. Ao que entendemos, porém, isso não basta para que se conclua pela sua validade.

Mesmo que todas as atividades que implicam o pagamento do Ataero tivessem realmente cunho econômico, o que não é o caso,<sup>25</sup> a intervenção buscada com a contribuição deveria ser *adequada, necessária e proporcional em sentido estrito*.<sup>26</sup> Em vista disso, ainda que se entenda que os aeroportos carecem de melhorias (afirmação verdadeira há algumas décadas, mas duvidosa hoje), não se pode negar que essas melhorias não podem ocorrer com o sacrifício da própria viabilidade da atividade de navegação aérea. Em suma: a Cide, ainda que, em tese, seja adequada, deve ter natureza regulatória e incentivadora, e não desregulatória e inibidora de um setor importantíssimo para a economia do País.

A respeito, em tese, de uma arrecadação excessiva (superavitária) gerada por uma contribuição de intervenção no domínio econômico, Marco Aurélio Greco doutrina:

“(...) a ‘institucionalização do excesso’ compromete a contribuição de intervenção pois, se o produto da sua arrecadação extrapola a dimensão necessária à intervenção, a contribuição deixa de existir em função de uma intervenção, para se tornar instrumento de geração de receita para a União, que independe da intervenção e visa [sic] custear outras despesas específicas ou de caráter geral.”<sup>27</sup>

<sup>24</sup> Ives Gandra da Silva Martins, “O Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 5º Volume*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2001, p. 189.

<sup>25</sup> Como se viu nesse parecer, não têm. Quanto aos serviços aeroportuários, são explorados com exclusividade pela União. Quanto à fiscalização do espaço aéreo, trata-se de típica hipótese de exercício do poder de polícia. E, por sua vez, não se pode confundir a exploração do aeroporto e a polícia e a segurança do espaço aéreo com a própria atividade de *transporte e navegação* aérea.

<sup>26</sup> Sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade às contribuições, confirmam-se os vários textos que integram o livro *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, coord. Marco Aurélio Greco, São Paulo: Dialética, 2001. E ainda: Helenilson Cunha Pontes, *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2000, pp. 152 e ss.

<sup>27</sup> Marco Aurélio Greco, “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Parâmetros para sua Criação”, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins...*, p. 27.

Especificamente em relação aos efeitos dessa arrecadação excessiva sobre a atividade econômica onerada, Marco Aurélio complementa:

“A proporcionalidade deve informar plenamente as contribuições de intervenção. Um dos planos em que a proporcionalidade deve ser atendida é o da dimensão da alíquota. Esta não deve ser tão elevada a ponto de desnaturar a contribuição e torná-la fonte de custeio geral, desatrelado da finalidade específica que a justifica. Também não pode ser dimensionada a ponto de inibir, inviabilizar, desestimular etc. a atividade econômica.”<sup>28</sup>

A mesma lição é-nos dada por Helenilson Cunha Pontes. Para ele, o princípio - ou postulado<sup>29</sup> - da proporcionalidade, em sua divisão relativa à *necessidade*,

“impede que a imposição da exação venha a ofender outros princípios reguladores da atividade econômica, o que ocorrerá quando, a pretexto de intervir sobre o domínio econômico, o Estado acabe por inviabilizar, pela alta imposição tributária, o desempenho de atividade econômica líquida”.<sup>30</sup>

Citando exemplos em que tal alíquota poderia ser considerada assim punitiva, ou inibitória da atividade, Marco Aurélio escreveu:

“(...) uma contribuição, por exemplo, de 40% - 50% poderá ser inconstitucional independente de razões ligadas à proibição do efeito de confisco, mas pela razão de que a contribuição teria deixado de ser um incentivo, para se transformar em meio indireto de proibição ou de punição de certa atividade.”<sup>31</sup>

Esse excesso está ocorrendo. O ônus representado pela “contribuição” de que se cuida - cuja alíquota, a propósito, é exatamente de 50% do valor das “tarifas” - *inibe, inviabiliza e desestimula* a atividade econômica onerada. A Infraero divulga constantes e generosos resultados positivos, e a União Federal obtém significativa arrecadação com o Ataero. Apesar disso, as companhias aéreas estão, em sua maioria, atravessando sérias dificuldades financeiras. Fala-se até mesmo em “intervenção” do Poder Público no setor (essa sim, seria verdadeira, e não mera justificativa para um novo tributo), para evitar o colapso de companhias de grande porte, de atuação significativa para a economia, como é o caso da Varig. A Transbrasil e a Vasp, por sua vez, estão em situação que dispensa maiores comentários.

Por tudo isso, ainda que *em tese* o Ataero fosse um meio utilizado para atingir um fim lícito, a sua *desnecessidade* (considerando que os aeroportos já estão “modernizados”) ou a sua *desproporcionalidade em sentido estrito* (considerando que modernizá-los ainda mais não justifica a quebra das companhias de aviação) torna inválida a sua cobrança no presente caso.

### 3.1.3.2. Natureza temporária

É preciso, ainda, que a cobrança da contribuição seja *provisória*, e nunca permanente. Primeiro, porque o ato de intervir é por natureza excepcional e transitório. Segundo, porque a Cide deve ter natureza regulatória, e não arrecadatória,<sup>32</sup> não podendo ser uma fonte ordinária de recursos para a União Federal, papel atribuído aos impostos em geral.

<sup>28</sup> Marco Aurélio Greco, “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Parâmetros...”, p. 30.

<sup>29</sup> Para Humberto Ávila, a proporcionalidade não é propriamente um princípio jurídico, mas um critério para conciliação ou sopesamento de princípios jurídicos, sendo mais apropriado, por isso, falar-se de *postulado*. Confira-se, a propósito, Humberto Ávila, *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 41 a 43. Sobre os vários significados da palavra princípio, confira-se Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 231.

<sup>30</sup> Helenilson Cunha Pontes, *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 185.

<sup>31</sup> Marco Aurélio Greco, “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Parâmetros para sua Criação”, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins...*, p. 25.

<sup>32</sup> Ives Gandra da Silva Martins, “O Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 5º Volume*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 183 e ss.

Não é por outra razão, aliás, que a doutrina é praticamente uníssona em apontar a *transitoriedade* como elemento caracterizador de uma Cide. Os autores que participaram do XXVII Simpósio do Centro de Extensão Universitária (2002), por exemplo, aprovaram por unanimidade a conclusão de que a mesma “tem duração transitória”.<sup>33</sup>

O próprio Adicional de Tarifa Portuária - ATP, invocado pela União e pela Infraero como “paradigma” de Cide, espécie da qual o Ataero seria uma variante, ou subespécie, foi temporário. Criado em 1988, vigorou apenas até 1996.

Assim, também por não ser temporário, mas permanente, o Ataero não pode ser considerado uma Cide legitimamente criada e cobrada das empresas aéreas.

### *3.1.3.3. Necessidade de lei complementar*

Outro aspecto muito importante, relativo às Cide's, e que não vem recebendo a devida importância, relaciona-se com o papel da lei complementar em sua criação.

Há quem diga, talvez em face de análise apressada e superficial da jurisprudência do STF, que tais contribuições podem livremente ser instituídas por lei ordinária, e que é desnecessária a edição de lei complementar.

A questão, por isso, merece alguns esclarecimentos. Um dos subscritores deste parecer, a propósito, já se manifestou nos seguintes termos:

“(...)

A referência feita pelo artigo 149 da CF/88 ao artigo 146, III, não impõe a criação de contribuições através de lei complementar. O que a Constituição preconiza é a prévia edição de lei complementar traçando normas gerais sobre as contribuições, o que é diferente. Precisa, no caso, é a lição de Pontes de Miranda:

‘É assaz relevante distinguir-se das regras jurídicas sobre tributação qualquer regra jurídica de tributação. Ali, diz-se qual a entidade estatal, como, quando e até que ponto pode tributar.

Aqui, a entidade estatal tributa.’<sup>34</sup>

Pois bem. O que o artigo 149 exige para a criação de uma Cide é a prévia existência de normas sobre tributação. É de se afastar, pois, toda argumentação relativa à necessidade, ou à desnecessidade, de lei complementar como vefculo de instituição de Cide. Ressalte-se que algumas decisões judiciais têm ignorado a distinção acima apontada, e, sob o argumento de que contribuições podem ser criadas por leis ordinárias, sequer examinam a questão da exigência de prévia lei complementar fixando normas gerais.<sup>35</sup>

A remissão feita pelo artigo 149 ao artigo 146, III, ambos da Constituição, divide a doutrina, no essencial, em duas correntes. A primeira defende que tal referência presta-se, tão-somente, para tornar aplicáveis às contribuições as normas gerais previamente existentes no CTN, que tratam de obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência tributários.<sup>36</sup> A segunda, embora admita a aplicação do CTN para o atendimento da alínea ‘b’ do art. 146, III, exige, como condição *sine qua non* para a instituição de Cide's, a prévia existência da lei complementar referida na alínea ‘a’ daquele mesmo inciso.<sup>37</sup>

A razão parece estar com esses últimos.

#### *3.2. A necessidade de normas gerais*

A doutrina que sustenta a prescindibilidade de prévia fixação de normas gerais em lei complementar, nos termos do art. 146, III, da CF/88, estriba-se nos ensinamentos de Geraldo Ataliba,

<sup>33</sup> “Conclusões do XXVII Simpósio Nacional de Direito Tributário”, em *Cadernos de Pesquisas Tributárias - Nova Série* vol. 9 - Direito Tributário e Reforma do Sistema, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: RT, 2003, p. 522.

<sup>34</sup> Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1/69*, tomo II, São Paulo: RT, p. 361.

<sup>35</sup> Despacho da Des. Fed. Diva Malerbi, do TRF da 3ª Região, publicado no *DJU* 2 de 05.05.2001, p. 141, e na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 70, p. 203.

<sup>36</sup> Marco Aurélio Greco e Paulo Roberto Lyrio Pimenta, entre outros, em *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, São Paulo: Dialética, 2001.

<sup>37</sup> Fernando Netto Boiteux, Gabriel Lacerda Troianelli, Natanael Martins e Ricardo Mariz de Oliveira, entre outros, em *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, São Paulo: Dialética, 2001.

para quem referidas normas somente assumem o *status* de lei complementar quando tratam de conflitos de competência ou limitações constitucionais ao poder de tributar.<sup>38</sup> Segundo essa doutrina, em síntese, a lei complementar que, ao atender o disposto no art. 146, III, da CF/88, estabelece normas gerais que não versem as matérias referidas nos incisos I e II do mesmo artigo, assumiria *status* de lei ordinária, sendo portanto modificável por leis ordinárias da União, dos Estados-membros ou dos Municípios.

A intenção dos criadores da tese era a de prestigiar a autonomia dos Estados, e principalmente dos Municípios, que, no seu entender, não poderiam ter suas competências reduzidas por lei da União. Como o âmbito constitucional dos impostos já está delimitado na própria Constituição, as normas gerais fixadas em lei complementar não poderiam ampliar, nem tampouco reduzir tais competências, razão pela qual não seriam rigorosamente necessárias.

Com todo o respeito, não nos parece que seja assim.

O fato de uma competência estar prevista na Constituição não impede que a lei complementar *a defina com maior precisão*, sem com isto incorrer em inconstitucionalidade. O fato de o ordenamento jurídico consubstanciar-se numa pirâmide hierárquica de normas não retira a relevância das normas intermediárias. A não ser assim, bastariam a Constituição e a sentença. Tudo o que entre elas houvesse seria mera repetição do já contido na Carta Magna, ou não gozaria de validade, o que não nos parece razoável, *data venia*.

Na verdade, ao concretizar a Constituição, prestigiando seus princípios, o legislador complementar a está interpretando e aplicando. E, como em qualquer atividade interpretativa, e até com mais razão, em face da elevada carga principiológica e valorativa da norma interpretada, é possível que mais de uma interpretação se afigure possível. A escolha de uma delas será *política*,<sup>39</sup> e não necessariamente se dará pelo método lógico-dedutivo. É possível que, diante de exigências da realidade fática a ser regrada, e de outros valores também positivados na Constituição, o legislador intérprete da Constituição *induza* a norma geral adequada, e então a elabore.<sup>40</sup> Em qualquer caso, se não incorrer em inconstitucionalidade, a norma será fruto de uma das interpretações possíveis da Constituição, e há de ser respeitada e observada.

É o que ocorre com as normas gerais preconizadas pelo artigo 146, III, da Constituição. Nem sempre há apenas *uma* norma geral possível, de sorte a estar o legislador complementar simplesmente repetindo o texto constitucional. Exemplo disso são os prazos de decadência e prescrição (CF/88, art. 146, III, 'b'). Deduz-se do princípio da segurança jurídica que deve existir *um* prazo, mas o princípio não nos diz qual. A *norma geral* que o aplica, sim. É possível, contudo, afastar, porque prescindíveis, os prazos de caducidade e de prescrição previstos no CTN? Ignorá-los, em prol daqueles estabelecidos na Lei nº 8.212/91, por exemplo? Parece-nos que não, sob pena de insuportável dano à segurança jurídica.

Mas não só. Ainda que tal argumentação fosse procedente, no que diz respeito às competências impositivas estaduais e municipais, o que não admitimos, a situação das contribuições referidas no artigo 149 da Constituição é radicalmente distinta.

Primeiro, porque foi o artigo 149 que mencionou, expressamente, o artigo 146, III, sem qualquer referência aos conflitos de competência como justificativa para a exigência de lei complementar.

Segundo, porque não se pode falar, no caso das contribuições, que as normas gerais da União constituem restrição à competência tributária de *outro ente federado*, circunstância que motivou toda a tese de Ataliba e de seus seguidores. No presente caso, a única competência que se restringe com a exigência de normas gerais é a usada e abusada faculdade de editar medidas provisórias, restrição saudável sob todos os aspectos.

Terceiro, porque as contribuições sociais, diferentemente dos impostos estaduais e municipais, estão longe de ter o seu perfil explícito na Constituição, de sorte a tornar prescindíveis, ou meramente supletivas, as normas gerais fixadas em lei complementar. Isso nos leva a uma outra

<sup>38</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 198.

<sup>39</sup> Hugo de Brito Machado, *Uma Introdução ao Estudo do Direito*, São Paulo: Dialética, p. 168.

<sup>40</sup> O método indutivo, aliás, é preconizado por Pontes de Miranda, especialmente no início de sua produção intelectual, quando, influenciado pelo positivismo de cunho sociológico, elaborou seu *Sistema de Ciência Positiva do Direito*, em 1922. Confira-se, a propósito, a 1ª ed., atualizada por Vilson Rodrigues Alves, São Paulo: Bookseller, 1999, 4 volumes.

consideração. Não apenas a interpretação normativista, de Kelsen, ou a interpretação sociológica, de Pontes de Miranda, nos impõem o respeito ao artigo 146, III, da Constituição. Também a moderna hermenêutica constitucional, estribada especialmente nos valores consagrados pela Constituição aplicados ao caso concreto, nos leva à mesma conclusão.<sup>41</sup>

De fato, ainda que as normas gerais fossem redundantes ao tratarem dos impostos já discriminados na Constituição, e por isso fossem, em tese, prescindíveis, autorizando o intérprete a ‘esterilizar’ um dispositivo constitucional - o que não admitimos nem para argumentar - *não é isso que ocorre com a Cide*. O legislador ordinário não vem criando tais contribuições de modo coerente. A doutrina conta com manifestações muito bem fundamentadas em sentidos dispareces, e a jurisprudência tem incorrido em casuísma e incoerência sem igual. É indubidosa, no caso, a necessidade de normas gerais, fixadas por lei complementar, a traçar perfil no qual há de se limitar o legislador ordinário, especialmente se considerada a possível criação de Cide’s por Medidas Provisórias, instrumento excepcional utilizado de modo tão deturpado pelo Presidente da República.

Em relação às contribuições referidas no artigo 149, portanto, a necessidade das normas gerais previstas no artigo 146, III impõe uma interpretação que lhe dê a maior efetividade possível, não sendo admissível considerá-lo prescindível. Aliás, tanto a norma constitucional contida no artigo 146, III, como a norma geral ali exigida são *normas jurídicas*. Como tal, têm a *sanção pelo seu descumprimento* como uma de suas características. Assim, entender dispensável o atendimento ao artigo 146, III, e meramente supletiva a norma geral, além de tudo, implicaria transformar duas normas jurídicas em meras recomendações, o que não se pode admitir como o produto do trabalho de um intérprete.

Não se pode, com todo o respeito aos pensamentos discrepantes, a pretexto de aplicar diretamente a Constituição, estiolar o que nela se acha explícito e, além de explícito, não é contrário a qualquer outra norma ou princípio, implícito ou expresso, da mesma Carta Política.

Enfim, e em conclusão, existem várias interpretações possíveis do artigo 149 da Constituição. Há, em citado dispositivo, competência bastante vaga. Essa é a razão para a referência do artigo 146, III. Com a fixação do perfil das citadas contribuições, acolhendo uma ou mais de uma das várias interpretações em tese possíveis, o legislador complementar estará *completando* o trabalho do constituinte e, somente então, será possível a criação de uma Cide.

Não se trata da exigência de uma formalidade estéril, mas da imposição de que norma de *legitimidade*<sup>42</sup> inegavelmente maior defina o âmbito no qual poderão atuar lei ordinária e medida provisória. É a própria razão de ser do princípio da legalidade que nos leva a essa conclusão.”<sup>43</sup>

Não se discute, portanto, se a lei que *cria* a Cide deve ser complementar. O que se exige, e está claro no art. 149 da CF/88, é que seja editada lei complementar traçando *normas gerais* a respeito do perfil das Cide’s. Só depois é que - por lei ordinária - as mesmas poderão ser criadas. Essa conclusão também foi aprovada no XXVII Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em 2002.<sup>44</sup>

É equivocada a afirmação segundo a qual o STF teria “pacificado” o seu entendimento no sentido de que tal edição de lei complementar seria prescindível. Essa questão, na verdade, não foi ainda apreciada de modo expresso pela Suprema Corte, e os pronunciamentos atualmente existentes conduzem-nos à conclusão inversa: a prévia edição de lei complementar traçando normas gerais é necessária à criação de Cide’s por lei ordinária.

<sup>41</sup> Sobre os métodos de interpretação da nova hermenêutica, confira-se Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 446 e seguintes.

<sup>42</sup> De acordo com o tridimensionalismo axiológico de Arnaldo Vasconcelos, o Direito, para ser completo, deve ser *jurídico, justo e legítimo* (*Direito, Humanismo e Democracia*, São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 23 e seguintes). E não se pode questionar o maior grau de legitimidade que possui uma lei complementar, quando cotejada com uma lei ordinária ou, dispensando maiores explicações, com uma medida provisória.

<sup>43</sup> Hugo de Brito Machado Segundo, “Requisitos para a Instituição de Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 5º Volume*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 174 e ss.

<sup>44</sup> “Conclusões do XXVII Simpósio Nacional de Direito Tributário”, *Cadernos de Pesquisas Tributárias - Nova Série* vol. 9 - Direito Tributário e Reforma do Sistema, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: RT, 2003, p. 522.

No julgamento do Adicional de Tarifa Portuária, aqui já referido, essa questão passou despercebida pela maioria dos Ministros. Somente foi inserida no debate pelo Ministro Marco Aurélio, depois que quase todos os demais já haviam votado:

“... a instituição de qualquer contribuição, além das previstas no artigo 195, inciso I, pressupõe lei complementar que defina os respectivos parâmetros e o Código Tributário Nacional é silente sobre essa espécie de contribuição, não havendo sido editada, até aqui, a lei complementar exigida e a partir da qual poderia atuar o legislador ordinário.

(...)

Este caso é residual. A importância do tema projeta-se no tempo. O Supremo Tribunal Federal é o guarda maior da Constituição, não podendo ter como simplesmente retórica a referência no artigo 149 da Carta ao disposto no artigo 146, III, nela inserido. Fico a imaginar, até mesmo, a atuação monocrática via medida provisória, meio normativo tão deturpado, sob o ângulo constitucional, nos dias de hoje. A atuação seria livre, sem as peias decorrentes de normas gerais previstas, de forma menos flexível, em lei complementar.

Lembre-se, mais uma vez, a razão de ser da remissão ao referido artigo 146, inciso III: outra não é senão colar segurança à atuação do legislador, ante a excepcionalidade da previsão constitucional de criação do tributo, ou seja, de intervenção nos domínios mencionados exaustivamente.”

Seu pronunciamento contou com o aval do Ministro Sepúlveda Pertence,<sup>45</sup> relator de caso idêntico julgado posteriormente, que afirmou:

“Por esse terceiro viés - o da contribuição econômica - deixou-se arrastar a maioria.

Não a comoveu a réplica que lhe opôs o Ministro Marco Aurélio de faltar-lhe a definição da espécie em lei complementar, prevista no art. 146, III, a, cuja observância o art. 149 da Constituição submeterá a instituição das contribuições por ele genericamente autorizada à União. Somente eu prestei reverência ao argumento. E sigo convencido da necessidade de mais detida reflexão sobre o tema, a evitar que a definição extremamente flexível da contribuição de intervenção no domínio econômico, da qual se partiu, se converta em desaguadouro cômodo às derasmas imaginadas pela voracidade fiscal da União, à custa da dinamitação do sistema tributário da federação.”

Deve-se ressalvar, porém, que a maioria dos Ministros não se comoveu com a réplica que lhe opôs o Ministro Marco Aurélio por pensarem, na ocasião, estar tratando de contribuição *recepção* pela CF/88. E, fosse realmente o caso de recepção, não se poderia exigir a edição de uma lei complementar que só depois, em face da Carta de 1988, passou a ser exigível. Confira-se, a propósito, a parte final do voto do Ministro Ilmar Galvão:

“Meu voto, portanto, também conhece do recurso e lhe dá provimento, embora por entender que, no caso, se está, não diante de taxa, mas de contribuição de intervenção no domínio econômico, que considero recebida pela Constituição de 1988.”

A expressão “que considero recebida pela Constituição de 1988” é bastante sugestiva. O Ministro pensava, realmente, tratar-se de tributo recepcionado, o que de fato afastaria a exigência de edição de lei complementar, seja para criar a contribuição, seja para traçar-lhe as normas gerais.

Gabriel Lacerda Troianelli bem percebeu essa confusão. Em texto doutrinário, explica que, quando do julgamento do AFRMM (criado sob a égide da CF/67-69, mas julgado pelo STF já sob a vigência da CF/88), os Ministros do STF consideraram não ser razoável exigir a edição de lei complementar, eis que se trata de requisito formal só exigido pela Constituição posterior. Na ocasião, os Ministros entenderam que não seria o caso de invocar uma “inconstitucionalidade formal superveniente”. Quando do julgamento do ATP, como dissemos, os que votaram pela sua validade ou não se atentaram para essa discussão, ou pensaram tratar-se de tributo recepcionado pela CF/88.<sup>46</sup>

<sup>45</sup> Voto proferido no julgamento do RE nº 265.721-2/SP - Ac. un. da 1<sup>a</sup> T. do STF - Rel. Min. Sepúlveda Pertence - DJ de 09.06.2000 - Ementário nº 1994-6.

<sup>46</sup> Gabriel Lacerda Troianelli, “Perfil Constitucional da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico”, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, coord. Marco Aurélio Greco, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 229 e ss.

Na verdade, todos os pronunciamentos do STF a respeito da desnecessidade de lei complementar para a criação de contribuições dizem respeito às contribuições referidas no art. 195 da CF/88. Entendeu o STF, fazendo uma interpretação sistemática do *caput*, do inciso I e do § 4º do art. 195, que somente as contribuições criadas com base na competência residual deveriam ser veiculadas em lei complementar. As demais poderiam ser criadas por lei ordinária, sendo a prévia edição de normas gerais desnecessária *porque essas normas gerais já estão delimitadas na própria Constituição*. Basta comparar o art. 146, III, “a” com o art. 195, *caput* e I, da CF, para verificar que as exigências feitas pelo primeiro são realmente atendidas pelo segundo. Só os requisitos da alínea “b” do art. 146, III, da CF não são atendidos pela própria CF, mas estes já estão todos delimitados pelo CTN.

Isso ficou muito claro no julgamento das contribuições sociais “gerais” criadas pela LC 110/2001. O STF entendeu que, como não há normas gerais a respeito delas na própria CF/88 (como ocorre com aquelas do art. 195, I), seria imperiosa a fixação de normas gerais *em lei complementar*, exigência que se considerou superada apenas porque a própria contribuição fora criada por lei complementar.

Em palestra de abertura do XXVII Simpósio Nacional de Direito Tributário, o Ministro Moreira Alves consignou, comentando precisamente a jurisprudência do STF a respeito de contribuições e lei complementar:

“(...) embora o Tribunal tenha exigido sempre a observância do art. 146, III, ou seja, lei complementar para o fim de estabelecer não só a definição, como também o fato gerador, base de cálculo e contribuintes relativos a essas figuras - com relação às contribuições de intervenção no domínio econômico, esses elementos não se encontravam na lei anterior, que foi considerada como recepcionada como lei complementar, que é o Código Tributário Nacional. Entendeu, entretanto, o Tribunal, que isso era possível de ser superado, se a contribuição social fosse instituída por lei complementar. Assim, uma lei complementar específica que, a par de instituir a contribuição, definisse seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes, isso atenderia ao que alude o art. 146, III. Tanto assim, que o Poder Executivo, quando pleiteou, perante o Congresso Nacional, e o Poder Legislativo promulgou, a contribuição para fundo de garantia de tempo de serviço, optou por lei complementar, para afastar qualquer problema. Já no caso da Cofins, apesar de tratar-se de uma contribuição para a seguridade social - não havia necessidade de lei complementar de normas gerais, tendo em vista a circunstância de que o *caput* do art. 195 já estabelece as linhas capitais para a instituição das contribuições nele previstas. O Tribunal sempre entendeu que, com relação às contribuições de que trata o *caput* do art. 195, não há necessidade de lei complementar de normas gerais - que é aquela a que se refere o art. 146, III - definindo base de cálculo, contribuinte e fato gerador, pois esses elementos já estão devidamente expressos no próprio art. 195.

Já no caso da contribuição para o fundo de garantia, não se tratando de contribuição para a seguridade social - e, portanto, sendo exigível lei complementar de normas gerais - o Tribunal considerou que, por ter sido instituída por lei complementar (LC 110) prevendo todos os elementos que deveriam vir disciplinados na lei complementar de que trata o art. 146, III, da definição estava suprida.”<sup>47</sup>

É importante insistir nesse ponto, que reforça tudo o que dissemos linhas acima: o STF somente considerou prescindível a lei complementar, dispondo sobre normas gerais, em relação às contribuições do art. 195, I, da CF/88 (Cofins, CSLL e contribuição sobre a folha de salários), pois estas já tinham suas “normas gerais” delineadas na própria Constituição. Em relação às demais (“sociais gerais” e Cide’s), que são apenas referidas pelo art. 149, a prévia fixação dessas normas gerais é imprescindível, só sendo dispensada caso a própria Cide, ou contribuição social geral, seja criada por lei complementar, o que não é o caso do Ataero.

<sup>47</sup> José Carlos Moreira Alves. “Conferência Inaugural - XXVII Simpósio Nacional de Direito Tributário”. *Cadernos de Pesquisas Tributárias - Nova Série* vol. 9 - Direito Tributário e Reforma do Sistema, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: RT, 2003, pp. 18 e 19.

### 3.1.4. Contaminação do Ataero pela ilegalidade que permeia as “tarifas”

Mesmo que o Ataero fosse uma Cide, e ainda que prenchesse todos os requisitos constitucionalmente exigidos para a instituição dessa subespécie tributária, a forma como o mesmo é calculado seria, ainda, um óbice intransponível à sua exigência.

Isso porque o Ataero é determinado pela aplicação do percentual de 50% sobre o valor das “tarifas” aeroportuárias, e estas têm o seu valor calculado de forma inválida, à margem da lei, não obstante a sua compulsoriedade. Isso significa, em suma, que mesmo que nenhum víncio contaminasse o Ataero, a invalidade da cobrança das tarifas tornaria impossível a sua cobrança, como adicional destas.

Aliás, mesmo que se considere que as tarifas são válidas, o que admitimos apenas para continuar o raciocínio, o fato de as mesmas serem fixadas de modo unilateral pela União Federal, em normas infralegais, torna inválida a exigência do Ataero. De fato, com esse expediente, a União Federal tem em suas mãos instrumento para alterar, sem amparo em lei, a base de cálculo do tributo, o que a Constituição não admite nem mesmo para os impostos ditos “flexíveis” (CF/88, art. 153, § 1º).

Na inválida sistemática atual, quando deseja elevar sua arrecadação com o Ataero, a União Federal não edita *lei* modificando da legislação dessa suposta Cide. Ao revés, edita uma portaria alterando o valor das “tarifas”, o que automaticamente altera a base de cálculo da contribuição, expediente que o princípio da legalidade evidentemente não tolera.

A propósito, e de modo meramente didático, numa explicitação do princípio da legalidade tributária, o art. 97 do CTN preconiza que somente a lei pode estabelecer “a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65”. As ressalvas, não é demais lembrar, são pertinentes aos impostos flexíveis (v.g., impostos aduaneiros), não atingindo as “Cide’s” de uma maneira geral. Além disso, dizem respeito somente às alíquotas do tributo, jamais à sua base de cálculo, razão pela qual, também por isso, a exigência do Ataero se nos afigura inconstitucional.

### 3.1.5. Delegação legislativa inadmissível

Além de instituir tributo que não atende aos requisitos de uma Cide, e de fazê-lo de sorte a permitir a alteração da base de cálculo do mesmo por normas infralegais, a legislação que cuida do Ataero incorre ainda em outro víncio: não define nem o sujeito ativo nem o sujeito passivo da obrigação tributária correspondente. Tudo o que a lei afirma, nesse ponto, é que “a sistemática de recolhimento do adicional será a mesma empregada para a cobrança das respectivas tarifas”.

O que é, porém, “sistemática de recolhimento”? Significa que os prazos de vencimento e os locais de pagamento são os mesmos? O sujeito passivo é o mesmo? E o sujeito ativo, também? Por que, então, o Ataero é destinado à União Federal, e não à Infraero?

Essas perguntas, independentemente das respostas que se lhes dê, demonstram que a lei não criou o Ataero, desrespeitando o art. 150, I, da CF/88. Limitou-se a *referi-lo*, estabelecendo apenas a sua alíquota. A definição de todos os demais elementos da relação jurídica foi delegada às normas infralegais.

A respeito de delegações dessa natureza, e de suas relações com o princípio da legalidade, um de nós já escreveu:

“Instituir um tributo não é apenas dizer que ele fica criado, ou instituído. Sua criação depende da definição da hipótese ou hipóteses em que o mesmo será devido, vale dizer, da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação correspondente, e ainda a indicação precisa dos elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, vale dizer, da base de cálculo e da alíquota...  
(...)

(...) importante é saber que, segundo o princípio da legalidade, todos os elementos necessários a que se saiba quem deve, a quem deve, quanto deve e quando deve pagar residem na lei, em sentido estrito.”<sup>48</sup>

No presente caso, a lei não definiu o sujeito ativo, nem o sujeito passivo. E nem se diga que essa definição era prescindível, pois a partir do texto legal não é possível afirmar quais são os integrantes dos dois pólos da relação jurídica. Enfim, *i)* o Ataero é devido pelas empresas aéreas à Infraero?; *ii)* é devido pela Infraero à União Federal?; *iii)* é devido pelas empresas aéreas à União?

A resposta a essas perguntas não é dada pela lei, mas por normas infralegais, o que mostra que o Ataero, a rigor, não foi *criado* por lei, mas apenas referido, ou indicado. Sua criação deu-se apenas em virtude da edição de atos infralegais, dos quais se depende para determinar os mais importantes aspectos da relação jurídica. A incompatibilidade com o art. 150, I, da CF/88 é bastante clara, e de facílima constatação.

#### 4. A Repercussão

##### 4.1. A oposição fundada no art. 166 do CTN

Outro aspecto que nos é submetido pelo conselente, em função de argumento desenvolvido pela União Federal em sua contestação, diz respeito à aplicação, ao caso, do art. 166 do CTN, que dispõe:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Segundo a Fazenda Nacional, as “tarifas” em questão teriam sido “repassadas” aos consumidores, passageiros que compraram bilhetes das empresas aéreas, e por isso não poderiam - mesmo indevidas - ser restituídas. Avaliemos, então, se essa argumentação procede.

##### 4.2. O art. 166 do CTN no entendimento da doutrina e da jurisprudência

Leitura do art. 166 do CTN revela, de logo, que ele não se refere a todos os tributos. Ao contrário, nele consta uma *exceção*, aplicável apenas aos tributos “que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”. É preciso descobrir, então, quais tributos comportam, “por sua natureza”, essa transferência, e quais não comportam.

Se considerarmos como “transferência” a mera influência indireta no preço, todos os tributos, assim como todos os custos e despesas de uma empresa, repercutem nos seus preços. Ou pelo menos se espera que repercutam, de sorte a que a receita gerada pelos preços cubra todas essas despesas, e ainda gere um excedente. A não ser assim, a atividade não seria lucrativa, e a empresa terminaria quebrando. Nesse caso, porém, todo e qualquer tributo pago no exercício de uma atividade econômica não seria passível de restituição, o que naturalmente não é, nem pode ser, o sentido do art. 166 do CTN.

Os tributos que, por “sua própria natureza”, comportam transferência do encargo financeiro, nos termos do art. 166 do CTN, são aqueles que, por sua própria natureza *jurídica* (e não meramente econômica), podem ser transferidos a terceiros. É o que doutrina o Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

“O certo é distinguir repercussão econômica e repercussão jurídica. Tributos que repercutem economicamente, mas não são, pela sua natureza, construídos juridicamente para repercutir, estão livres da exigência do art. 166 do CTN.”<sup>49</sup>

Como um dos subscritores deste parecer já escreveu,

“É curioso observar que ninguém nega ser o Direito um *sistema* de normas, nem que a Constituição ocupa neste a posição de mais elevada hierarquia, a posição de supremacia. Geralmente,

<sup>48</sup> Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 73.

<sup>49</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de Direito Tributário*, 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 841.

porém, não se extraem consequências práticas, nem da idéia de sistema, nem da supremacia constitucional.

Uma consequência prática das idéias de sistema e de supremacia constitucional consiste na conclusão de que uma norma deve ser sempre interpretada em harmonia com as demais que integram o sistema, e em se tratando de norma infraconstitucional não pode constituir obstáculo ao exercício de um direito que nasce diretamente da Constituição.

Nos termos art. 123 do Código Tributário Nacional, as convenções particulares são irrelevantes para a definição da sujeição passiva tributária. Em outras palavras, o fisco ignora inteiramente as convenções particulares que transfiram do contribuinte para terceiros a condição de sujeito da relação tributária. Assim, diante da idéia de sistema, para preservar a harmonia deste, não é razoável admitir possa o fisco alegar o que se deu em razão de contratos de compra e venda, ou de qualquer outra convenção particular.

Por outro lado, em face da supremacia constitucional, em resposta às perguntas feitas como desdobramentos da primeira questão, podemos afirmar que:

- O art. 166 do Código Tributário Nacional é compatível com o sistema de princípios constitucionais, segundo o qual o contribuinte tem direito de não ser compelido a pagar tributo cuja cobrança não se faça nos exatos termos da Constituição e das leis, *desde que não seja visto como um obstáculo ao exercício do direito à restituição do tributo pago indevidamente*.
- A interpretação do art. 166 do CTN que o coloca de acordo com a Constituição é apenas aquela que o entende aplicável somente aos casos de repercussão jurídica, como tal entendida a autorização, por lei, ao responsável pelo recolhimento do tributo, para que este cobre de terceiro, que é o contribuinte de direito, a quantia correspondente ao tributo, como acontece, por exemplo, nos casos de substituição tributária.
- A legitimidade para pedir a restituição do indébito tributário, é do sujeito passivo da relação tributária, que efetuou o correspondente recolhimento, ou, nos casos de repercussão jurídica, do contribuinte que efetivamente suportou o respectivo encargo financeiro.
- Em se tratando de imposto incidente na operação de venda, pelo industrial, a restituição há de ser feita a este, que é o contribuinte, e daí decorre que, sendo não cumulativo o imposto, como acontece com o ICMS, o intermediário atacadista, bem como o varejista que compra do atacadista, são obrigados a estornar o crédito respectivo, que na verdade é indevido, pela mesma razão que indevido fora o pagamento feito pelo contribuinte.

O ponto essencial da questão reside em compreender o que se deve entender por repercussão jurídica. Já em estudo apresentado ao 8º Simpósio Nacional de Estudos Tributários, realizado em 1983, em São Paulo, sustentamos que:

'Não se pode desconhecer a relevância jurídica da distinção entre a repercussão que se opera em face de autorização legal, daquela outra na qual se verifica a repercussão simplesmente em decorrência de circunstâncias econômicas. Para evidenciar a relevância jurídica dessa distinção basta o fato de que o preço do produto, fixado em um contrato de compra e venda, pode ser acrescido do tributo se a repercussão for autorizada por lei. O comprador não poderá recusar o acréscimo. Se, todavia, a repercussão não estiver autorizada por lei, o comprador não estará obrigado ao acréscimo.' (Repetição do Indébito Tributário, em *Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 8, Repetição do Indébito, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1983, p. 246)

A observação do que ocorre com os preços colocados nas vitrines, em ofertas públicas, nos dá a exata compreensão do fenômeno da repercussão, e nos permite distinguir quanto esta é jurídica, e quanto é simplesmente econômica. No Brasil, compra-se a mercadoria pelo preço indicado na vitrine. O vendedor nada a este pode acrescentar. Já nos Estados Unidos, o comprador ainda não acostumado ao sistema ali adotado é surpreendido com a cobrança do imposto, que é acrescido ao preço anunciado.

Em impostos como o ICMS e o IPI, o preço é ditado pelo mercado, e o imposto é ônus do vendedor, que em regra é o contribuinte desses impostos, nos termos da lei. A repercussão, quando acontece, é simplesmente econômica. Inaplicável, portanto, o art. 166 do CTN, que somente incide nas hipóteses de repercussão jurídica.'<sup>50</sup>

<sup>50</sup> Hugo de Brito Machado, "Apresentação e Análise Crítica", *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999, pp. 15 a 17.

O outro subscritor desta peça, também, já consignou o seguinte:

“Exemplo de tributo repassado juridicamente é o Imposto de Renda Retido na Fonte, a CPMF, a contribuição previdenciária (parcela do empregado), e todos aqueles exigidos no âmbito de sistemáticas de ‘substituição tributária’, nos termos do art. 128 do CTN, segundo o qual ‘a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação’.<sup>51</sup>

E nem poderia ser diferente. Só nos casos em que a própria lei altera a sujeição passiva tributária essa alteração pode ter significação para o Direito Tributário, até mesmo porque o art. 123 do CTN assevera que as convenções particulares que alteram a sujeição passiva tributária não podem ser opostas à Fazenda Pública, o que significa que o que as partes acertam entre si, quanto à possível transferência dos tributos por elas devidos, é irrelevante para a Fazenda Pública credora. Por que razão, então, haveria de ser diferente, quando a Fazenda Pública assume a função de devedora? Merecem transcrição, não só por seu inegável acerto, mas especialmente pela autoridade de quem as proferiu, as palavras de Rubens Gomes de Souza:

‘É princípio incontrovertido, em Direito Tributário, o de que o fisco é terceiro em relação às convenções particulares sujeitas à tributação; uma das consequências desse princípio é a de que o fisco exige o tributo da pessoa designada pela lei como obrigada ao seu pagamento, ignorando as convenções particulares porventura tendentes a deslocar a incidência daquela pessoa para outra, operando tais convenções exclusivamente entre as partes. O princípio pode, portanto, ser sintetizado dizendo-se que o fisco só toma conhecimento do contribuinte legal, isto é, da pessoa expressamente designada por lei como obrigada ao pagamento do tributo. (...) Ora, se assim é em matéria de cobrança de tributo, tudo indica que assim também deve ser em matéria de restituição; por outras palavras, se o fisco não admite que a translação lhe seja oposta como defesa por ocasião da cobrança, tampouco lhe caberá opô-la, ele próprio, como defesa quando pedida a restituição’.<sup>52</sup>

Cabe destacar, porém, que o Superior Tribunal de Justiça,<sup>53</sup> examinando questões relativas à exegese do art. 166 do CTN, acolheu conceito de repercussão jurídica semelhante ao acima exposto, porém consideravelmente mais abrangente.

No entender das duas Turmas de Direito Público do STJ, há repercussão jurídica não apenas nos casos que referimos, mas também quando o tributo é apenas ‘embutido’ no preço, desde que a sua sistemática de incidência viabilize essa transferência de encargo por intermédio de um negócio jurídico. É o que ocorre, por exemplo, com o ICMS e o IPI, havendo a chamada ‘integração direta no preço’.

A diferenciação feita pela jurisprudência foi a seguinte.

Em princípio, financeiramente, todo tributo pode repercutir, em todas as direções, seja na compra de matéria prima por preços mais baixos, na redução da folha de pagamentos, da margem de lucros, dos aluguéis pagos, etc. Trata-se, contudo, de mera repercussão financeira, não sendo a ela aplicável o art. 166 do CTN.

Alguns tributos, contudo, incidem sobre um fato realizado por mais de uma pessoa. É o caso de tributos que oneram operações, negócios jurídicos nos quais determinado bem é ‘impulsionado’ na economia. Pois bem. Sempre que o tributo onera diretamente o sujeito passivo situado no início deste ciclo impulsionador, e este pode, no âmbito do negócio jurídico celebrado, adicionar direta e imediatamente ao preço o ônus respectivo,<sup>54</sup> há repercussão jurídica, nos termos aludidos no art. 166 do CTN.

<sup>51</sup> Nesse sentido: José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques, “Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário”, *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo: Dialética, 1999, p. 207.

<sup>52</sup> *Revista de Direito Administrativo* nº 24, de 1946, apud Leandro Paulsen, *Direito Tributário*, 2<sup>a</sup> ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, pp. 555 e 556.

<sup>53</sup> Confiram-se, a propósito, os seguintes julgados: REsp 200.518/SP, *DJU* I de 08.03.2000, p. 54; REsp 228.315/RS, *DJU* I de 28.02.2000, p. 60; REsp 286.404/PR, *DJU* I de 21.10.2002, p. 330.

<sup>54</sup> Ainda a esse respeito, releva destacar que a jurisprudência tem considerado não aplicável o art. 166 do CTN, sempre que a mercadoria vendida, sobre a qual incidia o tributo indevido, for objeto de tabelamento de preços. Foi o que consignou o seguinte acórdão: “Tributário. Repetição do indébito. Contribuição para o IAA. Preço tabelado. Artigo 166 do Código Tributário Nacional. A aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional na repetição de tribu-

Não obstante equivocado, *data venia*, trata-se do entendimento prevalente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Assim, enquanto não retificado, pelo menos para fins pragmáticos deve-se considerar que a questão resta hoje pacificada nos seguintes termos:

- há repercussão jurídica quando a lei institua a chamada substituição tributária, separando a sujeição passiva tributária entre contribuinte e responsável, nos termos do art. 128 do CTN; e, também,
- quando o tributo tenha como fato gerador uma operação, na qual duas pessoas participem, onerando o *primeiro sujeito* desta operação e possibilitando que esse primeiro sujeito, no âmbito do negócio celebrado, acrescente o ônus do tributo, repercutindo-o de modo direto e imediato no preço ao segundo sujeito da operação.”<sup>55</sup>

Precisamente por isso, o Superior Tribunal de Justiça têm aplicado o art. 166 do CTN apenas aos casos de restituição do indébito relacionados ao ICMS, e ao IPI, à consideração de que tais tributos têm como fato gerador um “negócio”, do qual participam duas pessoas, e que podem ser diretamente adicionados no respectivo preço.

E, mantendo a coerência de seu pensamento, recusa a aplicação do mesmo artigo em se tratando de tributo que não reúne tais características. Exemplificando, o STJ considerou inválidas as disposições de lei ordinária que condicionam a restituição ou a compensação de contribuições previdenciárias devidas pelas empresas à prova da não-repercussão do ônus correspondente aos preços dos produtos ou serviços oferecidos à sociedade. A Primeira Seção daquela Corte entendeu, com inteiro acerto, que

“(...) tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.

3. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166, do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência.

4. Na verdade, o art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição de indébito.

5. A contribuição previdenciária examinada é de natureza direta. Apresenta-se com essa característica porque a sua exigência se concentra, unicamente, na pessoa de quem a recolhe, no caso, uma empresa que assume a condição de contribuinte de fato e de direito. A primeira condição é assumida porque arca com o ônus financeiro imposto pelo tributo; a segunda, caracteriza-se porque é a responsável pelo cumprimento de todas as obrigações, quer as principais, quer as acessórias.

6. Em consequência, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, não ocorre na exigência do pagamento das contribuições previdenciárias quanto à parte da responsabilidade das empresas.

7. A repetição do indébito e a compensação da contribuição questionada podem ser assim defensas, sem a exigência da repercussão. (...).”<sup>56</sup>

tos constitui questão ainda não resolvida satisfatoriamente pela jurisprudência. Hipótese, todavia, em que tabelado o preço do produto, a presunção é a de que o contribuinte não pode repassar a carga econômica do tributo para o consumidor.” (Ac. un. da 2ª T. do STJ - Rel. Min. Ari Pargendler - REsp 68.401/RJ - DJU I de 28.4.1997, p. 15.837 - Revista Dialética de Direito Tributário 22/172) No mesmo sentido: Ac. un. da 2ª T. do STJ - EDcl no REsp 71.962/SP - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins - j. em 03.08.2000 - DJU I de 11.09.2000 - íntegra em RTFP 39/2001, p. 296.

<sup>55</sup> Hugo de Brito Machado Segundo, *Processo Tributário*, São Paulo: Atlas, 2004, pp. 376 e ss.

<sup>56</sup> Ac. m.v. da 1ª S. do STJ - Rel. Min. Ari Pargendler - Rel. p/ Ac. Min. José Delgado - EDiv no REsp 168.469/SP - j. em 10.11.1999 - DJU I de 17.12.1999, p. 314 - Revista Dialética de Direito Tributário 55/160.

#### 4.3. Inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao presente caso

Postas essas premissas, parece-nos clara a inaplicabilidade do art. 166 do CTN às tarifas e ao “adicional” dessas tarifas exigidos das empresas aéreas. Tais exações são custos como outros quaisquer, e o fato de poderem, em tese, financeiramente, ser considerados na quantificação do valor da passagem aérea é irrelevante. Do contrário, nenhum tributo, pago no âmbito de uma atividade econômica qualquer, poderia ser restituído.

Considerado o argumento da doutrina, fundado no art. 128 do CTN, tem-se que o art. 166 é inaplicável porque as companhias aéreas não são substitutas/responsáveis por valores devidos pelos passageiros/contribuintes. Isso poderia ser correto apenas para a “taxa de embarque”, que as empresas aéreas nem mesmo estão impugnando na ação que examinamos, mas nunca para a “taxa de pouso”, para a “taxa de permanência”, e menos ainda para as “taxas de controle do tráfego aéreo”.

Nem mesmo há relação entre o pagamento dessas taxas e o valor das passagens. Elas não incidem sobre o valor das passagens, mas sobre outros fatos, e mesmo que as companhias fizessem transportes gratuitos teriam de pagá-las. Não há, enfim, qualquer relação jurídica entre a passagem aérea e as “tarifas” em questão, que permita a aplicação do art. 166 do CTN.

### 5. As Respostas

Dante do que foi exposto ao longo deste parecer, passamos a responder, em síntese, as questões que nos foram formuladas, assim:

*1. As tarifas aeroportuárias impugnadas na ação judicial referida têm natureza tributária? Caso afirmativo, seria necessária a previsão em lei de todos os elementos necessários à obtenção de seu valor?*

Sim. As exações cobradas das empresas aéreas filiadas ao consulfente têm indiscutível natureza tributária, da espécie taxa, seja por corresponderem à prestação de serviço público de uso compulsório, seja por corresponderem ao exercício do poder de polícia. Por isto mesmo, para ser válida a cobrança é indispensável que estejam previstas em lei, o que não ocorre no caso.

*2. Procede a afirmação segundo a qual, dada a possibilidade de delegação à iniciativa privada, a exação exigida assume natureza tarifária?*

Não. A possibilidade de delegação é inteiramente irrelevante. O que importa para a qualificação como taxa é a compulsoriedade do uso do serviço. Ou, conforme o caso, a inevitável submissão ao poder de polícia.

*3. É constitucional a exigência do Ataero? Caso sejam ilegais as tarifas sobre as quais o adicional é calculado, sua cobrança é de alguma forma afetada?*

Não é constitucional a exigência em tela, porque em se tratando de atividade submetida a monopólio não se justifica a existência de contribuição de intervenção no domínio econômico. Por outro lado, não foi editada lei complementar necessária no caso.

Mesmo que se admita a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, e se admita também que seria dispensada a lei complementar, a exação em causa, ainda assim não poderia ser validamente cobrada por ter como base de cálculo a cobrança de “pseudotarifas”, desprovidas de fundamento jurídico conforme já restou demonstrado.

E, finalmente, mesmo que se admita a validade de tais tarifas, continuaria sendo o Ataero inválido, pois a ordem jurídica constitucional não tolera um tributo cuja base de cálculo é estabelecida por atos normativos infralegais, e, o que é pior, cuja lei que supostamente o criou não define importantes elementos da relação jurídica, como é o caso do sujeito ativo, e do sujeito passivo.

*4. Em face das respostas oferecidas às questões anteriores pode-se dizer que os pedidos formulados pelas empresas aéreas, na ação judicial proposta, são procedentes?*

Sim, os pedidos procedem, inclusive no que diz respeito à repetição do indébito, pois no caso não incide o art. 166 do CTN.